

УДК 657

Світлана Сисюк
Ірина БенькоSvitlana Sysyuk
Iryna Benko**БУХГАЛТЕРСЬКА СЛУЖБА ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ:
ВИМОГИ, ОСОБЛИВОСТІ СТВОРЕННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ****ACCOUNTING SERVICE OF LOCAL GOVERNMENT:
REQUIREMENTS, FEATURES OF ESTABLISHMENT AND FUNCTIONING**

Розглянуто особливості організації обліку в органах місцевого самоврядування у частині діяльності бухгалтерської служби. Визначено основні вимоги, особливості створення та функціонування бухгалтерської служби через призму законодавства про місцеве самоврядування в Україні. Запропоновано шляхи удосконалення формування бухгалтерської служби.

Ключові слова: бухгалтерська служба, організація обліку, місцеве самоврядування.

Рассмотрено особенности организации учёта в органах местного самоуправления в части деятельности бухгалтерской службы. Определены основные требования, особенности создания и функционирования бухгалтерской службы через призму законодательства о местном самоуправлении в Украине. Предложены пути совершенствования формирования бухгалтерской службы.

Ключевые слова: бухгалтерская служба, организация учета, местное самоуправление.

The features of accounting in local government concerning the activities of accounting service are considered. The basic requirements, features of the establishment and operation of accounting service in the light of legislation on local self-government in Ukraine are determined. The ways of improving the formation of accounting service are offered.

Keywords: accounting service, accounting organization, local government.

Постановка проблеми. Особливості організації обліку бюджетних установ визначаються законодавством про бюджетний устрій і бюджетний процес в Україні, відповідними інструкціями та нормативними документами Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України. Однією з важливих складових ефективної діяльності бюджетних установ органів місцевого самоврядування є досконале інформаційне забезпечення, яке, в першу чергу, залежить від правильно організованого та ефективного обліку. На сьогоднішній день в Україні проводиться реформування обліку в бюджетній сфері, початком якого стало прийняття Кабінетом Міністрів Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в Державному секторі, реалізація якої повинна забезпечити умови для створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами та бухгалтерським обліком. На вимогу Бюджетного кодексу України (ст. 56) і Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (ст. 8), Стратегії модернізації обліку в державному секторі, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів, прийнято Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, яке визначає основні завдання та вимоги, що ставляться до бухгалтерської служби бюджетних установ. Однак при застосуванні цього положення на практиці виникає ряд проблемних питань, особливо стосовно створення та функціонування бухгалтерської служби в органах місцевого самоврядування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації обліку в бюджетних установах завжди привертало до себе увагу багатьох науковців, серед яких слід виділити роботи С. В. Свірко, Р. Т. Джоги, П. А. Атамаса, І. Д. Ватулі, Н. М. Хорунжак. Питання щодо організації професійної діяльності у сфері бухгалтерського обліку розглядаються у працях Л. В. Чижевської, Т. В. Давидюк, К. П. Боримської, О. В. Клименко. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних вчених, слід відзначити, що розкриття питання організації обліку в частині формування та забезпечення функціонування бухгалтерської служби бюджетної установи потребують подальшого наукового дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є дослідження законодавства та його змін, спрямованих на вдосконалення створення та функціонування бухгалтерської служби органів місцевого самоврядування.

Виклад основного матеріалу. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, необхідної для прийняття рішень [8].

Бухгалтерський облік є складовою ланкою діяльності будь-якого підприємства, установи або організації незалежно від форми власності, веденням якого займається бухгалтерська служба. Органи місцевого самоврядування не є винятком із цього правила. Органи місцевого самоврядування є бюджетними установами згідно ст. 2 Бюджетного кодексу. Тому основними документами, що регулюють ведення бухгалтерського обліку та організацію бухгалтерської служби в органах місцевого самоврядування, є Бюджетний кодекс, Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Постанова КМУ № 59 від 26.01.2011 року «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» та Порядок погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи.

Серед найважливіших чинників, які вимагають урахування при організації бухгалтерського обліку в органах місцевого самоврядування, варто виділити такі:

- у процесі економічної реформи відбувається переформування джерел фінансування із загальнодержавного у місцеве;
- різносторонність питань, вирішення яких належить до компетенції цих суб'єктів, свідчить про розширення сфери їхньої діяльності;
- різноманітність операцій та галузеві особливості вимагають специфічного підходу до відображення в обліку. Це проявляється у тому, що сільська рада виступає як виконавцем місцевого бюджету (сільського) із покладеними на неї бюджетними повноваженнями, так і розпорядником бюджетних коштів місцевого бюджету по затверджених напрямках видатків згідно з кошторисом;
- широке впровадження інформаційних систем в обліковий процес вимагає наявності не лише технічних засобів, а й фахівців з відповідними знаннями та вміннями;
- необхідність врахування ряду специфічних аспектів (орган місцевого самоврядування як бюджетна установа та як розпорядник бюджетних коштів; регламентація бухгалтерської роботи зверху донизу та звітність у зворотному напрямі; різнотипність організаційної структури (складна, проста), відповідне формування складу працівників бухгалтерії та їхніх посадових інструкцій; форма обліку і технологія його ведення тощо);
- зростання обсягів облікових даних та інформації.

Зазначене спричиняє необхідність створення дійсно досконалої системи бухгалтерського обліку, яка буде працювати на належному рівні, не використовуючи великий потік непотрібної інформації, яка лише дублюється і, в свою чергу, ускладнює не лише рівень сприйняття, а й управлінську діяльність, в тому числі органів державних контролюючих служб.

Серед інших особливостей, які варто врахувати при вирішенні організаційних питань щодо системи обліку органів місцевого самоврядування, також слід врахувати те, що:

- бухгалтерський облік у бюджетних установах на законодавчому рівні не враховує рекомендацій міжнародних стандартів;
- відбувається удосконалення методів складання та консолідації звітності з використанням сучасних інформаційних систем [2; с. 16–18];
- необхідно забезпечити дотримання правил бюджетної дисципліни в поєднанні з пошуком додаткових джерел фінансового забезпечення;
- задля досягнення раціональної організації бухгалтерських служб бюджетних установ слід врахувати як їхні особливості, так і спільні риси, які вимагають однакового врахування при формуванні облікового апарату;
- в умовах дефіциту ресурсів при підборі кадрів важливо враховувати рівень креативності та професійної придатності облікових працівників, їхнє вміння використовувати аналітичні методи при підготовці інформації для прийняття управлінських рішень тощо.

Автори Т. В. Давидюк та К. П. Боримська зазначають, що завдання бухгалтера або бухгалтерської служби полягає у формуванні якісної, достовірної й повної інформації про ведення господарської діяльності та її результати. Її правильне використання дозволяє розробити оптимальні управлінські та фінансові рішення [3, с. 84].

Зважаючи на те, що формування такої інформації покладається на відповідних суб'єктів, згідно чинного законодавства існують певні вимоги, які мають бути дотримані при їх організації. В більшості

випадків таким суб'єктом є бухгалтерські служби. Вони утворюються або як самостійний структурний підрозділ установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи (департамент, управління, відділ, сектор) або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби [9] (п. 2) і який підпорядковується безпосередньо керівникові бюджетної установи або його заступникові [9] (п. 3 Типового положення). Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, котрий підпорядковується та є підзвітним керівникові бюджетної установи або його заступникові (п. 9 Типового положення).

У своїй діяльності бухгалтерська служба зобов'язана керуватись Конституцією та законами України, актами Президента України та КМУ, наказами Міністерства, іншими нормативно-правовими актами, що регламентують бюджетні відносини та фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, наказами керівника бюджетної установи, а також положенням про бухгалтерську службу (п. 4 Типового положення).

Існує ще одна специфічна риса органів місцевого самоврядування, яка має вплив на організацію та діяльність бухгалтерських служб. Вона полягає в тому, що вони, попри свою належність до категорії бюджетних установ, мають також особливий статус, оскільки уособлюють владу територіальної громади (кількох громад). У зв'язку з цим порядок створення та діяльності бухгалтерських служб в них, у першу чергу, має узгоджуватися зі спеціальними законами про місцеве самоврядування й лише після цього з усіма іншими законодавчими актами.

Наприклад, як бюджетна установа орган місцевого самоврядування має створити бухгалтерську службу та налагодити її роботу відповідно до Типового положення. При цьому її завданнями є не лише ведення обліку та документальне відображення усіх операцій, які відбуваються в процесі здійснення діяльності, але й забезпечення дотримання бюджетного законодавства (рис. 1).

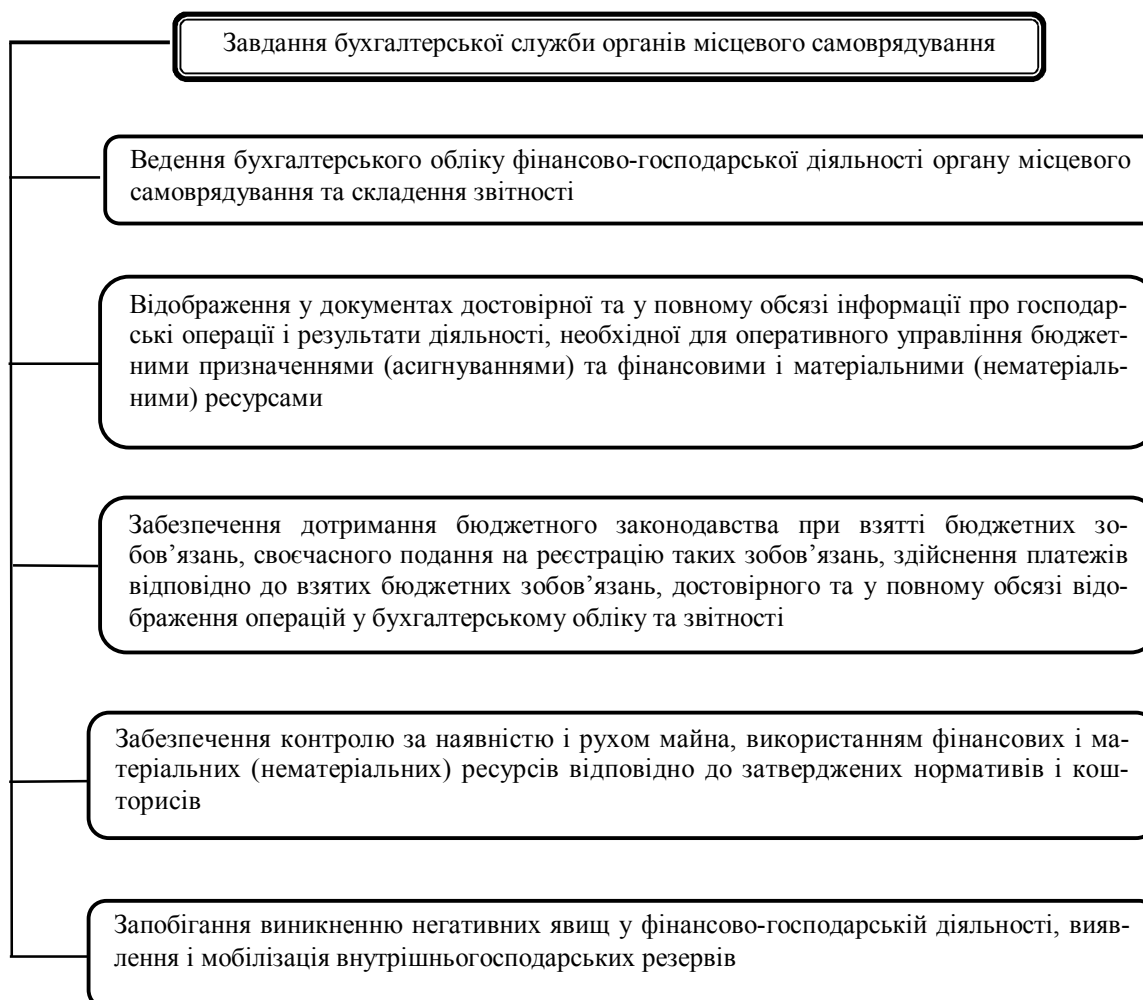


Рис. 1. Завдання бухгалтерської служби органів місцевого самоврядування

Окрім цього, при створенні бухгалтерської служби в органі місцевого самоврядування слід врахувати, що організація роботи підрозділів та порядок проходження служби в органах місцевого самоврядування регулюються законодавством про місцеве самоврядування, крім того, окремі вимоги щодо досвіду, кваліфікації та посадових обов'язків посадових осіб містяться у Типових професійно-кваліфікаційних характеристиках посадових осіб місцевого самоврядування, затверджених наказом Головного управління державної служби України від 29.12.2009 р. № 406 (зі змінами і доповненнями). Усі ці нормативно-правові акти нерідко містять досить суперечливі вимоги.

Оскільки Закони України мають вищу юридичну силу за Типове положення, затверджене КМУ, а Типове положення, у свою чергу, має статус, який є вищим від наказу Голодержслужби № 406, його можна застосовувати лише доти, доки воно не вступає у суперечність із законами вищого рангу. При цьому Типові професійно-кваліфікаційні характеристики можна застосовувати при вирішенні питань, не врегульованих Типовим положенням. Положення про бухгалтерську службу (посадова інструкція спеціаліста, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) затверджується керівником.

Специфічність органів місцевого самоврядування проявляється також щодо питань, пов'язаних з віднесенням їхніх працівників до категорії державних службовців. Згідно зі ст. 22 Закону «Про службу в органах місцевого самоврядування» до стажу служби в органах місцевого самоврядування зараховується період роботи на посадах, на які поширюється дія цього Закону, а також на посадах і в органах, час роботи в яких зараховується до стажу державної служби. Обчислення стажу державної служби регулюється відповідно до Закону України від 16.12.93 р, № 3723-ХП «Про державну службу» та Порядку обчислення стажу державної служби, затвердженого постановою КМУ від 03.05.94 р. № 283.

Відповідно до п. 2 Порядку обчислення стажу державної служби до стажу державної служби зараховується робота (служба) на посадах в органах місцевого самоврядування, передбачених у ст. 14 Закону «Про службу в органах місцевого самоврядування», а також на інших посадах, не зазначених у цій статті, але віднесених КМУ до відповідної категорії посад в органах місцевого самоврядування. Згідно з ч. 1 ст. 14 Закону «Про службу в органах місцевого самоврядування» в органах місцевого самоврядування, серед інших, встановлюються такі категорії посад [7, с. 82] (табл. 1.)

Таблиця 1

Категорії посад в органах місцевого самоврядування

Категорія	Перелік посад
Четверта	Керівники управлінь і відділів виконавчого апарату обласних, Севастопольської міської та секретаріату Київської міської рад, директорів, перших заступників, заступників директорів департаментів міських (міст обласного і республіканського в АР Крим значення) рад
П'ята	Радники (консультанти), спеціалісти, головні бухгалтери управлінь і відділів виконавчого апарату обласних, секретаріатів Київської та Севастопольської міських рад, керівники управлінь, відділів та інших виконавчих органів міських (міст обласного і республіканського в АР Крим значення) рад та їх заступники, керівники відділів (підвідділів) у складі самостійних управлінь, відділів виконавчих органів міських (міст обласного значення) рад
Шоста	Керівники структурних підрозділів виконавчого апарату районних та секретаріатів районних у містах Київ та Севастополь рад та їх заступники, керівники управлінь, відділів та інших структурних підрозділів виконавчих органів міських (міст районного значення), районних у містах рад та їх заступники, радники, консультанти, начальники секторів, головні бухгалтери, спеціалісти управлінь, відділів, інших структурних підрозділів виконавчих органів міських міст обласного значення та міста Сімферополь) рад
Сьома	Радники, консультанти секретаріатів районних у містах рад, спеціалісти виконавчих органів районних у містах, міських (міст районного значення) рад, спеціалісти виконавчих органів сільських, селищних рад

Ще однією особливістю органів місцевого самоврядування є те, що відповідно до Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» виконавчими органами сільських, селищних, міських, районних у містах (у разі їх створення) рад є їх виконавчі комітети, відділи, управління та інші створювані радами виконавчі органи.

Сільська, селищна, міська, районна у місті (у разі її створення) рада у межах затверджених нею структури і штатів може створювати відділи, управління та інші виконавчі органи для здійснення повноважень, що належать до відання виконавчих органів сільських, селищних, міських рад.

Відділи, управління та інші виконавчі органи ради є підзвітними і підконтрольними раді, яка їх утворила, підпорядкованими її виконавчому комітету, сільському, селищному, міському голові, голові районної у місті ради. Виконавчий апарат районної та обласної ради утворюється відповідною радою. Його структура, чисельність, визначена відповідно до типових штатів, затверджених КМУ, та витрати на утримання встановлюються радою за поданням її голови. Отже, чинне законодавство дозволяє створити в органі місцевого самоврядування підрозділ (відділ, управління, департамент), в який входять головні бухгалтери, їх заступники, бухгалтери та інші спеціалісти бухгалтерської служби. Облікові працівники органів місцевого самоврядування можуть бути віднесені до різних категорій посад (рис. 2).

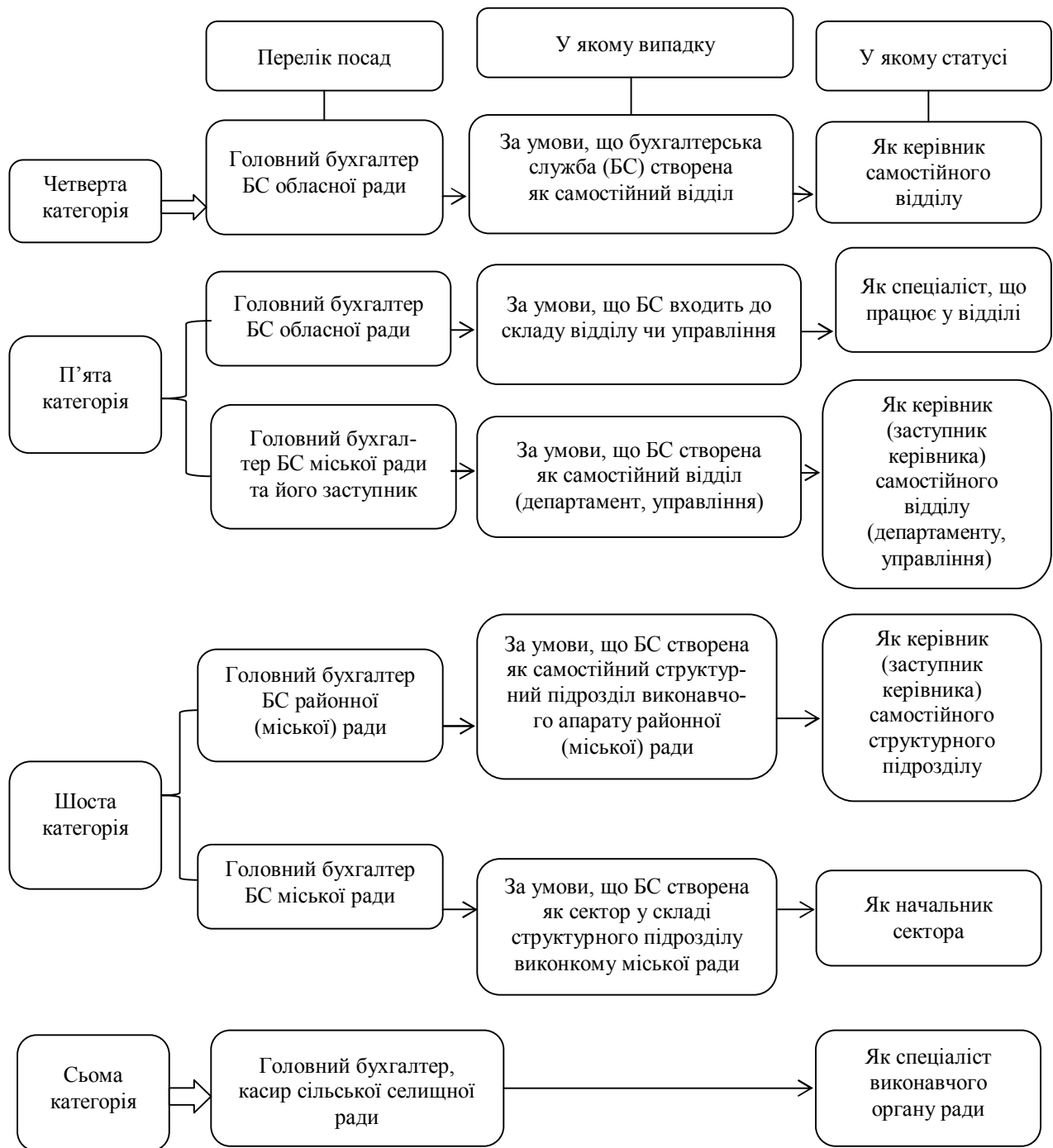


Рис. 2. Категорії, до яких можуть бути віднесені працівники бухгалтерських служб органів місцевого самоврядування

Таким чином, бухгалтери, які працюють в органах місцевого самоврядування, підпадають під дію Закону «Про службу в органах місцевого самоврядування» та можуть бути віднесені до категорії державних службовців. Працівники бухгалтерської служби, які призначаються на посаду та звільняються з посади у порядку, встановленому законодавством про працю, підпорядковуються головному бухгалтерові.

Достатньо виправданим є твердження Л. В. Чижевської [15] про те, що вже сьогодні і ще більше в найближчій перспективі будуть необхідні фахівці, що володіють у комплексі технологією бухгалтерського обліку, а також аналітичними навиками, здатні використовувати накопичену інформацію, щоб передбачати та попереджувати негативні тенденції, а не спостерігати за тим, що сталося. Тому, власне, і Порядком погодження і призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи передбачено, що такі особи повинні мати освітньо-кваліфікаційний рівень магістра або спеціаліста та стаж роботи, не менший трьох років. Однак у зв'язку з тим, що у сільській місцевості досить проблематичним є таке кадрове забезпечення щодо бухгалтерів сільських та селищних рад, які підпадають під дію порядку, доцільно хоча б на перехідному етапі зменшити вимогу щодо стажу роботи за фахом та на керівних посадах до одного року.

Основним критерієм, якого слід дотримуватися при формуванні бухгалтерських служб бюджетних установ, має бути ефективність. Відповідно до цього та зважаючи на потребу в оптимізації видатків, у тому числі на заробітну плату, доцільно передбачити право територіальних громад на створення та співфінансування спільних бухгалтерій за відповідною угодою між органами місцевого самоврядування (за аналогією з централізованими бухгалтеріями). Це забезпечить певний рівень економії коштів і сприятиме підвищенню ефективності функціонування органів місцевого самоврядування.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Резюмуючи викладене, слід зазначити, що основною вимогою до створення облікових служб і виконання своїх обов'язків їхніми працівниками має бути якість та ефективність. Врахування цих критеріїв дасть змогу поліпшувати результативність діяльності органів місцевого самоврядування на удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень і широкого використання внутрішніх резервів оптимізації. Для досягнення позитивних результатів необхідно внести деякі уточнення в Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 р. № 59), зокрема п. 11 положення потребує внесення вагомих змін та доповнень. А саме, слід переглянути вимоги щодо стажу роботи за фахом та на керівних посадах для особи, що претендує на посаду головного бухгалтера бюджетної установи в сільській місцевості для заохочення молоді, задекларувати право територіальних громад на створення та співфінансування спільних бухгалтерій за відповідною угодою між органами місцевого самоврядування тощо. Слід визнати, що такий підхід вимагає врахування цілої низки особливостей, дослідження яких є перспективним напрямом наукових пошуків, оскільки існує об'єктивна потреба в узгодженні тих протиріч, які виникають у процесі їхньої реалізації. В першу чергу, йдеться про ті ризики, які можуть виникнути у зв'язку з дозволом займати посаду головного бухгалтера в органах місцевого самоврядування особам, які мають менший стаж. Проте пошук розумного компромісу, який базуватиметься не лише на теоретичних, але й практичних засадах, дасть змогу вирішити питання кадрового забезпечення, сприятиме раціональній організації бухгалтерських служб, що, в кінцевому результаті, матиме позитивний вплив на ефективність використання бюджетних коштів.

Список використаної літератури

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
3. Давидюк Т. В. Позиціонування обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства в навчальних планах фахівців напряму підготовки «облік і аудит» / Т. В. Давидюк, К. П. Боримська // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 3 (8). – С. 83–90.
4. Клименко О. В. Формування методичних основ організації роботи бухгалтера / О. В. Клименко // Держава та регіони. – 2009. – № 1. – С. 86–90.
5. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова Програми економічних реформ / Л. Литвиненко // Казна України – 2011. – № 3. – С. 16–18.
6. Облік у бюджетних установах / [П. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.
7. Організація роботи органів місцевого самоврядування. / [С. І. Чернов, С. В. Клименко, М. І. Тітов та ін.]. – Х. : Фактор, 2011. – 96 с. – (Серія : Бібліотека керівника місцевої ради).

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011 р. № 3614–VI). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
9. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 64 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013 р. № 11). – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
10. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
11. Про місцеве самоврядування в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
12. Про службу в органах місцевого самоврядування [Електронний ресурс]: Закон України від 07.06.2001 р. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
13. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2004. – 380 с.
14. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів від 16.01.2007 р. № 34. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
15. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: [монографія] / Л. В. Чижевська; Житомирськ. держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 527 с.

References

1. Atamas, P. J. (2009) Accounting in public institutions. Kyiv: Tsentr uchbovoyi literatury, 288 p.
2. The Budget Code of Ukraine from 08.07.2010 № 2456- VI. [Internet]. Available from: <<http://www.rada.gov.ua>>
3. Davydyuk, T. V. and Boryms'ka, K. P. (2013) Positioning of accounting and analytical support of economic security in the curriculum of specialists after the specialty «Accounting and auditing». *Ekonomika: realiyi chasu*, 3 (8), pp. 83–90.
4. Klymenko, O. V. (2009) The formation of methodological foundations of the organization of work of an accountant. *Derzhava ta regiony*, (1), pp. 86–90.
5. Lytvynenko, L. (2011) The modernization of accounting system in public sector as a part of the program of economic reforms. *Kazna Ukrainy*, (3), pp. 16–18.
6. Vatulya, I. D., Vatulya, M. I., Levchenko, Z. M. et al. (2009) Accounting in public institutions. Kyiv: Tsentr uchbovoyi literatury, 368 p.
7. Chernov, S. I., Klimentko, S. V., Titov, M. I. et al. (2011) The organization of local government. Kharkiv: Faktor, 96 p.
8. On accounting and financial reporting in Ukraine. [Internet]: the Law of Ukraine from 16.07.1999 № 996 -XIV (as amended from 07.07.2011 № 3614 -VI). Available from: <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>>
9. On the approval of the Strategy for the modernization of accounting system in public sector for 2007-2015. [Internet]: the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 16.01.2007 № 64 (as amended from 09.01.2013 № 11). Available from: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>>
10. On the approval of model regulations on accounting service of budget entity. [Internet]: the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 26.01.2011 № 59. Available from: <<http://www.rada.gov.ua>>
11. On local governments in Ukraine. [Internet]: the Law of Ukraine from 21.05.1997 № 280/97-VR. Available from: <<http://www.rada.gov.ua>>
12. On the service in local government. [Internet]: the Law of Ukraine from 07.06.2001. Available from: <<http://www.rada.gov.ua>>
13. Svirko, S. V. (2004) The organization of accounting in budgetary institutions. Kyiv: KNEU, 380 p.
14. The strategy for modernizing the system of accounting in public sector for 2007-2015. [Internet]: the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 16.01.2007 № 34. Available from: <<http://www.rada.gov.ua>>
15. Chyzhevska, L. V. (2007) Accounting as a professional activity: theory, organization, development forecast. Zhytomir: ZhDTU, 527 p.

Стаття надійшла до редакції 24.03.2014.

Відомості про авторів

С. В. Сисюк, кандидат економічних наук, доцент, Тернопільський національний економічний університет.

І. Д. Бенько, кандидат економічних наук, доцент, Тернопільський національний економічний університет.