

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

**Лукіянюк Артем Володимирович**

**Облік і контроль розрахункових операцій суб'єктів  
державного сектора економіки / Accounting and  
control of public sector entities' payment transactions**

спеціальність: **8.03050901** – Облік і аудит  
магістерська програма – Інформаційні технології обліку та контролю в  
державному секторі економіки

Магістерська робота

Виконав студент групи ІТОДСм

Лукіянюк А.В. \_\_\_\_\_

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Н.Г. Мельник \_\_\_\_\_

Магістерську роботу допущено  
до захисту «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ М.Р. Лучко

**ТЕРНОПІЛЬ – 2017**

ЗМІСТ	стор.
ВСТУП.....	3
Розділ I. Теоретичні основи обліку та контролю розрахункових операцій суб'єктів державного сектору.....	6
1.1. Економічна сутність розрахунків суб'єктів державного сектору....	6
1.2. Визнання та характеристика розрахунків у державному секторі ...	19
Висновки до розділу I.....	32
Розділ II. Облік розрахункових операцій суб'єктів державного сектору	33
2.1 Облік розрахунків за товари, роботи та послуги.....	33
2.2 Облік інших розрахункових операцій установ державного сектору	44
2.3 Облік розрахунків за податками і платежами установ державного сектору.....	56
Висновки до розділу II.....	62
Розділ III. Контроль та аналіз розрахункових операцій суб'єктів державного сектору.....	63
3.1 Аналіз розрахункових операцій суб'єктів державного сектору.....	63
3.2 Внутрішній контроль розрахункових операцій суб'єктів державного сектору.....	79
Висновки до розділу III.....	87
Висновки та пропозиції.....	88
Список використаних джерел.....	91
Додатки.....	

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Будь-який суб'єкт державного сектору щодня здійснює чималий обсяг розрахункових операцій зі контрагентами, фіскальними органами, бюджетом, працівниками, студентами, покупцями, замовниками тощо.

Розрахунки в економіці України – це одна з потрібних складових суспільного розширеного відтворення, адже саме розрахункові операції опосередковують розподіл і перерозподіл суспільного продукту, перехід його з товарної форми в грошову і навпаки. Розрахункові операції ґрунтуються на економічному кругообігу коштів в процесі виробництва і є суспільним визнанням того, що виробник тієї чи іншої продукції (робіт, послуг) виконав свої виробничі зобов'язання. Виникнення заборгованості за розрахункові операції пов'язане з тим, що одночасне виконання обома сторонами зустрічних зобов'язань за договорами відбувається вкрай рідко.

На даний час використанню бюджетних коштів установами державного сектору з метою здійснення розрахунків та придбані товари (роботи, послуги) притаманні жорсткі обмеження, обумовлені нестачею бюджетних коштів, суворим контролем та цільовою спрямованістю їх витрачання. Водночас такі зміни визначають закономірність в розробці та аналізі великого обсягу інформації системного характеру, переважна частина якої формується саме у системі бухгалтерського обліку.

Обліку, контроль та аналіз розрахункових операцій установ державного сектору потребує нових, сучасних методик та новітніх облікових інструментів, використання яких забезпечує високий рівень контролю за повнотою використання коштів, отриманих як фінансування установами державного сектору та їх цільовою спрямованістю.

Значний внесок щодо дослідження розрахункових операцій діяльності підприємств зробило багато вітчизняних і зарубіжних науковців, таких, як: Пантелєєв В. П., Сніжко О. С., Расказова Н. Ю., Безруких П. С., Чацкіс Ю. Д., Лисюк І.Ю., Козлова Е. П. Проблематика обліку, контролю та аналізу

розрахункових операцій суб'єктів державного сектору досліджувалися у працях науковців П.Й. Атамаса, Р.Т. Джоги, С.Я. Зубілевич, С. Матвєєвої, П.Г. Петрашка, Л.Д. Сафоновой, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.О. Чечуліної, Н.М. Хорунжак. У більшості робіт облік, контроль та аналіз в установах державного сектору закономірно розглядаються як інструменти забезпечення ефективного управління діяльністю.

Разом з тим, проблематика облікового забезпечення розрахункових операцій суб'єктів державного сектору у роботах вказаних авторів не досліджується комплексно. Зазначимо, що на даний час саме облік дебіторської та кредиторської заборгованості суб'єктів державного сектору має суттєву специфіку, яка пов'язана з мінливістю законодавства, процедурами публічних закупівель, специфікою відображення розрахункових операцій, їх реєстрацією. Відсутність належно організованої системи обліку, контролю та аналізу розрахункових операцій суб'єктів державного сектору ускладнює платіжну кризу, приводить до несвоєчасної оплати зобов'язань. Тому обрана тема є актуальною.

**Мета і задачі дослідження.** Метою дослідження є обґрунтування теоретичних та розробка практичних аспектів удосконалення діючої системи обліку, контролю та аналізу розрахункових операцій суб'єктів державного сектору. Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі вирішено такі завдання:

- дослідити економічну сутність, класифікацію, критерії визнання економічний зміст зобов'язань за розрахунками установ державного сектору;
- визначити проблематику діючої методики обліку розрахункових операцій суб'єктів державного сектору;
- дослідити порядок визнання та характеристику розрахункових операцій суб'єктів державного сектору;
- описати специфіку обліку та контролю розрахункових операцій суб'єктів державного сектору;
- дослідити розрахунки з постачальниками у порядку планових

платежів;

– визначити особливості оподаткування розрахункових операцій суб'єктів державного сектору.

**Об'єкт і предмет дослідження.** Об'єктом дослідження у дипломній роботі є розрахункові операції суб'єктів державного сектору. Предметом є діюча практика бухгалтерського обліку, контролю та аналізу розрахункових операцій суб'єктів державного сектору. Дослідження проводилося на основі діяльності Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю.

**Методи і методика дослідження.** Теоретичною основою проведених досліджень є загальнонаукові принципи проведення досліджень. Нормативні і законодавчі документи, що стосуються розрахункових операцій суб'єктів державного сектору, забезпечили правове поле дослідження. При виконанні роботи використані матеріали, що містяться в працях вчених у галузі теорії і практики обліку, контролю та аналізу розрахункових операцій суб'єктів державного сектору, нормативні документи, статистичні дані. У процесі дослідження використовувались методи індукції та дедукції, ретроспективного аналізу, групування, порівняння, аналізу і синтезу.

**Практичне значення одержаних результатів.** Отримані результати і розроблені рекомендації та їх використання сприяють удосконаленню методики бухгалтерського обліку, аналізу та контролю розрахункових операцій суб'єктів державного сектору, що має важливе значення для оптимізації фінансування та використання бюджетних коштів.

**Структура і обсяг роботи.** Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів і висновків, викладена на 99 сторінках друкованого тексту, містить 13 рисунків, 25 таблиць. Список використаних джерел складається зі 80 найменувань.

**Апробація результатів дослідження.** Результати дослідження апробовані у вигляді публікації на тему: «Економічна сутність розрахунків суб'єктів державного сектору» в збірнику праць студентів кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг.

## РОЗДІЛ I

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

#### 1.1 Економічна сутність розрахунків суб'єктів державного сектору

Економічна сутність розрахунків полягає в перерозподілі грошових ресурсів між учасниками підприємницьких та інших відносин. У розрахунках реалізується основна корисна соціальна функція грошей – вони виступають як засіб платежу. Правильна організації розрахункових операцій сприяє зміцненню договірної і розрахункової дисципліни, виконання зобов'язань щодо поставок продукції в заданому асортименті і якості, підвищенню відповідальності за дотримання платіжної дисципліни, скорочення дебіторської та кредиторської заборгованості, прискоренню оборотності оборотних коштів і, отже, поліпшенню фінансового стану суб'єкта господарювання.

Розрахункові відносини включають такі елементи [6, с. 21]:

- учасники розрахунків – постачальник і вантажоодержувач, платник і одержувач коштів;
- об'єкт розрахункової операції (операцій) – товарно-матеріальні цінності, надані послуги, виконані роботи, цінні папери, фінансові вимоги і зобов'язання, а також грошові (валютні) кошти;
- органи, що здійснюють платежі – банківська система (комерційні банки та розрахунково-касові центри, а також клірингові установи);
- посередники в розрахунках – факторингові компанії і фірми, а також гаранті розрахунків.

Зазначимо, що у більшості нормативних документів, які використовуються в діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання в цілому та установ державного сектору зокрема, визначення терміна «розрахунки» відсутнє. Такий підхід не є позитивним, оскільки саме розрахунки, як поняття, супроводжують усі сфери діяльності суб'єктів

господарювання, а відповідно, є важливим об'єктом обліку, контролю та аналізу.

Діючим Планом рахунків для суб'єктів державного сектору розрахунки відображаються в ряді рахунків, а саме: 3 клас «Кошти, розрахунки та інші активи» і 6 «Поточні зобов'язання», що зайвий раз підкреслює вагомість розрахункових операцій як об'єкту бухгалтерського обліку.

Виходячи зі сказаного вище, вважаємо, що у нормативних документах, які регламентують бухгалтерський облік, зокрема НП(С)БОДС повинно бути не лише визначення поняття «розрахунки», але також критерії їх визнання і вимоги до відображення в системі обліку.

На даний час однозначного формулювання терміну «розрахунки» немає ні у спеціальній бухгалтерській, ні в економічній літературі (табл.1.1 та 1.2).

Таблиця 1.1

## Визначення поняття «розрахунки» в бухгалтерському обліку

Автор	Визначення
Безруких П.С	Розрахунки – це грошові взаємовідносини, що виникають між організаціями по товарних і нетоварних операціях
Чацкіс Ю.Д., Лисюк О.М., Михайлова Т.П.	Розрахунки - це система взаємовідносин між підприємствами і громадянами, заснована на грошовому погашенні вартості товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг
Парашутін Н.В., Козлова Е.П.	Під розрахунковими відносинами розуміють зобов'язання покупця оплатити у встановлений термін вартість матеріальних цінностей, послуг і іншої заборгованості, після виконання постачальником своїх договірних зобов'язань чи право постачальника вимагати платіж від покупця за відвантажену йому продукцію чи зроблені послуги
Колектив авторів під ред. Сухарева А.Я.	Розрахунки – здійснення платежів по грошових зобов'язаннях

Примітка. Сформовано на основі [10].

Аналізуючи дані таблиці 1.1 можна зробити висновок, що погляди вчених на тлумачення терміну «розрахунки» відрізняються. Одні науковці визначають розрахунки як систему взаємовідносин, а саме: Чацкіс Ю.Д., Лисюк О.М., Михайлова Т.П.; інші науковці стверджують, що розрахунки –

це взаємовідносини між суб'єктами. Крім цього існує підхід, згідно якого науковці лише пояснюють економічну сутність розрахунків, при цьому не приводячи їх визначення (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

## Визначення поняття «розрахунки» в економіці та управлінні

Автор	Визначення
Боринець С.Я.	У процесі зовнішньоекономічної діяльності виникають платежі по грошових вимогах і зобов'язаннях. Міжнародні розрахунки - це система організації і регулювання платежів у сфері міжнародних економічних відносин
Красавіна Л.Н.	Міжнародні розрахунки - регулювання платежів по грошових вимогах і зобов'язаннях, що виникають у зв'язку з економічними, політичними і культурними відносинами між юридичними особами і громадянами різних країн
Кредісов А.І., Берсозовенко С.М., Волошин В.В. та інші	Міжнародні розрахунки - це здійснення платежів по грошових вимогах і зобов'язаннях, що виникають у зв'язку з економічними, політичними і культурними відносинами між юридичними особами і громадянами різних країн. В економічній сфері вони охоплюють розрахунки по зовнішній торгівлі товарами і послугами, а також некомерційним операціям, кредитам, руху капіталу між країнами
Носкова І.Я.	Міжнародні розрахунки - це регулювання платежів по грошових вимогах і зобов'язаннях у зв'язку з економічними і культурними відносинами між юридичними особами і громадянами різних країн. Розрахунки здійснюються безготівковим шляхом через банки насамперед по зовнішній торгівлі, а також по послугах і некомерційних операціях, кредитам і руху капіталів між країнами
Рибалкін В.Е.	Грошові вимоги і зобов'язання у валюті виникають на основі економічних, політичних, культурних, науково-технічних відносин між державами, юридичними і фізичними особами, що знаходяться на території різних країн. Міжнародні розрахунки являють собою організацію і регулювання платежів по вище зазначених грошових вимогах і зобов'язаннях
Філіпенко А.С.	Міжнародні розрахунки – система регулювання платежів по повних грошових вимогах і зобов'язаннях, що виникають між державами, організаціями і громадянами, які знаходяться на території різних країн, на підставі економічних, політичних, науково-технічних і інших відносин

Примітка. Сформовано на основі [10]

В енциклопедичному словнику з тлумачення юридичних термінів [20, с. 316] не наведено дефініцію розрахунків, а лише розглядається один з їх видів, а саме – міжнародні розрахунки, які є теж формою виконання платежів



за грошовими зобов'язаннями.

З таким визначенням погоджуються майже всі автори, які розглядали розрахункові операції в зовнішній торгівлі, міжнародних економічних і фінансових відносинах (С.Я.Боринець, Л.Н.Красавіна, А.І.Кредісов, С.М.Березовенко, В.В. Волошин, І.Я. Носкова, В.Е. Рибалкін, А.С. Філіпенко). Вони аналізують розрахунки як організацію і регулювання платежів за грошовими вимогами і зобов'язаннями, але лише С.Я. Боринець і А.С. Філіпенко визначають розрахунки як систему.

Усі автори відзначають у своїх дослідженнях монетарний характер розрахунків.

Наступною особливістю розрахунків є те, що практично у всіх визначеннях зустрічається таке формулювання: «Розрахунки – це... платежі...» (О.Я. Сухарев, Н.В. Парашутін, А.І. Кредісов) або ж «Розрахунки – це організація платежів...» (С.Я. Боринець, Л.Н. Красавіна, І.Я. Носкова, В.Е. Рибалкін, А.С. Філіпенко).

Характерною ознакою також є те, що спеціалісти в галузі фінансів та банківської справи аналізують у своїх роботах лише безготівкові розрахунки, оскільки вони займають приблизно 80-90% усього грошового обігу в економіці країни .

А.М. Герасимович, даючи визначення грошовому обігу, використовує терміни «платежі» і «розрахунки» як поняття-синоніми. Ми вважаємо такий підхід не зовсім правильним, оскільки саме платіж є частиною системи розрахунків, а не навпаки. Це підтверджується формулюванням, яке міститься у Законі України «Про платіжні системи і переказ грошей в Україні», де основною функцією, яку повинна виконувати платіжна система, є здійснення переказу грошей. Стаття 4 даного Закону визначає форми розрахунків, які можуть застосовуватися при виконанні переказу, а саме: акредитивна, вексельна, інкасова, гарантійними зобов'язаннями, чеками тощо [30].

Кожна зазначена вище форма розрахунків припускає виконання

певного ряду операцій, а безпосередньо переказу грошей стосуються лише одна з них.

Таким чином, на нашу думку, не доцільно проводити аналогію між платежами і розрахунками. Адже розрахунки – це поняття об'ємніше і варто погодитися з думкою тих науковців, які вважають, що розрахунки включають в себе систему організації і регулювання платежів. Разом з тим, таку рису розрахунків, як належність до системи, необхідно окремо доводити.

З точки зору обліку, розрахункові операції безумовно є вагомим об'єктом обліку. В обліку вони відображаються як динамічний процес: проведення платежів за товари, роботи, послуги, а також як статичний об'єкт: заборгованість (дебіторська чи кредиторська) між суб'єктами розрахункових операцій.

Отже, розрахунки суб'єктів господарювання є однією з необхідних складових суспільного розширеного відтворення. Вони опосередковують розподіл і перерозподіл суспільного продукту, його перехід з товарної форми в грошову, і навпаки. Розрахунки ґрунтуються на економічній базі кругообігу грошових коштів і є суспільним визнанням того, що вони виступають як система економічних відносин суб'єктів господарювання.

Зауважимо, що на даний час недостатньо уваги в літературі приділяється також поняттям «форма розрахунків» та «види розрахунків».

Діючим законодавством передбачено самостійний вибір суб'єктом державного сектору форми здійснення розрахунків. Разом із тим, чинне законодавство України, яке визначає порядок здійснення розрахунків (зокрема: Цивільний кодекс, Господарський кодекс, Закон «Про банки і банківську діяльність», Закон «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні») та ряд підзаконних нормативно-правових документів, наприклад, Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, не містять визначення «форми розрахунків», а також не розділяють практичне застосування таких категорій, як «платіжні інструменти», «види

розрахунків», «види безготівкових розрахунків», що не дає чіткості й облікового відображення вказаних понять.

Стаття Цивільного кодексу «Форми розрахунків» встановлює, що: «...розрахунки за участю фізичних осіб, не пов'язані із здійсненням ними підприємницької діяльності, можуть провадитися у готівковій або в безготівковій формі за допомогою розрахункових документів у електронному або паперовому вигляді». Далі в статті вже йде мова не про форми розрахунків, а про види безготівкових розрахунків, а саме: розрахунки із застосуванням платіжних доручень, акредитиви, розрахункові чеки, розрахунки за інкасо, а також інші розрахунки, передбачені законодавством, банківськими правилами та звичаями ділового обороту [77].

На думку Васьковського О.В., такий підхід до змісту поняття «форми розрахунків» на «види розрахунків», не є коректним, адже має місце термінологічна плутанина. Тому Васьковський О.В. наголошує на тому, що у такому тлумаченні «форми безготівкових розрахунків» детально роз'яснено у Законі про платіжні системи, а саме: «... гроші існують у готівковій формі (формі грошових знаків) або у безготівковій формі (формі записів на рахунках у банках). Автор впевнений, що таке розуміння форм та видів безготівкових розрахунків є економічно обґрунтованим, але неповним [13].

Очевидно, що більшу ясність у розуміння форм та видів розрахунків установ державного сектору можна внести, проаналізувавши застосування цих термінів в інших нормативно-правових актах, зокрема тих, які регулюють діяльність, розрахунки та зобов'язання саме в державному секторі.

Господарський кодекс розрізняє розрахунки за формою на безготівкові та готівкові: «...платежі за грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, здійснюються у безготівковій формі або готівкою через установи банків, якщо інше не встановлено законом» [21]. Разом із тим в Господарському кодексі також вживається термін «форми безготівкових розрахунків», до перерахунку яких включаються також платіжні доручення,

платіжні вимоги, вимоги-доручення, векселі, чеки, банківські платіжні картки та інші дебетові і кредитові платіжні інструменти, що застосовуються у міжнародній банківській практиці.

На думку Васьковського О.В., з таким визначення теж не можна погодитися, оскільки йде фактичне ототожнення понять форми безготівкових розрахунків, розрахункових документів та платіжних інструментів [13].

Закон «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» розкриває форми та види розрахунків, які застосовуються при проведенні переказу, вказуючи при цьому, що для його проведення можуть використовуватися кошти як у готівковій, так і в безготівковій формі [30].

Разом із тим варто звернути увагу, що в діючій редакції Закону використовується термін не «форми безготівкових розрахунків», а «види», що є повністю узгодженим із нормами Цивільного кодексу щодо визначення форм та видів розрахунків.

Поняття «форми розрахунків» як безготівкової та готівкової форми міститься також в Законі «Про банки і банківську діяльність», зокрема: «...банківські розрахунки проводяться у готівковій та безготівковій формах згідно із правилами, встановленими нормативно-правовими актами Національного банку України» [28].

Особливо варто звернути увагу на формулювання мети та завдань Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, де вказується, що даний документ встановлює лише загальні правила, види і стандарти розрахунків юридичних і фізичних осіб та банків у грошовій одиниці України на території України [56].

Отже, безготівкові розрахунки приймаються як форма розрахунків, а подальша класифікація окремо безготівкових розрахунків йде за напрямками видами, правилами, стандартами, порядком та способами розрахунків.

Проаналізуємо вживання термінів «форми» та «види» розрахунків у різних нормативних документах (табл. 1.3):

Таблиця 1.3

## Види та форми розрахунків згідно з нормативними документами

Нормативний документ	Форми розрахунків	Види розрахунків
ЦК України	Ст.1087 визначає дві форми розрахунків: готівкову та безготівкову	Поняття «види» застосовується для класифікації безготівкових розрахунків
ГК України	Ст.198 встановлює дві форми платежів за грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах: готівкову та безготівкову	Поняття «види» не застосовується. Для класифікації безготівкових розрахунків використовується поняття «форми безготівкових розрахунків»
ЗУ «Про банки і банківську діяльність»	Ст.51 Встановлює дві форми банківських розрахунків: готівкова та безготівкова	Поняття «види» не застосовується. Для класифікації безготівкових розрахунків використовуються «підстави здійснення безготівкових розрахунків» (розрахункові документи) та «платіжні інструменти»
ЗУ «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні»	Ст.4 встановлює, що для переказу коштів використовується готівкова або безготівкова форма	Поняття «види» застосовується для класифікації безготівкових розрахунків та вказується, що вони визначаються законами та прийнятими на їх основі нормативно-правовими актами НБУ
ЗУ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»	Ст.3 встановлює, що суб'єкти підприємницької діяльності здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або в безготівковій формі	Поняття «види» не застосовується
Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні національній валюті	Регламентує одну з форм розрахунків - безготівкову	Вживається поняття «види»: встановлює загальні правила, види і стандарти безготівкових розрахунків

Примітка. Сформовано на основі [71, с. 550]

Наведене у таблиці 1.3 свідчить про те, що законодавство визначає, що під формами розрахунків розуміють безготівкової та готівкової форми, тоді як поняття «види розрахунків» застосовується виключно щодо безготівкових розрахунків.

Відносно форми розрахунків – спробуємо надати визначення цій

категорії. Відмітимо, що цьому питанню приділялося досить мало уваги в дослідженнях, оскільки зазвичай всі наукові розробки в цій сфері цитують банківські правила щодо окремих видів безготівкових розрахунків. Як поняття стосовно державного сектору, яке потребує розкриття, «форми розрахунків» не визначаються і в більшості нормативних документів.

Єфимова Л.Г. надає таке визначення формам розрахунків: «...це врегульовані законодавством способи виконання через банки грошових зобов'язань організацій [26, с. 130]. На думку Агафонової Н.В., такий підхід не зовсім точно відображає природу форми розрахунків, оскільки останні фактично прирівнюються до способів платежу. Адже складовими форми розрахунків є місце розрахунків, час, валюта та спосіб платежу [1, с.79]. На думку Бурака І.О., під формою розрахунків розуміють врегульовані законодавством умови платежу, які мають специфічні особливості щодо порядку зарахування коштів на рахунок кредитора, видів платіжних документів, які використовуються та процедури документообігу [10, с.106]. До речі, слід вказати, що аналогічний підхід вироблений і міжнародною практикою. Костенко Л. вбачає у формах розрахунків сукупність норм, які визначають зовнішні ознаки і реквізити розрахункових документів, порядок і прийоми їх заповнення, операційної обробки, руху по встановленій схемі документообігу, способи пересилки, реєстрації, обліку, тощо [33, с.22].

З огляду на все вищевказане, вважаємо, що форма розрахунків – це направлена на погашення грошового зобов'язання сукупність дій, які зовні виражаються в обранні форми грошових коштів, за допомогою яких здійснюватиметься це погашення. Саме таке визначення повністю відповідає сучасним тенденціям регулювання розрахунків, тобто виділяє дві форми розрахунків: готівкову та безготівкову.

Слід також вказати на доцільність поступового відходу від поняття «форми безготівкових розрахунків» та заміни його на «види безготівкових розрахунків», проте такий перехід навряд чи здійсниться швидко, оскільки практика досить міцно ввела в застосування поняття «форми безготівкових

розрахунків», фактично ототожнюючи це поняття із формами розрахунків. Вид безготівкового розрахунку означає спосіб здійснення розрахунку за допомогою тих платіжних інструментів, що передбачені, визначені та врегульовані діючим законодавством. Поняття «форма» відображає правову форму дій дебітора та кредитора, а також банків щодо здійснення розрахунків в безготівковій формі. Таким чином, вид безготівкового розрахунку відповідно до діючого законодавства – це лише форма здійснення безготівкового розрахунку.

Розглядаючи завдання обліку розрахунків в системі управління установою державного сектору, можна виділити такі основні напрямки:

- своєчасне і правильне документування операцій по руху грошових коштів і розрахунків;
- контроль за правильними і своєчасними розрахунками з бюджетом, банком, персоналом;
- контроль за дотриманнями форм розрахунків, зафіксованих в договорах з покупцями і постачальниками;
- своєчасна вивірка розрахунків з дебіторами і кредиторами для виключення простроченої заборгованості.

В бухгалтерському обліку розрахунки характеризуються як оформлені договором цивільно-правові відносини, в силу яких одна сторона зобов'язана здійснити на користь іншої сторони певні дії або утриматись від певних дій, так як сума коштів, яка повинна бути сплачена на певну дату в майбутньому, або існуючі (завдяки минулим операціям чи подіям) зобов'язання підприємства щодо передачі певних активів чи надання послуг іншому підприємству у майбутньому.

Правильна організація і побудова обліку грошових розрахунків мають велике значення, оскільки забезпечують швидке завершення кругообороту оборотних коштів, перехід їх з товарної форми в грошову, створюють необхідні умови для безперебійної оплати придбаних товарно-матеріальних цінностей.

Оснoву побудoви бухгалтерського обліку грошових розрахунків визначає їх класифікація. Класифікація розрахункових операцій подана на рис. 1.1.

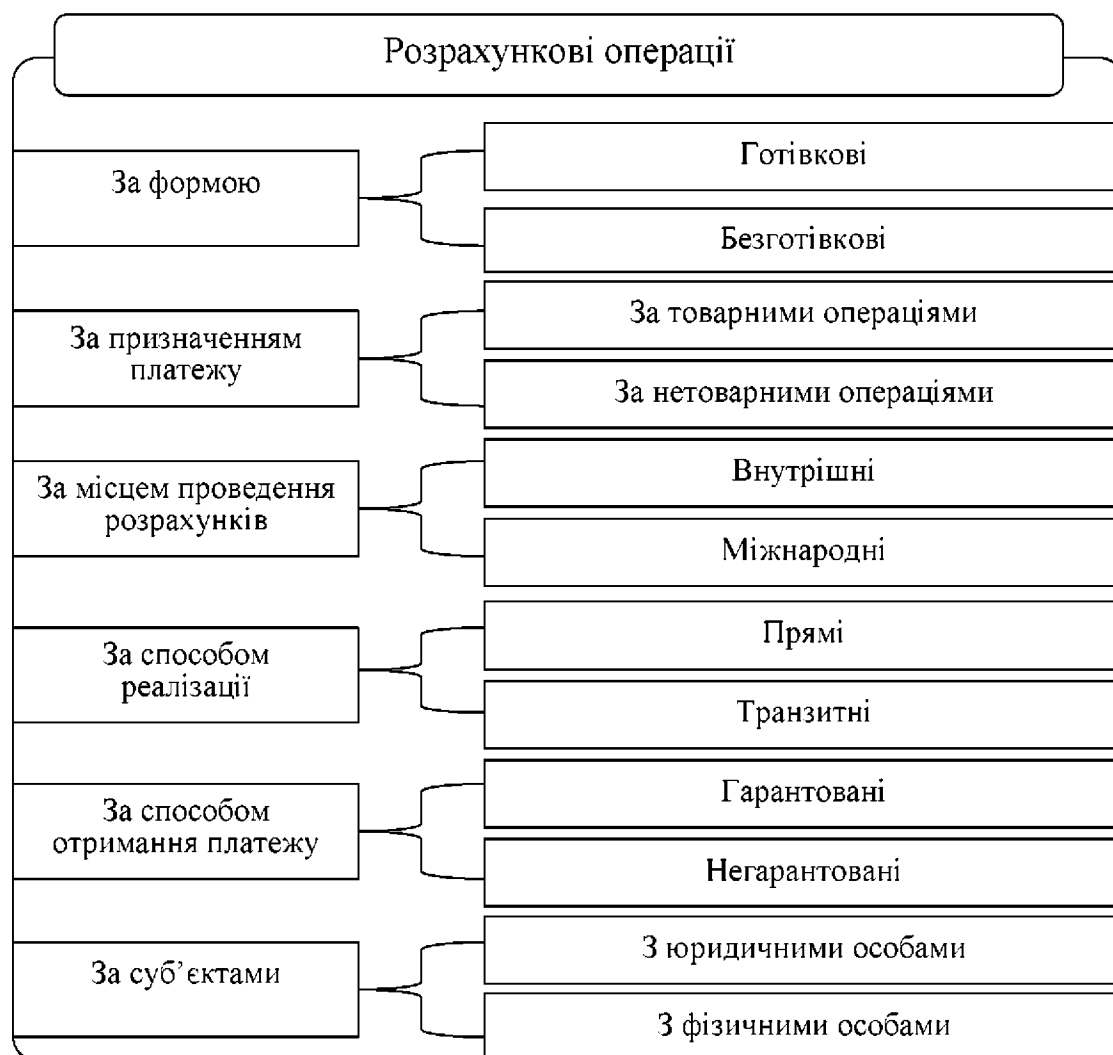


Рис. 1.1 Класифікація розрахункових операцій установ державного сектору

Примітка. Сформовано на основі [36]

Наведена класифікація є узагальненням та систематизацією наукових підходів до класифікації розрахункових операцій в економіці України в цілому та в державному секторі зокрема. Така класифікація дозволяє охопити усі фактори, які впливають на розрахункові операції, допускає можливість встановити джерело, що значно полегшує управління конкретним видом розрахункових операцій. Класифікація є необхідною для полегшення



практичного використання та дозволяє простежити взаємовідносини між групами різних факторів.

Таким чином, у під поняттям «розрахунки» у бухгалтерському обліку мають на увазі:

– здійснення оплати іншим юридичним та фізичним особам за отримані товари, роботи, послуги, роботу, матеріальні та нематеріальні активи шляхом перерахування або видачі грошових коштів, передачі товарів, виконання робіт або надання послуг, передачі права власності на акції, облігації або частину власного капіталу та (або) інших матеріальних та нематеріальних активів;

– одержання від юридичних і фізичних осіб товарів, робіт, послуг, акцій, облігацій або частини власного капіталу або інших матеріальних і нематеріальних активів на правах покупця, замовника тощо;

– одержання від юридичних і фізичних осіб коштів, товарів, робіт, послуг, акцій, облігацій або частини власного капіталу та інших матеріальних і нематеріальних активів у порядку оплати попередньо переданих товарів, робіт, послуг та інших матеріальних чи нематеріальних активів;

– передача готової продукції, товарів, виконання робіт або надання послуг, передачі право власності на акції, облігації або частину статутного капіталу та інших матеріальних і нематеріальних активів підприємства на правах постачальника (підрядника) іншим юридичним і фізичним особам.

Якщо розглядати безпосередньо розрахунки Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю, то в більшості випадків установа здійснює безготівкові прямі розрахунки за товарними і нетоварними операціями з юридичними та фізичними особами.

Проаналізуємо видатки Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю за 2015 рік (рис. 1.2):



Рис. 1.2 Видатки Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю за 2015 рік (%)

Примітка. Сформовано самостійно за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Отже, дані, які наведені на рис. 1.2, сформовано за Звіту про використання коштів загального фонду (Форма № 2), дають можливість проаналізувати видатки установи, які передбачені кошторисом на здійснення розрахунків. Найбільшу питому вагу мають видатки на оплату праці (264650,00 грн., або 48%). Разом з нарахуваннями на оплату праці (94700,00 грн. або 17%) ці видатки становлять 65% усіх розрахунків, передбачених кошторисом установи.

Крім цього суттєву питому вагу мають видатки на продукти харчування, оскільки Ліцей забезпечує свої учнів харчуванням – 97700,00 грн., або 18%, предмети, матеріали, обладнання та інвентар (65840,00 грн. або 14%), оплата послуг (крім комунальних) (25500,00 грн., або 4%), медикаменти та перев'язувальні матеріали (3500,00 грн., або 1%).

## 1.2 Визнання та характеристика розрахунків у державному секторі

Розрахункові операції установ державного сектору тісно пов'язані з поняттям заборгованості та зобов'язань.

У зв'язку із введенням в дію НП(С)БОДС, при відображенні в обліку розрахункових операцій установ державного сектору необхідно враховувати такі стандарти (рис. 1.2):

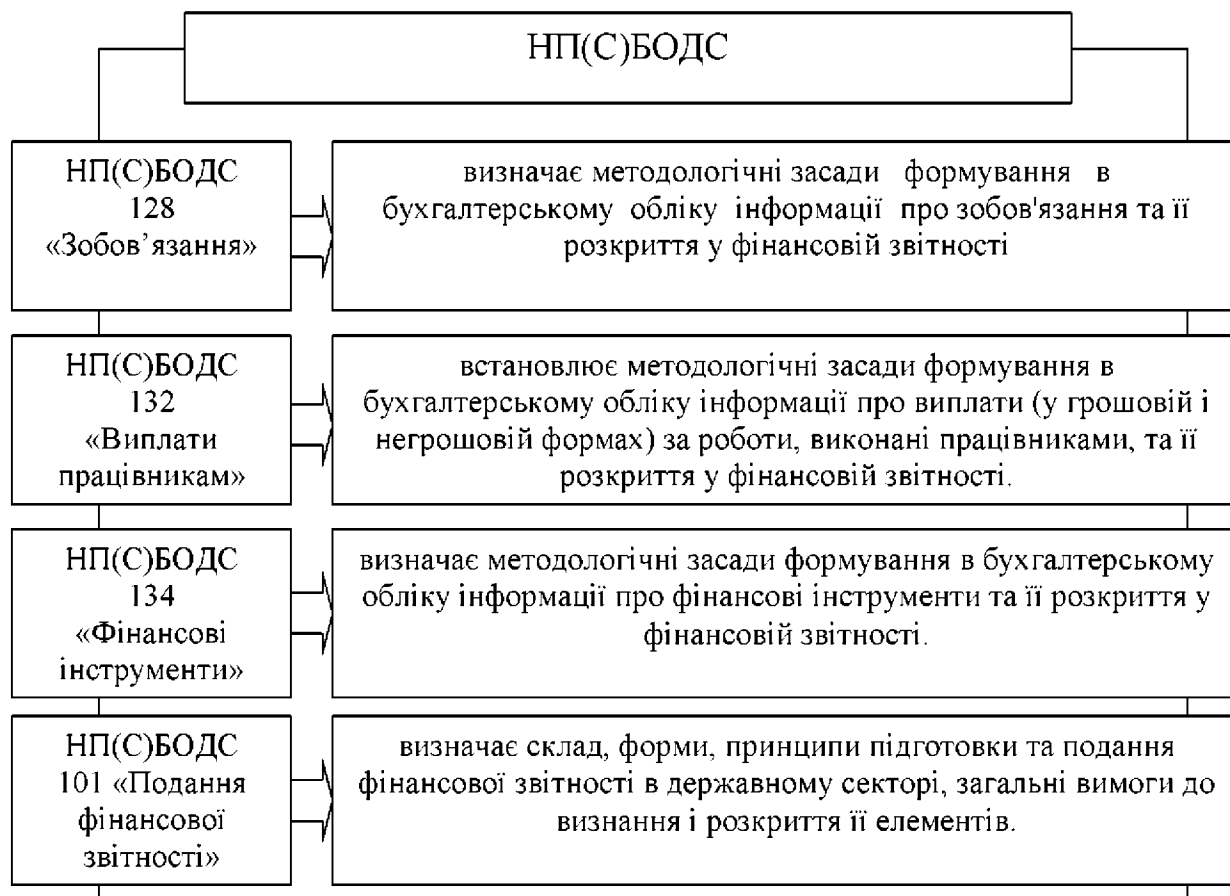


Рис. 1.2 НП(С)БОДС, які регулюють облік розрахункових операцій Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Примітка. Сформовано на основі діючих НП(С)БОДС

Зауважимо, що усі розрахункові операції установ державного сектору тісно пов'язані із зобов'язаннями у процесі виконання кошторису доходів і видатків.

При цьому установи державного сектору, зобов'язані вести облік зобов'язань відповідно до «Порядку реєстрації та обліку бюджетних

зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України» [45].

Цей Порядок розроблено на основі Бюджетного кодексу України та з ціллю забезпечення реалізації контролю органами ДКС України при взятті бюджетних зобов'язань установ державного сектору, які перебувають на казначейському обслуговуванні, покращання механізмів використання бюджетних коштів та управління ними.

Розглянемо підходи до визначення зобов'язань та їх класифікацію у згаданих вище нормативних документах (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

## Визначення поняття «зобов'язання» в нормативних документах

Нормативний документ	Визначення зобов'язань
Бюджетний кодекс	Бюджетне зобов'язання – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому
НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»	Зобов'язання – заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності
Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України	Зобов'язання – будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет.

Примітка. Узагальнено самостійно

Отже, чинні на даний час нормативні документи дають різні визначення поняття зобов'язання, тоді як у НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» їх визначення взагалі відсутнє. Вважаємо таку невідповідність нормативних

документів необхідно врегулювати, адже зобов'язання, які виникають під час здійснення розрахункових операцій установ державного сектору, мають важливе значення не лише для суб'єктів державного сектору, але й з точки зору державних фінансів взагалі.

Розглянемо види зобов'язань установ державного сектору, які виникають в процесі розрахункових операцій (рис. 1.3)

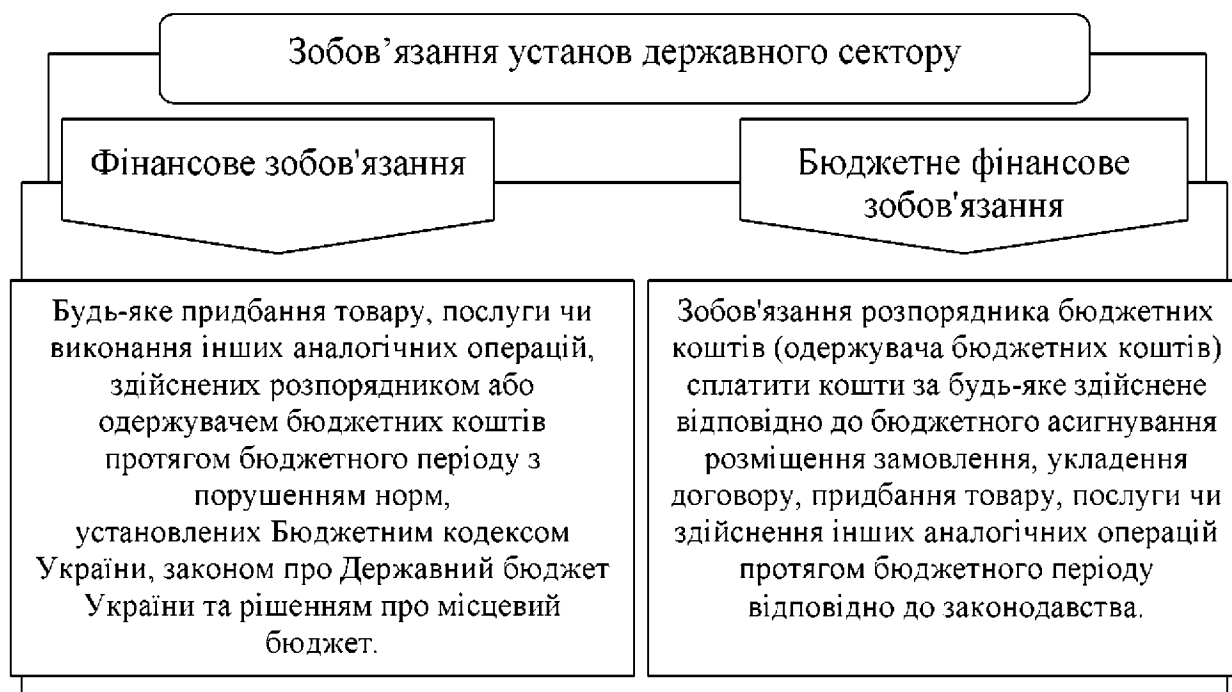


Рис. 1.3 Види зобов'язань Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Примітка. Сформовано самостійно на основі Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань [45]

Отже, як фінансове, так і бюджетне зобов'язання установ державного сектору є розміщенням замовлення, укладенням договору або виконанням інших подібних господарських операцій, які здійснені установою державного сектору відповідно до бюджетного асигнування (бюджетне фінансове зобов'язання) або ж без відповідних бюджетних асигнувань чи з порушенням норм Бюджетного кодексу чи інших нормативних документів (фінансове зобов'язання) [45].

Виходячи з вищевказаного, будь-яке зобов'язання, яке взяте установою державного сектору без відповідних бюджетних асигнувань або ж з

порушенням вимог Бюджетного кодексу, не вважатиметься бюджетним зобов'язанням.

Тобто, зобов'язання, взяті бюджетними установами без відповідних бюджетних асигнувань, не вважаються бюджетними і фактично є бюджетним правопорушенням; тому, погашення таких зобов'язань органами ДКСУ не проводяться, за винятком окремих випадків.

Зупинимось детальніше на випадках, коли органи ДКСУ не реєструють зобов'язання (рис. 1.4)

Відмова у реєстрації зобов'язань органами ДКС	
Зобов'язання	Фінансові зобов'язання
1) відсутності у розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом; 2) відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання; 3) відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження); 4) невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми; 5) відсутності документів щодо закупівлі товарів, робіт і послуг відповідно до законодавства у сфері закупівель; 6) недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами; 7) недотримання вимог щодо оформлення поданих документів	1) відсутності відповідного бюджетного зобов'язання, відображеного у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів; 2) відсутності у розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду; 3) відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання; 4) недотримання вимог щодо оформлення поданих документів; 5) невідповідності фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів; 6) недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами

Рис. 1.4 Відмова у реєстрації зобов'язань установ державного сектору органами ДКС

Примітка. Сформовано самостійно на основі Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань [45]

Установи державного сектору після отримання товарів, робіт і послуг від постачальника згідно з умовами взятого раніше бюджетного зобов'язання приймають рішення щодо їх оплати та дають доручення на здійснення платежу органу ДКСУ, якщо інше не визначено бюджетним законодавством.

У свою чергу ДКСУ здійснює платежі за дорученнями установ державного сектору у випадках (рис. 1.5):

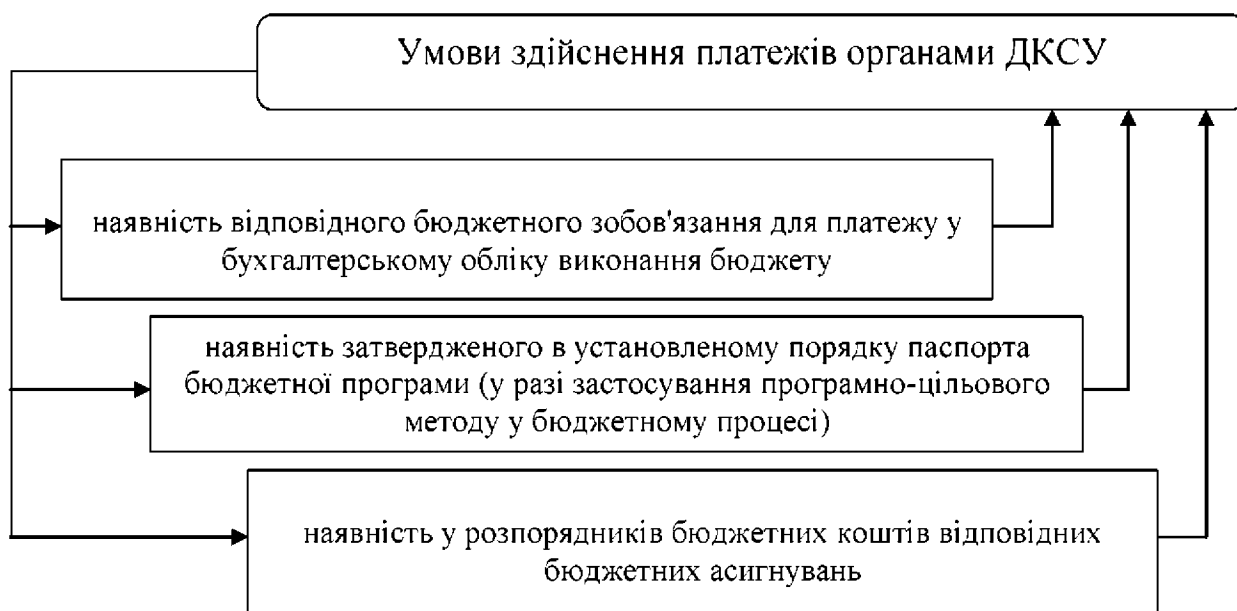


Рис. 1.5 Умови здійснення платежів Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю через органи ДКСУ

Примітка. Сформовано самостійно на основі Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань [45]

Зазначимо, що в кінці бюджетного періоду не сплачені бюджетні фінансові зобов'язання установ державного сектору, які були зареєстровані для виконання попередньої оплати (виплати авансу), а також інші бюджетні фінансові зобов'язання, які не є кредиторською заборгованістю, бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання знімаються з обліку органами ДКСУ. При цьому бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання органи ДКС повідомляють установи державного сектору. У міру прийняття рішень установою державного сектору про оплату бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань, які були зареєстровані в органах ДКСУ та залишились не оплаченими на кінець

минулого бюджетного періоду, то органами ДКС такі зобов'язання установ державного сектору відображаються в обліку у поточному бюджетному періоді на підставі поданого установою Реєстру та/або Реєстру фінансових зобов'язань і належних підтвердних документів.

Зупинимося детальніше на визнанні зобов'язань установ державного сектору. Чинний НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» визначає, що відповідне зобов'язання установи державного сектору визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена, а також якщо існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок погашення даного зобов'язання. Якщо на дату складання балансу раніше визнане зобов'язання за певних обставин не підлягає погашенню (розрахунок здійснений не буде), то сума такого зобов'язання включається до складу доходу звітного періоду установи державного сектору.

Разом з тим, у системі обліку установ державного сектору зобов'язання поділяються на такі види (рис. 1.6):

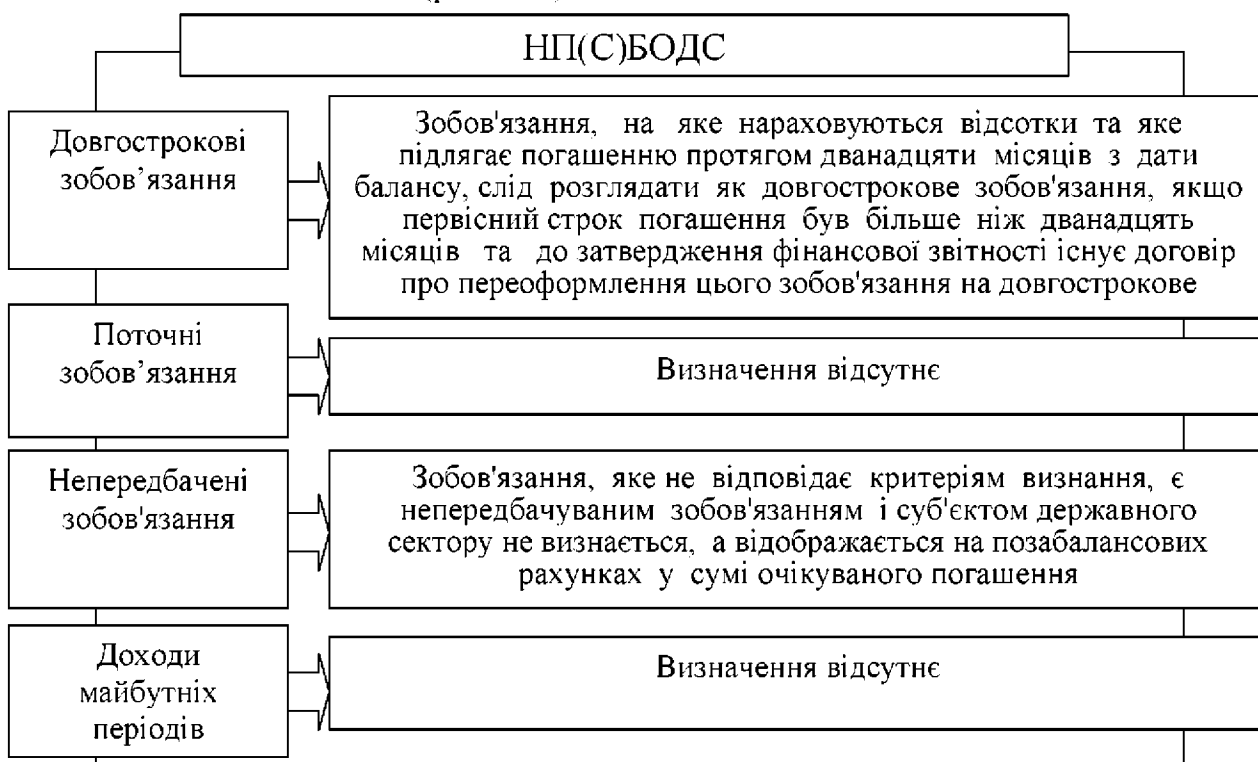


Рис. 1.6 Класифікація та визначення зобов'язань установ державного сектору згідно з НП(С)БОДС

Примітка. Узагальнено самостійно на основі НП(С)БОДС



Отже, в системі обліку зобов'язання установ державного сектору класифікуються за різними ознаками. Разом з тим, виникають досить специфічні види зобов'язань, наприклад, непередбачені. НП(С)БОДС 128 трактує даний вид зобов'язань таким чином: «...непередбачене зобов'язання – це: зобов'язання, що може виникнути як наслідок минулих подій та існування якого буде підтверджене лише після того, як відбудеться (або не відбудеться) одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю. Або – це теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, проте не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання даного зобов'язання потрібно буде використати ресурси, що втілюють у собі економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити».

Крім непередбачених зобов'язань, у процесі здійснення розрахункових операцій установ державного сектору виникають такі зобов'язання як доходи майбутніх періодів. Даний вид зобов'язань потребує детального пояснення, оскільки, як зазначають О. Чечуліна та Н. Сушко, доходи та витрати майбутніх періодів не слід ототожнювати ні з доходами, ні з витратами в класичному розумінні цих термінів, це фінансові активи та зобов'язання [79].

Отже, до доходів майбутнього періоду установ державного сектору відносяться доходи, які отримані розпорядником бюджетних коштів у звітному періоді, але які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. До таких доходів відносяться:

- доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі);
- вартість передплати на газети, журнали, періодичні та довідкові видання; абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

Як зазначають О. Чечуліна та Н. Сушко, в даному випадку йдеться про власні надходження бюджетних установ, які отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до коштів спеціального

фонду бюджету. Перелік платних послуг, які можуть надаватися установами державного сектору виходячи з їх галузевої специфіки, затверджується постановою Кабміну [79].

Узагальнена інформація щодо видів зобов'язань та розрахунків, які виникають при їх здійсненні з облікової точки зору узагальнено на рис. 1.7.

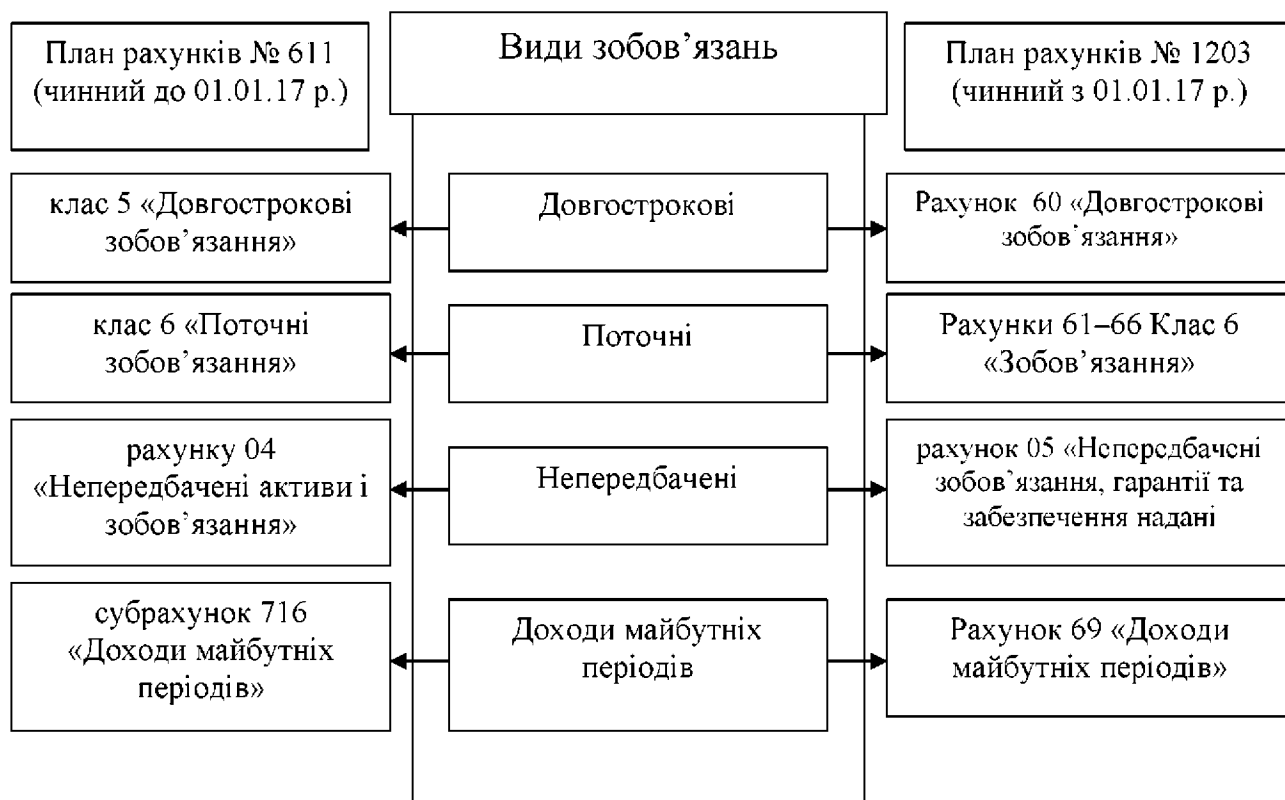


Рис. 1.7 Рахунки для обліку зобов'язань та розрахунків Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Примітка. Узагальнено самостійно на основі Плану рахунків

Отже, усі зобов'язання установ державного сектору з 01.01.2017 будуть відображатися в одному шостому класі рахунків «Зобов'язання» на відміну від раніше діючого порядку, коли для обліку зобов'язань застосовувалися клас 5 «Довгострокові зобов'язання» та клас 6 «Поточні зобов'язання», а також окремий субрахунок для обліку доходів майбутніх періодів.

Разом з тим у Плані рахунків № 1203 передбачено окремий клас для обліку безпосередньо розрахунків, а саме (табл. 1.5):

Таблиця 1.5

Рахунки бухгалтерського обліку для обліку розрахунків  
в установах державного сектору з 01.01.2017

Клас 4. Розрахунки	
41	Розрахунки за фінансовими операціями
413	Розрахунки за фінансовими операціями державного бюджету
414	Розрахунки за фінансовими операціями місцевого бюджету
42	Інші розрахунки
423	Інші розрахунки за коштами державного бюджету
424	Інші розрахунки за коштами місцевих бюджетів
425	Внутрішньосистемні розрахунки за операціями у внутрішній платіжній системі Казначейства
43	Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу
433	Розрахунки державного бюджету за коштами, які підлягають розподілу
434	Розрахунки місцевих бюджетів за коштами, які підлягають розподілу
435	Розрахунки за іншими коштами, які підлягають розподілу
44	Позиція щодо іноземної валюти та балансуючі рахунки
443	Позиція Казначейства щодо іноземної валюти державного бюджету
444	Позиція Казначейства щодо іноземної валюти місцевих бюджетів
45	Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до бюджетів, які підлягають розподілу
453	Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до бюджетів, які підлягають розподілу
454	Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до місцевих бюджетів, які підлягають розподілу
455	Накопичувальні рахунки для обліку надходжень єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу
46	Технічні рахунки
465	Технічні рахунки

Примітка. Узагальнено самостійно на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Зауважимо, що раніше такого класу у Плані рахунків не було передбачено, але він має специфічну характеристику та окреме призначення. Так, рахунки цього класу 4 «Розрахунки» призначено для узагальнення інформації щодо розрахунків за фінансовими активами, а також фінансовими інвестиціями, за операціями щодо відображення зобов'язань за фінансовими операціями державного (місцевих) бюджетів, розрахунки за коштами, що підлягають розподілу тощо.

Оскільки бюджетні установи при здійсненні розрахункових операцій надають перевагу саме безготівковим розрахункам, зупинимося на їх характеристиці детальніше.

Безготівкові розрахунки здійснюються на основі таких принципів:



Рис. 1.7 Принципи безготівкових розрахунків установ державного сектору

Примітка. Сформовано на основі [24]

Органи ДКСУ здійснюють розрахунково-касове обслуговування бюджетних установ шляхом проведення розрахункових операцій через реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки, рахунки одержувачів коштів та інші рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів для здійснення розрахункових операцій.

Тобто, розрахунки установ державного сектору – це розрахунки, які здійснюються шляхом списання коштів з реєстраційних та інших рахунків, відкритих в органах ДКС, відповідно до затверджених кошторисів, планів асигнувань загального та спеціального фондів за умови наявності відповідного бюджетного асигнування (зобов'язання).



Рис. 1.8 Завдання обліку розрахункових операцій установ державного сектору

Примітка. Сформовано на основі [24]

Специфічною формою розрахунків за товари установ державного сектору є розрахунки в порядку планових платежів. Зазначену форму розрахунків установи державного сектору застосовують при наявності постійних господарських зв'язків з різними суб'єктами підприємницької діяльності за поставки матеріальних цінностей та надання послуг, стосовно яких розрахунки проводяться не за кожною окремою операцією чи угодою, а періодичним перерахуванням коштів у строки і в обсягах, заздалегідь обумовлених сторонами. Здебільшого за допомогою розрахунків у порядку планових платежів як форми розрахунків, проводяться розрахунки з продовольчими базами за продукти харчування, з госпрозрахунковими аптеками за медикаменти, з організаціями громадського харчування за талони на харчування учнів, з автопідприємствами за послуги автотранспорту тощо.

Суму кожного планового платежу та терміни перерахування коштів сторони встановлюють на поточний місяць (квартал), виходячи з

періодичності платежів і розмірів поставки чи закупівлі, надання послуг за договорами, угодами або фактичних поставок за минулий місяць.

Для обліку розрахунків у порядку планових платежів чинним до 2017 року Планом рахунків було призначено окремий субрахунок 361 «Розрахунки в порядку планових платежів». З 01.01.2017 даний субрахунок не використовуватиметься, а планові платежі разом з іншою дебіторською заборгованістю будуть відображатися у 2 класі рахунків «Фінансові активи» табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Рахунки бухгалтерського обліку для обліку розрахунків  
в порядку планових платежів

План рахунків № 611 (чинний до 01.01.17 р.)	План рахунків № 1203 (чинний з 01.01.17 р.)
361 «Розрахунки в порядку планових платежів»	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги»; 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги»

Примітка. Узагальнено самостійно на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Отже, фактично в обліку дані операції виокремлюватися як окремий вид розрахунків не будуть, хоча на практиці, на нашу думку, такі операції продовжуватимуть існувати.

У сучасній економічній літературі існують різні підходи до трактуванні розрахунків у порядку планових платежів. Нерідко їх розглядають як різновидність розрахунків за допомогою платіжних доручень, оскільки саме даний документ є основним видом платіжного документу, що використовується при розрахунках плановими платежами. Однак це аж ніяк не означає, що при розрахунках плановими платежами установ державного сектору не можуть використовуватися інші розрахункові документи (чеки, векселі).

Отже, при рівномірних і постійних поставках між постачальниками і покупцями розрахунки установ державного сектору можуть

здійснюватися в порядку планових платежів на основі договорів (угод) з використанням у розрахунках платіжних доручень.

Постачальники за умовами договору беруть на себе зобов'язання відвантажувати продукцію покупцю у встановлених розмірах та у визначені терміни виходячи з узгодженого графіка поставок. Покупець зобов'язується в терміни, визначені договором (щодня або періодично), чинити планові платежі виходячи з періодичності платежів і планового обсягу поставок. При переході на розрахунки плановими платежами сторони угоди направляють в обслуговуючі їх банки копії угод з реквізитами установи державного сектору, із зазначенням тривалості розрахункових етапів, термінів перерахування платежів, вказанням рахунків, з яких будуть здійснюватися платежі та на які будуть зараховуватися кошти, строки вивірки розрахунків та порядок їх завершення.

На кожний плановий платіж виписується і передається банку окремий документ – платіжне доручення. Щомісячно перевіряється правильність здійснення платежів, їх відповідність вартості фактично відвантаженої продукції або наданих послуг. Один з учасників угоди, визначений договором, контролює розрахункові відносини.

Перерахунки здійснюються залежно від результатів уточнення розрахунків, окремим платіжним дорученням (при недоплаті за умовами договору) або зарахуванням різниці в рахунок майбутніх платежів (при переплаті за умовами договору).

Зазначимо, що саме планові платежі зводять до мінімуму розрив у часі між відвантаженням продукції та надходженням коштів за неї, спрощують техніку розрахунків, дають можливість сторонам більш чітко регулювати свій грошовий обіг. Обов'язковою умовою успішного застосування даної форми розрахунків є стабільний фінансовий стан в економіці країни і наявність тісних зв'язків між учасниками угоди, що є досить проблематичним в сучасних умовах господарювання.

## Висновки до розділу I

У більшості нормативних документів, які регулюють діяльність установ державного сектору, визначення терміну «розрахунки» відсутнє. Такий підхід не є позитивним, оскільки саме розрахунки, як поняття, супроводжують усі сфери діяльності суб'єктів державного сектору, а відповідно, є важливим об'єктом обліку, контролю та аналізу.

Вважаємо, що у нормативних документах, які регламентують бухгалтерський облік, зокрема НП(С)БОДС повинно бути не лише визначення поняття «розрахунки», але також критерії їх визнання і вимоги до відображення в системі обліку.

Розрахункові операції в обліку відображаються як динамічний процес: проведення платежів за товари, роботи, послуги, а також як статичний об'єкт: заборгованість (дебіторська чи кредиторська) між суб'єктами розрахункових операцій.

Зауважимо, що на даний час недостатньо уваги в літературі приділяється також поняттям «форма розрахунків» та «види розрахунків».

Розглядаючи завдання обліку розрахунків в системі управління установою державного сектору, можна виділити такі основні напрямки: своєчасне і правильне документування операцій по руху грошових коштів і розрахунків; контроль за правильними і своєчасними розрахунками з бюджетом, банком, персоналом; контроль за дотриманнями форм розрахунків, зафіксованих в договорах з покупцями і постачальниками; своєчасна вивірка розрахунків з дебіторами і кредиторами для виключення простроченої заборгованості.

Усі розрахункові операції установ державного сектору тісно пов'язані із зобов'язаннями у процесі виконання кошторису доходів і видатків. При цьому установи державного сектору, зобов'язані вести облік зобов'язань відповідно до «Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України».



## РОЗДІЛ II

### ОБЛІК РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

#### 2.1 Облік розрахунків за товари, роботи та послуги

У розрахунках з іншими підприємствами, установами, організаціями Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю застосовують такі типи розрахунків:

- оплатою після отримання ТМЦ, робіт або послуг;
- через попередню оплату;
- у порядку планових платежів.

Кожен з видів розрахункових операцій має свою специфіку, які впливає на порядок їх документального оформлення, обліку та контролю. Враховуючи специфіку діяльності установ державного сектору в цілому та Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю зокрема, найчастіше здійснюється облік розрахунків з оплатою після отримання ТМЦ, послуг.

В процесі здійснення своєї господарської діяльності Тернопільський педагогічний ліцею спортивного профілю здійснює розрахунки з постачальниками і підрядниками. Якщо розглядати ці поняття детальніше, то постачальниками вважаються юридичні та фізичні особи, що виконують постачання різноманітних товарно-матеріальних цінностей, наприклад: сировину, матеріали, паливо, будівельні матеріали або МШП та які надають послуги, зокрема: подача електроенергії, газу, води, та виконують певні роботи. Отже постачальник забезпечує потреби установи у матеріальних цінностях, послугах або роботах. Підрядниками вважаються спеціалізовані підприємства або фізичні особи, що здійснюють будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів довгострокового призначення на основі договору підряду на капітальне будівництво [14, с. 74].

У більшості випадків установам державного сектору розрахунок за товари (роботи, послуги) здійснюється на умовах відстрочення платежу на

різний строк. В такому випадку при погодженні терміну відстрочення розрахунків у сторін договору можуть виникнути певні проблеми.

Постачальник (суб'єкт господарювання) як правило прагне зафіксувати конкретний термін оплати товарів (робіт, послуг), наприклад, не пізніше 30 календарних днів з моменту поставки, що дає йому змогу планувати рух грошових коштів, крім цього, у випадку неотримання грошових коштів постачальник вказує конкретну дату, починаючи з якої він має право вимагати оплату простроченого платежу та здійснювати інші заходи, передбачені чинним законодавством (наприклад, подавати позов до суду). Врешті з першого дня прострочення платежу починає відраховуватися термін позовної давності.

Зовсім інша ситуація виникає з точки зору установи державного сектору, як отримувачів товару. Установи вважають, що позначати точний строк сплати грошових коштів в договорі не доцільно, оскільки оплата заборгованості здійснюється відповідно до затвердженого бюджету і взятих зобов'язань. Оскільки іноді державні кошти на погашення раніше взятих зобов'язань не надходять вчасно або ж в повному обсязі для оплати розрахункової операції, то установи державного сектору не можуть гарантувати оплату зобов'язання в терміни, обумовлені договором. При цьому виникають свого роду форс-мажорні обставини і установи державного сектору цілком логічно вимагають передбачити договором таких умов: «Оплата товарів (робіт, послуг) здійснюється протягом 30 календарних днів з моменту їх одержання але за умови наявності необхідних бюджетних коштів на рахунку установи державного сектору». Така ситуація є логічною, адже у випадку відсутності коштів з бюджету немає можливості здійснити розрахунки. На нашу думку, в даному випадку при укладанні договору Тернопільському педагогічному ліцею спортивного профілю необхідно передбачити вимоги обох сторін: визначеного терміну оплати за рахунками і наявності бюджетних коштів на рахунку установи. Відповідно, якщо хоча б

одна з умов не виконується, вимагати оплати за розрахунковими операціями неможливо.

За порушення строків розрахунків Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю несе відповідальність згідно чинного законодавства і умов укладеного договору. Нажаль, Цивільний кодекс України при визначенні відповідальності установи державного сектору за укладеними договорами поставки не враховують специфіки надходження коштів для погашення зобов'язань та не виділяють установи державного сектору в окрему категорію. Крім цього, виникає проблема із сплатою штрафних санкцій, адже оскільки кошти на такі цілі кошторисом установи державного сектору не передбачаються.

Для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками і замовниками Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю застосовуються рахунки 63 «Розрахунки за виконані роботи» та 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» (табл. 2.1):

Таблиця 2.1

## Рахунки для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

ПЛАН рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ	ПЛАН рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі
63 Розрахунки за виконані роботи	62 Розрахунки за товари, роботи, послуги
631 Розрахунки з постачальниками та підрядниками	6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
632 Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів	6213 (6223) Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи
633 Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень	6212 (6222) Розрахунки із замовниками за роботи і послуги
634 Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті	6213 (6223) Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи
635 Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт	6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
675 Розрахунки з іншими кредиторами	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками

Примітка. Сформовано самостійно на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Отже, рахунки 675 та 63, на яких до 01.01.2017 акумулювалася інформація щодо розрахунків зі сторонніми підприємствами, установами, організаціями за операціями, пов'язаними із придбанням (одержанням) ТМЦ, робіт і послуг, з 1 січня замінено рахунком 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги» на якому для розпорядників бюджетних коштів передбачено чотири субрахунки:

- 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги»;
- 6213 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи»;
- 6214 «Розрахунки за одержаними авансами».

За кредитом рахунку відображається кредиторська заборгованість установи державного сектору перед постачальниками та підрядниками, яка виникає у момент одержання ТМЦ, закінчених робіт чи наданих послуг. За дебетом рахунку відображується погашення кредиторської заборгованості шляхом сплати установою коштів.

Така будова рахунку є характерною для всіх рахунків, які застосовуються в обліку розрахунків, адже кредитове сальдо – це, як правило, кредиторська заборгованість установи державного сектору юридичним чи фізичним особам, тоді як дебетове – відображає дебіторську заборгованість юридичних чи фізичних осіб установі.

Зазначимо, що специфіка господарської діяльності Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю та будова рахунків для обліку розрахункових операцій можуть зумовлювати ситуацію, коли постачальник буде одночасно відображений як складова кредиторської так і дебіторської заборгованостей. Така ситуація може бути у тому випадку коли за одним договором постачальник є боржником (дебітором), а за іншим – кредитором. У такому випадку буде відображатися одночасно дебетове та кредитове сальдо за рахунком 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» або ж 63 «Розрахунки за виконані роботи».

Зупинимося детальніше на характеристиці інформації, яка відображається на субрахунках з 01.01.2017 (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Характеристика субрахунків  
до рахунку 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги»**

Субрахунок	Характеристика
6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги
6212 (6222) «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги»	ведеться облік розрахунків із замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовані готові вироби. Надходження від замовників коштів на рахунки, в касу за виконані роботи, надані послуги, реалізовані їм готові вироби відображаються як збільшення заборгованості, вартість реалізованих готових виробів, виконаних робіт або наданих послуг відображається як погашення заборгованості
6213 (6223) «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи»	ведеться облік розрахунків із замовниками за виконані науково-дослідні роботи
6214 (6224) «Розрахунки за одержаними авансами»	ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи

Примітка. Сформовано самостійно на основі Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками і підрядниками в установах державного сектору ведеться окремо за юридичними та фізичними особами, та за окремими договорами поставок, закупівлями тощо.

При розрахунках з організаціями за вже отримані ТМЦ чи послуги, за які кошти будуть сплачені пізніше, а також при розрахунках за реалізовані (відвантажені) матеріальні цінності чи надані послуги, коли кошти отримуються наперед використовується рахунок 675 «Розрахунки з іншими кредиторами». Ця форма розрахунків є основною для установ державного сектору.

Розглянемо основні господарські операції за розрахунками з оплатою після отримання матеріальних цінностей, послуг (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Кореспонденції рахунків за розрахунками з оплатою після отримання матеріальних цінностей, послуг Тернопільського педагогічного ліцею

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Оприбутковані виробничі запаси, придбані у ТзОВ «Епіцентр К»	20, 22, 23	675	5200,00
2. Відображена сума ПДВ:			
- при придбання за рахунок загального фонду	801, 802	675	1040,00
- при придбання за рахунок спеціального фонду і віднесенні ПДВ за рахунок витрат	811-813	675	-
3. Проведена оплата за отримані ТМЦ, послуги з транспортування	675	321, 322, 323, 324, 326	6240,00
4. Списано на видатки послуги з транспортування	801, 802, 811-813, 641	675	250,00
5. Отримано кошти від реалізації матеріальних цінностей, отримана орендна плата наперед	321, 323, 324, 326	675	-
Нараховано дохід за наданими послугами	675	711	-

Примітка. Сформовано за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним постачальником з використанням меморіального ордеру № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» (форма № 409), в якому вказують КЕКВ кожної організації, дату виникнення заборгованості, номери документів, назву кредитора, залишки заборгованості на початок місяця, обороти за дебетом та кредитом в розрізі кореспондуючих рахунків та визначається залишок на кінець місяця [41, с. 129].

Записи ведуться не лише за кожним кредитором, але й за кожною операцією, яка підтверджується документально у розрізі КЕКВ позиційним способом. На кінець місяця визначається залишок заборгованості за кожним кредитором та в цілому установи державного сектору.

Для обліку кредиторської заборгованості за загальним та спеціальним фондами ведуть окремі меморіальні ордери. За окремими видами розрахунків, наприклад, розрахунків з студентами та учнями за проживання в

гуртожитках і користування постільними речами використовують оборотні відомості.

Для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за виконані роботи з капітального будівництва використовується рахунок 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», який призначений для акумулювання інформації про розрахунки з постачальниками за будівельні матеріали, конструкції та деталі, обладнання для оснащення, розрахунки з підрядниками за виконання будівельно-монтажні роботи.

Після закінчення будівництва вартість виконаних постачальником будівельно-монтажних робіт відображається за дебетом рахунків 801, 802, 811 (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Кореспонденції рахунків щодо розрахунків з постачальниками  
Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Отримано від постачальників будівельні матеріали	234	631	2725,71
2. Передані підрядникам обладнання та будівельні матеріали	631	202, 204	-
3. Перераховані кошти за придбані будівельні матеріали	631	321	2725,71
4. Відображено заборгованість підряднику за прийнятими будівельно-монтажними роботами	801, 802, 811,	631	3625,00

Примітка. Сформовано за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Облік розрахунків за попередньою оплатою – це розрахунки з юридичними чи фізичними особами шляхом попередньої оплати ціни товарів, які установи державного сектору отримують пізніше, у строки визначені умовами договору. Отже, зобов'язання за такими розрахунками можна назвати умовними, оскільки їх потрібно буде погасити лише за умови повного дотримання домовленостей договорів постачання. Зобов'язання установи державного сектору заплатити за одержані товари (послуги) або інші ідентичні операції на виконання попередніх зобов'язань будуть

фінансовими зобов'язаннями і відображаються в обліку як кредиторська заборгованість [41, с. 130].

Зазначимо, що при розрахунках попередньою оплатою необхідно дотримуватися вимог чинного законодавства, зокрема Постанови «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти». Виходячи з вимог, установи державного сектору можуть здійснювати передоплату лише при закупівлі окремих видів товарів, визначених Постановою, зокрема це стосується: послуг зв'язку та пошти; санаторно-курортних послуг та путівок для окремих категорій осіб; товарів, робіт і послуг, які пов'язані з офіційними державними та міжнародними заходами; окремих видів транспортних послуг; послуг, які забезпечуються спеціальними санітарними автомобілями; матеріального забезпечення Збройних Сил України. В цьому випадку необхідно дотримуватися терміну оплати не більше одного місяця.

Для проведення попередньої оплати установи державного сектору надають органам ДКС такі документи:

- платіжні доручення;
- підтверджуючі документи (наприклад, договори, накладні, акти, тощо);
- реєстри фінансових зобов'язань.

За зобов'язаннями установ державного сектору складають «Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» та «Реєстр фінансових бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів», до яких обов'язково додаються копії первинних документів установи державного сектору, які підтверджують взяття відповідних зобов'язань. Нагадаємо, що зобов'язання реєструються на підставі договорів, угод, контрактів, тоді як фінансові зобов'язання оформляють на основі документів, якими підтверджується фактичне виконання договорів (рахунки, накладні, акти виконаних робіт, квитанції, замовлення-наряди, повідомлення і т. ін.). Реєстри разом з копіями



первинних документів передаються органу ДКСУ, який безпосередньо веде їх облік у спеціальних картках окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету.

Після надання Реєстру в органі ДКС перевіряють внесені до нього дані з точки зору відповідності підтверджуючим документам. При цьому законодавчо передбачено різні строки обробки документів, поданих установами державного сектору (табл. 2.3):

Таблиця 2.3

## Строки обробки документів, поданих установами державного сектору

Види видатків	Строки обробки документів
Захищені статті видатків, що не вимагають проведення процедур закупівель	Протягом 1 операційного дня
Захищені статті видатків, що вимагають проведення процедур закупівель (крім капітальних видатків)	До 3 операційних днів
За іншими поточними видатками, крім захищених, та наданням кредитів з бюджету	До 3 операційних днів
Капітальні видатки	До 5 операційних днів

Примітка. Сформовано самостійно на основі Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України

Органи ДКС перевіряють подані установами державного сектору реєстри а також підтверджуючі документи на їх відповідність, звіряють суми реєстрів із залишками невикористаних асигнувань за відповідними кодами функціональної та економічної класифікації видатків. У випадках неякісного оформлення реєстрів чи відсутності (неправильності) підтвердних документів, нестачі залишку асигнувань за відповідним кодом класифікації видатків органи ДКС такі зобов'язання не реєструють, а повертають на доопрацювання розпорядникам коштів.

У деяких випадках розпорядник бюджетних коштів залишає в органі казначейства копії документів, засвідчені в установленому порядку. Відповідно до Порядку № 309 до таких документів належать [45]:

1) при проведенні за державні кошти процедур закупівель товарів, робіт і послуг необхідно:

- договори про закупівлю;
- звіти про результати проведення процедур закупівель;
- листи-погодження уповноваженого органу щодо застосування процедур закупівлі;

2) при проведенні капітального будівництва:

- титульні документи об'єкта або перехідної будови;
- внутрішній будівельний титул об'єкта;
- титульні документи на виконання проектних робіт для спорудження;
- договори підряду (контракти) щодо розрахунку вартості будівництва, форми розрахунків за виконані роботи та опис майнової відповідальності у випадку порушення умов договору підряду (контракту);
- накази, рішення щодо затвердження проектно-кошторисної документації на чергу будівництва, пусковий комплекс або об'єкти;
- інші потрібні документи з касового виконання державного бюджету за видатками.

Якщо сума зобов'язання та/або фінансового зобов'язання перевищує загальну річну суму асигнувань на відповідну мету, то реєстрація таких зобов'язання органом ДКС проводиться у спеціальному журналі, про що повідомляється контролюючим органам та вищому органу ДКС [45].

У деяких випадках органи казначейства можуть відмовити розпорядникам бюджетних коштів у реєстрації зобов'язань.

Вичерпний перелік таких випадків визначено в Порядку № 309 та наведено в таблиці 2.4.

У випадках, розглянутих у таблиці 2.4 органи ДКС не реєструють зобов'язання, а повідомляють про це у письмовій формі розпорядника бюджетних коштів. Відмову у реєстрації зобов'язань (фінансових зобов'язань) органи ДКС реєструють в окремому Журналі реєстрації відмов у взятті зобов'язань та/або фінансових зобов'язань. Крім цього органи ДКС застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, які передбачені Бюджетним кодексом.

Таблиця 2.4

## Причини відмови в реєстрації зобов'язань органами ДКС

Причини відмови в реєстрації	
Зобов'язань	Фінансових зобов'язань
Відсутність у розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;	Відсутність відповідного бюджетного зобов'язання, відображеного у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
Відсутність документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання;	Відсутність документів, які підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання;
Відсутність затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження);	Невідповідність фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
Невідповідність напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми;	Відсутність у розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду;
Відсутність документів щодо закупівлі товарів, робіт і послуг відповідно до законодавства у сфері закупівель;	
Недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами;	Недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.
Недотримання вимог щодо оформлення поданих документів	Недотримання вимог щодо оформлення поданих документів

Примітка. Сформовано самостійно на основі Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України

Оплата зобов'язань розпорядників бюджетних коштів здійснюється тільки при наявності в обліку органів ДКС зареєстрованих зобов'язань та залишку коштів на рахунку (рахунках) розпорядника. Установи державного сектору мають право самостійно визначати черговість оплати рахунків, враховуючи послідовність та закономірність виконання пріоритетних заходів установою.

Отже, наявність взятих на облік в органах ДКС реєстрів фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та копій підтверджуючих документів є обов'язковою основою для здійснення видатків [45].

## **2.2 Облік інших розрахункових операцій установ державного сектору**

Крім розрахунків з постачальникам за товари, роботи та послуги, Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю у своїй діяльності може здійснювати й інші розрахункові операції, зокрема:

- розрахунки з підзвітними особами;
- розрахунки з відшкодування завданих збитків;
- перерахунок та отримання авансових платежів (передоплати);
- розрахунки за надані платні послуги.

Зупинимось детальніше на таких розрахунках.

Підзвітними особами Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю можуть бути лише працівники установи, яким видаються аванси на здійснення деяких господарських витрат або на відрядження.

Готівка видається під звіт з каси установи з дозволу керівника установи і головного бухгалтера і лише на цілі, передбачені кошторисом, та в межах сум, отриманих на вказані цілі з рахунка у банку (казначействі), і лише у разі відсутності заборгованості підзвітної особи за раніше отримані аванси. Порядок оплати службових відряджень регулюється «Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон» та постановою КМУ «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів».

Після повернення з відрядження підзвітні особи зобов'язані на протязі 3-х робочих днів подати авансовий звіт про витрачені у відрядженні кошти, з додаванням в оригіналі документів, які підтверджують факт перебування у відрядженні та вартість витрат (проїзні квитки, рахунки, чеки, квитанції тощо). Залишок невикористаних коштів підлягає поверненню до каси у тій валюті, в якій був виданий аванс, але не пізніше трьох робочих днів після

повернення з відрядження.

Працівники бухгалтерії перевіряють правильність оформлення звіту та законність витрачання коштів працівником за призначенням.

Перевірений і підписаний бухгалтером звіт подають на затвердження керівникові установи, який зобов'язаний не пізніше трьох робочих днів прийняти рішення про затвердження звіту.

У разі неподання в строк авансового звіту або неповернення в касу невикористаної суми авансу бухгалтерія має право відрахувати суму заборгованості із заробітної плати підзвітної особи з дотриманням вимог чинного законодавства.

Розрахунки з підзвітними особами обліковують на субрахунку 362 «Розрахунки з підзвітними особами» до синтетичного рахунка 36 «Розрахунки з різними дебіторами». На цьому ж субрахунку обліковують видані в підзвіт талони на бензин, талони на проїзд у міському транспорті та інші грошові документи, а також кошти на виплату зарплати (в окремих випадках).

Облік розрахунків з підзвітними особами відображають у «Меморіальному ордері № 8 – Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» т.ф. № 386 (бюджет), записи в якому здійснюють лінійно-позиційним методом, поєднуючи синтетичний та аналітичний облік.

Протягом 2015 року витрат на відрядження працівниками Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю не здійснювалося.

У 2016 році працівниками Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю було здійснено сім відряджень на загальну суму 11280 грн.

Розглянемо порядок відображення розрахунків за відрядженнями в Тернопільському педагогічному ліцеї спортивного профілю

Таблиця 2.5

Облік розрахунків з підзвітними особами Тернопільського  
педагогічного ліцею спортивного профілю

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Видані аванс підзвітній особі директору Ліцею Івгешу В.П. на відрядження у м. Київ	362	301	850
Списано витрачені кошти на витрати на відрядження	801, 802	362	800
Повернені невитрачені кошти в касу	301	362	50

Примітка. Сформовано за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

У діяльності установ державного сектору можуть траплятися випадки, коли в результаті проведених перевірок, ревізій, інвентаризацій виявлені нестачі, розкрадання, втрати від псування матеріальних цінностей, які повинні бути відшкодовані за рахунок винних осіб.

Розмір збитків, що підлягають відрахуванню при виявленні таких фактів з винних осіб, визначається відповідно до затвердженого постановою КМУ «Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей».

Якщо винних у розкраданні майна встановлено, нестача цінностей списується з балансу установи та відноситься на рахунок винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди (збитків) від крадіжки.

Розмір збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі чи територіальній громаді, визначається відповідно до Методики оцінки майна, затвердженої постановою КМУ, якою передбачено два види оцінки:

– незалежна оцінка, яка проводиться суб'єктом оціночної діяльності (оцінювачем), обраним на конкурсній основі, за оплату, визначену в договорі;

– стандартизована оцінка, яка проводиться установою самостійно.

Детально порядок проведення інвентаризації розрахунків та обліку її результатів буде розглянуто у розділі 3.

Зауважимо, що протягом досліджуваного періоду нестач, розкрадань, псування матеріальних цінностей, майна чи будь-яких інших збитків нанесених Тернопільському педагогічному ліцею спортивного профілю виявлено не було.

Як було зауважено нами в першому розділі роботи, для достовірного відображення в обліку розрахункових операцій необхідно визнати об'єкт обліку, тобто доходи і видатки, у звітному періоді. Поте специфіка господарської діяльності установ державного сектору відрізняє їх діяльність від інших суб'єктів господарювання і суттєво впливає на облік розрахункових операцій також.

Зокрема, для установ державного сектору важливим є поняття бюджетного періоду, при цьому бюджетний регулюється Бюджетним кодексом і починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року та становить один календарний рік [12].

Усі дії Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю (зокрема, складання розрахунків, бюджетних запитів, плану державних закупівель, затвердження та виконання кошторисів, визначення його результатів) можуть здійснюватися в законний спосіб лише в межах цього періоду, у першу чергу вимог із дотриманням бюджетного законодавства.

Як було зазначено нами раніше, для суб'єктів державного сектора методологічні засади формування в обліку інформації про розрахункові операції в більшості випадків регулюється НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», які у свою чергу поділяються на довгострокові, поточні, непередбачені та доходи майбутніх періодів.

Саме доходи і витрати майбутніх періодів виникають в процесі розрахункових операцій установ державного сектору.

Зупинимось на цих категоріях детальніше. Витрати майбутніх періодів за своїм економічним змістом мають відноситися до фінансових активів. Саме тому у фінансовій звітності установ державного сектору інформація про витрати майбутніх періодів відображається у формі № 1 «Баланс» в

розділі II активу. У Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі синтетичний рахунок 29 «Витрати майбутніх періодів» входить до класу 2 «Фінансові активи», а доходи майбутніх періодів віднесені до зобов'язань (однойменний синтетичний рахунок 69 класу 6 «Зобов'язання»).

До 1 січня 2017 року Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачено такі субрахунки: 716 «Доходи майбутніх періодів»; 851 «Витрати майбутніх періодів».

На субрахунку 716 обліковуються доходи, які отримані установою державного сектору в звітному періоді, та які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. До них відносяться: доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі); вартість передплати на газети, журнали, періодичні та довідкові видання; абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

Тобто, в даному випадку мова йде про власні надходження бюджетних установ, які отримані додатково до коштів загального фонду і включаються до спеціального фонду. При цьому Тернопільському педагогічному ліцею спортивного профілю потрібно керуватися Постановою Кабінету міністрів України «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності».

Оскільки розрахункові операції відображаються в обліку установ державного сектору на основі первинних документів, то їх оформленню варто приділити особливу увагу. Так, операції за розрахунками доходів і витрат майбутніх періодів оформлюються з використанням рахунків, платіжних доручень, актів, накладних, квитанцій, договорів оренди, чеків, патентів, авансових звітів, прибуткових та видаткових касових ордерів, розрахунків бухгалтерії тощо.

Розглянемо приклад обліку розрахункових операцій за доходами майбутніх періодів у досліджуваній установі.



Навчальний заклад, як розпорядник коштів держбюджету, відповідно до чинного законодавства може надавати платні освітні послуги та отримувати оплату за них. Наприклад, з метою збільшення доходів, Тернопільський педагогічний ліцею спортивного профілю може організовувати платні гуртки, секції для мешканців мікрорайону «Дружба».

Зупинимося на даному питанні детальніше.

Платні освітні послуги комунальними загальноосвітніми навчальними закладами можуть надаватися відповідно до Постанови Кабінету Міністрів «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності».

Таким чином, до переліку платних послуг, що можуть надаватися Тернопільським педагогічним ліцеєм спортивного профілю належать:

- проведення понад обсяги, встановлені навчальними планами тренінгів, курсів, занять у гуртках, факультативах, семінарах, практикумах;
- організація, проведення у позанавчальний час (у тому числі під час канікул, святкових та вихідних днів) заходів за освітнім, науковим, технічним, художнім, туристичним, екологічним, спортивним, оздоровчим та гуманітарним напрямками, крім тих, що фінансуються за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів.

У випадку надання таких послуг Тернопільським педагогічним ліцеєм спортивного профілю підставою є наявність письмової заяви від фізичної особи, яка складається замовником у довільній формі.

Наявність заяви замовника засвідчує добровільність виконання умов надання платних освітніх послуг в частині дозволеного їх переліку, видів послуг та їх оплати.

Кошти, отримані Тернопільським педагогічним ліцеєм спортивного профілю від надання платних освітніх послуг мають бути зараховані на відповідні рахунки, відкриті в органах ДКС України, та використовуватися за призначенням згідно із затвердженим кошторисом Ліцею з урахуванням

вимог законодавства.

Встановлення вартості платної освітньої послуги має здійснюватися на основі економічно обґрунтованих витрат, які пов'язані з наданням послуги. Для Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю складовими вартості витрат є:

- витрати на оплату праці працівників Ліцею;
- нарахування на оплату праці відповідно до законодавства;
- безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій;
- капітальні витрати;
- інші витрати відповідно до чинного законодавства.

Відмова від отримання платних послуг здійснюється також за заявою замовника.

Інформація за проведеними операціями накопичується в обліку на відповідних рахунках шляхом здійснення бухгалтерських проведення. Кореспонденція субрахунків для відображення розрахункових операцій установою державного сектору наведена у Типовій кореспонденції.

На основі первинних документів відповідно до договору бухгалтерська служба ліцею нарахувала оплату за навчання за семестр і відобразила в бухгалтерському обліку цю операцію :

Таблиця 2.6

Одержання оплати за платні послуги Тернопільського педагогічного  
ліцею спортивного профілю

	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1.	Нараховано оплату відповідно до договору	364	711	200
2.	Надійшла на рахунок установи оплата відповідно до договору	323	364	200
3.	Надійшли кошти, що не відносяться до доходів звітнього періоду	323	716	110
4.	Визнано доходи від плати за послуги відповідно до договору	716	711	110

Примітка. Сформовано самостійно

При складанні проекту кошторису Тернопільським педагогічним ліцеєм спортивного профілю на наступний рік та розрахунків до нього Ліцей має передбачити у складі доходів плату за навчання відповідно до договору, а також відповідні видатки на забезпечення послуги.

Зміни до спеціального фонду кошторису вносяться у випадку, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків бюджетних коштів на його рахунках на початок року буде більший, ніж відповідні надходження, ураховані в кошторисі на відповідний рік.

Слід також зазначити, що при здійсненні розрахункових операцій доходи майбутніх періодів відображаються у фінансовій та бюджетній звітності у II розділі пасиву Балансу (форма № 1), а також у складі відповідних граф Звіту про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м) та Звіту про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м).

На субрахунку 851 ведеться облік здійснених у звітному періоді витрат, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо). Це означено лише в додатку 1 до Плану рахунків, як деталізація до синтетичного рахунка 85. Інших роз'яснень, а також типових бухгалтерських проведення у діючих нормативно-правових актах, на жаль, немає.

Витрати майбутніх періодів мають певну специфіку їх виокремлення серед об'єктів розрахункових операцій бухгалтерського обліку.

Зауважимо, що в МСФЗ вони не виділені як окремий об'єкт обліку. За своїм економічним змістом витрати майбутніх періодів є різновидом виданих авансів при розрахункових операціях. Підтвердженням цього є вимога законодавства щодо складання фінансової звітності. Такі витрати відображаються в Балансі в складі оборотних активів. Тобто оплата видатків наперед вважається дебіторською заборгованістю і теж буде відображатися у відповідних формах звітності, зокрема у Звіті про заборгованість за

бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м), залежно від джерел їх здійснення (загальний чи спеціальний фонд) за відповідними бюджетними програмами.

Особливістю таких витрат є те, що до складу витрат поточного або майбутнього звітного періоду вони включаються в частині, що припадає на кожний із цих періодів, які визначаються умовами розрахункових договорів з урахуванням вимог бюджетного законодавства.

Аналітичний облік розрахункових операцій витрат майбутніх періодів може здійснюватися за їх видами. Частина таких витрат, визнана в поточному бюджетному періоді, відображається в бухгалтерському обліку в загальному порядку як фактичні видатки та у бюджетній звітності (за загальним або спеціальним фондом) у Звіті про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м) та/або Звіті про надходження і використання коштів спеціального фонду (форма № 4) за відповідними КЕКВ.

Отже, на субрахунку 851 обліковуються суми здійснених у звітному періоді витрат, які підлягають включенню до витрат у майбутніх звітних періодах, тобто у наступних бюджетних періодах.

Нагадаємо, що законодавство обмежує строки авансових платежів для частини витрат бюджетної установи. При цьому, застосовувати субрахунок 851 можна також для тих видатків, строк списання яких неможливо прямо визначити згідно з нормами чинного законодавства, але й які обмежені умовами договорів.

Отже, витрати майбутніх періодів є різновидом авансових витрат і передбачають здійснення платежів у рахунок майбутніх поставок товарів, виконання робіт, надання послуг, а також можливість повернути кошти платнику в разі невиконання умов договору або з інших причин.

У випадку застосування субрахунку 851 головний бухгалтер установи державного сектору повинен визначити в обліковій політиці перелік операцій за напрямками видатків, за якими можна використовувати цей субрахунок, спосіб визнання, суму, а також розрахунковий період, протягом якого

видатки майбутніх періодів установи повинні бути списані.

Виходячи із викладеного вище, у головного бухгалтера установи державного сектору є два варіанти відображення витрат майбутніх періодів залежно від вимог облікової політики та з урахуванням вимог законодавства:

1) використовувати субрахунок 851 лише в тій частині, яка припадає на наступний бюджетний рік залежно від факту виконання договорів (у разі здійснення платежів у поточному бюджетному році в рахунок товарів, робіт, послуг, отримання та надання яких передбачено в наступному бюджетному році). У межах звітного бюджетного періоду операції, які відносяться до поточного бюджетного періоду, відображаються у звичайному порядку;

2) всі витрати, платежі за якими здійснено в рахунок майбутніх поставок товарів, виконаних робіт, отриманих послуг протягом поточного бюджетного року, відображати на субрахунку 851, за відсутності прив'язки до звітного бюджетного періоду, але із визначенням строків списання і підстав для цього, передбачених у конкретних договорах.

Прикладом таких видатків установи державного сектору може бути операція з передплати періодичних видань установою. Але обмеження для здійснення таких витрат у поточному бюджетному році передбачає різні варіанти відображення таких операцій.

Припустимо, обліковою політикою установи державного сектору не передбачено в межах бюджетного року використання субрахунку 851 за відповідним напрямом видатків. Тоді оплату передплати періодичних видань у січні поточного року на рік із загального фонду бюджету варто відобразити в обліку установи державного сектору таким чином (табл. 2.7).

Отже, якщо у наступних звітних періодах Тернопільським педагогічним ліцеєм спортивного профілю буде передбачено передоплату періодичних видань, то обліковою політикою Ліцею може бути визначено застосування субрахунку 851 для рівномірного віднесення витрат майбутніх періодів на фактичні видатки в межах поточного бюджетного року відповідно до умов договору, тоді відображення в обліку цих операцій буде

здійснюватися через рахунок 851.

Таблиця 2.7

## Облік оплати періодичних видань в установах державного сектору

№	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн.
	За умови, що рахунок 851 не використовується			
1.	Здійснено передплату на рік у січні поточного року	364	321	2400
2.	Віднесено на фактичні видатки 1/12 річної суми (вартість одного примірника) при отриманні періодичного видання за кожний місяць	801	364	200
	За умови, якщо рахунок 851 використовується			
1.	Відображено в січні поточного року загальну суму передплати періодичних видань на 12 місяців як витрати майбутніх періодів	851	321	2400
2.	Віднесено на фактичні видатки 1/12 загальної річної суми при отриманні періодичного видання за місяць (у січні та в інших місяцях)	801	851	200

Примітка. Сформовано за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Розглянемо, як ведеться облік, якщо попередню оплату послуги установа державного сектору здійснила в поточному бюджетному році, а отримає послугу в наступному бюджетному році.

Оскільки Тернопільський педагогічний ліцею є установою спортивного профілю, то на нього може бути покладене проведення спортивних заходів.

Наприклад, МОН в січні 2017 року повинно провести офіційний загальнодержавний захід. Дату проведення заходу було затверджено розпорядчим документом Кабінету міністрів за рік до проведення самого заходу. МОН затвердило план заходів та підготувало розрахунки з обґрунтуванням показників видатків на послуги, згідно з якими в кошторисі поточного бюджетного року було затверджено відповідний обсяг бюджетних асигнувань за загальним фондом. На основі оформлених Тернопільським педагогічним ліцеєм спортивного профілю зобов'язань ДКСУ за дорученням МОН 20 грудня поточного року здійснить попередню оплату послуги на суму 200 тис. грн. Цю послугу передбачено отримати 20 січня 2017 бюджетного року.

В обліку установи державного сектору ці операції відобразатимуться таким чином (табл. 2.8):

Таблиця 2.8

Облік оплати послуг Тернопільського педагогічного ліцею  
спортивного профілю

	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, тис. грн.
1.	Здійснено оплату послуги в грудні поточного бюджетного року за рахунок бюджетних асигнувань за загальним фондом (послуга звільнена від обкладення ПДВ)	851	321	200
2.	Списано в січні наступного бюджетного року витрати майбутніх періодів на фактичні видатки відповідно до акту виконаних робіт (послуг)	801	851	200

Примітка. Сформовано за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Слід зазначити, що віднесення витрат на субрахунок 851 та їх фактичний стан перебуває під пильною увагою представників контролюючих органів щодо правильності визначення таких елементів в обліку та законності їх відображення у фінансовій (бюджетній) звітності, а саме:

- визначення переліку та суми витрат майбутніх періодів, включених до складу витрат звітного періоду;
- встановлення дат визнання витрат майбутніх періодів;
- дотримання встановлених строків виконання зобов'язань за витратами майбутніх періодів з урахуванням вимог законодавства.

Отже, головний бухгалтер Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю при формуванні облікової політики та її елементів за об'єктами, що стосуються розрахункових операцій доходів і витрат майбутніх періодів, повинен застосовувати професійне судження про вибір варіанта відображення таких розрахункових операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. При цьому мають враховуватися вимоги щодо єдиного підходу до облікової політики в межах головного розпорядника бюджетних коштів, як це визначено в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики суб'єкта державного сектору.

### 2.3 Облік розрахунків за податками і платежами установ державного сектору

Постійні зміни в оподаткуванні вимагають від облікових служб установ державного сектору своєчасного коригування організації та методики обліку розрахунків за податками і платежами. Податкові нововведення, які щорічно вносяться, суттєво впливають на порядок розрахунку, документування, облік та звітність обов'язкових податків та платежів.

Тернопільський педагогічний ліцею спортивного профілю за результатами ведення своєї діяльності є платником різних податків і зборів (обов'язкових платежів).

Основним законодавчим документом, який регулює відносини у сфері справляння податків і платежів є Податковий кодекс України, який визначає не лише загальні правила адміністрування податків і платежів (а саме: заповнення та подання податкової звітності, сплати податкових зобов'язань, проведення перевірок, облік платників податків, а також притягнення до відповідальності та застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства), а й види податків, платежів та порядок їх стягнення.

Відповідно до Податкового кодексу України та чинного законодавства установи державного сектору є платниками податків і зборів до бюджету. Оподаткуванню і перерахуванню до бюджету податків і обов'язкових платежів підлягають отримані доходи як за рахунок асигнувань з державного бюджету та місцевих бюджетів, так і власні надходження установ [50].

Первинними документами для нарахування обов'язкових платежів Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю є розрахунки з бухгалтерської служби.

Первинними документами щодо сплати обов'язкових платежів Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю є виписки з реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунків органів ДКС України.

Для узагальнення та накопичення в бухгалтерському обліку інформації



про розрахунки за податками та платежами до бюджету Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю використовуються рахунки та субрахунки класу 6 «Поточні зобов'язання» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (до 10.01.2017).

Для обліку розрахунків за податками та платежами до бюджету використовується активно-пасивний рахунок 64 «Розрахунки із податків і зборів»:

Таблиця 2.9

Рахунки для обліку розрахунків за податками Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

ПЛАН рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ	ПЛАН рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі
64 Розрахунки із податків і зборів	63 Розрахунки за податками і зборами
641 Розрахунки за податками і зборами в бюджет	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
642 Інші розрахунки з бюджетом	6312 (6322) Інші розрахунки з бюджетом 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом

Отже, рахунок розподіляється на два субрахунки: «Розрахунки за податками і зборами в бюджет»; «Інші розрахунки з бюджетом». За кредитом субрахунків 641 та 642 відображають суми фактично утриманих і нарахованих податків і зборів до бюджету. За дебетом відображають фактичне перерахування податків і платежів у дохід бюджету. Кредитове сальдо вказаних субрахунків показує заборгованість установ державного сектору перед бюджетом, тобто суму, яку установа має перерахувати до бюджету. Дебетове сальдо означає переплату бюджету (податковий кредит), тобто надлишково перераховану суму до бюджету, яку необхідно зарахувати в рахунок чергових платежів або повернути установі.

Основна кореспонденція рахунків із обліку розрахунків за податками та платежами відображена в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Типова кореспонденція рахунків із обліку розрахунків за податками та платежами Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Нарахування податків та зборів, що підлягають перерахуванню до Державного бюджету України відповідно до законодавства	811	641, 642	1200,00
Перерахування до Державного бюджету України податків і зборів відповідно до законодавства	641, 642	321, 323	1200,00

Примітка. Узагальнено за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Установи державного сектору для забезпечення прозорого відображення в обліку розрахунків за податками і зборами до бюджету можуть ввести нові субрахунки до субрахунків першого рівня – 641 та 642. Такі повноваження установи державного сектору закріплені законодавчо та є складовою облікової політики установи.

Порядок визначення, нарахування та сплати податку на прибуток бюджетними установами регулюється Податковим кодексом.

Протягом 2015-2016 років було внесено низку змін до ПКУ з метою вдосконалення регулювання правового статусу та оподаткування неприбуткових організацій.

Нагадаємо, що більшість установ державного сектору відносяться до неприбуткових установ, які не є платниками податком на прибуток підприємств. Це ж саме стосується й Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю.

На даний час до неприбуткових організацій відносяться ті, що одночасно відповідають певним вимогам:

- установа утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

- установчі документи містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої

організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;

– установчі документи передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення);

– установа внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю відповідає усім критеріям, а отже є неприбутковою установою.

Зауважимо, що включення неприбуткової установи та організації до Реєстру проводиться територіальним контролюючим органом нижчого рівня за їх місцезнаходженням з присвоєнням відповідної ознаки неприбутковості.

Для внесення до Реєстру неприбуткова установа або організація повинна подати до територіального контролюючого органу за її місцезнаходженням реєстраційну заяву за формою 1-РН, а також копії установчих документів.

З січня 2016 року прогнозовано змінилися ставки податку на доходи фізичних осіб. Якщо раніше діяли 15% для місячних доходів до 10 розмірів мінімальної зарплати (на 1 січня 2016р. – 13780 грн.) і 20% із суми перевищення, то з 2016 р. застосовувався 18% до будь-якої суми доходів. Виняток становлять пенсіонери, що одержують пенсійні виплати в сумі понад три розміри мінімальної заробітної плати (з 1 січня 2016 р. – 4134 грн.), - з них із суми такого перевищення податок на доходи фізичних осіб справляється за ставкою 15%.

Податкова соціальна пільга впродовж 2016 року надавалася в розмірі 50% від прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

Згідно Податкового кодексу тимчасово, до набрання чинності

рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, продовжує справлятися військовий збір в розмірі 1,5%.

Нововведення в законодавстві постійно стосуються обліку і звітності з податку на додану вартість (далі - ПДВ). Так, ще в 2015 році Постановою КМУ «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» розпочалося поетапне впровадження системи електронного адміністрування ПДВ.

Відповідно до норм законодавства рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ відкриваються в Державній казначейській службі автоматично на підставі реєстру платників податку, який ДФС після присвоєння особі індивідуального податкового номера платника ПДВ надсилає Казначейству. На електронні рахунки розпорядники бюджетних коштів самостійно зараховують кошти зі спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих на їх ім'я в органах Казначейства. Кошти з електронного рахунка установи - платника ПДВ перераховуються Казначейством в автоматичному режимі виключно до бюджету на підставі реєстрів платників ПДВ, який автоматично формується ДФС та надсилається Казначейству.

Ставки податку на додану вартість в 2016 році становлять 20%, 7% (для лікарських засобів) і 0%. При цьому перелік операцій, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою (ст. 195 ПКУ [1]) залишається без змін.

Платники податку на додану вартість звітують за новою формою в електронному вигляді починаючи зі звітів за січень 2016 року.

Нова форма декларації з податку на додану вартість затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 «Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість». Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю не є платником податку на додану вартість.

Платників, об'єкт і базу оподаткування, ставки, порядок обчислення та сплати екологічного податку визначено розділом VIII «Екологічний податок»

ПКУ. Законом проіндексовано ставки екологічного податку, що діяли у 2015 році. Збільшено ставки за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення. Відповідним чином зросли і ставки податку за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти. Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю не є платником екологічного податку.

Кардинально змінився об'єкт оподаткування транспортним податком. Якщо до 2016р. до нього належали легкові автомобілі, які використовувалися до 5 років і мають об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см, то з 01.01.2016р. згідно п.п. 2 ст. 267 ПКУ – легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (1 033 500 грн. станом на 1 січня 2016 р.). Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, за методикою, затвердженою Кабінету Міністрів України, виходячи з марки, моделі, року випуску, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу короб переключення, пробігу легкового автомобіля, та розміщується на його офіційному веб-сайті. Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю не має у складі майна транспортних засобів, тому не є платником даного податку.

Що стосується відображення операцій з обліку обов'язкових платежів у фінансовій звітності бюджетних установ, то відповідно до Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, розпорядники бюджетних коштів відображають результат проведених господарських операції у формі №1 «Баланс». В активі цієї форми в рядку 270 «Інші рахунки в казначействі» наводяться залишки за субрахунком 328, а в пасиві в рядку 423 «Розрахунки із податків і зборів» наводяться залишки на звітну дату за субрахунками 641 та 642.

## Висновки до розділу II

У розрахунках з іншими підприємствами, установами, організаціями Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю застосовують такі типи розрахунків: оплатою після отримання ТМЦ, робіт або послуг; через попередню оплату; у порядку планових платежів. Кожен з видів розрахункових операцій має свою специфіку, які впливає на порядок їх документального оформлення, обліку та контролю. У більшості випадків установам державного сектору розрахунок за товари (роботи, послуги) здійснюється на умовах відстрочення платежу на різний строк. В такому випадку при погодженні терміну відстрочення розрахунків у сторін договору можуть виникнути певні проблеми.

Специфіка господарської діяльності Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю та будова рахунків для обліку розрахункових операцій можуть зумовлювати ситуацію, коли постачальник буде одночасно відображений як складова кредиторської так і дебіторської заборгованостей.

Крім розрахунків з постачальникам за товари, роботи та послуги, Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю у своїй діяльності може здійснювати й інші розрахункові операції, зокрема: розрахунки з підзвітними особами; розрахунки з відшкодування завданих збитків; перерахунок та отримання авансових платежів (передоплати); розрахунки за надані платні послуги.

Постійні зміни в оподаткуванні вимагають від облікових служб установ державного сектору своєчасного коригування організації та методики обліку розрахунків за податками і платежами. Податкові нововведення, які щорічно вносяться, суттєво впливають на порядок розрахунку, документування, облік та звітність обов'язкових податків та платежів.

Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю за результатами ведення своєї діяльності є платником різних податків і зборів (обов'язкових платежів).

## РОЗДІЛ III

### КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

#### 3.1 Аналіз розрахункових операцій суб'єктів державного сектору

Установи державного сектору є важливими суб'єктами фінансово-господарських відносин при будь-якій системі господарювання та за будь-якої моделі державного устрою, оскільки їх діяльність спрямована на задоволення низки соціальних потреб, таких як освіта, культура, наука, охорона здоров'я, фізична культура, соціальне забезпечення тощо.

Від рівня організації аналізу діяльності залежить ефективність управління установою державного сектору. Завдяки аналізу здійснюється кількісна та якісна оцінка тих змін і відхилень від планових показників, які відбуваються в установі, з'ясовуються їх причини, виявляються резерви (трудові, матеріальні, фінансові) та розробляються превентивні заходи з метою усунення (або мінімізації) виявлених негативних тенденцій на майбутнє.

Результатом такого аналізу повинно стати підвищення ефективності діяльності установи державного сектору.

Оскільки господарська діяльність суб'єктів господарювання різних сфер діяльності має свою специфіку, то й аналіз діяльності установ державного сектору певною мірою відрізняється від аналізу діяльності підприємств промисловості, сфери товарного обігу, сільського господарства і т. д.

Аналіз діяльності установи державного сектору – це система спеціальних знань, пов'язаних із дослідженням тенденцій господарського розвитку установи, обґрунтуванням планів її діяльності, оцінкою наявних результатів діяльності, пошуком господарських резервів, підвищенням ефективності діяльності установи, а також прийняттям необхідних управлінських рішень [42].

Зупинимось детальніше на специфіці досліджуваного суб'єкта

державного сектору.

Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю створений у 2015 році шляхом реорганізації Тернопільського навчально-виховного комплексу «Школа-ліцей № 13».

У Тернопільському педагогічному ліцеї спортивного профілю навчаються учні, які закінчили дев'ятий клас. Учні навчаються та одночасно тренуються у спеціалізованих футбольних (спортивних) класах інтернатного типу. Такі інтернатні групи забезпечуються безоплатним харчуванням, футбольною формою, а також надається можливість проживати в гуртожитках ТНПУ ім. В.Гнатюка.

Майно Тернопільського педагогічного ліцею становлять необоротні активи та оборотні активи, вартість яких відображається в балансі Ліцею.

Будова активу балансу Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю розглянута в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Актив балансу

Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю за 2015 рік, грн.

АКТИВ	На кінець звітного періоду (року)	Питома вага (%)
<b>I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ</b>		
Основні засоби		
Балансова (залишкова) вартість	14 683,00	27,71
Знос	37 300,00	
Первісна (переоцінена) вартість	51 983,00	
Інші необоротні матеріальні активи		
Балансова (залишкова) вартість	29 078,00	54,89
Знос	29 078,00	
Первісна (переоцінена) вартість	58 156,00	
<b>II. ОБОРОТНІ АКТИВИ</b>		
Матеріали і продукти харчування	9 218,54	17,40
<b>III. ВИТРАТИ</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>52 979,54</b>	<b>100</b>

Примітка. Узагальнено самостійно за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю



Отже, вартість необоротних активів Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю є невеликою і становить лише 14683 грн., що зумовлено тим, що заклад заснований лише у 2015 році, а більшість приміщень надається Тернопільським національним педагогічним університетом ТНПУ ім. В.Гнатюка.

Розглянемо пасив балансу Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю (табл. 3.2):

Таблиця 3.2

## Пасив балансу

Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю за 2015 рік (грн.)

	На кінець звітної періоду (року)	Питома вага (%)
<b>I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ</b>		
Фонд у необоротних активах	43 761,00	82,6
Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	-	-
Фонд у фінансових інвестиціях	-	-
Результат виконання кошторису за загальним фондом	9 218,54	17,4
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	-	-
Капітал у дооцінках	-	-
<b>II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>		
<b>III. ДОХОДИ</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>52 979,54</b>	<b>100</b>

Примітка. Узагальнено самостійно за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Отже, майно Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю у 2015 році було сформовано за рахунок власного капіталу, зокрема фонду в необоротних активах (82,6%) та результату виконання кошторису за загальним фондом (17,4%).

Економічна сутність розрахункових операцій установ державного сектору полягає в тому, що в процесі їх здійснення виникають поняття дебіторської та кредиторської заборгованостей, які впливають на розмір майна установи, можуть покращувати або погіршувати її фінансовий стан та змінювати економічний потенціал. Зупинимось детальніше на розрахункових операціях Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю.

Таблиця 3.3

Укладені договори Тернопільського  
педагогічного ліцею спортивного профілю за 2015 рік (грн.)

№	Найменування контрагента	Вартість	Фактично
1.	ПАТ «Укртелеком»	0.00	939.68
2.	ПАТ «Укртелеком»	304.34	304.34
3.	ПП «Агата-Буд»	7100.40	7100.40
4.	ПП «Агата-Буд»	14220.00	14220.00
5.	ФОП Алілуйко Н.М.	550.00	550.00
6.	ФОП Алілуйко Н.М.	630.00	630.00
7.	ПП Дерещька М.Р.	4000.00	4000.00
8.	ПП БіланМ.Ю.	1681.00	1681.00
9.	СПД ФО Газилишин А.Б.	2046.50	2046.50
10.	ПП «Медіа-Т»	3516.00	3516.00
11.	СПД Волошин В.І.	872.40	872.40
12.	ФОП Кравчук С.Ю.	585.00	585.00
13.	СПД-ФО Івасів Н.А.	4921.00	4921.00
14.	СПД-ФО Івасів Н.А.	2354.00	2354.00
15.	СПД ФО Назар Я.В.	273.03	273.03
16.	КП»ТО Аптека №78»	3500.00	3500.00
17.	ПП Лотоцький Є.Б.	294.00	294.00
18.	ПП Лотоцький Є.Б.	250.00	250.00
19.	ТНТУ ім.Івана Пулюя	756.00	756.00
20.	СПД ФО Літинський Т.З.	1000.00	1000.00
21.	СПД ФО Літинський Т.З.	4850.00	4850.00
22.	ТзОВ «Епіцентр К»	6666.80	0.00
23.	ТзОВ «Епіцентр К	3674.07	0.00
24.	ПП Небесна В.С.	5940.00	5940.00
25.	ПП «Альфер»	468.00	468.00
26.	ТзОВ «Офіс Маркет Т»	699.50	699.50
27.	ПАТ «Укртелеком»/Тернопільська філія	654.89	654.89
28.	ФОП Гончар В.В.	912.00	912.00
29.	ПрАТ «ВТ «Лілея»	183.30	183.30
30.	ПрАТ «ВТ Лілея»	296.60	0.00
31.	ПП Ференц Я.І.	14270.00	0.00
32.	Тернопільський обласний лабораторний центр	272.76	272.76
33.	ФОП Потіха М.Й.	446.60	446.60
34.	ФОП Потіха М.Й.	1310.05	1310.05
35.	ФОП Сокіл Н.І.	3270.00	3270.00
36.	ФОП Сокіл Н.І.	15000.00	15000.00
37.	ТОВ «ТЕХНОЦЕНТР МАЯК»	798.00	798.00
38.	ПП Коженювська	200.00	0.00
39.	ФОП Паряк О.А.	97682.82	79282.62
40.	ТОВ «Терно-граф»	930.30	0.00

Примітка. Узагальнено самостійно за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Як видно за даних таблиці 3.3, протягом 2015 року ліцей здійснював закупівлю товарів, робіт та послуг на різні суми та від різних фізичних та юридичних осіб.

Співвідношення між розрахунками, які були здійснені з фізичними та юридичними особами розглянуто на рис. 3.1.

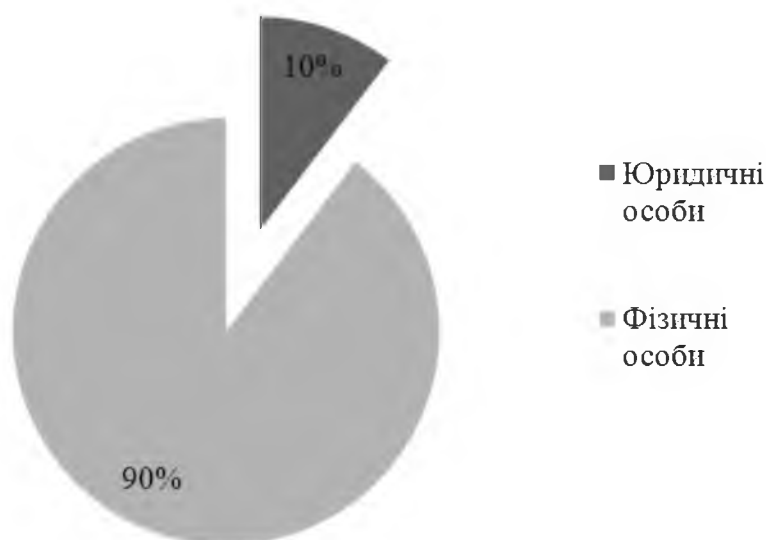


Рис. 3.1 Співвідношення між розрахунками Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю за 2015 рік

Примітка. Сформовано за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Отже, за досліджуваний 2015 рік суттєво більшу питому вагу у загальній сумі розрахунків Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю займали саме розрахунки з фізичними особами, зокрема:

- ремонт, технічне обслуговування персональних комп'ютерів, офісного, телекомунікаційного та аудіовізуального обладнання;
- заправка картриджів;
- придбання спортивної форми та спортивного спорядження (м'ячі футбольні та волейбольні);
- купівля грамот та кубків;
- придбання канцелярських товарів;
- купівля медикаментів;
- оплата за харчування учнів;

– придбання друкованої продукції, бланків тощо.

Переважна більшість операцій була здійснена на умовах оплати після одержання товарів (робіт, послуг). Всього протягом 2015 року розрахункових операцій було здійснено на суму 208041,3 грн., з них 164071 грн. – операції, розрахунок за які були здійснені після отримання товарів (робіт, послуг) та 43970,29 грн. – операції, які передбачали попередню оплату.

Проаналізуємо розрахункові операції Ліцею за 2016 рік (табл. 3.4):

Таблиця 3.4

Укладені договори Тернопільського  
педагогічного ліцею спортивного профілю за 2016 рік (грн.)

№	Найменування контрагента	Вартість	Фактично
1.	ФОП Острійчук Л.І.	66.00	66.00
2.	ФОП Коженювська Г.М.	450.00	450.00
3.	ТОВ «Терно-граф»	616.20	616.20
4.	СПД ФО Лотоцький Є.Б.	84.00	84.00
5.	ПАТ «Укртелеком»	0.00	939.68
6.	Редакція газети «Підручники та посібники»	969.14	969.14
7.	ФОП Цимбал Л.Є.	125.00	125.00
8.	ФОП Гончар В.В.	65.00	65.00
9.	ФОП Потіха М.Й.	721.25	721.25
10.	Тернопільський обласний лабораторний центр	879.55	879.55
11.	ПП Газилишин А.Б.	350.00	350.00
12.	ФОП Була Ю.І	98.70	98.70
13.	Навчально-методичний центр ЦЗ та БЖД	306.25	306.25
14.	Навчально-методичний центр цивільного захисту та безпеки життєдіяльності Тернопільської області	183.75	183.75
15.	ФОП Паряк О.А.	198995.00	126704.00
16.	Навчально-методичний центр цивільного захисту та безпеки життєдіяльності Тернопільської області	183.75	183.75
17.	Навчально-методичний центр цивільного захисту та безпеки життєдіяльності Тернопільської області	183.75	183.75
18.	Навчально-методичний центр цивільного захисту та безпеки життєдіяльності Тернопільської області	306.25	306.25
19.	ПАТ «Укртелеком»	304.34	304.34
20.	ФОП Гончар В.В.	580.00	580.00
21.	ФОП Острійчук	54.90	54.90

Примітка. Узагальнено самостійно за даними Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Дані, наведені в таблиці 3.2, свідчать про те, що протягом 2016 року досліджувана установа уклала суттєво менше договорів ніж у 2015 році, проте загальна сума проведених розрахунків становить 205522,8, отже лише на 2518,43 грн. менше, ніж у попередньому році. Отже, кількість укладених договорів та проведених операцій суттєво не вплинула на загальну суму розрахунків.

Зазначимо, що наведена у таблицях 3.1, 3.2 та на рис. 3.1 інформація не містить розрахунків за податками і платежами, заробітною платою та іншими розрахунками, тому не узагальнює всі платежі, які були проведені через Казначейський рахунок Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю.

Для узагальнення інформації щодо всіх платежів, здійснених Тернопільським педагогічним ліцеєм спортивного профілю скористаємося рис. 3.2:

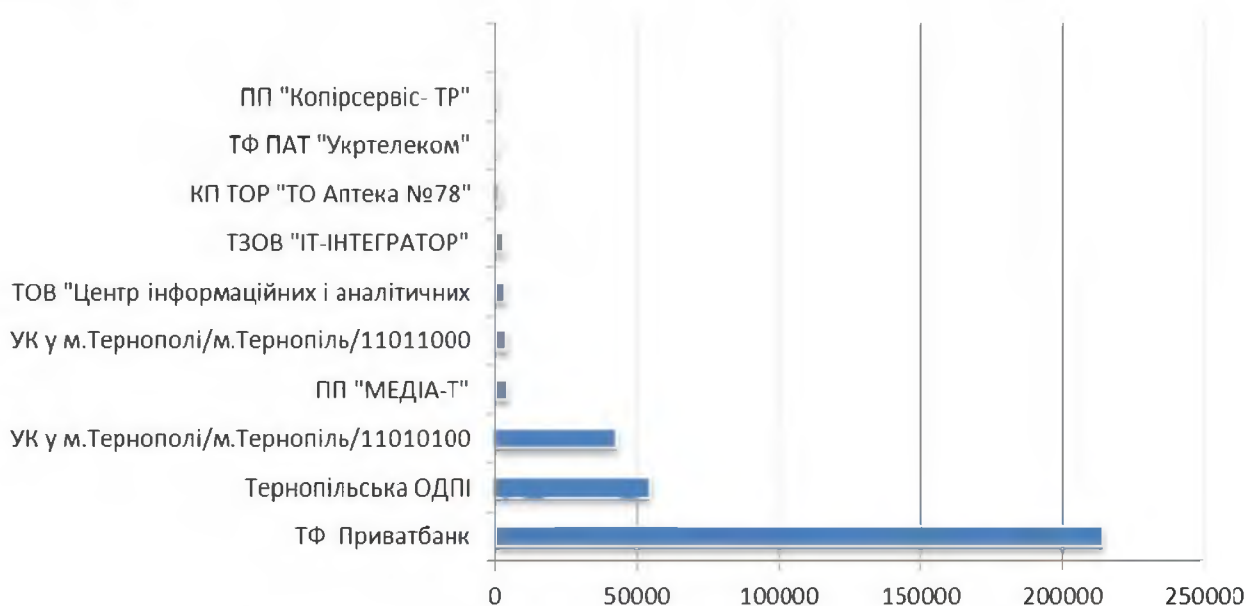


Рис. 3.2 Розрахунки Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю з юридичними особами за період з 01.10.2016 по 31.12.2016

Примітка. Сформовано за даними сайту Розумне місто: [www.rozumnemisto.org/ternopil/edata/](http://www.rozumnemisto.org/ternopil/edata/)

Отже, найбільше розрахункових операцій було здійснено через ТФ «Приватбанк», а саме це були розрахунки із заробітної плати, кошти на лікарняні та відрядження.

Проаналізуємо розрахункові операції з фізичними особами (рис. 3.3):

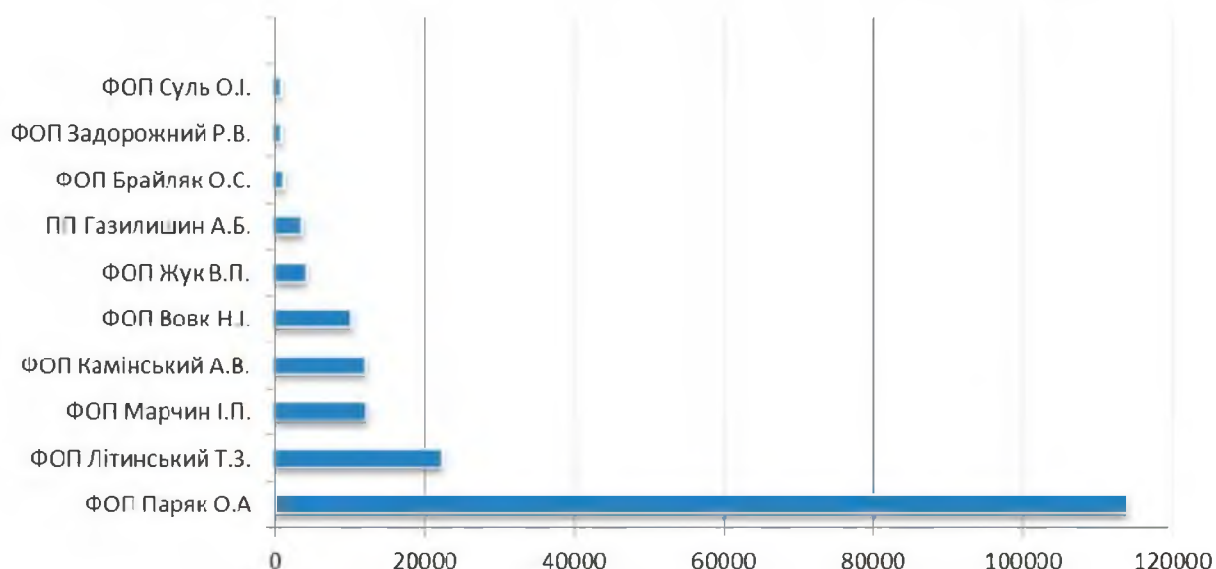


Рис. 3.3 Розрахунки Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю з фізичними особами СПД за період з 01.10.2016 по 31.12.2016

Примітка. Сформовано за даними сайту Розумне місто: [www.rozumnemisto.org/ternopil/edata/](http://www.rozumnemisto.org/ternopil/edata/)

Найбільше розрахунків як за 2015 так і за 2016 роки було проведено з ФОП Паряк О.А., яка є постачальником послуг з організації шкільного харчування.

Даний суб'єкт підприємницької діяльності на основі конкурсних торгів отримав право забезпечувати харчування учнів Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю у зв'язку з відсутністю власного харчоблоку. Розрахунок вартості харчування учнів Ліцею наведено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Орієнтовний контингент учнів Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю на листопад – грудень 2016 року

Учні Ліцеїсти	К-ть учнів	Ціна на 1 учня в день, грн.	К-ть днів навчання	Потреба до кінця 2016 року	
				к-ть порцій	Сума, грн
Учні ліцею (трьох разове)	45	27,00	40	1979	53433,00
Учні ліцею (обід)	14				
Учні ліцею (обід)	32	11,00	40	1297	14267,00
Разом	91				67700,00

Примітка. При умові 100% відвідуванні школи та кількості днів, у які здійснюється харчування

Вартість харчування учнів встановлено відповідно до наказу управління освіти і науки Тернопільської міської ради від №22 від 20.01.2016 року «Про організацію харчування учнів у загальноосвітніх навчальних закладах міста Тернополя у 2016 році» та не повинна перевищувати на день:

– гаряче харчування (триразове) для учнів 10-11 класів – 27,00 грн. в день;

– гаряче харчування учнів 10-11 класів (одноразове харчування) обід – 11,00 в день грн.

Для розрахунку бюджетних коштів, необхідних для безплатного харчування Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю, потрібно вартість продуктового кошика на одну дитину на день помножити на кількість учнів і на кількість навчальних днів у році (діто-дні).

Згідно з вимогами Порядку організації харчування дітей у навчальних та оздоровчих закладах, безплатне харчування учнів у навчальних закладах із денною формою перебування здійснюється тільки в робочі дні. У разі відсутності учнів компенсація за харчування не проводиться.

Класні керівники (вихователі) щодня вказують фактичну присутність учнів, які харчуються безплатно, і передають цю інформацію інспектору з харчування, призначуваному наказом директора школи, який вносить дані до спеціального журналу та передає ці дані у їдальню.

При складанні кошторису кількість учнів, яким належить безоплатне харчування, визначають за середніми за попередній рік показниками облікової та фактичної кількості дітей, закладаючи на майбутній рік можливе зростання відвідувань їдальні. Також при плануванні слід передбачити кошти на збільшення цін на продукти, наприклад на 10 %. Фінансування харчування з бюджету здійснюють у рамках затверджених кошторисів навчальних закладів згідно з даними фактичного відвідування учнями їдальні, які щомісяця надаються інспектором із харчування у відділі освіти місцевих адміністрацій.

Оскільки згідно із Законом України «Про публічні закупівлі» угода на

суму 67700,00 грн. підпадає під визначення поняття «допорогові закупівлі», до такої угоди застосовується процедура, яка регулюється Положенням про здійснення допорогових закупівель [31].

Це Положення застосовується у випадку проведення замовником відбору постачальника товару, надавача послуги та виконавця робіт із використанням електронної системи закупівель (далі – Система) під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг, визначених замовником у сумі від 50000 грн, та у випадку, якщо вартість таких закупівель не перевищує межі, встановлені Законом України «Про публічні закупівлі» [31].

Зауважимо, що дія даного Положення не поширюється на закупівлю певної категорії товарів, робіт та послуг, а саме:

- стосовно товарів, робіт та послуг щодо яких відсутня конкуренція на ринку, внаслідок чого закупівля може бути проведена тільки у одного постачальника, за відсутності при цьому альтернативи;

- стосовно яких замовником було двічі опубліковано оголошення про проведення закупівель внаслідок відсутності пропозицій від учасників;

- у випадку здійснення закупівель, пов'язаних із попередженням або ліквідацією наслідків аварійних та надзвичайних ситуацій.

Закупівля передбачає наступні етапи:

- оголошення закупівлі;
- період уточнень;
- подання пропозицій;
- аукціон;
- кваліфікація;
- визначення переможця;
- завершення закупівлі.

Зауважимо, що для участі у процедурі конкурсних торгів законодавством вимагається подання тендерної документації.

Це поняття стосується комплекту документів, у яких жорстко зафіксовані обов'язкові умови майбутнього тендеру, починаючи із



запрошення потенційних учасників, а також контракту, який повинен буде підписати його переможець. Вимоги тендерної документації носять обов'язковий характер як для замовника (Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю), так і для будь-кого з учасників відкритих торгів.

Документація за даним торгами розроблялася і затверджувалася у встановленому порядку Тернопільським педагогічним ліцеєм спортивного профілю у суворій відповідності до чинного законодавства України.

Потенційні учасники торгів можуть отримати її, звернувшись до компанії-організатора з письмовим запитом.

Розповсюджується тендерна документація зазвичай безкоштовно. Зміст тендерної документації також регламентований вітчизняним законодавством, щоб кожний учасник торгів, ознайомившись з її складовими, отримав вичерпні відповіді на ряд питань.

По-перше, тендерна документація повинна відповісти на питання, що є предметом торгів. З цією метою подається детальна характеристика товарів, послуг чи робіт, що підлягають закупівлі. Перелік вимог доповнюється технічним завданням, від грамотного підходу до розробки котрого значною мірою залежить успіх майбутнього тендеру.

По друге, тендерна документація передбачає порядок підготовки та подання пропозицій тих чи інших конкурсних торгів. Окремий розділ присвячений і порядку підведення підсумків тендеру та наступного підписання угоди про виконання зобов'язань. І нарешті, тендерна документація детально описує істотні умови майбутнього контракту, іноді, навіть, додається і його проект.

Крім офіційних вимог щодо закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти існують також неофіційні методики аналізу.

Наприклад, звернемо увагу на Методику розрахунку індексу формалізованих ознак корупційної складової, яка розроблена Громадською ініціативою «Антикорупційний монітор» з метою антикорупційної

експертизи результатів державних тендерів в Україні [22].

Для цього Громадською ініціативою розроблено три методики для оцінки різних груп суб'єктів господарювання:

- Методика розрахунку Індексу «ФОКС» для підприємств віком понад 1 рік;
- Методика розрахунку Індексу «ФОКС» для підприємств віком до 1 року;
- Методика розрахунку Індексу «ФОКС» для фізичних осіб – приватних підприємців.

Зокрема, оскільки в даному випадку мова йде про приватного підприємця, який виграв конкурс в якості постачальника послуг. Тому розглянемо методику саме стосовно фізичних осіб-підприємців (табл. 3.6):

Таблиця 3.6

Методика розрахунку індексу формалізованих ознак корупційної складової («ФОКС») для переможця державного тендеру фізичної особи-підприємця

Показник	Значення показника	Оцінка
Вказаний код за ДРФО ФОП не є валідним за чинною методикою перевірки	Є валідним	0%
	Не є валідним	+95%
ФОП не є резидентом України	Резидент України	0%
	Не є резидентом України	+21%
ФОП має або мав проблеми з законом	Проблеми відсутні	0%
	Проблеми незначні	+25%
	Проблеми суттєві	+75%
ФОП має або мав проблеми з обслуговуванням позик	Проблеми відсутні	0%
	Проблеми наявні	+50%
ФОП не має кредитної історії	Кредитної історія наявна	0%
	Кредитної історія відсутня	+5%
ФОП мав прострочення під час повернення кредитів у минулому	Прострочень не було	0%
	Прострочення були незначними	+22%
	Прострочення були суттєвими	+45%
ФОП має прострочення під час повернення поточних кредитів	Прострочення відсутні	0%
	Прострочення є незначними	+25%
	Прострочення є суттєвими	+75%

Примітка. Узагальнено за даними сайту <http://www.acm-ua.org/>

Після оцінки усіх показників за параметрами, наведеними у таблиці 3.6 визначається сумарне значення індексу «ФОКС» для оцінки фізичної особи-підприємця як переможця тендеру (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Оцінка отриманого індексу «ФОКС» для фізичної особи-підприємця переможця державного тендеру

Сумарне значення індексу «ФОКС»	Оцінка ФОП-переможця державного тендеру
0%	Ознаки корупційної складової відсутні
1 - 20%	Ознаки корупційної складової незначні
21 - 40%	Ознаки корупційної складової значні
Понад 40%	Ознаки корупційної складової суттєві

Примітка. Узагальнено за даними сайту <http://www.acm-ua.org/>

Проаналізуємо ознаки корупційної складової для оцінки якості переможця державного тендеру фізичної особи-підприємця Паряк О.А.

Таблиця 3.8

Розрахунок індексу «ФОКС» для фізичної особи-підприємця Паряк О.А.

Ознака	Загальні відомості
ПІБ переможця-ФОП	ФОП Паряк Ольга Антонівна
ПІБ (з'ясоване)	Паряк Ольга Антонівна
Код переможця за ДРФО	2204308144
Сума пропозиції	67700 грн. з ПДВ
Тип повідомлення	Prozorro - Результати - Відкрита - Допороговий
№ повідомлення	UA-2016-11-07-000459-с
Бюлетень	22.11.2016
Найменування замовника	Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю Тернопільської міської ради Тернопільської області
Код замовника за ЄДРПОУ	39965014
Подробиці тендеру	<a href="https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2016-11-07-000459-с">https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2016-11-07-000459-с</a>
Залишити відгук	<a href="http://dozorro.org/tender/UA-2016-11-07-000459-с">http://dozorro.org/tender/UA-2016-11-07-000459-с</a>

Примітка. Узагальнено за даними сайту <http://www.acm-ua.org/>

За результатами проведеного аналізу індекс «ФОКС» для досліджуваного фізичної особи-підприємця Паряк О.А. отримано такий результат:



Рис. 3.4 Індекс «ФОКС» для досліджуваного ФОП Паряк О.А.

Примітка. Узагальнено за даними сайту <http://www.acm-ua.org/>

Отже, згідно індексу «ФОКС» ознаки корупційної складової оцінюються як «задовільні», оскільки досліджуваний ФОП не мала інформації щодо кредитної історії [22].

Зазначимо, що на даний час контроль у сфері державних закупівель розподілено між декількома державними та недержавними установами, зокрема, даний вид контролю віднесено до компетенції Державної казначейської служби України, Рахункової палати, Антимонопольного комітету України, Державної аудиторської служби України та Державної служби статистики.

Основне завдання Державної казначейської служби України щодо контролю державних закупівель – перевірка наявності всіх необхідних документів щодо процедури державних закупівель, передбачених законодавством, недопущення здійснення платежів при порушеннях вимог щодо їхньої відповідності законодавчим нормам, та в інших випадках, встановлених законодавством.

Також певні обов'язки щодо контролю у сфері державних закупівель мають банківські установи. Зокрема, обов'язок банківських установ полягає

у перевірці наявності звіту про результати здійснення процедури закупівлі та інших документів, які підтверджують виконання суб'єктами господарювання, які приймають участь у процедурі закупівель, вимог встановлених Законом України «Про здійснення державних закупівель», така ж вимога відповідає Закону України «Про банки і банківську діяльність».

Контроль Рахункової палати у сфері державних закупівель здійснюється в рамках контролю за використанням бюджетних коштів розпорядниками таких коштів і передбачений Законом України «Про рахункову палату».

Антимонопольний комітет України є органом досудового оскарження порушень при проведенні процедур державних закупівель, що регулюється Законом України «Про здійснення державних закупівель».

Державна аудиторська служба України (Державна фінансова інспекція) провадить аналіз дотримання підконтрольними їй установами законодавства про державні закупівлі шляхом проведення аудитів, інспектувань та перевірок. Завдання та повноваження Державної аудиторської служби України передбачено Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та Законом України «Про здійснення державних закупівель».

Державна служба статистики України веде облік державних закупівель та затверджує форми статистичної звітності у сфері закупівель, згідно Закону України «Про державну статистику».

Зауважимо, що розглянута нами вище методика не є офіційною, але визнана такою, що заслуговує на використання Державною аудиторською службою України. З цією метою Державна аудиторська служба України підписала з громадською організацією «Громадська ініціатива «Антикорупційний монітор» Меморандум про співробітництво.

Меморандум підписано для об'єднання зусиль та співпраці з метою контролю за дотриманням законодавства у сфері публічних закупівель.

Зокрема, згідно Меморандуму здійснюватиметься співпраця з метою:

- аналіз інформації про переможців процедури закупівлі з метою попередження порушень під час укладання та виконання договорів у сфері публічних закупівель;

- обміну інформацією щодо фактів порушень законодавства у сфері закупівель зі сторони замовників та переможців закупівель;

- забезпечення постійного доступу співробітників Державної аудиторської служби через мережу Інтернет до інформації, яка міститься на сайті Громадської антикорупційної експертизи результатів державних тендерів в Україні в режимі on-line з будь-якої точки України.

Отже, Державна аудиторська служба України та «Громадська ініціатива «Антикорупційний монітор» домовилися обмінюватися інформацією та сприяти розбудові в Україні системи моніторингу держави та громадськості за публічними закупівлями.

Щодо форм співпраці, Меморандумом передбачено проведення спільних робочих зустрічей, взаємних консультацій, зустрічей фахівців з метою обміну діловою інформацією, проведення симпозіумів, презентацій, круглих столів тощо.

Сторони також домовилися про організацію взаємодії за фактами можливих незаконних дій замовників та переможців державних тендерів.

На нашу думку, таке залучення громадських організацій є дуже актуальним з огляду на необхідність і закономірність динамічної розбудови громадянського суспільства в Україні. Співпраця повністю відповідає урядовій політиці щодо посилення взаємодії органів влади із інститутами громадськості. Результативність співпраці, зокрема стосовно отримання державними аудиторами доступу до практичних напрацювань громадськості щодо ризик орієнтовних факторів у сфері публічних закупівель є одним із дієвих інструментів реформування Державної аудиторської служби.

### 3.2 Внутрішній контроль розрахункових операцій суб'єктів державного сектору

Розрахунки установ державного сектору завжди знаходяться в зоні ризику як установи, так і контролюючих та правоохоронних органів, оскільки розрахунки є тією визначною складовою бюджетного процесу, яка пов'язує заходи щодо планування витрат, взяття бюджетних зобов'язань, виконання платежів, отримання результатів.

Саме з цією метою установи державного сектору повинні приділяти велику увагу проведенню саме внутрішнього контролю розрахунків та використання її результатів.

Інвентаризація розрахунків перш за все регулюється Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зокрема стаття 10 визначає, що:

– для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства повинні проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряють і документально підтверджують їх наявність, стан і оцінку;

– об'єкти та періодичність інвентаризацій визначаються керівником підприємства, за винятком випадків обов'язкової інвентаризації, які встановлені законодавством.

З огляду на те, що об'єктом нашого дослідження є установи державного сектору, відповідальні за внутрішній контроль особи повинні в першу чергу дотримуватися бюджетного законодавства, а саме Бюджетного кодексу.

Бюджетним кодексом передбачено, що саме головний розпорядник бюджетних коштів установи повинен [12]:

– здійснювати управління бюджетними коштами в рамках встановлених йому бюджетних повноважень та проводити оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію

роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;

- здійснювати внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів та витрачанням ними бюджетних коштів;

- забезпечувати організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності в порядку, встановленому законодавством.

Таким чином Бюджетним кодексом підкреслюється роль керівника установи державного сектору щодо організації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та забезпечення їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [12].

Заходи з внутрішнього контролю установи державного сектору, які повинен її забезпечити керівник, докладно розкриті в Методичних рекомендаціях щодо організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах. Ці заходи повинні здійснюватися на всіх рівнях діяльності установи державного сектору і щодо всіх її функцій і завдань.

Вони включають відповідні процедури, найбільш типовими серед яких є [43]:

- розподіл обов'язків і повноважень, ротация персоналу, що зменшує кількість ризиків помилок чи втрат;

- контроль за достовірністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до і після їх проведення, звірка облікових даних з фактичними;

- систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд).

Загальні вимоги щодо проведення інвентаризації розрахунків визначено в Порядку подання фінансової звітності. Зокрема, Порядком передбачено обов'язковість проведення цього заходу перед складанням річної фінансової звітності [53].



Загальний порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів, який стосується всіх об'єктів обліку, встановлено Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [44].

Зазначимо, що міністерства, інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей можуть розробляти на основі Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань власні методичні рекомендації.

Установи державного сектору можуть визначати порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів у внутрішньому документі (положенні), розробленому відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку. Вважаємо за доцільне розробку такого положення в Тернопільському педагогічному ліцеї спортивного профілю.

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань для проведення інвентаризації установи державного сектору розпорядчим документом керівника створюється інвентаризаційна комісія з представників апарату управління установи, бухгалтерської служби та досвідчених працівників, які володіють інформацією про об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Інвентаризаційну комісію очолює керівник установи (його заступник) або керівник структурного підрозділу установи, уповноважений керівником [44].

Для проведення інвентаризації розрахунків доцільно створити робочу інвентаризаційну комісію. Голова і склад робочих інвентаризаційних комісій затверджуються розпорядчим документом керівника установи. До складу робочих інвентаризаційних комісій можуть бути включені також члени інвентаризаційної комісії.

Разом з тим, як зазначає О.Чечуліна, на практиці, на жаль, має місце недотримання положень чинних нормативно-правових актів щодо повноважень і відповідальності деяких служб і посадових осіб установ

державного сектору, їх участі в інвентаризації. Це призводить до численних порушень законодавства та його невиконання, в тому числі при проведенні інвентаризації розрахунків [79].

З огляду на обов'язковості участі в інвентаризаційній комісії працівників бухгалтерської служби можна не приділити уваги цим аспектам, від яких залежать передумови і якість проведення інвентаризації активів і зобов'язань, зокрема розрахунків. Так, при розподілі повноважень і відповідальності між працівниками для головного бухгалтера установи державного сектору дуже важливо дотримуватися загальновстановлені вимоги, розуміти, де починаються і закінчуються його повноваження і відповідальність, а також аналогічно – працівників бухгалтерської служби як членів інвентаризаційної комісії.

Тому розглянемо загальні положення, визначені нормативно-правовими актами, зокрема, щодо діяльності структурних підрозділів Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю за розрахунками.

Згідно Типового положення про бухгалтерську службу бухгалтерська служба Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю повинна виконувати заходи поточного контролю, тобто заходи, які допомагають контролювати розрахунки ще на стадії їх здійснення (рис. 3.5):

Крім цього, велику роль у заходах поточного контролю розрахунків забезпечує безпосередньо головний бухгалтер Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю. Вона здійснює контроль:

- правильності проведення розрахунків при здійсненні оплати товарів, робіт та послуг;
- відповідності перерахованих коштів обсягам виконаних робіт, придбаних товарів чи наданих послуг згідно з умовами укладених договорів, у тому числі договорів оренди;
- стану погашення та списання відповідно до законодавства дебіторської заборгованості Ліцею;
- додержанням вимог законодавства під час здійснення попередньої

оплати товарів, робіт та послуг у випадку їх закупівлі за бюджетні кошти.

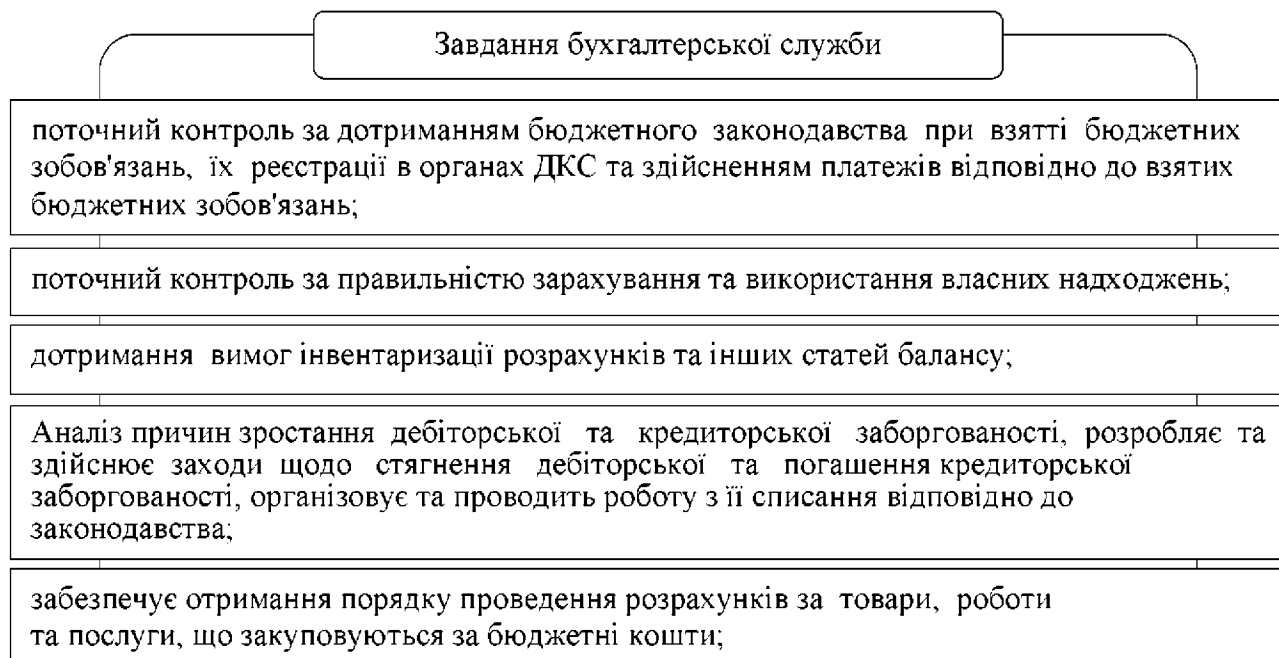


Рис. 3.5 Завдання бухгалтерської служби Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю щодо поточного контролю розрахунків

Примітка. Сформовано самостійно на основі [53]

Під час інвентаризації розрахунків Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю, а саме: активів (дебіторської заборгованості, видатків майбутніх періодів) та зобов'язань (кредиторської заборгованості, доходів майбутніх періодів) суцільно перевіряється і документально підтверджується їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання та оцінки.

Також інвентаризації підлягають розрахунки (відповідні активи та зобов'язання), які відображаються на позабалансових рахунках, зокрема умовні активи та зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) – застави, гарантії, зобов'язання, інші активи.

Інвентаризація розрахунків перед складанням річної фінансової звітності проводиться перед датою балансу (1 січня) у періоди, наведені в таблиці 3.9:

Таблиця 3.9

Періодичність проведення інвентаризації розрахунків  
Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю

Вид розрахунків	Термін інвентаризації	Час проведення
Дебіторська та кредиторська заборгованість, Витрати і доходи майбутніх періодів	Три місяці	Не раніше 1 жовтня поточного року
Зобов'язання (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування)		
Зобов'язання у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Два місяці	Не раніше 1 листопада поточного року

Примітка. Сформовано самостійно

Оскільки перевірити законність розрахунків та повноту відображення їх у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності має саме інвентаризаційна комісія, під час здійснення інвентаризації розрахунків, аналізу її результатів та прийнятті відповідних рішень комісія має обов'язково переконатися, що існуючі дебіторська та кредиторська заборгованості Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю відповідають вимогам бюджетного законодавства (обґрунтовані).

Зокрема, обов'язковою умовою для проведення видатків Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю є наявність узятих на облік реєстрів зобов'язань і фінансових зобов'язань, підтвердних і первинних документів до них та залишків бюджетних асигнувань на відповідних рахунках.

При укладанні договору Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю обов'язково потрібно враховувати вимоги Бюджетного кодексу та передбачити умову виникнення платіжних зобов'язань при наявності відповідного бюджетного призначення (бюджетних асигнувань).

Результатами останньої інвентаризації було встановлено, що Тернопільський педагогічний ліцей спортивного профілю в особі його керівника Івеша Василя Петровича беруть бюджетні зобов'язання та

здійснюють платежі лише в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами Казначейства.

Під час інвентаризації розрахунків шляхом документальної перевірки встановлюються:

- правильність розрахунків із банками, контролюючими органами, фізичним и та юридичними особами;
- погашення заборгованості підзвітних осіб;
- правильність і обґрунтованість сум заборгованості за нестачами і крадіжками;
- перевірка причин, через які затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі, та віднесення її на винних осіб або списання в установленому порядку;
- правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованостей, у тому числі суми кредиторської і депонентської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув;
- реальність заборгованості працівникам з оплати праці та за соціальними виплатами, визначеними законодавством, а також із безготівкових розрахунків за цими виплатами.

Результати проведених інвентаризацій розрахунків Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю оформляють за типовими формами, а саме:

- Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- Акт інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання;
- Акт інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків.

Акти інвентаризації, довідки до акта інвентаризації розрахунків оформляються відповідно до документів, які підтверджуються даними бухгалтерського обліку.

При цьому первинні документи можуть вважатися законними, якщо вони відповідають вимогам, установленим Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

Акти інвентаризації розрахунків заповнюються з урахуванням особливостей (їх сутності) об'єктів інвентаризації. При цьому має бути забезпечена їх ідентифікація та відображення в бухгалтерському обліку відповідно до вимог НП(С)БО, НП(С)БОДС, міжнародних стандартів та інших актів законодавства.

Акти інвентаризації розрахунків Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю підписуються головою комісії та всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії).

Після закінчення інвентаризації оформлені акти інвентаризації подаються до бухгалтерської служби для перевірки, виявлення та відображення в обліку результатів інвентаризації. Також бухгалтерська служба Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю проводить перевірку всіх підрахунків в актах інвентаризації. На останній сторінці актів інвентаризації робиться відмітка про перевірку та підрахунків результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку.

Матеріали інвентаризації (акти, звіральні відомості, протоколи) оформлюються не менше ніж у двох примірниках.

Висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю розрахунків (активів і зобов'язань) та даними бухгалтерського обліку, зафіксовані в актах інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами, та пропозиції щодо їх врегулювання відображаються інвентаризаційною комісією в протоколі, що складається після закінчення інвентаризації і передається на розгляд та затвердження директору Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю.

Установи можуть додавати до протоколів іншу інформацію, що є суттєвою для прийняття рішень щодо визнання і оцінки активів і зобов'язань та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

### Висновки до розділу III

Оскільки господарська діяльність суб'єктів господарювання різних сфер діяльності має свою специфіку, то й контроль та аналіз діяльності установ державного сектору певною мірою відрізняється від аналізу діяльності підприємств промисловості, сфери товарного обігу, сільського господарства.

Економічна сутність розрахункових операцій установ державного сектору полягає в тому, що в процесі їх здійснення виникають поняття дебіторської та кредиторської заборгованостей, які впливають на розмір майна установи, можуть покращувати або погіршувати її фінансовий стан та змінювати економічний потенціал.

Економічна сутність кредиторської заборгованості полягає в тому, що це не тільки частина майна установи (кошти), але і товарно-матеріальні цінності, наприклад у зобов'язаннях по товарному кредиті. Як правова категорія кредиторська заборгованість – особлива частина майна установи, що є предметом обов'язкових правовідносин між організацією та її кредиторами. Оскільки наявність кредиторської заборгованості в установах державного сектору не є нормальним явищем, вважаємо, що основними причинами, що впливають на її утворення та зростання є недостатнє та необґрунтоване фінансування, а отже відсутні кошти в обсязі, достатньому для досягнення цілей та завдань діяльності установи.

Для контролю за своєчасністю погашення заборгованості та правильністю її відображення в обліку і звітності установи державного сектору повинні на постійній основі здійснювати внутрішній контроль стану розрахунків та періодично проводити їх інвентаризацію. З метою посилення рівня фінансової дисципліни необхідно організувати проведення інвентаризації розрахунків установам державного сектору, за результатами якої бухгалтерські служби повинні надати керівництву установ повну інформацію про стан заборгованості, пропозиції щодо її погашення або списання.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведеного дослідження щодо організації та методики обліку, аудиту та контролю розрахункових операцій суб'єктів державного сектору було зроблено такі висновки і пропозиції:

У більшості нормативних документів, які використовуються в діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання в цілому та установ державного сектору зокрема, визначення терміна «розрахунки» відсутнє. Такий підхід не є позитивним, оскільки саме розрахунки, як поняття, супроводжують усі сфери діяльності суб'єктів господарювання, а відповідно, є важливим об'єктом обліку, контролю та аналізу. Тому вважаємо, що у нормативних документах, які регламентують бухгалтерський облік, зокрема НП(С)БОДС повинно бути не лише визначення поняття «розрахунки», але також критерії їх визнання і вимоги до відображення в системі обліку.

Погляди вчених на тлумачення терміну «розрахунки» відрізняються. Одні науковці визначають розрахунки як систему взаємовідносин, інші науковці стверджують, що розрахунки – це взаємовідносини між суб'єктами. Крім цього існує підхід, згідно якого лише пояснюється економічна сутність розрахунків, при цьому не наводиться їх визначення. Характерною ознакою також є те, що спеціалісти в галузі фінансів та банківської справи аналізують у своїх дослідженнях лише безготівкові розрахунки, оскільки вони займають приблизно 80-90% усього грошового обігу в економіці країни.

З точки зору обліку, розрахункові операції безумовно є вагомим об'єктом обліку. В обліку вони відображаються як динамічний процес: проведення платежів за товари, роботи, послуги, а також як статичний об'єкт: заборгованість (дебіторська чи кредиторська) між суб'єктами розрахункових операцій.

Отже, розрахунки суб'єктів господарювання є однією з необхідних складових суспільного розширеного відтворення. Вони опосередковують розподіл і перерозподіл суспільного продукту, його перехід з товарної форми в грошову, і навпаки. Розрахунки ґрунтуються на економічній базі кругообігу



грошових коштів і є суспільним визнанням того, що вони виступають як система економічних відносин суб'єктів господарювання.

Зауважимо, що на даний час недостатньо уваги в літературі приділяється також поняттям «форма розрахунків» та «види розрахунків».

Розглядаючи завдання обліку розрахунків в системі управління установою державного сектору, можна виділити такі основні напрямки: своєчасне і правильне документування операцій по руху грошових коштів і розрахунків; контроль за правильними і своєчасними розрахунками з бюджетом, банком, персоналом; контроль за дотриманнями форм розрахунків, зафіксованих в договорах з покупцями і постачальниками; своєчасна вивірка розрахунків з дебіторами і кредиторами для виключення простроченої заборгованості.

Розрахунки установ державного сектору тісно пов'язані з поняттям заборгованості та зобов'язань, а всі розрахункові операції знаходяться у взаємозв'язку із зобов'язаннями у процесі виконання кошторису доходів і видатків. При цьому установи державного сектору, зобов'язані вести облік зобов'язань відповідно до «Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України».

Оскільки наявність кредиторської заборгованості в установах державного сектору не є нормальним явищем, вважаємо, що основними причинами, що впливають на їх утворення та зростання є саме недостатнє та необґрунтоване фінансування, тобто відсутність коштів в обсязі, достатньому для досягнення цілей та завдань діяльності установи. Внаслідок цього бюджетні установи намагаються досягти своїх поточних цілей, порушуючи вимоги бюджетного законодавства.

Розпорядники бюджетних коштів мають забезпечувати економію державних коштів та недопущення втрат бюджету при здійсненні планування й виконання кошторисів бюджетної установи відповідно до вимог чинного законодавства.

Зауважимо, що попри всі реформи у сфері публічних закупівель на даний час ще існує система необґрунтованого нормованого розподілу коштів; неякісний моніторинг та система контролю, які не здатні належним чином стримувати закупівлі, неспроможні виявити закупівлі, що проводяться поза рамками офіційних процедур; слабка фінансова дисципліна розпорядників бюджетних коштів та відсутність системного внутрішнього контролю, які призводять до відволікання бюджетних коштів і недостовірності облікових даних; недостатність моніторингу та недосконалість форм фінансової звітності стосовно заборгованостей, що перешкоджає ефективному управлінню бюджетними коштами.

Вважаємо, що метою здійснення публічних закупівель є максимальна економія та ефективність витрачання державних коштів. Тому, поряд із розвитком конкуренції, запобіганням корупції, регуляторний потенціал закупівельного механізму, що передбачає витрати державних коштів, повинен використовуватися повною мірою, зокрема для ефективного стимулювання розвитку суб'єктів державного сектору.

Для відображення операцій щодо обліку розрахункових операцій до 01.01.2017 установи державного сектору використовували декілька рахунків які в Плані рахунків відображалися у як довгострокових так і поточних зобов'язань та активів. З 01.01.2017 усі зобов'язання будуть відображатися в одному шостому класі рахунків «Зобов'язання» на відміну від раніше діючого порядку. Разом з тим у новому Плані рахунків передбачено окремий клас для обліку безпосередньо розрахунків, а саме Клас 4 «Розрахунки». Зауважимо, що раніше такого класу у Плані рахунків не було передбачено, але він має специфічну характеристику та окреме призначення.

З метою забезпечення оперативного контролю за станом розрахунків доцільно було б запровадити у поточному обліку окремі субрахунки для кожного виду дебіторської та кредиторської заборгованості та передбачити такі субрахунки в наказі про облікову політику.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агафонова Н.В. Правовий режим акредитиву як форми безготівкових розрахунків: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Н. В. Агафонова – Київ, 2002. – 192 с.
2. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. [для студ. виш. навч. закл.] / П. Й. Атамас. – К. : Центр уч. л-ри, 2009. – 288 с.
3. Беззубець Л. Л. Удосконалення та модернізація організації обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Л. Л. Беззубець // Економічний вісник університету. Збірник наукових праць учених та аспірантів. – Переяслав-Хмельницький : ДВНЗ „Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди ”. – 2012. – № 19/1. – Режим доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2012\\_19\\_1/Bezzubet.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2012_19_1/Bezzubet.pdf).
4. Безклубий І.А. Банківські правочини: монографія / Ігор Анатолійович Безклубий. – К.: Ін Юре, 2007. – 455 с.
5. Белов В.А. Денежные обязательства / В. Белов. – М.: АО Центр ЮринфоР, 2001.– 237 с.
6. Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку: навч посіб. / В. С. Білоусько, М. І. Беленкова. – К.: Алерта, 2010. – 402
7. Боднар Т.В. Теоретичні проблеми виконання договірних зобов'язань (цивільно-правовий аспект): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.03 / Боднар Тетяна Валеріївна; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2005. – 442 с.
8. Боримська К. П. Концептуалізація принципів здійснення внутрішнього контролю в цілях дотримання захисту бухгалтерської інформації на підприємстві / К. П. Боримська // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів на Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 78-79.

9. Борисова Н. В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі : реалії та конструктивні перспективи [Електронний ресурс] / Н. В. Борисова // Менеджмент. – 2010. – №13. – Режим доступу : [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Menedzhment/2010\\_13/borisova.htm](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm).

10. Бурак І. О. Проблема тлумачення та визнання поняття «розрахунки» / І. О. Бурак // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(1). – С. 209-214. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2010\\_7\(1\)\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7(1)_26).

11. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.] – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2010. – 162 с.

12. Бюджетний кодекс України : Закон України №2456-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T102456.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102456.html).

13. Васьковський О. В. Правове регулювання відносин за договором на розрахунково-касове обслуговування [Текст] : Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Васьковський Олег Вікторович ; Львівський національний ун-т ім. Івана Франка. - Л., 2004. - 18 с.

14. Ватуля І.Д. Облік в бюджетних установах / І.Д.Ватуля, М.І.Ватуля, З.М.Левченко та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.

15. Верига Ю.А. Облік у бюджетних установах [текст]: навч. посіб. / Ю.А.Варига, Т.В.Гладких, О.В.Артюх, Н.О.Кулявець, А.І.Мілька. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 592 с.

16. Винниченко Н. В. Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Н. В. Винниченко, Н. В. Шевченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури : збірник наукових праць: Вип. 28. – К. : НАУ, 2010. – С. 26–29.

17. Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Л. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко // Незалежний аудитор. – 2012. – №6. – С.56-57.

18. Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81067/C.pdf>.

19. Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія / Т.А. Гоголь. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 384 с.

20. Гончаренко В.Г. Юридичні терміни: тлумачний словник / В.Г. Гончаренко, П.П. Андрушко, Т.П.Базова. – К.: Либідь, 2004. – 320 с.

21. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України №436-IV від 16.01.2003 р. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=436-15>.

22. Громадська ініціатива «Антикорупційний монітор». – Режим доступу: <http://www.acm-ua.org/>

23. Гуцаленко Л. В Державний фінансовий контроль [Текст] / Л. В.Гуцаленко, В. А., Дерій, М. М. Коцупатрій: навч. посіб. – К: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

24. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с.

25. Дорошенко О. О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ в умовах модернізації державних фінансів України : монографія / О. О. Дорошенко. – Рівне : НУВГП, 2012. – 294 с.

26. Ефимова Л.Г. Банковские сделки: право и практика: Монография / Л.Г. Ефимова. – М.: НИМП, 2001. – 276 с.

27. Загородній А.Г. Консолідація обліково-аналітичної інформації / А.Г. Загородній // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : збірник наукових праць; відповідальний редактор О.Є. Кузьмін. – Львів : Видавництво Львівська політехніка, 2012. – С. 92-99.

28. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 № 2121-III. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>

29. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-XII – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

30. Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 05.04.2001 № 2346-III. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>

31. Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/922-19/page>

32. Зорій Н.М. Контроль в бюджетній сфері / Н.М. Зорій, Н.Г. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 160 с.

33. Костенко Л. Особливості розрахунків та відповідальність за поставками товарів бюджетним установам / Леся Костенко // Юридичний журнал. – 2005. - № 5.

34. Лень В. Обліково-аналітична система підприємства: обґрунтування визначення, модель // Проблеми і перспективи економіки та управління : науковий журнал / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2016. – № 1 (5). – с. 281-290.

35. Лиско Н. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України / Н. Лиско // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 57–58.

36. Лісничка Т. В. Особливості класифікації розрахункових операцій підприємств / Т. В. Лісничка // Управління розвитком. – 2014. – № 15. – С. 63-66. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz\\_2014\\_15\\_31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_15_31).

37. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки : навч. посіб. / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак.. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.

38. Максимова В. Ф. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах / В. Ф. Максимова, Р. О. Пеліпадченко // Економічний простір [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/>

39. Марценяк Н. О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи / Н. О. Марценяк // Науковий вісник БДФА. - 2008. - № 4. - С. 346-351.

40. Мельник Н. Г. Організаційні аспекти створення та реєстрації бюджетних установ / Н. Г. Мельник, Н. М. Зорій // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2014. – Вип. 16. – С. 217-221. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg\\_2014\\_16\\_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2014_16_51)

41. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. – К. : Центр уч. л-ри, 2011. – 384 с.

42. Назарова К.О. Аналіз діяльності бюджетних установ: навч. посіб. / К.О.Назарова, Т.А. Кумченко За заг. ред. Г.О. Кравченко. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 209 с.

43. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах» від 14.09.2012 № 995. – Режим доступу: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=351955&cat\\_id=362118&search\\_param=%F0%E5%EA%EЕ%EC%E5%ED%E4%E0%F6%B3%FF&searchPublishing=1](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=351955&cat_id=362118&search_param=%F0%E5%EA%EЕ%EC%E5%ED%E4%E0%F6%B3%FF&searchPublishing=1)

44. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014 № 879 – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

45. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних

коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України» від 02.03.2012 № 309 – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>

46. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України. 3-є видання, перероб. і доп у 2т. / За відп. ред. О. В. Дзери, Н. С. Кузнецової, В. В. Луця. – К.: Юрінком Інтер. – 2008. – 1904 с.

47. Нікуліна Н.Д. Особливості ревізії виконання кошторису бюджетної установи /Н.Д.Нікуліна/ [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.nbuu.gov.ua/>

48. Писарчук О.В. Послідовність формування облікової політики бюджетної установи / О.В. Писарчук, С.В. Жулій / Вісник СумДУ. Серія Економіка. – №3. – 2010. – С. 151-156.

49. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

50. Податковий кодекс України : Закон України №2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

51. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів від 24.01.2012 р. №44. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/page>.

52. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимогах до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2002 р. №228 зі змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.

53. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28 лютого 2000 р. № 419. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>



54. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» від 26.01.2011 № 59 – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>

55. Постанова Кабінету Міністрів України «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23 квітня 2014 р. № 117 – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/117-2014-%D0%BF>

56. Постанова Національного банку України «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» від 21.01.2004 № 22 – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>

57. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо функціонування платіжних систем та розвитку безготівкових розрахунків: Закон України від 18.09.2012 // Урядовий кур'єр. – 2012. – № 199.

58. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : Проект наказу Міністерства фінансів України. – Режим доступу : [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=389725&cat\\_id=363499&ctime=1387183247121](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=389725&cat_id=363499&ctime=1387183247121).

59. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів №34 від 16 січ. 2007 р. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id).

60. Розумне місто. - – Режим доступу: [www.rozumnemisto.org/ternopil/edata/](http://www.rozumnemisto.org/ternopil/edata/)

61. Свірко С. В. Облікові аспекти управління витратами бюджетних установ: міжнародні та вітчизняні підходи / С. В. Свірко, О. О. Дорошенко // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природо-ресурсного потенціалу. – 2012. – №1. – С. 240–249.

62. Свірко С. В. Розвиток оцінки не фінансових активів у бюджетних установах : історичні традиції та сучасні тенденції / С. В. Свірко // Незалежний аудитор. – 2013. – №5 (III). – С.23-33.

63. Сисюк С.В. Організація та проблеми внутрішнього фінансового контролю в державних вищих навчальних закладах // Наукові записки ТНПУ ім. В. Гнатюка. Сер. Економіка / редкол.: А.А. Григорук, Т.Г. Дудар, С.Л. Дусановський та ін. – Тернопіль, 2014. – Вип. 22. – С. 105-107.

64. Сушко Н. І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. І. Сушко // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012. – №1. – С.11-17.

65. Сушко Н. Перспективи запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в держсекторі / Н. Сушко //Баланс-бюджет. – 2012. – № 4. – С.2-4.

66. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.12.2011 р. N 59

67. Тютюнник П.С. Облік у бюджетних установах: конспект лекцій / П.С.Тютюнник, М.М.Жовтопуп. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. – 172с.

68. Управління соціальним і гуманітарним розвитком : навч. посіб. / [авт. кол. : В. П. Трощинський, В. А. Скуратівський, Е. М. Лібанова та ін.] ; за заг. ред. В. П. Трощинського, В. А. Скуратівського : у 2 ч. – К. : НАДУ, 2010. – Ч. 2. – 244 с.

69. Форкун І. В. Особливості фінансування закладів культури в сучасних умовах / І. В. Форкун, Т. В. Басистюк // Інноваційний розвиток економіки України: Збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук. – 2013. – С. 14-17.

70. Харитонов Є.О., Харитонova О.І. Цивільні правовідносини: Навчальний посібник / Є.О. Харитонов, О.І. Харитонов. – К.: Істина, 2008. – 304 с.

71. Хірс Я. О. Поняття «форми» розрахунків: сутність та позиція законодавця / Я. О. Хірс // Актуальні проблеми права: теорія і практика. -

2010. – – № 18. – С. 544-550. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/app\\_2010\\_18\\_79](http://nbuv.gov.ua/UJRN/app_2010_18_79).

72. Хомуляк Т.І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення / Т. І. Хомуляк // Вісник ЖДТУ. – 2014. – №2(68). – С.75-81.

73. Хорунжак Н. М. До питання обліку дебіторської заборгованості в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак, Л. О. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник : Науковий журнал. – Тернопіль. – 2009. – № 1 (22). – С.151-156.

74. Хорунжак Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ztu.edu/en/science/publishing/visnik/econom/>

75. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. / Н. М. Хорунжак. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 248 с.

76. Хорунжак Н. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Н. Хорунжак // Галицький економічний вісник : Науковий журнал. – Тернопіль. – 2009. – №2 (23). – С.154-159.

77. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

78. Чемерис О.М. Управлінські аспекти вдосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.academy.gov.ua>

79. Чечуліна О. Сучасні підходи до обліку доходів та витрат майбутніх періодів / Олена Чечуліна, Наталія Сушко // Баланс-Бюджет. – 2015. – № 15 (531). – С. 22-27.

80. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: Навчальний посібник [Текст] / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидєєва. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.