

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) [www. economy.nayka.com.ua](http://www.economy.nayka.com.ua) | № 5, 2020 | 28.05.2020 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.5.105](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.5.105)

УДК 657.1

*Н. Г. Здирко,*  
*к. е. н., доцент, декан факультету обліку та аудиту,*  
*Вінницький національний аграрний університет*  
*ORCID ID: 0000-0001-5968-3502*  
*О. І. Черешневий,*  
*аспірант, Вінницький національний аграрний університет*  
*ORCID ID: 0000-0002-8469-9968*

## **ВПЛИВ ЕКОНОМІКО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ПРИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*N. Zdyrko*  
*PhD in Economics, Associate Professor, Dean of the Faculty of Accounting and Audit,*  
*Vinnitsia National Agrarian University*  
*O. Chereshevyi*  
*Postgraduate student, Vinnitsia National Agrarian University*

### **THE INFLUENCE OF THE ECONOMIC AND LEGAL STATUS OF BUDGET**

*Існує безліч визначень, характеристик сучасного світу. Твердження про необхідність адаптації технологічних, природних, організаційних, облікових процесів ми спостерігаємо не тільки в працях видатних вчених сучасності, але й на конференціях, зустрічах урядовців, бізнесменів, робітників. Тому необхідність вивчення правового статусу бюджетних установ та побудови бухгалтерського обліку в них враховуючи умови сьогодення з кожним роком набуває більшої зацікавленості серед вчених.*

*В статті розглянуто особливості економіко-правового статусу бюджетних установ та проаналізовано вплив організаційно-правової форми бюджетної установи на організацію бухгалтерського обліку. Порівняно розбіжність термінології визначення організація бухгалтерського обліку між тлумаченнями видатних вчених та запропоновано власне визначення даного терміну. Доведена необхідність подальшого вивчення впливу організаційно-правової форми бюджетної установи на організацію бухгалтерського обліку бюджетних установ. Надано рекомендації, щодо внесення змін до класифікатора організаційно-правових форм. Проаналізовано зусилля держави, спрямовані на реалізацію заходів, щодо модернізації системи бухгалтерського обліку та приведення її до світових стандартів, розглянуто майбутні ризики, що можуть виникнути при застосуванні різних методів побудови апарату бухгалтерської служби. Досліджено важливість роботи бухгалтера бюджетної установи при оформленні та перевірці первинного документу. Розглянуто важливість затвердження положення про бухгалтерську службу.*

*При детальному розгляді бухгалтерського обліку, як об'єкту наукових досліджень ми спостерігаємо, що в більшості праць бухгалтерський облік в бюджетних установах вивчається в призмі приведення до світових стандартів але втрачається вплив економіко-правового статусу на процес організації бухгалтерського обліку. Також недостатньо*

висвітлено можливості, обов'язки та права керівника установи, щодо організації бухгалтерського обліку. Тому задля всебічного наукового підходу до вивчення побудови бухгалтерського обліку в бюджетних установах необхідно звернути додаткову увагу наукового співтовариства до вивчення проблематики висвітленої в даній статті.

*There are many definitions, characteristics of the modern world. The statement about the need to adapt technological, natural, organizational, accounting processes, we observe not only in the works of prominent scientists of today, but also at conferences, meetings of government officials, businessmen, workers. Therefore, the need to study the legal status of budgetary institutions and build accounting in them, taking into account today's conditions, is becoming more and more interesting among scientists.*

*The research deals with peculiarities of economic and legal status of budget institutions and its influence on the accounting management. There are also compared the existing definitions' differences in the domain of accounting management and the new definition of this term is elaborated and offered. The necessity of further research in this area is proved. There are given recommendations to provide amendments to the organizational and legal forms' classifier. The author analyses the efforts of the State aimed to modernize the accounting system and bring it to world standards. The future risk assessment is made based on applying different methods of the accounting service organizational structure. Besides, there is researched the importance of the accountant at a budgetary institution in the field of design and verification of the primary document. Finally, it is attempted to highlight the necessity to approve the regulations on the accounting service.*

*When considering accounting in detail as an object of scientific research, we observe that in most works accounting in budgetary institutions is studied in the light of bringing it up to world standards, but the influence of economic and legal status on the process of accounting is lost. The possibilities, responsibilities and rights of the head of the institution regarding the organization of accounting are also insufficiently covered. Therefore, for the sake of a comprehensive scientific approach to the study of the construction of accounting in budgetary institutions, it is necessary to pay additional attention of the scientific community to the study of the issues covered in this article.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; організаційно-правова форма; бюджетна установа; централізована бухгалтерська служба; децентралізована бухгалтерська служба; одержувачі бюджетних коштів; організація бухгалтерського обліку.

**Keywords:** accounting management; organizational and legal forms; budgetary institution; centralized accounting service; decentralized accounting service; recipients of budget funds; organization of accounting.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ та приведення його до міжнародних стандартів змінює звичні підходи до організації бухгалтерського обліку бюджетних установ. Необхідність забезпечити прозорість та відкритість при управлінні державними фінансами змушує вітчизняних експертів та науковців шукати нові підходи до побудови апарату бухгалтерської служби бюджетних установ, враховуючи вимоги сьогодення.

Наявність проблемних питань під час практичної організації бухгалтерському обліку призвело до вивчення та впливу економіко-правового статусу бюджетних установ при організації бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми, які виникають під час трансформації бухгалтерського обліку та організації діяльності бухгалтерської служби бюджетної установи висвітлені недостатньо для розкриття всіх проблемних питань. Вивчення впливу економіко-правового статусу бюджетних установ при організації бухгалтерського обліку висвітлені в роботах таких видатних вчених В. П. Рубцов, Н. І. Перинська [1], М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова [3], Н. Я. Якимчук [5].

**Метою** даної роботи є аналіз залежності організаційно-правової форми бюджетних установ при побудові, організації бухгалтерського обліку та необхідність приведення її до міжнародних стандартів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Головна особливість сучасного світу полягає у постійному збільшенні інформації навколо людини. Розвиток інформаційних технологій став каталізатором у процесі накопичення, аналізу та використання інформації. Оперування здобутими даними призводить до постійного процесу вдосконалення та модернізації технологій, суспільного ладу та створення нових методів виробництва, організації праці.

Процес трансформації державної влади, її органів та установ став обов'язковою умовою для забезпечення життєдіяльності держави та здатності до виконання її основної функції, а саме забезпечення гідного рівня життя її населення. Виконання покладених на державу завдань здійснюється, завдяки діяльності державних установ.

З погляду теорії та практики менеджменту, державна установа — це організація, тобто група людей, діяльність яких свідомо координується для досягнення спільної мети або цілей [1, с. 283].

Відповідно до державного класифікатора державна організація (установа, заклад) - утворюється компетентним органом державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління [2].

Аналізуючи думку видатних вчених, а також спираючись на норми чинного законодавства можна дійти висновку, що державна установа - це певна організаційно-правова форма власності, яка утворюється органами влади, для забезпечення виконання функцій держави та входить до сфери управління цих органів.

Бюджетна установа за організаційно-правовою формою відноситься до державної установи, але враховуючи специфіку своєї діяльності має певні особливості в організації порівняно з іншими державними установами.

Діяльність бюджетних установ є дуже різноманітною: соціальна сфера, управління державою та місцеве самоврядування, незалежне судочинство тощо. Особливістю діяльності бюджетних установ є те, що метою їх діяльності не є створення прибутку, метою їх діяльності є досягнення передбачених планами та кошторисами показників, виконання поставлених в статуті або ж передбачених програмою фінансування завдань і функцій. Діяльність здійснюють за рахунок фінансування з державного чи місцевого бюджетів [3, с. 3].

Бюджетні установи - органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими [4].

Бюджетні установи на даний час не віднесені до окремої організаційно-правової форми відповідно державних класифікаторів, що в свою чергу призводить до ускладнень при вивченні їх діяльності. З кожним роком урядом країни приділяється все більше уваги, щодо модернізації та реформування системи бухгалтерського обліку, насамперед це пов'язано з необхідністю проведення структурних реформ в управлінні державними фінансами. Виділення бюджетних установ в окрему організаційно-правову форму дозволило б краще відслідковувати та аналізувати показники їх діяльності. Дана інформація необхідна і актуальна не тільки для вітчизняних науковців та експертів, але й для міжнародних фахівців.

Так наприклад одержувачі бюджетних коштів за своєю суттю, термінологією підпадають під визначення бюджетних установ, але вони не являються розпорядниками бюджетних коштів, і тому не можуть вважатися бюджетними установами.

Одержувач бюджетних коштів - суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету [4].

Підтвердження даної думки яка збігається з вимогами законодавства ми знаходимо в працях Н. Я. Якимчука, який стверджує, що одержувачі в бюджетному праві наділений рядом прав та обов'язків і посідає конкретне місце в системі відносин з організації використання та використання державних фондів коштів, його слід вважати суб'єктом бюджетно-правових відносин [5, с. 377].

Для ефективного управління бюджетною установою керівнику необхідно володіти повною та достовірною інформацією, щодо діяльності установи, основних її планових показників та наявність матеріальних ресурсів для досягнення завдань, які покладені на установу. Тому одним з основних завдань та обов'язків керівника будь-якої бюджетної установи стоїть питання організації бухгалтерського обліку в бюджетній установі.

Організація бухгалтерського обліку - науково-обґрунтована сукупність умов, за якої найбільш економічно і раціонально здійснюється збір, обробка і збереження облікової інформації в умовах оперативного контролю за правильним використанням засобів на підприємстві [6, с. 12].

На думку видатного українського вченого Ф.Ф.Бутинця організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність керівників підприємства по створенню, постійному впорядкуванню та вдосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів [7, с. 41].

Аналізуючи думку видатних вчених можна стверджувати, що організація бухгалтерського обліку це складний процес, який має поєднувати в собі необхідність володіння достовірною інформацією з найдоцільнішим методом її збору.

Форму і структуру апарату бухгалтерії підприємство обирає самостійно із урахуванням об'єктивних факторів. Структура облікового апарату, чисельність його працівників та перелік посад залежать від обсягів діяльності підприємства, чисельності працюючих на підприємстві; структури підприємства; видів його

діяльності; особливостей організації технології виробництва; територіальної розгалуженості (наявності філій, дочірніх підприємств, представництв і місць їх розташування), рівня комплексної автоматизації управління та автоматизації облікового процесу, системи управління підприємством (централізована, децентралізована), спеціалізації по видах діяльності, перспектив зростання обсягів діяльності, порядку взаємодії бухгалтерії з іншими службами підприємства, обсягів облікової роботи, рівня кваліфікації бухгалтерів та інших факторів, що впливають на обсяги облікової роботи [8, с. 58].

Бюджетна установа визначає структуру бухгалтерії на основі законодавчих норм, міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства праці та соціальної політики України [9], з обов'язковим погодженням з розпорядником вищого рівня.

Визначення кількості працівників бухгалтерської служби бюджетної установи є складним науковим процесом, який потребує фахових знань і навиків. Недостатня кількість бухгалтерів в бюджетній установі призведе до збільшення навантаження на них та кількості потенційних помилок при відображенні облікової інформації. Наявність недостовірної облікової інформації несе не тільки ризики при прийнятті управлінських рішень, але й загрози накладення штрафів на бюджетну установу, якщо ці помилки призвели до несвоєчасних податкових перерахунків або порушено терміни подання фінансової та податкової звітності. Застосування фінансових обмежень при порушенні податкового законодавства бюджетною установою є звичайною практикою для вітчизняних фіскальних органів та створює додатковий дефіцит коштів на державних підприємствах. З іншого боку надлишкова кількість працівників бухгалтерської служби створює додаткове навантаження на фонд оплати праці бюджетної установи, що в сучасних економічних реаліях є недопустимою розкішшю. Тому визначення кількості бухгалтерів в бухгалтерських службах бюджетних установ потребує кропіткої наукової роботи доповненої багаторічним досвідом роботи у бухгалтерській службі. Також слід зауважити що підходи до визначення кількості бухгалтерів у бюджетній установі останній раз переглядалися, ще у 2003 році, що є неприпустимо у сучасних реаліях швидкоплинності реформування бухгалтерського обліку.

Зважаючи на об'єми бюджетної установи, особливості її функціонування апарат бухгалтерської служби бюджетної установи можна поділити на такі форми організації роботи, як централізована та децентралізована бухгалтерія.

При централізованій формі організації бухгалтерської служби бюджетної установи створюється головний офіс, головна бухгалтерська служба яка має на чолі головного бухгалтера. Головному офісу бухгалтерської служби підпорядковуються інші структурні підрозділи, які не мають своїх окремих бухгалтерських служб. З числа працівників окремих структурних підрозділів призначається посадова особа, яка несе відповідальність за формування первинних документів, відображення в них суті господарських операцій та своєчасне подання їх до головного офісу централізованої бухгалтерської служби. Працівники бухгалтерської служби перевіряють відображену в первинних документах отриману інформацію і відображають її в регістрах бухгалтерського обліку. Як правило ці бухгалтерські служби розташовані в головних офісах підприємств, характерна така форма побудови бухгалтерської служби є для медичних закладів, освіти або соціальних установ. Така форма організації має як свої недоліки так і переваги. До переваг насамперед можна віднести зручність та оперативність контролю за діяльністю бухгалтерської служби, своєчасність подання звітності а також додаткове стимулювання професійного, кадрового потенціалу бухгалтерської служби. Недоліки полягають у територіальній віддаленості формування первинних документів, але з подальшим розвитком новітніх технологій ці складності стають менш значущими в повсякденній діяльності.

Децентралізована форма побудови бухгалтерської служби бюджетних установ більш звична та найбільш поширена на теренах України. Як при централізованій формі очолює бухгалтерську службу головний бухгалтер, якому підпорядковуються працівники бухгалтерської служби бюджетної установи. Головний бухгалтер в свою чергу підпорядковується керівнику бюджетної установи. При такій формі організації можливо розташування робочих місць бухгалтерів як безпосередньо на виробництві так і в окремих приміщеннях бухгалтерської служби. При розташуванні робочих місць на виробництві, бухгалтер в адміністративному порядку підпорядковується начальнику цеху або керівнику виробничого підрозділу, а в методологічному головному бухгалтеру, що на нашу думку створює складності в системі управління підлеглим складом для головного бухгалтера. Перевагами децентралізованої форми організації бухгалтерської служби є краща якість відпрацювання первинних документів і оперативність їх внесення в регістри бухгалтерського обліку. Серед недоліків можна виділити складність керування даними структурними підрозділами в межах головного розпорядника коштів, що в свою чергу збільшує кількість помилок і не доопрацювань.

Обрана форма організації бухгалтерської служби бюджетної установи зазначається в наказі керівника установи, про затвердження положення про бухгалтерську службу бюджетної установи. На законодавчому рівні типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи регламентується постановою уряду [10].

В даному нормативному акті визначено підпорядкування бухгалтерської служби бюджетної установи, її завдання, права, повноваження та роль головного бухгалтера бюджетної установи. Серед основних завдань бухгалтерської служби бюджетної установи виділяються наступні:

- ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та складення звітності;
- відображення у документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські операції і результати діяльності, необхідної для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) та фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами;

- забезпечення дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного та у повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності;
- забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;
- запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів [10].

Відповідно до даного положення на головного бухгалтера покладаються обов'язки, щодо організації бухгалтерського обліку, своєчасного подання фінансової та бюджетної звітності а також визначається порядок дій головного бухгалтера при наданні керівником установи неправомірних розпоряджень. Важливо звернути увагу, що даним положенням функція оцінювання виконання головним бухгалтером своїх повноважень покладається на Державну казначейську службу України, на підставі анкети та порядку визначеним Міністерством фінансів України. Тому при затвердженні власного положення про бухгалтерську службу бюджетної установи керівник має керуватися не тільки особливостями діяльності установи але й загальнодержавними нормами.

#### **Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.**

Підсумовуючи все вищевикладене можна стверджувати, що бюджетна установа хоч і є державною установою відповідно до організаційно-правової форми, але має безліч особливостей у своїй діяльності. Насамперед це пов'язано з функціями і завданнями, які покладаються на бюджетну установу, а також з підвищенням уваги до ефективності та прозорості використання державних коштів. Наявність цих складових змушує замислитися про необхідність відокремлення бюджетної установи як окремої організаційно-правової форми згідно державного класифікатора. Необхідність даних змін вже настала і це дозволить значно покращити аналіз та вивчення не тільки ефективності існуючої системи бухгалтерського обліку але й природу діяльності бюджетної установи в загалом.

Також аналіз організації апарату бухгалтерської служби бюджетної установи дозволив продемонструвати основні недоліки і переваги існуючих структур бухгалтерських служб. Різна методика до побудови бухгалтерської служби бюджетної установи продемонструвала важливість рішення керівника при організації бухгалтерського обліку, а також необхідність подальшого дослідження даного питання та законодавчого регламентування.

#### **Література.**

1. Рубцов В.П. Державне управління та державні установи: Навч. посіб. для дистанційного навчання / В. П. Рубцов, Н. І. Перинська; За ред. д-ра соціол. наук, проф. Ю. П. Сурміна.— К.: Університет «Україна», 2008.— 440 с
2. Про затвердження національних стандартів України, державних класифікаторів України, національних змін до міждержавних стандартів, внесення зміни до наказу Держспоживстандарту України від 31 березня 2004 р. № 59 та скасування нормативних документів [Електронний ресурс]: Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28 травня 2004 р. № 97. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0097609-04#n34>.
3. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
4. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України від 08.07.2010 року № 2456-VI - Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
5. Якимчук Н. Я. Розпорядники бюджетних коштів: система і правовий статус: монографія / Н. Я. Якимчук. – Чернівці: Видавництво Чернівецького університету, 2009. – 647 с.
6. Безруких П.С. Организация бухгалтерского учета на предприятиях / П.С. Безруких. – М.: Финансы, 1966. – 208 с.
7. Організація бухгалтерського обліку: підруч. [для студентів спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця – [3-є вид., доп. і перер.] – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.
8. Островерха Р. Е. Організація обліку: навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2012. – 568 с.
9. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 26 вересня 2003 р. № 269. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0269203-03>.
10. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 р. № 59. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-n>.

#### **References.**

1. Rubtsov, V.P. and Peryns'ka, N.I. (2008), Derzhavne upravlinnia ta derzhavni ustanovy [Public administration and government agencies], Universytet «Ukraina», Kyiv, Ukraine.
2. State Committee for Technical Regulation and Consumer Policy (2004), Order “On approval of national standards of Ukraine, state classifiers of Ukraine, national amendments to interstate standards, amendments to the order

of Derzhspozhyvstandart of Ukraine of March 31, 2004 № 59 and abolition of normative documents”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0097609-04#n34> (Accessed 10 May 2020).

3. Mykhajlov, M.H. Telehun', M.I. and Slavkova, O.P. (2011), Bukhhalters'kyj oblik u biudzhetnykh ustanovakh [Accounting in budgetary institutions], Tsentri uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

4. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Budget Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/2456-17> (Accessed 25 April 2020).

5. Yakymchuk, N.Ya. (2009), Rozporiadnyky biudzhetnykh koshtiv: systema i pravovyj status [Managers of budget funds: system and legal status], Vydavnytstvo Chernivets'koho universytetu, Chernivtsi, Ukraine.

6. Bezrukykh, P.S. (1966), Orhanyzatsiia bukhalters'koho ucheta na predpriiatyakh [Organization of accounting in enterprises], Fynansy, Moscow, Russia.

7. Butynets', F.F. (2002), Orhanizatsiia bukhalters'koho obliku [Organization of accounting], PP «Ruta», Zhytomyr, Ukraine.

8. Ostroverkha, R.E. (2012), Orhanizatsiia obliku [Organization of accounting], TsUL, Kyiv, Ukraine.

9. Ministry of Labor and Social Policy of Ukraine (2003), Order “Intersectoral standards for the number of accounting staff”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0269203-03> (Accessed 10 May 2020).

10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2011), Decree “Standard regulations on the accounting service of a budgetary institution”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-n> (Accessed 10 May 2020).

*Стаття надійшла до редакції 17.05.2020 р.*