БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.60-28>

Височан О.С.

доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»

Височан О.О.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»

Vysochan Oleh

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Professor at the Department of Accounting and Analysis
Lviv Polytechnic National University

Vysochan Olha

Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor at the Department of Accounting and Analysis
Lviv Polytechnic National University

ОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ В ОБ'ЄДНАНИХ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАДАХ

Височан О.С., Височан О.О. Організація бюджетного обліку в об'єднаних територіальних громадах.

У статті проведено дослідження щодо вдосконалення організації бюджетного облікового процесу, що розкривається в Положенні про облікову політику об'єднаних територіальних громад (ОТГ), та розподілу функціональних обов'язків працівників відділу бухгалтерського обліку ОТГ. Встановлено, що організація якісного облікового процесу в ОТГ має винятково важливе значення для розроблення результативних показників бюджетних програм, оцінки їхньої ефективності та забезпечення надійності функціонування бюджетно-фінансового механізму діяльності такого роду установ. Доведено, що основою організації бюджетного обліку в ОТГ є Положення про облікову політику та Посадові інструкції працівників бухгалтерського обліку, в яких встановлюються професійні обов'язки та завдання, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги до бухгалтерів та принципи їхньої взаємодії із працівниками інших структурних підрозділів.

Ключові слова: об'єднана територіальна громада, бухгалтерський облік, облікова політика, посадова інструкція, бюджетний облік.

Височан О.С., Височан О.О. Организация бюджетного учета в объединенных территориальных общинах. В статье проведено исследование по совершенствованию организации бюджетного учетного процесса, что раскрывается в Положении об учетной политике объединенных территориальных общин (ОТО), и распределению функциональных обязанностей работников отдела бухгалтерского учета ОТО. Установлено, что организация качественного учетного процесса в ОТО имеет исключительно важное значение для разработки результативных показателей бюджетных программ, оценки их эффективности и обеспечения надежности функционирования бюджетно-финансового механизма деятельности такого рода учреждений. Доказано, что основой организации бюджетного учета в ОТО является Положение об учетной политике и Должностные инструкции работников бухгалтерского учета, в которых устанавливаются профессиональные обязанности и задачи, права, ответственность, квалификационные требования к бухгалтерам и принципы их взаимодействия с работниками других структурных подразделений.

Ключевые слова: объединенная территориальная община, бухгалтерский учет, учетная политика, должностная инструкция, бюджетный учет.

Vysochan Oleh, Vysochan Olha. Organization of budget accounting in the united territorial communities.

The article conducts research on improving the organization of the budget accounting process in the united territorial communities (UTC). It is proved that in modern conditions in Ukraine UTC faced the need to establish clear accounting processes for redistribution of funds, receiving budget transfers, accrual and payment of salaries, settle-

ments with contractors, the availability and movement of non-current tangible assets and more. For accounting in UTC, an accounting department is created, which is an executive body and subordinated to the Chairman of UTC and performs four basic functions: accounting, control, analytical and support. It is established that the organization of high-quality accounting process in UTC, first of all, is extremely important for the development of effective indicators of budget programs, assessing their effectiveness and ensuring the reliability of the budgetary and financial mechanism of such institutions. Monitoring of the activities of domestic UTCs showed that accounting in them is usually implemented in the following functional areas: accounting for income, expenses and financial results; cash accounting; accounting for non-current assets; inventory and LPI accounting; accounting for payroll, budget and extra-budgetary social funds, accountable persons, debtors and creditors; preparation and submission of reports. It is proved that the basis of the organization of budget accounting in UTC is the Regulation on accounting policy, which consists of the following sections: form of accounting; documentation; cash transactions; income and expenses; settlements with suppliers of material values, works and services; salary calculations; calculations for business trips of employees; non-current assets; stocks; values and contingent liabilities that are reflected off the balance sheet; operation of official motor transport; inventory; reporting. Job descriptions for employees of the accounting department are a tool for establishing professional duties and tasks, rights, responsibilities, qualification requirements for accountants and the principles of their interaction with employees of other departments.

Key words: united territorial community, accounting, accounting policy, job description, budget accounting.

Постановка проблеми. Пріоритет прав територіальної громади є основоположним принципом сучасної демократії у всьому світі.

Відомо, що місцеве самоврядування може реалізовуватись через дві форми демократії – представницьку та пряму (безпосередню). Під представницькою демократією розуміють формування представницьких органів на місцях – місцевих рад, через які об'єднані територіальні громади як головний суб'єкт місцевого самоврядування реалізують свої законні права та інтереси [1, с. 6]. Об'єднані територіальні громади за таких умов отримують широкий спектр повноважень у сферах: планування розвитку громади та формування бюджету; економічного розвитку, залучення інвестицій, розвитку підприємництва; управління земельними ресурсами; розвитку місцевої інфраструктури (утримання та будівництва доріг, водо-, тепло-, газопостачання і водовідведення та благоустрою території); надання житлово-комунальних послуг (теплостачання і водовідведення, управління відходами, утримання об'єктів комунальної власності); утримання вулиць і доріг на території громади; організації пасажирських перевезень на території громади; громадської безпеки силами муніципальної поліції; пожежної охорони; соціальних послуг у громадах; управління школами та дитсадками; адміністративних послуг через центри їх надання; утримання та організації роботи будинків культури, клубів, бібліотек, стадіонів, спортивних майданчиків; первинної медичної допомоги [2, с. 8]. Тобто об'єднана територіальна громада – це громада, яка спроможна через відповідні органи місцевого самоврядування забезпечити для своїх жителів належний рівень освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, житлово-комунального господарства, включаючи економічно-фінансові спроможності розвитку [3, с. 121].

Глобальний процес децентралізації владних повноважень, який розпочався в Україні з 2014 року і полягає в передачі значної їх частини територіальним громадам, виявив значну кількість проблем у сфері управління фінансами та майном органів місцевого самоврядування. Об'єднані територіальні громади (далі – ОТГ) зіштовхнулися з необхідністю налагодження чітких облікових процесів щодо перерозподілу коштів, отримання бюджетних трансфертів, нарахування й виплати зарплати, розра-

хунків із контрагентами, наявності й руху необоротних матеріальних активів тощо. Ефективне управління цими процесами вимагає використання сучасних підходів до організації облікових робіт в ОТГ.

За даними ДКС, в Україні станом на 18.02.2020 р. було зареєстровано 982 об'єднані територіальні громади [4]. Водночас проблема відсутності актуальної статистичної інформації, належної інформації для повноцінного достовірного обліку у сфері управління та розпорядження всіма активами громади тягне за собою низку серйозних ризиків та загроз. Зокрема, ймовірного некоректного та викривленого бюджетного прогнозу і планування, невиконання запланованих програм, заходів, проєктів, неодержання запланованих доходів, невиконання місцевих бюджетів, часткові втрати активів громади або ризик неефективного та непрозорого їх відчуження та використання [5, с. 109].

У такій ситуації особливо важливими є проблеми, які виникають у сфері організації та методології бюджетного обліку об'єднаних територіальних громад.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вирішення проблем обліку у державному секторі економіки здійснили такі вітчизняні науковці, як: О.М. Андрієнко, О.В. Артюх, П.Й. Атамас, І.Д. Ватуля, М.І. Ватуля, Ю.А. Верига, О.В. Гамова, Т.В. Гладких, Л.О. Гуцайлюк, Р.Т. Джога, М.В. Дунаєва, Ю.М. Іванечко, Л.І. Жидеева, Т.В. Канєва, І.А. Козачок, Н.О. Кулявець, З.М. Левченко, В.С. Лень, М.Г. Михайлов, А.І. Мілька, В.П. Пантелеєв, Ю.О. Романченко, Л.М. Сінельник, О.П. Славкова, В.В. Сопко, М.І. Телегунь, А.В. Череп, Л.В. Черничук, Є.Ю. Шара та інші.

Водночас вузькоспеціалізовані питання організації і методології обліку в об'єднаних територіальних громадах детально розкриваються лише у фахових періодичних бухгалтерських виданнях, залишаючись поза увагою наукової спільноти.

Формулювання цілей статті. Основною метою дослідження стало розроблення рекомендацій щодо вдосконалення організації бюджетного облікового процесу, що розкривається у Положенні про облікову політику ОТГ, та розподілу функціональних обов'язків працівників відділу бухгалтерського обліку ОТГ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для ведення бухгалтерського обліку в ОТГ створюється

Окремі аспекти облікового процесу, що розкриваються в Положенні про облікову політику ОТГ*

Об'єкт регулювання	Напрями регулювання
Форма обліку	Зазвичай передбачається застосування меморіально-ордерної форми обліку та автоматизований механізм її реалізації з використанням спеціального бухгалтерського програмного забезпечення.
Документування	Наводяться вимоги до оформлення та подання первинних документів відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88.
Касові операції	Основним документом, що визначає порядок ведення касових операцій, є Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 29.12.2017 р. № 148. В обліковій політиці наводиться порядок оформлення касових операцій; механізм встановлення та розмір ліміту каси; особливості зберігання та обігу грошових документів.
Доходи та витрати	У Положенні про облікову політику наводиться порядок облікового відображення надходження та витрачання коштів із реєстраційних (особових) рахунків в органах Держказначейства України (доходи та видатки загального фонду), а також спеціальних реєстраційних рахунків в органах Держказначейства України (поточних – в установах банків) (доходи та видатки спеціального фонду). Наводиться також перелік доходів та витрат від обмінних та необмінних операцій. Основними законодавчо-нормативними документами є НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати».
Розрахунки з постачальниками матеріальних цінностей, робіт та послуг	В обліковій політиці наводиться порядок облікового відображення результатів господарських відносин із постачальниками, оформлених договорами, та розрахунків за ними.
Розрахунки за заробітною платою	В обліковій політиці слід передбачити порядок нарахування та виплати заробітної плати; утримання, нарахування, перерахування податків, зборів та платежів, пов'язаних із виплатою заробітної плати.
Розрахунки за службовими відрядженнями працівників	Базовий документ регулювання – Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон від 13.03.1998 р. № 59. У Положенні про облікову політику наводиться: – порядок оформлення документів, пов'язаних із службовим відрядженням: розпорядження (наказ); кошторис витрат; звіт про відрядження тощо; – перелік документів, що засвідчують величину понесених у відрядженні витрат: квитки на проїзд, рахунки готелю, інші розрахункові документи; – послідовність та терміни звітування про службове відрядження; – граничні суми витрат у відрядженнях; – особливості обліку розрахунків за відрядженнями працівників, які мають роз'їзний характер роботи (за їх наявності в установі).
Необоротні активи	Базовими документами, в яких визначені методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, є НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи». У Положенні про облікову політику ОТГ уточнюється: – порядок визнання та первісної оцінки необоротних активів; – структура присвоєних необоротним активам інвентарних номерів; – періодичність та вибраний метод нарахування амортизації; – порядок встановлення строків корисного використання груп основних засобів (зазвичай наводиться окремим додатком); – порядок списання об'єктів державної власності; – порядок ведення аналітичного обліку основних засобів та нематеріальних активів.
Запаси	Базовим документом, в якому визначені методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси є НП(С)БОДС 123 «Запаси». У Положенні про облікову політику ОТГ уточнюється: – одиниця обліку запасів; – порядок визнання запасів активом; – організація обліку запасів за місцями їх зберігання; – метод оцінки вибуття запасів; – порядок руху цінностей, виданих працівнику ОТГ за довіреністю.
Цінності та умовні зобов'язання, що відображаються поза балансом	Наводиться порядок ведення позабалансового обліку в розрізі окремих об'єктів: необоротні активи, отримані за договором оренди; особисті речі працівників, прийняті на відповідальне зберігання; списана дебіторська заборгованість; нестачі матеріальних цінностей, винні особи за якими не встановлені, тощо.

(Закінчення таблиці 1)

Об'єкт регулювання	Напрями регулювання
Експлуатація службового автомобільного транспорту	Базовий документ – Постанова КМУ «Про впорядкування використання легкових автомобілів бюджетними установами та організаціями» від 04.06.2003 р. № 848. В обліковій політиці наводиться: – порядок поточного та накопичувального обліку витрат паливно-мастильних матеріалів; – порядок заповнення, подання та контролю подорожніх листів; – організація обліку талонів на пальне та чеків АЗС; – організація уособленого обліку акумуляторних батарей та автомобільних шин.
Інвентаризація	Базовим документом, що регулює порядок проведення інвентаризації, є Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 р. № 879. В обліковій політиці слід передбачити склад інвентаризаційної комісії (може затверджуватися окремим розпорядженням Голови ОТГ) та навести перелік документів, які використовуються для відображення результатів інвентаризації.
Звітність	Наводиться склад та строки подачі фінансової, бюджетної, статистичної, податкової та соціальної звітності ОТГ

* узагальнено авторами на основі дослідження практики формування Положення про облікову політику вітчизняними ОТГ

Таблиця 2

Узагальнений варіант розподілу функціональних обов'язків працівників відділу бухгалтерського обліку ОТГ*

Посада	Основні функціональні обов'язки
Головний бухгалтер	Організаційні і контрольні функції, участь у формуванні фінансової та бюджетної звітності
Бухгалтер з обліку доходів та видатків бюджету	Оперативний облік надходжень і платежів до бюджету, облік руху грошових коштів (меморіальний ордер № 2), облік розрахунків із кредиторами (меморіальний ордер № 6), ведення книги «Журнал-Головна», складання Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, складання податкової та статистичної звітності, участь у формуванні фінансової та бюджетної звітності
Бухгалтер з обліку заробітної плати	Нарахування заробітної плати (меморіальний ордер № 5), перевірка табелів обліку робочого часу, листків непрацездатності та іншої документації з обліку оплати праці, нарахування і перерахування страхових внесків і податків, пов'язаних з оплатою праці, заповнення ф. № 1ДФ та інших звітів із заробітної плати в статистичні органи та соціальні фонди, підготовка довідок працівникам на вимогу із заробітної плати
Бухгалтер з обліку матеріальних цінностей (запасів)	Облік оприбуткування та списання матеріальних цінностей, МШП, паливно-мастильних матеріалів, продуктів харчування (меморіальні ордери № 10–13), готує інформацію за цією ділянкою обліку для складання звітності, складає окремі форми звітів – Звіт про роботу автотранспорту, Звіт про використання та запаси палива, Декларацію з екологічного податку тощо
Бухгалтер з обліку необоротних активів	Облік придбання та списання основних засобів (меморіальний ордер № 9), приймання і контроль первинної документації за цією ділянкою обліку, нарахування орендної плати за майно ОТГ, нарахування амортизації з необоротних активів, участь у роботі інвентаризаційної комісії
Бухгалтер з обліку розрахунків із підзвітними особами	Приймання і контроль первинної документації від підзвітних осіб (авансових звітів), відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із розрахунками з підзвітними особами (меморіальний ордер № 8)

* узагальнено авторами на основі дослідження практики формування Посадових інструкцій працівників бухгалтерії вітчизняними ОТГ

відділ бухгалтерського обліку, який є виконавчим органом та підпорядкований Голові ОТГ.

Функції відділу бухгалтерського обліку ОТГ:

1) облікова: ведення обліку відповідно до НП(С) БОДС, а також інших нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку, формування фінансової, бюджетної та інших видів звітності, встановлених законодавством;

2) контрольна: здійснення поточного контролю за дотриманням бюджетного законодавства під час взяття бюджетних зобов'язань, правильністю зарахування та використання власних надходжень, своєчасністю перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів),

дотриманням законодавчих вимог щодо інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів (у т.ч. бере участь в оформленні матеріалів щодо нестачі та/або крадіжок коштів, майна установи), станом розрахунково-платіжної дисципліни тощо;

3) аналітична: проведення аналізу даних обліку та звітності для мінімізації ризиків фінансово-господарської діяльності;

4) забезпечувальна: забезпечення авторизованих користувачів правдивою та неупередженою інформацією про фінансово-господарський стан установи та результати виконання кошторису для прийняття обґрунтованих рішень.

Бюджетний облік в ОТГ зазвичай реалізовується на таких функціональних ділянках, як: облік доходів, витрат та фінансових результатів; облік грошових коштів; облік необоротних активів; облік запасів та МШП; облік розрахунків із заробітної плати, з бюджетом та позабюджетними соціальними фондами, підзвітними особами, дебіторами й кредиторами; складання і подання звітності.

Основні організаційно-методичні засади ведення обліку в ОТГ прописуються у спеціально розробленому документі – Положенні про облікову політику (табл. 1).

Важливими додатками до Положення про облікову політику ОТГ є Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, Графік документообігу (з наведенням термінів, етапів руху (створення, перевірка, обробка) документів, відповідальних осіб та граничних термінів виконання) та спеціальні форми первинних документів для внутрішнього використання.

Розподіл функціональних обов'язків між спеціалістами бухгалтерії відбувається виходячи із трудомісткості окремих ділянок облікових робіт та рівня кваліфікації працівників і встановлюється в їхніх посадових інструкціях. Зазвичай штатним розписом ОТГ перед-

бачена посада головного бухгалтера та 3–6 штатних одиниць лінійних бухгалтерів – спеціалістів, які ведуть облік по окремих ділянках, встановлених функціональними обов'язками в посадових інструкціях. Приклад розподілу функціональних обов'язків бухгалтерів в ОТГ наведений у табл. 2.

Звичайно ж, наведений перелік є приблизним, склад та зміст функціональних обов'язків може змінюватися залежно від трудомісткості робіт та особливостей фінансово-господарської діяльності ОТГ.

Висновки. Організація якісного облікового процесу в ОТГ має винятково важливе значення для розроблення результативних показників бюджетних програм, оцінки їхньої ефективності та забезпечення надійності функціонування бюджетно-фінансового механізму діяльності такого роду установ. Основою організації бюджетного обліку в ОТГ є Положення про облікову політику та Посадові інструкції працівників бухгалтерського обліку, в яких встановлюються професійні обов'язки та завдання, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги до бухгалтерів та принципи їхньої взаємодії із працівниками інших структурних підрозділів.

Список використаних джерел:

1. Управління розвитком об'єднаних територіальних громад на засадах громадської участі : навч. посіб. / Берданова О.В. та ін. Київ, 2017. 129 с.
2. Мягкоход В., Вернигор Ю., Чепель О. Формування спроможних територіальних громад : практичний посібник. URL: https://www.auc.org.ua/sites/default/files/library/otgbook3new_obgortka_i_blok.pdf (дата звернення: 28.09.2020).
3. Безпалько О.М. Роль територіальних громад у забезпеченні місцевого економічного розвитку: теоретичні засади дослідження. *Економіка і організація управління*. 2019. № 1(33). С. 116–123.
4. Інформація щодо кількості об'єднаних територіальних громад станом на 18.02.2020. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/kaznachestvo-informuye/obyednani-teritorialni-gromadi> (дата звернення: 28.09.2020).
5. Овчаренко Т., Семенець Г. Моделювання ефективної фінансової діяльності органів місцевого самоврядування ОТГ в умовах децентралізації. Консолідований підхід : Модуль V. Модель прозорості та підзвітної системи управління фінансами і комунальним майном в ОТГ. URL: <https://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/library/recovery-and-peacebuilding/effective-financial-operations-for-local-governance-and-ATC-V.html> (дата звернення: 28.09.2020).

References:

1. Berdanova O.V. (2017) *Upravlinnia rozvytkom obiednanykh terytorialnykh hromad na zasadakh hromadskoi uchasti* [Management of the development of united territorial communities on the basis of public participation]: navch. posib. Kyiv. (in Ukrainian).
2. Miahkikhod V., Vernyhor Yu., Chepel O. *Formuvannia spromozhnykh terytorialnykh hromad* [Formation of affluent territorial communities]: praktychnyi posibnyk. Available at: https://www.auc.org.ua/sites/default/files/library/otgbook3new_obgortka_i_blok.pdf (accessed 28 September 2020).
3. Bezpal'ko O.M. (2019) Rol terytorialnykh hromad u zabezpechenni mistsevoho ekonomichnoho rozvytku: teoretychni zasady doslidzhennia [The role of territorial communities in ensuring local economic development: theoretical foundations of the study]. *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia*, no. 1(33), pp. 116–123.
4. Informatsiia shchodo kil'kosti obiednanykh terytorialnykh hromad stanom na 18.02.2020 [Information on the number of united territorial communities as of February 18, 2020]. Available at: <https://www.treasury.gov.ua/ua/kaznachestvo-informuye/obyednani-teritorialni-gromadi> (accessed 28 September 2020).
5. Ovcharenko T., Semenets H. Modeliuvannia efektyvnoi finansovoi diialnosti orhaniv mistsevoho samovriaduvannia OTH v umovakh detsentralizatsii. Konsolidovanyi pidkhid: Modul V. Model prozoroï ta pidzvitnoi systemy upravlinnia finansamy i komunalnym mainom v OTH [Modeling of effective financial activity of local governments of UTO in the conditions of decentralization. Consolidated approach: Module V. Model of transparent and accountable financial and communal property management system in UTO]. Available at: <https://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/library/recovery-and-peacebuilding/effective-financial-operations-for-local-governance-and-ATC-V.html> (accessed 28 September 2020).