

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Кафедра обліку і контролю в сфері публічного управління**

**САВЧУК М.М.**

**Облік і контроль розрахункових операцій суб'єктів державного сектора економіки /Accounting and control Public Sector Entities' payment transactions**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування.

Магістерська робота

Виконала студентка групи  
ОДСзм-21  
М.М. Савчук

Науковий керівник:  
д.е.н, доцент Н.М.Хорунжак

Магістерську роботу допущено  
до захисту:  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ М.Р. Лучко

**ТЕРНОПІЛЬ - 2018**

## АНОТАЦІЯ

Савчук М. М. Облік і контроль розрахункових операцій суб'єктів державного сектора економіки . – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітнього рівня «магістр» за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

В магістерській роботі досліджено сутність розрахункових операцій, дебіторської та кредиторської заборгованостей, що виникають в процесі здійснення розрахунків. Узагальнено порядок ведення обліку розрахункових операціями. Досліджено особливості облікового відображення розрахунків з постачальниками за товари (роботи, послуги) у порядку планових платежів, розрахунків з підзвітними особами, внутрішніх розрахунків суб'єктів державного сектора. Обґрунтовано шляхи модернізації системи обліку розрахункових операцій на основі використання комп'ютерних технологій.

## ANNOTATION

Savchuk M. M. Accounting and control of public sector entities' payment transactions. – Manuscript.

Research on education and qualification level «master» after speciality 071 – Accounting and Taxation. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

In the master's work the essence of payment transactions, receivables and accounts payable, which arise in the process of making payment transactions, is investigated. The general procedure for conducting accounting of payment transactions is generalized. The features of accounting reflection of payments with suppliers for goods (work, services) in the order of planned payments, settlements with accountable persons, internal calculations of subjects of the public sector are investigated. The ways of modernization of the accounting system of settlement operations based on the use of computer technologies are substantiated.

## П Л А Н

ВСТУП.....	
РОЗДІЛ 1. <b>ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ...</b>	
1.1. Генезис розрахунків та еволюція їх розвитку й удосконалення .....	
1.2. Сутність та класифікація розрахунків установ державного сектору як основи раціональності їх обліку.....	
1.3. Нормативно-законодавче регулювання обліку розрахунків з дебіторами та кредиторами .....	
Висновок до розділу 1.....	
РОЗДІЛ 2. <b>СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ .....</b>	
2.1. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків за товари, роботи, послуги .....	
2.2. Облік інших розрахункових операцій установ державного сектору економіки.....	
2.3. Шляхи модернізації системи обліку розрахункових операцій на основі використання комп'ютерних технологій .....	
Висновок до розділу 2.....	
РОЗДІЛ 3. <b>КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ...</b>	
3.1. Особливості фінансового контролю розрахункових операцій суб'єктів державного сектору.....	
3.2. Внутрішній контроль як інструмент управління зобов'язаннями установ державного сектору економіки.....	
Висновок до розділу 3.....	
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	
ДОДАТКИ.....	

## ВСТУП

Система бухгалтерського обліку та контроль за станом, своєчасністю та обґрунтованістю розрахункових операцій установ державного сектору економіки з їх контрагентами має вирішальне значення для ефективного використання бюджетних коштів. Оскільки саме на установи державного сектору як первинні ланки бюджетної системи, що уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету покладена відповідальність за виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації про їх діяльність у процесі управління бюджетними коштами. Інформація, що сформована у системі бухгалтерського обліку має відповідати як потребам управління установою, так і потребам зовнішніх користувачів, сприяти мінімізації помилок та перекручень інформації при прийнятті управлінських рішень.

Несприятлива економічна та політична ситуації, інколи відсутність чітких методичних рекомендацій стосовно обліку розрахункових операцій, жорсткі обмеження, обумовлені нестачею бюджетних коштів, суворим контролем та цільовою спрямованістю їх витрачання, зрештою виражається у збільшеннях сум заборгованостей (дебіторської та кредиторської) та зростанні строків непогашення боргів.

За цих умов особливу актуальність набувають проблеми теорії і методики бухгалтерського обліку й контролю розрахункових операцій, використання міжнародних принципів і національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності, розробка обґрунтованих рекомендацій з подальшого поліпшення обліково-аналітичної роботи.

Таким чином, облік та контроль розрахункових операцій установ державного сектору потребує нових, сучасних методик та новітніх облікових інструментів, використання яких забезпечить високий рівень контролю за

повнотою використання коштів, отриманих як фінансування установами державного сектору та їх цільовою спрямованістю.

Питання удосконалення методики та організації обліку розрахункових операцій установ державного сектору перебувають у колі наукових інтересів та висвітлені у наукових публікаціях Атамаса П.Й., Джоги Р.Т., Гуцайлюк Л.О., Прохорової О.С., Хорунжак Н.М., Сушко Н.І., Свірко С.В., Лучка М.Р., Бутинця Ф. Ф., Леня В.С., Максимової В.Ф. та багатьох інших.

Втім, окремі аспекти бухгалтерського обліку розрахунків з дебіторами та кредиторами з урахуванням економічної сутності дебіторської та кредиторської заборгованості залишилися поза увагою дослідників. Варто зазначити, 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 та контролю розрахункових операцій суб'єктів державного сектору ускладнює платіжну кризу, приводить до несвоєчасної оплати зобов'язань. Тому обрана тема є актуальною.

*Метою написання магістерської роботи є дослідження теоретичних та розробка практичних аспектів удосконалення діючої системи бухгалтерського обліку та контролю розрахункових операцій суб'єктів державного сектору.*

Для досягнення вказаної мети в процесі дослідження необхідно вирішити такі завдання:

– розкрити зміст понять «розрахунки», «розрахункові операції», «зобов'язання», «дебіторська заборгованість», «кредиторська заборгованість» як категорій та об'єктів обліку;

– дослідити порядок ведення обліку розрахункових операціями, які включають відображення дебіторської та кредиторської заборгованостей в системі рахунків бухгалтерського обліку державного сектору економіки;

– визначити проблематику діючої методики обліку розрахункових операцій суб'єктів державного сектору;

– дослідити особливості облікового відображення розрахунків з постачальниками за товари (роботи, послуги) у порядку планових платежів, розрахунків з підзвітними особами, внутрішніх розрахунків суб'єктів державного сектору;

– обґрунтувати та визначити шляхи модернізації системи обліку розрахункових операцій на основі використання комп'ютерних технологій;

– дослідити сутність та методичні засади здійснення державного фінансового та внутрішнього контролю розрахункових операцій.

*Об'єктом дослідження є система обліку розрахункових операцій на прикладі об'єднаної територіальної громади Шацького району Волинської області ( Шацької селищної ради ).*

*Предметом дослідження є сукупність теоретико-організаційних, методичних і практичних положень обліку і контролю розрахункових операцій суб'єктів державного сектору економіки.*

В процесі проведення дослідження були використані загальнонаукові та специфічні методи. Зокрема: історичний – з метою виявлення особливостей та розмежування етапів розвитку обліку розрахунків; діалектичний – задля встановлення сутності категорійних понять, що стосуються обліку розрахункових операцій; методи узагальнення, групування, систематизації, порівняння з метою удосконалення теоретичних і практичних засад обліку дебіторсько-кредиторської заборгованості щодо розрахункових операцій; методи абстрагування і причинно-наслідкових зв'язків, які використано при формуванні шляхів модернізації обліку розрахункових операцій; індукції та дедукції – в процесі формування прогностичних рекомендацій.

Інформаційною основою проведення дослідження є законодавчі й нормативно-правові документи, праці вітчизняних і зарубіжних науковців, що висвітлюють проблематику обліку та контролю розрахункових операцій

установ державного сектору, апробаційні матеріали та періодичні видання, статистичні та фактичні дані, інтернет-ресурси.

*Наукова новизна одержаних результатів* полягає у теоретичному обґрунтуванні і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку та контролю розрахункових операцій установ державного сектору з метою підвищення ефективності виконання кошторису.

*Практичне значення одержаних результатів* полягає у розробці пропозицій з удосконалення методики і техніки обліку та контролю розрахункових операцій суб'єктів державного сектору, що має важливе значення для оптимізації фінансування та використання бюджетних коштів.

Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаної літератури. Основний зміст викладено на 98 сторінках друкованого тексту, у тому числі 12 таблиць та 16 рисунки. Список використаних джерел нараховує 92 найменування.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ

### 1.1. Генезис розрахунків та еволюція їх розвитку й удосконалення

Знання історії бухгалтерського обліку в частині розвитку обліку розрахунків на нашу думку дасть змогу визначити закономірності сучасних процесів та їх динаміку, а також з'ясувати найважливіші напрямки удосконалення обліково-аналітичного забезпечення. Ключовим моментом обліку розрахунків є облік дебіторської та кредиторської заборгованості. Основним завданням протягом його розвитку і становлення було вдосконалення та пошук оптимальних шляхів обліку заборгованості та розрахунків.

Перші згадки про бухгалтерський облік розрахунків були знайдені декілька тисячоліть тому. Зокрема, Зенон у 256 році реформував систему обліку, що склалася у приватних маєтках [78]. Основними цілями обліку сформованими у його працях були: організація систематичного обліку матеріальних цінностей, своєчасний та регулярний облік дебіторської та кредиторської заборгованостей, а також розрахунок економічних ефектів від різних видів господарської діяльності, що є зародженням методів та прийомів економічного аналізу.

Відмітки Зенона та інші свідчення стародавнього світу відображають давнє існування обліку та рахівництва, проте перші спроби розвитку теорії розрахунків виникли у XV-XVI ст., коли італійський вчений Лука Пачолі сформулював мету обліку. На його думку, мета обліку – це ведення своїх справ в належному порядку й належним чином, щоб можна було без затримки отримати будь-які відомості як відносно боргів, так і щодо вимог [51, с. 19].



Характеризуючи факти господарської діяльності вчений Пачолі виділяв чотири позиції, які повинні бути відображені в обліку: 1) суб'єкт; 2) об'єкт; 3) місце і 4) час. Цим моментам відповідають чотири питання : Хто? Що? Де? Коли? [51, с.21]

Лука Пачолі у науковій роботі «Трактат про рахунки та записи» представив два основні правила щодо обліку розрахунків, які є суперечливими між собою :

– не можна нікого вважати боржником (дебітором) без його відома, навіть якщо це б здавалось доцільним;

– не можна нікого вважати вірителем (кредитором) за відомих обставин без його відома [2, с.10].

Також у 9 главі своєї праці Лука Пачолі наводить способи, якими може здійснюватись купівля, тобто іншими словами, це класифікація розрахунків за джерелами покриття заборгованості: готівка, кредит, обмін товарів на товари, частково обмін на товари та частково на гроші, або частково на гроші та частково в кредит, або частково на товар та частково в кредит, переводом на іншу фірму, частково з переведенням на іншу фірму і частково в кредит, частково переводом на іншу фірму і частково товарами.

У 19 главі Трактату Пачолі також розглядає можливості сплати заборгованості за допомогою банківського кредиту.

У 17 столітті вперше в рахунках бухгалтерського обліку з'явилася група розрахункових рахунків, на яких відображалась дебіторська й кредиторська заборгованість, що називалися рахунками кореспондентів. Раніше облік заборгованості вівся відповідно на рахунках «Інвентар» та «Капітал».

Всупереч поглядам Луки Пачолі, нідерландський бухгалтер Якоб ван дер Шуер (1625) дав більш логічне визначення дебіторів та кредиторів, він вважав, що дебітор – це той, хто має (власник), хто отримує той, хто купує, кому постачають, продають або від кого сподіваються отримати платіж, або той, хто повинен сплатити; кредитор – це той, хто видає (витрачає), з ким

розраховуються, від кого отримують, той, з ким мають справу, хто продає, постачає, у кого купують, той, кому потрібно платити [75].

Значну увагу розрахункам приділяли представники італійської школи бухгалтерського обліку, які дотримувалися юридичної концепції обліку, та акцент робили на особливостях розрахунків, зобов'язаннях за договорами.

Клітофонте Белліні є послідовником Дж. Чербоні в науковій роботі «Трактати про загальні засади теоретичної та практичної бухгалтерії» [75] удосконалює визначення поняття агентів, пропонуючи їх з двох позиції депозитаріїв і виконавців. У категорію депозитаріїв в обліковому аспекті включаються адміністративно-правові відносини.

Розвиває питання обліку розрахунків і французький бухгалтер Бертран Франсуа Баррем і у своїй праці пропонує дві групи рахунків: загальні рахунки – рахунки власника (рахунок Капіталу) та його агентів (касира, комірника та ін.), а також рахунки приватні, тобто дебіторів та кредиторів. Засновник сучасної рахункової науки та розробником американської моделі рахівництва є представник французької школи кінця XVIII – початку XIX Едмон Дегранж. Він зазначає, що в кожній операції приймають участь дві особи: одне з них є боржником, або дебітором, інша особа – вірителем, або кредитором. Особливістю створеної ситуації є реєстрація шляхом складання спеціальних статей, в яких вказуються одночасно дві особи: дебітор та кредитор. Отже, операції відображаються на рахунках у відповідності з правилами: дебетувати того, хто отримує та кредитувати того, хто віддає.

Німецькі вчені Август Шибє та Карл Одерман [75] запропонували нову теорію обліку дебіторської та кредиторської заборгованостей, пропонуючи актив розглядати, як сукупність всього, чим володіє підприємство на правах власності, а пасив – права третіх осіб або кредиторів, а чистий капітал, або чисте майно – різниця від вирахування суми пасиву з суми активу. Враховуючи попередній досвід і власні переконання ними представлено наступну класифікацію рахунків, а саме: рахунки капіталу з відповідними

допоміжними рахунками; рахунки матеріальних цінностей; рахунки боргових документів; особові рахунки.

Так, Шибе та Одерман сформував основний принцип бухгалтерії, який передбачає, що кожному дебітору повинен відповідати кредитор. З метою уникнення помилок, було запропоновано тверде правило, що дозволяє визначити, який рахунок необхідно дебетувати, а який – кредитувати. Визначено, що дебітором буде кожний рахунок особи, яка отримує від нас будь-що, а кредитором буде кожний рахунок особи, яка нам будь-що дає або наказує дати. У переконаннях вченого матеріальні та особові рахунки відсутні, оскільки матеріальні рахунки є уособлені [75].

Дотримуючись думки німецького вченого П. Гернстера, борги повинні поділятися в обліку на забезпечені та незабезпечені, і за власними переконаннями вважає неможливим сальдування дебіторської та кредиторської заборгованості.

Досліджуючи встановлення бухгалтерського обліку слід зазначити, що на вітчизняних теренах він спочатку розвивається за канонами європейської бухгалтерії, винятком стали тільки доктрини, представниками яких були Іван Ахматов, Федір Єзерський, Олександр Рудановський. Вчений Федір Єзерський, запропонував свою «потрійну» систему бухгалтерського обліку проти подвійної італійської системи, яку критикував. Він пропонував застосовувати вітчизняні терміни у бухгалтерському обліку, а не поширювати зарубіжні, а саме: дебіторів називати забірниками, кредиторів – довірителями. Ф.В. Єзерський також критикував загальні принципи роботи, вважаючи, що кредиторська заборгованість повинна відображатись по кредиту рахунка «Капітал», а дебіторська заборгованість – по дебету рахунка «Капітал», тим самим зменшуючи реальну величину власних коштів підприємства [78].

Некоректним, на думку, Ф.В. Єзерського є вживання рахунків «Товари» та «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», тому що за такими назвами немає змісту. Всупереч, представленим поглядам він

пропонує інший алгоритм проведення – прихід за рахунком «Цінності» та прихід за рахунком «Постачальники», пояснюючи це тим, що у традиційному випадку складається абсурдне враження, що ми ведемо облік за постачальника та відображуємо зменшення в нього цінностей, а нам до нього справи немає. В наших справах відбувається збільшення кредиторської заборгованості. Відповідно, мають місце два приходи: збільшення товарної маси та збільшення боргів. У результаті запропонованої гіпотези, що кредиторська та дебіторська заборгованості є вимислом, ідеї Ф. Єзерського не беруть до уваги [85, с.199].

Російський вчений Л.І. Гомберг виділяє чотири групи боргів щодо обліку та оцінки дебіторської заборгованості: а) безумовно надійні, від їх суми слід відраховувати 5% до резерву на покриття сумнівних боргів; б) борги, у погашенні яких немає впевненості, повинні відображатись в активі балансу у розмірі 80% від загальної суми; в) борги сумнівні підлягають включенню до балансу у розмірі 50% від загальної суми; г) безнадійні борги підлягають негайному віднесенню на рахунок «Збитків та прибутків» [53]. Він робить спробу пов'язати оцінку із цілями обліку та дає одну з перших класифікацій видів оцінок: первісна, ринкова, відновлювана, номінальна, експертна (страхова, позикова), *prote-morie* – для пам'яті (чисто номінальна оцінка, яка не має ані юридичного, ані економічного змісту, наприклад, оцінка музейних експонатів) [2, с.10].

Формується думка, що вся дебіторська заборгованість розглядається як пасив з дебетовим сальдо, наслідком такої ідеї є те, що в активі відображаються тільки матеріальні та грошові рахунки. Представником запропонованої гіпотези є вчений О.І. Рудановський, який вважає, що баланс повинен складатися тільки прямим шляхом, без застосування внутрішніх розрахунків, у пасиві мають відображатися зовнішні відносини організації, а в активі – внутрішні. Він запропонував методику обліку розрахунків за авансами та вивів такий постулат, що не можна сальдувати дебіторську та кредиторську заборгованості, тобто якщо підприємство винне 300

карбованців, а йому винні 200 карбованців, то не можна записати загальний борг фірми 100 карбованців. Це буде неточним [82, с.135].

I. Ніколаєв вважає, що матеріальні цінності можуть мати вплив на прибутки та збитки лише тоді, коли обертаються на гроші, тобто моментом реалізації є момент надходження грошових коштів. За поглядами вченого необхідно формувати резерви для списання безнадійних боргів. Так, на сьогодні, указується, що класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи [52, с.7].

Представником нового економічного погляду на кредиторську заборгованість є вчений Є.С. Хендриксен, який відзначає: «Вважалось, що кредиторська заборгованість виникає завдяки правилу подвійного запису. Проте, зміни економічних умов складають передумови для формування іншого, більш широкого погляду: в теперішній час кредиторська заборгованість являє собою міру економічних зобов'язань фірми» [86, с.346]. Іншим науковцем, який визначив відмінності зобов'язань організації від резервів є німецький вчений Йорг Бетге, що відмітив: «Під зобов'язаннями розуміють обов'язки організації виконати певні послуги, які чітко визначені за величиною та змістом. Саме це і відзначає обов'язки від резервів. Резерви представляють собою обов'язки організації, величини і склад яких не піддається точному визначенню. У відношенні послуг, які повинна надати організація, мова може йти про сплату грошових коштів, виконання робіт або

поставках товару [6, с.228]. Він пропонує основні принципи оцінки зобов'язань: зобов'язання повинні відображатись в сумі виконання, тобто в сумі коштів, необхідних за нормального розвитку угоди для виконання або погашення зобов'язання, що виникло на її основі; недопустимість дисконтування необкладених відсотками зобов'язань. Враховуючи думку вчених Б. Нідлз, Х. Андерсон та Д. Колдуелл, слід відмітити, що: «Зобов'язання реєструється тільки тоді в обліку, коли виникає заборгованість за ним» [43, с.105].

Провівши детальний аналіз розвитку та етапів формування економічної думки щодо обліку розрахунків слід визнати, що справедливими є такі твердження: Дебітор – це юридична або фізична особа, яка має грошову або майнову заборгованість перед установою. Це може бути установа-покупець, яка не сплатила відвантажену продукцію або товари, робітник або службовець, який отримав аванс на відрядження або на інші витрати та багато інших боржників. Кредитором вважається юридична або фізична особа, яка надає установі гроші або товари в кредит та яка має право на наступне відшкодування цих коштів в грошовій формі або шляхом обміну на інші товари або послуги. У широкому значенні до кредиторів відносяться банки та інші кредитні установи, підприємства, які відпускають продукцію та товари з наступною оплатою (в межах строку платежу), робітники та службовці, яким нарахована, але не сплачена заробітна плата, податкові органи в частині нарахованих, але не сплачених податків та інших платежів [73, с.11].

Заборгованість, відповідно до нормативних положеннях з бухгалтерського обліку України, повинна відображатися на бухгалтерських рахунках в сумах, визначених угодою, тобто в сумах, які належать до отримання або виплаті на кожний конкретний проміжок часу. Досліджуючи її становлення, спостерігаємо домінування юридичного підходу до визначення поняття заборгованості. Однак, враховуючи отриманий досвід, вважаємо за доцільне використовувати в оцінці розрахунків також і

економічний підхід, тобто дисконтувати довгострокові заборгованості. З метою отримання достовірного обліку необхідно розробити таку систему обліку, яка дозволить поєднати обидва ці підходи до визначення реальної вартості дебіторської та кредиторської заборгованості.

Підсумовуючи вищесказаного, можна зазначити, що протягом всього періоду розвитку бухгалтерського обліку як науки, так і практики, усі вчені-бухгалтери центральну увагу приділяли розрахунковим операціям та аспектам відображення в обліку дебіторської та кредиторської заборгованості.

## **1.2. Сутність та класифікація розрахунків установ державного сектору як основи раціональності їх обліку**

На законодавчому рівні не існує розподілу систем бухгалтерського обліку, однак практика регулювання бухгалтерського обліку в Україні свідчить, що такий розподіл реально існує. Він обумовлений формою власності, масштабами та специфікою окремих видів діяльності суб'єктів господарювання. Створювані системи обліку не є автономними, всі вони базуються на єдиній методології, але в організаційному плані є відокремленими, оскільки мають різне нормативне забезпечення, істотні особливості поточного обліку, нюанси щодо змісту фінансової звітності [76; 95; 96]. Під терміном «державний сектор» у міжнародній практиці розуміють національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні (селищні) органи управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агентства, правління, комісії, установи та підприємства).

Відповідно до Господарського кодексу України до суб'єктів державного сектору економіки належать суб'єкти, які діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків або складає величину, яка забезпечує

державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [19]. Таке тлумачення структури державного сектору конкретизує визначення, що наведено в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, яке підтверджує відповідність розуміння поняття «державний сектор» в Україні міжнародній практиці [57, с. 397].

В процесі дослідження основних документів бухгалтерського обліку, тобто Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [64] і Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державних установ ( далі – НП(С)БОДС ) не знайдено трактування поняття «розрахунки». На нашу думку, воно було б доречним, оскільки ураховуючи вимоги сьогодення, розрахунки з працівниками, бюджетом і фондами за товари, роботи й послуги установи державного сектору виконують постійно. Варто зазначити, що такі розрахунки здійснюються в безготівковій формі.

Проведений аналіз літературних джерел та нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку установ державного сектора економіки, фінансів та банківської справи дозволяє стверджувати, що тлумачення категорії «розрахунки» не зустрічається самотійно. У більшості випадків вона є частиною поняття, а саме: «безготівкові розрахунки», «готівкові розрахунки», «розрахункові правовідносини», «міжнародні розрахунки», «розрахунки з оплати праці», «розрахунки з податків і зборів».

Варто зазначити, що існує розширена класифікація розрахунків про що свідчить велика кількість класифікаційних ознак (додаток А).

Досліджуючи поняття «розрахунки» спостерігаємо неоднозначність трактування. Адже, його визначають як складну систему взаємовідносин; ототожнюють з зобов'язаннями покупця щодо сплати грошових (право стягнення коштів постачальником); розглядають лише в розрізі міжнародних розрахунків; позиціонують як систему грошових відносин.

Так, О.П. Підцерковний, визначаючи термін «розрахунки», звертає увагу на етимологію цього поняття. Він пропонує ототожнення поняття «розрахунки» та «платіж» вказуючи, що «це поняття визначається через



поняття «платити» або «здійснювати платіж» як повернення грошей у якості відшкодування чого-небудь або надання послуги за послугу» [56, с. 335].

Вчений Ю.В. Ващенко приходять до зворотного висновку: «поняття «розрахунок» є більш широким, ніж поняття «платіж» і означає повне або часткове погашення боргу шляхом платежу грошовими коштами або шляхом застосування будь-якого іншого способу розрахунків» [13, с.180]. Аналізуючи наведені тлумачення, ми згідні із думкою Ю.В. Ващенко, оскільки окремий платіж не може дати уявлення про стан розрахунків між сторонами. Досліджуючи сутність понять, вважаємо, що категорія «розрахунок» є більш широким, ніж поняття «платіж» і означає повне або часткове погашення боргу перед контрагентом шляхом платежу або декількох грошовими коштами, або здійсненням розрахунку будь-яким іншим способом, передбаченим чинним законодавством. Розрахунок, на відміну від платежу, відображає загальне співвідношення вимог і зобов'язань, тобто загальний стан розрахунків. Платіжні відносини є лише одним з елементів розрахункових відносин.

Актуальність зазначеного питання в останні роки набуло особливого значення, оскільки в українському законодавстві зазначені категорії – «розрахунки» і «платежі» – часто застосовуються в обліковій термінології, але єдиного визначення не існує. Вчені Л.К. Воронова і М.П. Кучерявенко вважають, що розрахунки охоплюють сферу готівкового і безготівкового обігу [16, с.298]. Погоджуючись із цією думкою, слід лише зауважити, що готівкові розрахунки не відділяються від безготівкових якоюсь чіткою межею. Як відомо, у процесі виконання кошторису доходів і видатків установи державного сектору економіки вступають у грошові відносини, які здійснюються як у готівковій, так і безготівковій формі.

Безготівкові розрахунки є елементом усіх грошових розрахунків суб'єктів державного сектору. Оскільки бюджетні установи при здійсненні розрахункових операцій надають перевагу саме безготівковим розрахункам, зупинимося на їх характеристиці більш детальноше.

Безготівкові розрахунки – це розрахунки, які здійснюються без участі готівки, шляхом списання грошових коштів з поточного, реєстраційного рахунка платника і зарахування їх на рахунок отримувача.

Для зберігання коштів і проведення безготівкових розрахунків бюджетні установи відкривають в органах Державної казначейської служби України ( далі – ДКСУ ) за територіальним підпорядкуванням реєстраційні, спеціальні реєстраційні, депозитні та інші рахунки загального й спеціального фондів [47]. Таким чином, органи ДКСУ здійснюють розрахунково-касове обслуговування.

Бюджетні рахунки для зарахування до спеціального фонду власних надходжень бюджетних установ відкриваються на ім'я бюджетних установ – розпорядників бюджетних коштів та їх відокремлених структурних підрозділів у розрізі кодів класифікації доходів бюджету згідно із законодавством.

Облік і контроль операцій на реєстраційних рахунках займає чільне місце в обліку установи державного сектору економіки, оскільки підтверджує цільове та ефективне використання бюджетних коштів і надає основні показники для звітності щодо виконання кошторису – надходження коштів і касові видатки.

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

У різних літературних джерелах виділяють не однакові принципи здійснення безготівкових розрахунків, які нами на основі узагальнення наведено в додатку Б.

Проте, на нашу думку до основних принципів безготівкових розрахунків установ державного сектору слід віднести:

- обов’язкове зберігання установами коштів на реєстраційному або поточному рахунках банків (крім перехідних залишків у касі);
- відсутність права вибору установи банку для відкриття рахунка, оскільки перелік уповноважених банків, які обслуговують бюджетні установи, обмежений постановою Національного банку України ( далі – НБУ). Крім того, реєстраційні рахунки відкриваються не в установах банків, а в органах Державної казначейської служби України;
- самостійність вибору бюджетною установою форм безготівкових розрахунків. Установи банків можуть тільки рекомендувати, яку форму розрахунків використовувати;
- терміновість здійснення платежів;
- списання коштів із рахунків установи здійснюється тільки за розпорядженням власника;
- проведення платежів у межах залишків коштів на рахунках платника.

До основних завдань обліку розрахункових операцій у бюджетних установах можна віднести (рис. 1.1).

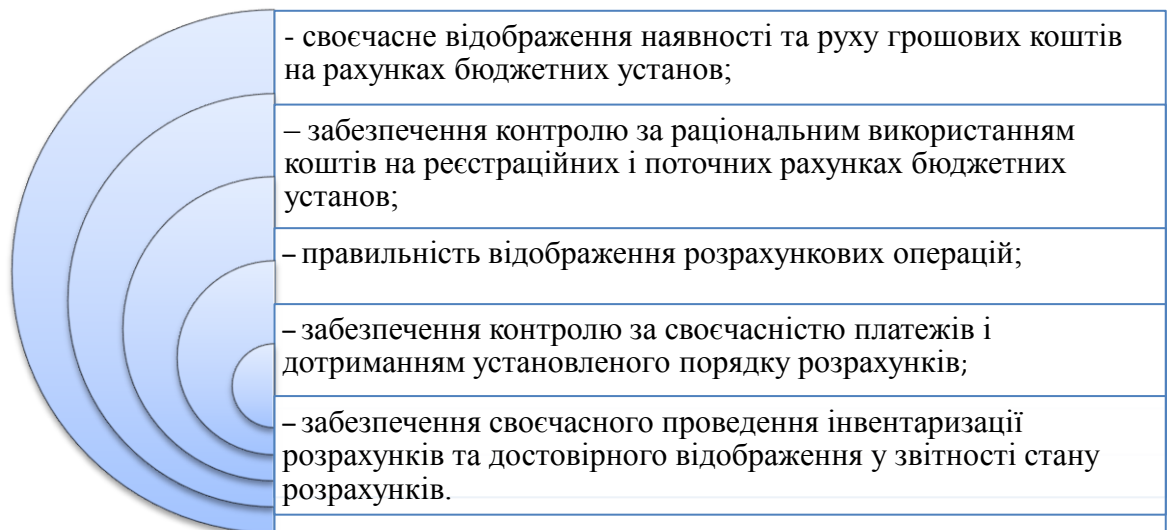


Рис 1.1. Завдання обліку розрахункових операцій бюджетних установ\*

**Примітка:** \* - сформовано на основі [21]

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.

Щодо готівкової форми розрахунків установ державного сектору економіки, то вона застосовується переважно для розрахунків із фізичними особами, але й юридичні особи мають право розраховуватись між собою за матеріальні цінності готівкою, отриманою з власних рахунків у межах наявних коштів з врахуванням обмежень, встановлених Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ №148 від 29.12.2017 року [68].

Якщо розглядати безпосередньо розрахунки досліджуваної установи державного сектору – Шацької селищної ради, що функціонує за Статутом територіальної громади Шацького району Волинської області та фінансується за рахунок місцевих бюджетів, то в більшості випадків установа здійснює безготівкові прямі розрахунки з юридичними та фізичними особами (додаток В). Проаналізувавши затверджене Рішення Про селищний бюджет на 2018 рік та за попередній 2017 рік, що подано в Додатках В та Г, варто зазначити про збільшення доходів та видатків селищної ради.

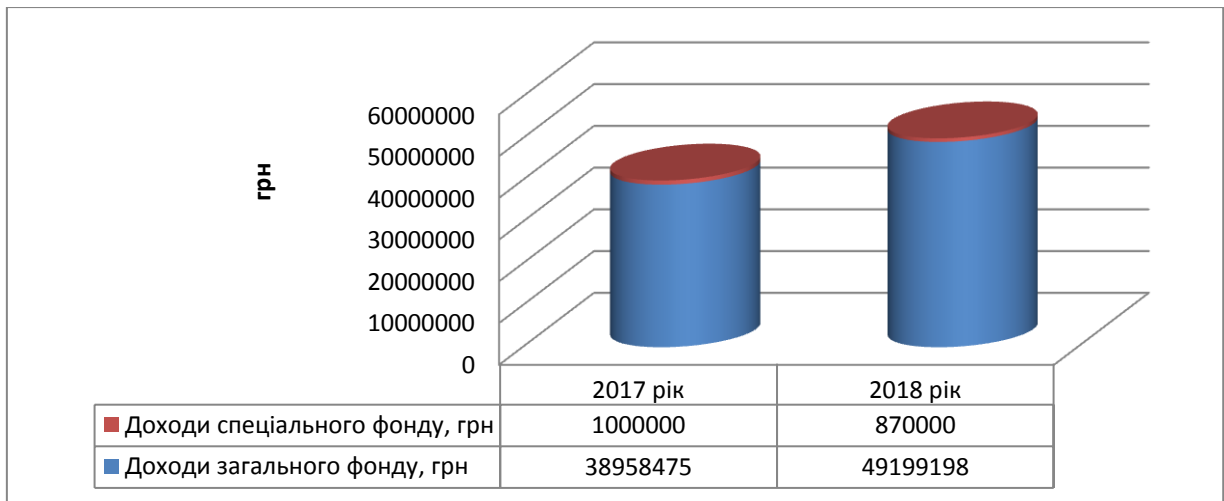


Рис. 1.2. Доходи загального та спеціального фонду Шацької селищної ради\*

**Примітка:** \* - сформовано автором із використанням даних додатків В та Г

Як видно з рис. 1.2 спостерігається значне збільшення доходів бюджету селищної ради 2018 р. у порівнянні з 2017 р. У 2017 р. доходи селищної ради становили 39 958 475 грн., а у 2018 р. – 50 069 198 грн., що на 10 110 723 грн. більше. Тобто обсяг доходів селищного бюджету у 2018 році збільшено на 21 %. Розподіл видатків за головним розпорядником коштів селищного бюджету на 2018 рік (додаток Д), які передбачені кошторисом, сформованим за загальним та спеціальним фондами, то найбільшу питому вагу мають видатки на оплату праці (26 948 750,00 грн.). Разом з нарахуваннями на оплату праці ці видатки становлять 51 % усіх розрахунків, передбачених кошторисом об'єднаної територіальної громади Шацької селищної ради.

Для відображення готівкових та безготівкових розрахунків діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку установ державного сектору передбачено клас 2 «Фінансові активи», який включає готівкові кошти та їх еквіваленти, грошові кошти на рахунках в банку та реєстраційних рахунках, поточну та довгострокову дебіторську заборгованість, яка буде розглянута в наступному питанні.

### 1.3. Нормативно-законодавче регулювання обліку розрахунків з дебіторами та кредиторами

В залежності від створеної ситуації, заборгованість бюджетних установ може бути дебіторською для однієї сторони (активом) і кредиторською (зобов'язанням) для іншої. Узагальнюючи різноманітні думки українських та закордонних авторів щодо тлумачення понять «дебіторська заборгованість» та «кредиторська заборгованість», можна виділити кілька найбільш поширених точок зору. Згідно з однією з них, дебіторська заборгованість є частиною активів установи, а кредиторська – її зобов'язаннями [77].

Це твердження засноване на балансовому рівнянні, яке, у свою чергу, виводиться завдяки властивостям подвійного запису, де кожна операція відображається в одній і тій самій сумі в дебеті одного і кредиті іншого рахунку, та призводить до змін двох статей балансу на одну і ту саму суму. В перекладі з латини «дебет» – «він винен», «кредит» – «довіряє», звідси дебітор – боржник, кредитор – позикодавець. Так, під дебіторською заборгованістю розуміють заборгованість перед установою різноманітних юридичних та фізичних осіб, а кредиторська заборгованість – це зобов'язання перед різними юридичними та фізичними особами.

Вчений Кушельний М. В. відзначив, що взаємовідносини двох осіб, що укладають угоду, можна подати латинськими термінами: «дебет» (винен) і «кредит» (вірити). Так, у разі, коли особа, яка позичає комусь кошти, вірить – це кредит, і тоді вона іменується кредитором, особа ж яка одержує позику, стає винною – це дебет, і тоді вона іменується дебітором. [30, с. 61]

Проводячи аналіз розвитку поняття «дебіторська заборгованість» можемо стверджувати, що суттєвих змін у його трактуванні не відбулось, проте з розвитком бухгалтерського обліку та фінансів воно удосконалювалось. Неоднозначність у трактуванні даного поняття дозволило поділити авторів на групи (рис.1.3).

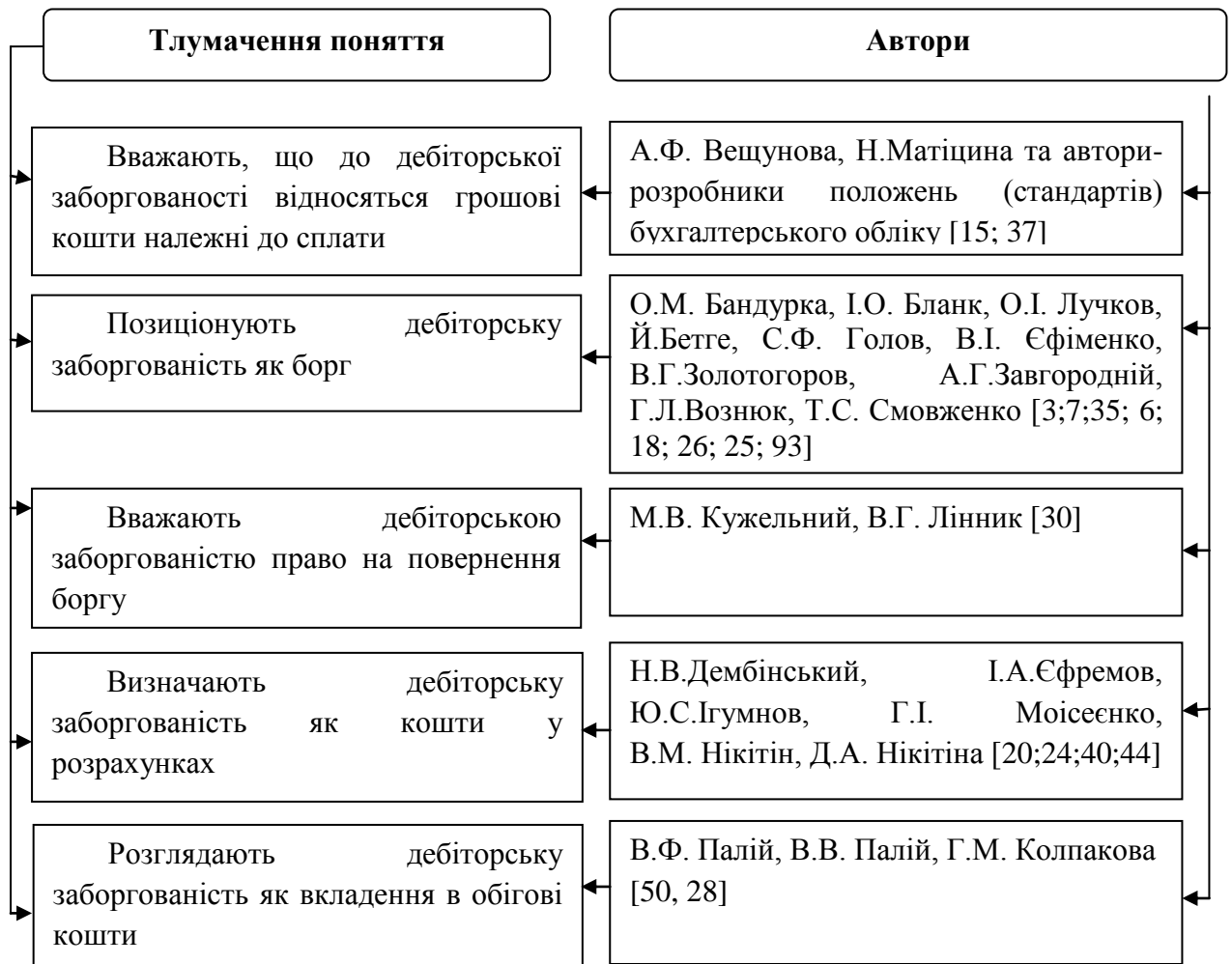


Рис. 1.3. Авторські підходи до позиціонування поняття «дебіторська заборгованість»\*

**Примітки:** \* - сформовано на основі аналізу існуючих підходів, висвітлених у спеціальній літературі

Аналізуючи першу групу авторів (рис. 1.3), можемо відзначити, що вона не дає повного визначення, тому що заборгованість дебіторів може бути не тільки грошових коштів, а й інших активів. Підхід другої та третьої груп є виправданим через те, що слово «дебітор» походить від слова «дебет», в перекладі з латинської «debet» означає «він винен». Також можна частково погодитись з визначенням, яке надає четверта група вчених, проте вони розглядають дебіторську заборгованість як кошти, вкладені в розрахунки, проте, як зазначалось вище, заборгованість може бути не тільки грошових коштів, але й інших активів. Щодо п'ятої групи авторів, то їх підхід також

повністю не розкриває сутності поняття «дебіторська заборгованість». А також відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку дебіторська заборгованість може бути як поточною, так і довгостроковою. Тобто може відноситись не тільки до обігових коштів.

Проведений аналіз поняття дозволяє стверджувати, що жодна із груп не дає достатньо повного та обґрунтованого визначення дебіторської заборгованості. Для того, щоб подолати цей недолік доцільно розглянути це поняття з позиції розгляду її як актив, здатний: втілювати майбутню вигоду (тобто прямо або опосередковано сприяти зростанню грошових коштів суб'єкта діяльності).

Активи установи у формі дебіторської заборгованості включають розрахунки із покупцями, замовниками та різними дебіторами: розрахунки в порядку планових платежів, із підзвітними особами, із відшкодування завданих збитків, з іншими дебіторами та державними цільовими фондами (п. 3.1 р. III Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженого наказом Мінфіну від 23.07.2015 р. №664, далі – Порядок № 664) [69]. Водночас дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання установою майбутніх економічних вигід або досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи, і може бути достовірно визначена її сума.

До збільшення дебіторської заборгованості призводять значні суми крадіжок і нестач у зв'язку з послабленням контролю за збереженням державного майна. Крім того до причин утворення дебіторської заборгованості відносять несвоєчасне проведення розрахунків між покупцями та постачальниками.

Також доцільно зауважити, що однією з найбільш розповсюджених причин утворення дебіторської заборгованості в бюджетних установах є несвоєчасна оплата за надані бюджетною установою платні послуги. Тому слід зазначити, що недієвість позовної роботи зумовлена відсутністю



кваліфікованих юристів у закладах бюджетної сфери, а також неналежним рівнем юридичних знань у керівників та спеціалістів.

В установах державного сектору економіки дебіторська заборгованість класифікується за такими ознаками (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Класифікація дебіторської заборгованості\*

**Примітки:** \* - джерело [21, с. 569]

Як видно з рис.1.4, класифікація дебіторської заборгованості передбачає її розподіл на прострочену, заборгованість, строк позовної давності якої минув та безнадійну заборгованість (заборгованість за якою термін оплати не настав). На відміну від госпрозрахункових підприємств навіть виникнення поточної дебіторської заборгованості може мати не дуже приємні наслідки для бюджетної установи. Тому передусім приділимо увагу

тому, які наслідки може мати наявність поточної дебіторської заборгованості в обліку та звітності бюджетної установи, коли вона стає простроченою та за яких умов переходить у категорію безнадійної і підлягає списанню.

Основною причиною виникнення дебіторської заборгованості є здійснення попередньої плати за товари, роботи й послуги.

За загальним правилом, керівники бюджетних установ відповідно до ст. 49 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) приймають рішення про оплату товарів, робіт і послуг і дають доручення на здійснення платежу тільки після їх отримання, якщо інше не передбачено, зокрема, нормативно-правовими актами Кабміну [12].

Одним із основних документів, що дозволяє попередню оплату за бюджетні кошти, є постанова КМУ «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23.04.2014 р. № 117 (далі – Постанова № 117), котра визначає не тільки перелік товарів, робіт і послуг, для яких дозволена попередня оплата, а й строк, протягом якого потрібно закрити дебіторську заборгованість [71].

Дебіторська заборгованість може також виникати за розрахунками із бюджетом, з орендарями, учнями, студентами, підзвітними особами щодо відшкодування нанесених збитків, розрахунків за завданою установі шкодою у вигляді нестач і розкрадань грошових коштів, матеріальних цінностей, втрат від псування матеріальних цінностей.

Облік дебіторської заборгованості ведеться на рахунках – див. табл.1.1.

За дебетом рахунків, що подані в таблиці 1.1 відображається визнання дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання. Розрахунки з дебіторами відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – у складі фінансових активів, а кредитове – у складі зобов'язань.

Розглядаючи поняття «кредиторська заборгованість», слід визнати, що в науковій літературі воно ототожнюється з поняттям «зобов'язання».

Таблиця 1.1

## Характеристика рахунків з обліку дебіторської заборгованості\*

Номер рахунка	Назва рахунка	Характеристика рахунку
1	2	3
20	Довгострокова дебіторська заборгованість	Узагальнюють інформацію про дебіторську заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітного року
21	Поточна дебіторська заборгованість	Узагальнюють інформацію про дебіторську заборгованість, що виникає протягом звичайної діяльності і погашення якої очікується протягом 12 місяців здати балансу
25	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи	Узагальнюють інформацію про наявність та рух довгострокових фінансових інвестицій (вкладень) у цінні папери та до статутних капіталів підприємств, обліку довгострокових векселів одержаних та інших довгострокових фінансових активів
26	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи	Обліковують інформацію про наявність та рух поточних фінансових інвестицій, короткострокових векселів та інших поточних фінансових активів
27	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками	Обліковують інформацію про розрахунки, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищестоящими розпорядниками коштів і розпорядниками нижчого рівня
28	Розрахунки за надходженнями до бюджету	Обліковують інформацію про розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень бюджету за податковими, неподатковими та іншими надходженнями, які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету, та за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
29	Витрати майбутніх періодів	Обліковують інформацію щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах

**Примітка:** \* - сформовано із використанням [54; 84; 79]

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення.

Крім Порядку 372, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 №1629 [42].

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду. Отже, кредиторську заборгованість можна дійсно позиціонувати як зобов'язання, хоча визначення в НП(С)БОДС 128 не дано, проте інші нормативно-правові джерела трактують поняття «зобов'язання» наступним чином (рис. 1.5).

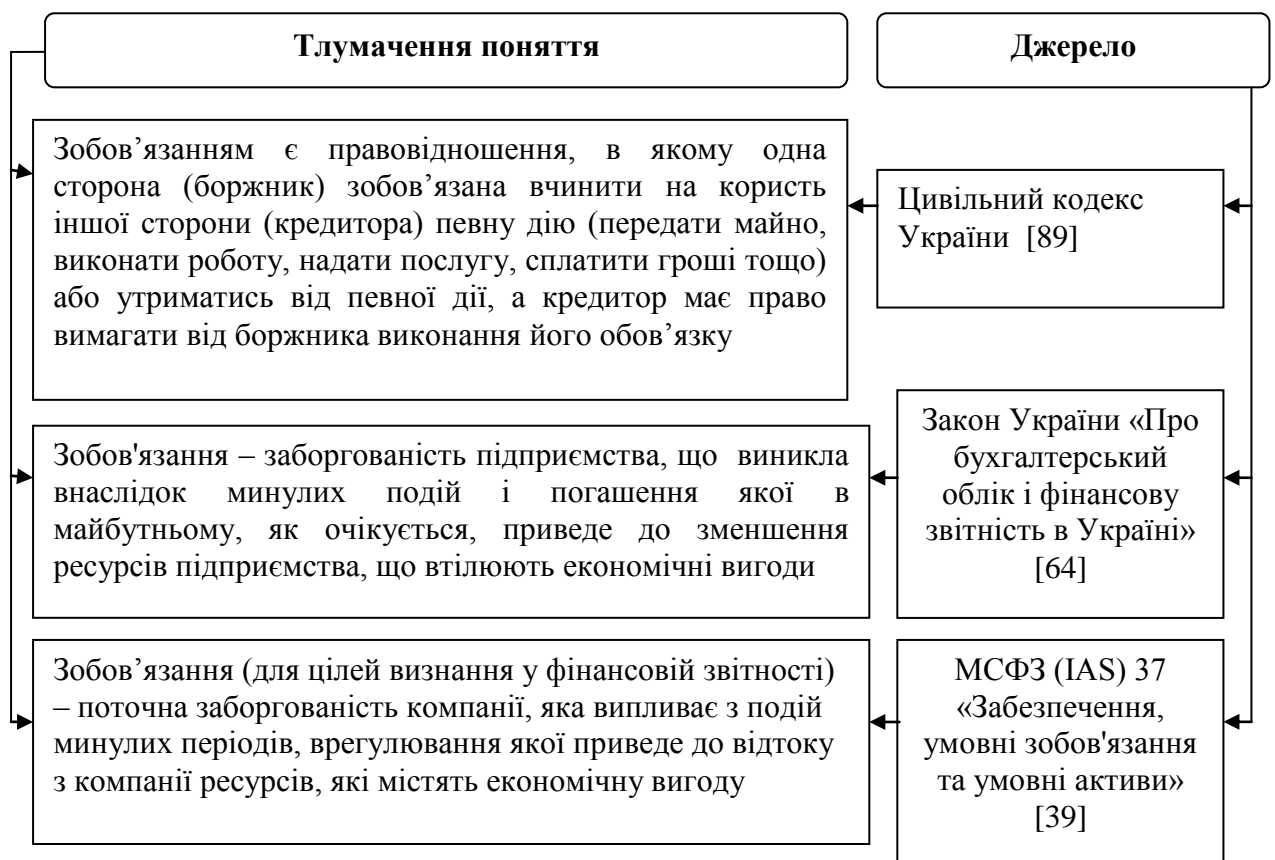


Рис. 1.5. Тлумачення поняття «зобов'язання» в нормативно-правових актах \*

**Примітки:** \* - сформовано на основі аналізу існуючих підходів, висвітлених у нормативно-правових актах

Е.С Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, досліджуючи проблему ідентифікації та обліку зобов'язань, виділили такі їх властивості, які уможливають їхній розгляд як кредиторської заборгованості. Отже, зобов'язання з їхньої позиції:

- має мати місце в теперішньому часі і бути наслідком минулих подій;
- виступати в якості кредиторської заборгованості, якщо воно безпосередньо пов'язане з необхідністю здійснення майбутніх платежів задля збереження господарських зв'язків підприємства;
  - обов'язково повинно бути виконане;
  - строк виконання зобов'язання має бути чітко визначений, хоч точна дата може бути невідома;
- суб'єкт, щодо якого виникло боргове зобов'язання, має бути ідентифікований як окрема особа або група осіб. Проте підприємство, яке прийняло на себе зобов'язання, в момент реєстрації цього зобов'язання як кредиторської заборгованості може його не ідентифікувати [86, с. 418].

Аналіз авторських підходів до визначення поняття «зобов'язання» дозволяє стверджувати, що з цього питання також немає єдиної думки (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Визначення поняття «зобов'язання» в  
обліково-економічній літературі\*

№	Групи авторів	Тлумачення терміну «Зобов'язання»
1	2	3
1	Т.А.Бутинець, Л.В.Чижевська, С.Л.Берега, Ф.Ф.Бутинець, О.В.Олійник та ін., Велш Глен, Шорт Деніел, С.Ф.Голов, В.І.Єфіменко, Е.Д.Чацкіс, А.Н.Лисюк, Т.П. Михайлова	- як борг (заборгованість)
2	І.А.Бичков, С.М.Бичкова, М.Л.Пятов, М.В.Семенова, Я.В. Соколов	- як обов'язок однієї особи здійснити певну дію на користь інших осіб
3	О.М.Азриліян, М.Р.Лучко, І.Д.Бенько, С.В.Мочерний, Б.Райан, Б.А.Райзберг, Л.Ш.Лозовський, Р.А.Слав'юк, Е.Б.Стародубцева	як юридично оформлені відносини щодо здійснення певних дій на користь інших осіб оформлені договорами (угодами тощо)
4	І.А. Бланк	- як сукупність фінансових вимог до підприємства
5	Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуелл	- як юридичну основу для наступних платежів за товари та послуги

**Примітки:** \* - сформовано на основі [7; 8; 9; 11; 14; 23; 72; 76; 92]

У результаті проведеного дослідження можемо стверджувати, що кожен із авторів не дає максимально повного визначення досліджуваного поняття.

Зобов'язання в бюджетних установах виникають під час виконання установою кошторису.

Розпорядники коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні, повинні 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», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. №309 (далі – Порядок № 309).

Відповідно до Порядку № 309 зобов'язання поділяються на:

1. бюджетне фінансове зобов'язання – зобов'язання розпорядника бюджетних коштів сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства;

2. 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 [63].

Слід зазначити, що зобов'язання також поділяються на довгострокові та поточні.

Поточними визнаються зобов'язання бюджетної установи, погашення яких очікується протягом 12 місяців з дати балансу: короткострокові позики, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, розрахунки за виконані роботи, розрахунки з податків і зборів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за

іншими операціями із кредиторами, внутрішні розрахунки. До поточних зобов'язань установи відносять зобов'язання, що виникають протягом звичайної її діяльності, тобто при виконанні кошторису доходів та видатків. У балансі бюджетної установи поточні зобов'язання відображаються у випадках, коли за результатами виконання обов'язків вже виникли певні події, тобто придбані товари, отримані послуги (якщо вони не були попередньо оплачені), одержані позики тощо; за результатами здійснених подій виникає неминуче зменшення активів бюджетної установи.

Довгостроковими визнаються зобов'язання бюджетної установи, погашення яких очікується у період, що перевищує 12 місяців: довгострокові позики та довгострокові векселі видані й інші довгострокові фінансові зобов'язання. Тобто це зобов'язання, які не виникають у процесі звичайної діяльності, не є характерними для установи і погашення яких відбудеться після завершення поточного бюджетного року.

Кредиторська заборгованість, строк позовної давності, якої минув являє собою прострочену кредиторську заборгованість, щодо якої кредитором втрачено право звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу.

Розрахунки за виконані роботи, розрахунки з податків і зборів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за іншими операціями із кредиторами та внутрішні розрахунки відображаються розгорнуто, а саме: кредитове сальдо – у складі зобов'язань, а дебетове – у складі фінансових активів. Зобов'язання за договорами, укладеними установою з юридичними та фізичними особами, відображаються у відповідних реєстрах бухгалтерського обліку.

Облік зобов'язань установ державного сектору ведеться на рахунках класу 6 «Зобов'язання» [54]. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові, поточні, непередбачені зобов'язання та доходи майбутніх періодів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

## Характеристика рахунків з обліку зобов'язань\*

Номер рахунка	Назва рахунка	Характеристика рахунку
60	Довгострокові зобов'язання	Призначений для обліку й узагальнення інформації за кредитами та позиками, одержаними бюджетними установами відповідно до законодавства, зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами, за операціями з оренди, іншими довгостроковими фінансовими зобов'язаннями
61	Поточна заборгованість за кредитами та позиками	Узагальнюють інформацію про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, у разі настання строку погашення протягом 12 місяців з дати балансу
62	Розрахунки за товари, роботи, послуги	Призначений для обліку й узагальнення інформації щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги і замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовану продукцію
63	Розрахунки за податками і зборами	Призначений для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за податками та зборами (обов'язковими платежами) згідно з законодавством
64	Інші поточні зобов'язання	Призначений для обліку поточних зобов'язань за цінними паперами, розрахунками з депонентами, депозитними сумами, розрахунками за страхуванням, спеціальними видами платежів та перед іншими кредиторами
65	Розрахунки з оплати праці	Призначений для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам із заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, студентам, аспірантам і учням зі стипендій та інших подібних виплат
66	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками	Призначений для обліку розрахунків, що виникають у процесі виконання кошторису (бюджету).
67	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Призначений для обліку й узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням суб'єкта державного сектору резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів
68	Зобов'язання за надходженнями до бюджету	Призначений для обліку й узагальнення інформації щодо зобов'язань перед бюджетом за податковими і неподатковими надходженнями та іншими надходженнями органами, які відповідно до законодавства контролюють їх справляння, та за коштами, що надійшли від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
69	Доходи майбутніх періодів	Призначений для обліку й узагальнення інформації щодо доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах

Примітка : \* - сформовано із використанням [54; 84]



Кредиторська заборгованість виникає у випадку здійснення бюджетною установою однієї з перелічених нижче операцій: зарахування коштів на рахунки чи в касу бюджетної установи, отриманих від покупців (споживачів послуг та робіт), до виконання нею своїх зобов'язань (відвантаження продукції, надання послуг та виконання робіт); оприбуткування продукції, прийняття виконаних робіт та наданих послуг, розрахуватися за які бюджетна установа зобов'язується в майбутньому.

Підсумовуючи наведені твердження щодо позиціонування дебіторської й кредиторської заборгованості, можна виділити найбільш розповсюджені точки зору. В більшості випадків дебіторська заборгованість розглядається як частина активів установи, а кредиторська – як його зобов'язання. Дане твердження в основі своїй має балансове рівняння, що, у свою чергу, виводиться завдяки властивостям подвійного запису, де кожна господарська операція відображається в однаковій сумі за дебетом і кредитом різних рахунків, а суб'єкт діяльності (бюджетна установа) виступає в ролі дебітора й кредитора.

## **Висновок до розділу 1**

У процесі діяльності кожна установа державного сектору економіки вступає у господарські відносини із постачальниками, працівниками, замовниками та іншими юридичними і фізичними особами. Ці відносини забезпечують здійснення розрахунків як у готівковій, так і в безготівковій формі. Проте, в процесі опрацювання основних документів бухгалтерського обліку, тобто Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державних установ не знайдено трактування поняття «розрахунки». На нашу думку, воно було б доречним, оскільки ураховуючи вимоги

сьогодення, розрахунки з працівниками, бюджетом і фондами за товари, роботи й послуги установи державного сектору виконують постійно.

Провівши дослідження у розрізі генезису варто зазначити, що визначення «дебет» і «кредит» мають історичні корені, так дебет у перекладі з латинської мови означає «він повинний», звідси боржник чи позичальник; кредит – «довіряє», звідси кредитор – позикодавець, тобто особа, що дала гроші чи інші цінності іншій особі. Таке твердження цілком зрозуміле і його поділяє ряд учених-економістів. З цієї позиції, під дебіторською заборгованістю варто розуміти заборгованість різних юридичних і фізичних осіб перед установою державного сектору, котра виникає в процесі виконання кошторису доходів і видатків, а під кредиторською навпаки – зобов'язання перед різними юридичними й фізичними особами.

Таким чином, поняття «дебіторська заборгованість» та «кредиторська заборгованість» значно ширше. Відповідно до чинного законодавства дебіторська заборгованість включає розрахунки із покупцями, замовниками та різними дебіторами: розрахунки в порядку планових платежів, із підзвітними особами, із відшкодування завданих збитків, з іншими дебіторами та державними цільовими фондами. Ця заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання установою майбутніх економічних вигід або досягнення поставленої мети ( задоволення потреб ) і може бути достовірно визначена її сума.

Щодо кредиторської заборгованості, яка як і дебіторська заборгованість тісно пов'язана із розрахунковими операціями, то це зобов'язання, які з метою бухгалтерського обліку поділяються на: поточні та довгострокові зобов'язання, забезпечення майбутніх витрат і платежів, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів. При цьому бюджетним установам необхідно 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 2

### СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІК РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ

#### 2.1. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків за товари, роботи, послуги

В установах державного сектору економіки розрахунки за товари, роботи, послуги повинні проводитися на підставі укладених договорів. Проте, свідчить практика, бюджетні установи, організації, державні підприємства часто недооцінюють значення договорів і здійснюють придбання товарів на основі виставлених постачальником рахунків.

Загальна схема закупівлі товарно-матеріальних цінностей має наступний вигляд:

1. На підприємство постачальника скеровується довірена особа бюджетної установи-покупця, яка оглядає товар і приймає рішення про його купівлю.

2. На підставі переговорів між постачальником та покупцем укладається договір. Це дуже істотно, позаяк на підставі договору установа може відстоювати свої права.

3. На підставі повідомлення покупця уповноважена особа підприємства-постачальника виписує рахунок на оплату.

4. Виписаний рахунок передається в бухгалтерію з розпорядним надписом керівника установи-покупця.

5. Установа-покупець передає в обслуговуючий банк (установу Казначейства) розпорядження на перерахування коштів зі свого рахунку на рахунок постачальника відповідно до виписаного рахунку-фактури.

6. Підприємство-продавець отримує виписку банку/установи Казначейства, яка підтверджує надходження коштів на його банківський рахунок [21, с. 593].

Після вищенаведених операцій, залежно від умов договору, можливі такі варіанти розвитку подій:

- отримання товару після повної оплати його вартості;
- одержання всієї партії товару після його часткової оплати;
- оплата товару чеком з розрахункової чекової книжки й отримання всієї партії товару одночасно з виписуванням чека;
- отримання частини партії товарів в міру їх оплати. У такому разі час від часу між установами має проводитися звіряння (терміни встановлюються в договорі).

Слід зауважити, що матеріальні цінності в установу можуть поставляти:

- а) працівник установи – довірена особа;
- б) підприємство-постачальник, яке згідно з укладеним договором доставляє товар на склад покупця;
- в) зобов'язання щодо поставлення товару на склад покупця бере на себе транспортна організація (перевізник).

Повноваження на здійснення господарської операції особи, яка в інтересах бюджетної установи одержує основні засоби, запаси, нематеріальні активи, грошові документи, цінні папери та інші товарно-матеріальні цінності згідно з договором, підтверджуються відповідно до законодавства. Згідно п. 2.5 глави 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88, повноваження можуть бути підтверджені наступними документами ( рис. 2.1) [59].

Коли отримання товарно-матеріальних цінностей здійснюється довіреною особою, на складі постачальника представник установи-покупця пред'являє довіреність та документ, що засвідчує його особу. Довіреність видається працівникові за розпорядженням директора. Складає і видає цей документ спеціально призначена особа.

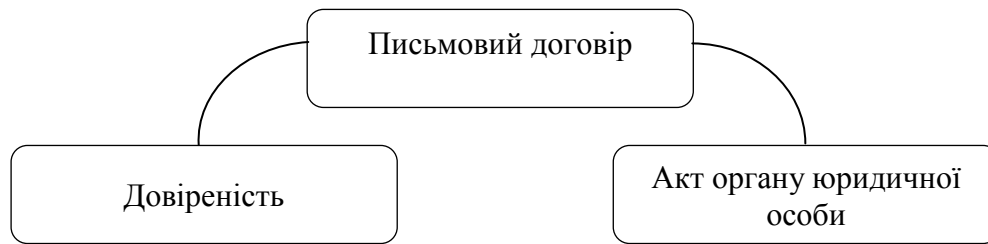


Рис. 2.1. Основі документи, що підтверджують повноваження на здійснення господарської операції \*

**Примітка :** \* - сформовано із використанням [59]

Довіреність видається довірчій особі під розписку у Журналі реєстрації довіреностей.

Бланки довіреностей видаються після реєстрації в Журналі реєстрації довіреностей, який має бути пронумерований, прошнурований та скріплений печаткою і підписами керівника і головного бухгалтера установи. Нумерація виданих протягом року довіреностей є наскрізною.

Після належного оформлення довіреність звіряється підписом керівника та головного бухгалтера, а також ставиться печатка установи. Довірена особа ставить свій підпис як зразок. Слід заважити, що виписана довіреність дійсна протягом 10 днів.

Відпускаючи цінності із складу, постачальник виписує накладну-вимогу на випуск матеріалів (ф. М-11 або ф. №3-3), у якій зазначається номер довіреності та дата її видачі, а також найменування товару, його кількість. Якщо товар доставляється автотранспортом, то замість форми М-11 оформляється товарно-транспортна накладна. Якщо постачальник є платником ПДВ, він виписує покупцю ще й податкову накладну. Після відпуску матеріалів довіреність та другий примірник накладної здається в бухгалтерію постачальника. Доставлені довіреною особою на склад матеріали оприбутковуються комірником прибутковим ордером (ф. М-4), а також реєструються в «Журналі обліку вантажів» ф. М-1. Довірена особа зобов'язана не пізніше від наступного дня після оприбуткування цінностей

надати працівникові, який виписує довіреності, документи про придбання та оприбуткування матеріалів на складі [32, с.243].

Витрати з наймання транспорту для перевезення запасів та необоротних активів збільшують вартість придбаних запасів та необоротних активів.

Коли товарно-матеріальні цінності, згідно з договором, доставляються підприємством-постачальником, вартість доставки є включеною у вартість цінностей одразу, у рахунку-фактурі окремо не виділяється.

Якщо цінності доставляються сторонньою транспортною організацією (перевізником), з нею укладається договір на перевезення. При цьому також оформляється товарно-транспортна накладна. Відображаючи в оформлених документах факт перевезення цього виду цінностей, у вартість придбаного товару не включають вартість транспортних послуг перевізника, а відносять на видатки установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків. Оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без складання акту приймання-передачі тільки у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами (рис.2.2).

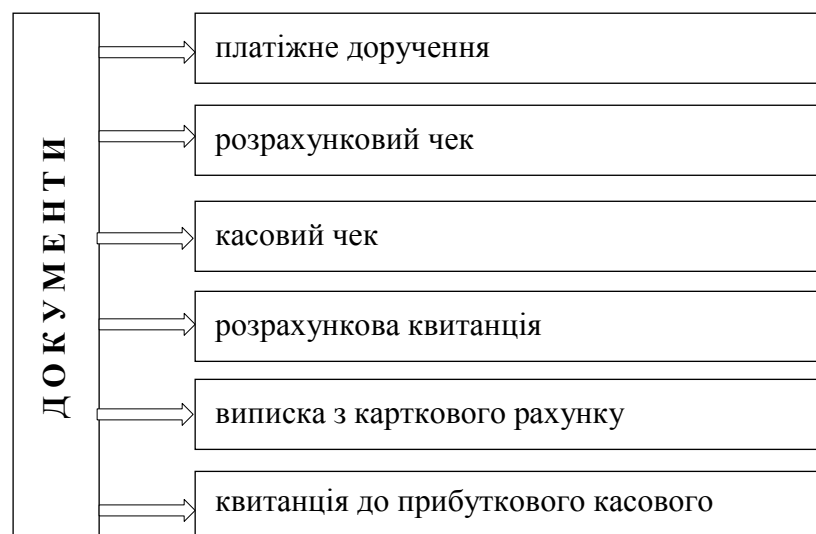


Рис. 2.1. Документами, що підтверджують здійснення оплати\*

Примітка : \* - сформовано на основі чинної практики

Рахунок-фактура може бути складений у паперовій або в електронній формі та повинен мати реквізити, які дають можливість ідентифікувати господарську операцію її учасників, зокрема:

- назву підприємства, від імені якого складено рахунок-фактуру;
- назву контрагента;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь в оформленні рахунку-фактури.

Для розрахунків з постачальником за отримані товарно-матеріальні цінності покупець переважно використовує платіжне доручення, за якими обслуговуючий банк (орган ДКСУ) перераховує кошти на рахунок постачальника. Проте при розрахунках між суб'єктами господарської діяльності можуть використовуватися й інші форми безготівкових розрахунків, а також готівкова форма оплати, які були охарактеризовані нами в попередньому розділі.

Коли оплата здійснюється за допомогою чеків, загальна схема розрахунків набирає дещо іншу форму. Працівник установи-покупця розраховується з постачальниками за придбану продукцію на місці, виписуючи чек на потрібну суму. Підприємству-продавцю виписувати рахунок немає потреби.

При наданні послуг, виконанні робіт підставою для здійснення розрахунків є підписаний замовником Акт виконаних робіт, наданих послуг.

Розрахунки з постачальниками, підрядниками і замовниками за виконані роботи з капітального будівництва і надані послуги у бюджетних установах, і також виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах бюджетних установ обліковуються на таких субрахунках (рис. 2.3). Не виключення є й досліджувана установа – Шацька селищна рада, яка в обліку розрахунків використовує вказані субрахунки.

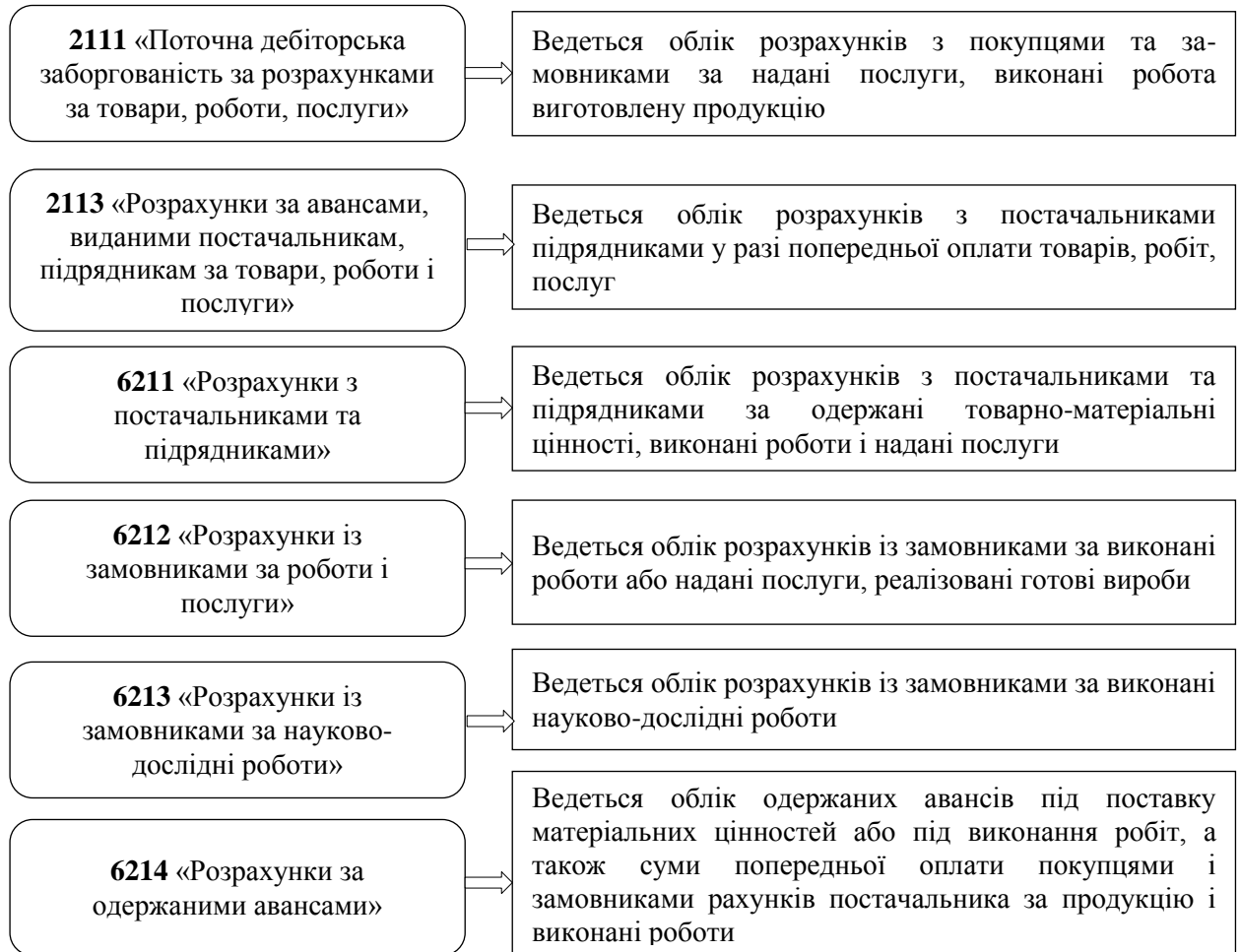


Рис. 2.3. Характеристика субрахунків з обліку розрахунків за товари, роботи, послуги

Примітка : \* - джерело [32, с.248].

Одним із видів поточних зобов'язань бюджетних установ є кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги.

Як відомо, постачальниками в бюджетних установах, зокрема і в Шацькій селищній раді, є юридичні або фізичні особи-підприємці, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, будівельних матеріалів, МШП), що надають послуги (подачу електроенергії, газу, води), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт тощо). А підрядниками є спеціалізовані підприємства



або фізичні особи-підприємці, які виконують будівельно-монтажні роботи під час спорудження об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво. Розрахунки з постачальниками і підрядниками за виконані роботи та надані послуги проводяться на підставі документів постачальників:

- накладних;
- рахунків-фактур;
- актів прийнятих робіт, послуг;
- товарно-транспортних накладних тощо.

У бухгалтерському обліку розрахунки з постачальниками за будівельні матеріали, конструкції та деталі, обладнання для устаткувань тощо та розрахунки з підрядниками за конструкції і деталі, передані їм для будівництва та монтажу, і за виконані будівельно-монтажні роботи ведуться на субрахунках 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» [54]. За кредитом рахунку 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображається заборгованість за отримані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

Іноді з різних причин розрахунки з постачальниками і підрядниками не здійснюються у термін, який зазначений в угоді. Тоді виникає заборгованість перед постачальниками і підрядниками, яка є найпоширенішим видом кредиторської заборгованості. В установи кредиторська заборгованість може виникати у двох випадках: при отриманні передоплати за невідвантажену продукцію (роботи, послуги); при одержанні продукції, і якщо не здійснені розрахунки з постачальниками. Після закінчення терміну позовної давності кредиторська заборгованість установи списується на рахунок 7511 «Доходи за необмінними операціями». Типові проведення з відображення розрахунків

із постачальниками і підрядниками в Шацькій селищній раді мають наступний вигляд (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

**Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків  
із постачальниками і підрядниками Шацької селищної ради\***

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
<b>1. На умовах передоплати</b>				
1	Придбання основних засобів:			
	а) оплачено рахунки постачальників за будівельні матеріали, конструкції та деталі	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги»	2313 «Реєстраційні рахунки»	126 000
	б) отримано від постачальників на склад основні засоби	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»		105 000
	в) суми ПДВ включено до податкового кредиту	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113	21 000
2	Відображення придбання виробничих запасів			
	а) сплачено рахунки постачальників за виробничі запаси	2113	2313	24 000
	б) оприбуткування придбаних виробничих запасів	15 «Виробничі запаси»	2113	20 000
	б) суми ПДВ включено до податкового кредиту	6311	2313	4 000
<b>II. На умовах післяоплати</b>				
1	Відображення придбання об'єктів основних засобів			
	а) надходження об'єктів основних засобів	1311	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	135 000
	б) суми ПДВ включено до податкового кредиту	6311		27 000
	в) сплачено рахунки постачальників за об'єкт основних засобів	6211	2313	162 000
2	Відображення придбання виробничих запасів			
	а) оприбуткування придбаних виробничих запасів	15	6211	15 000
	б) суми ПДВ включено до податкового кредиту	6311		3 000
	в) сплачено рахунки постачальників за виробничі запаси	6211	2313	18 000

**Примітка:** \* - сформовано із використанням [84]

В бюджетних установах на субрахунках 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» та 6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги» обліковуються розрахунки

із замовниками за виконані роботи або надані послуги і за реалізовані готові вироби. За дебетом субрахунків 2111/6212 і кредитом субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» відображають вартість наданих послуг, реалізованих готових виробів, виготовлених в учбово-виробничих майстернях. Надходження коштів записується за кредитом субрахунків 2111/6212 і дебетом субрахунку 2313 «Реєстраційні рахунки».

Типові проведення з відображення розрахунків із покупцями і замовниками мають наступний вигляд (табл.2.2 ).

Таблиця 2.2

Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків із замовниками за виконані роботи і надані послуги у Шацькій селищній раді\*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
<b>1. На умовах передоплати</b>				
1	Надходження на спеціальні реєстраційні рахунки установи сум, що відносяться до плати за надані послуги	2313 «Реєстраційні рахунки»	6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги»	78 500
2	Нарахування плати за послуги, що надаються установою згідно із законодавством	6212	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	78 500
<b>II. На умовах післяоплати</b>				
3	Нарахування суми надходжень від реалізації виробів і продукції	2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги»	7111	5 460
4	Надходження коштів від реалізації виробів і продукції	2313	2111	5 460

**Примітка:** \* - сформовано із використанням [84]

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним постачальником з використанням меморіального ордеру № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами» (рахунки 62, 64, крім 6414), 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].

## 2.2. Облік інших розрахункових операцій установ державного сектора економіки

Крім розрахунків за товари, роботи та послуги, Шацька селищна рада у своїй діяльності може здійснювати й інші розрахункові операції, до яких відносять (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Інші види розрахункових операцій Шацької селищної ради\*

**Примітка:** \* - сформовано на основі чинної практики

Таким чином, розглянемо детальніше види розрахунків, що зображені на рис. 2.4.

Одним з видів розрахунків з дебіторами є розрахунки за плановими платежами, тобто розрахунки, коли умовами договору передбачена оплата товарів не за окремими операціями постачання, а періодичним перерахуванням коштів в певні строки і в установлених розмірах незалежно від отриманих товарів.

Розрахунки з постачальниками в порядку планових платежів здійснюються не за кожною окремою угодою, пов'язаною з відвантаженням товару чи наданням послуг, а періодичним перерахуванням постачальнику коштів з поточних чи реєстраційних рахунків через виписування платіжних доручень у строки і в розмірах, наперед обумовлених сторонами.

Сума кожного планового платежу і строки перерахування встановлюються сторонами на поточний місяць (квартал) на підставі,

періодичності платежів і обсягів поставок, закупівель чи надання послуг за договорами чи згодами або фактичної поставки за минулий місяць.

Планові платежі застосовуються в таких випадках:

- контрагентів договору не влаштовують ні передоплата, ні оплата за фактом здійснення угоди;
- угода реалізується протягом тривалого періоду, її оплата здійснюється протягом того ж періоду, як правило, рівними частками, незалежно від ритму поставок;
- обсяг угоди при укладенні договору відомий приблизно та може уточнюватися в ході її реалізації [29, с.308].

Розрахунки в порядку платежів у бюджетних установах застосовуються за наявності постійних господарських зв'язків з різними установами та організаціями за поставками матеріальних цінностей і наданням послуг, наприклад, при розрахунках з продовольчими базами за продукти харчування, з госпрозрахунковими аптеками за медикаменти, з організаціями громадського харчування за отримані талони на харчування учнів, в автопідприємствами за послуги автотранспорту, а також розрахунки за комунальні послуги.

Розрахунки з постачальниками в порядку планових платежів обліковуються на субрахунках 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» або 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» [54].

За дебетом субрахунків 2111 та 2113 і кредитом субрахунків 2313, 2311 відображаються кошти, перераховані в рахунок планових платежів. За кредитом субрахунків 2111 та 2113 та дебетом відповідних субрахунків 1511, 1512 відображаються отримані матеріальні цінності. Якщо першою подією було отримання матеріальних послуг, виконаних робіт, тоді зазначені суми відображаються за кредитом субрахунку 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», а погашення кредиторської заборгованості – за дебетом цього субрахунку (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків в порядку планових  
платежів Шацької селищної ради\*

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Перерахування у порядку планових платежів сум постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та надані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставлення матеріалів і продуктів	2113 Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги	2313 Реєстраційні рахунки
2	Оприбуткування виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування (вартість без ПДВ), що сплачені шляхом попередньої оплати рахунку	1511 Продукти харчування, 5112 Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2113
	Відображення сум ПДВ, якщо ПДВ включено до податкового кредиту	6311 Розрахунки з бюджетом за податками і зборами	2113

**Примітка:** \* - сформовано із використанням [84]

Аналітичний облік розрахунків за субрахунками 2111, 2113 ведеться в Накопичувальній відомості за розрахунками в порядку планових платежів (меморіальний ордер №7). Наступним видом розрахункових операцій є розрахунки з підзвітними особами, якими в Шацькій селищній раді можуть бути лише працівники установи, що отримують 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» [1, с.168].

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 45 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 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», що відноситься до рахунків групи 20 «Поточна дебіторська заборгованість» [54]. На цьому ж субрахунку обліковують видані підзвіт талони на бензин, талони на проїзд у міському транспорті та інші грошові документи, а також кошти, в т.ч. на виплату зарплати (в окремих випадках). Облік розрахунків з підзвітними особами відображають у меморіальному ордері № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» (рах. 2116), записи в якому здійснюють лінійно-позиційним методом, поєднуючи синтетичний та аналітичний облік. До ще одного виду розрахунків з дебіторами установи належать розрахунки за відшкодуванням завданих збитків, тобто розрахунки за заподіяними установі збитками у вигляді недостач і крадіжок грошових коштів, матеріальних цінностей, втрат від псування матеріальних цінностей, а також суми, що згідно з чинним

законодавством України належать утриманню з посадових осіб, винних в порушенні витрачання коштів на службові відрядження, та інші призначені до утримання суми.

Збиток, завданий бюджетній установі, належить до відшкодування особою, яка завдала збиток, у повному обсязі, за винятком випадків, передбачених законодавством. Відшкодування сум збитків, завданих установі, визначається відповідно до Закону України від 6 червня 1995 року №217/95-ВР «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей» та Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 116 [65; 62].

Згідно з п. 2 Порядку № 116, розмір збитку визначається згідно Методики оцінки майна, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 10 грудня 2003 р. № 1891 (пп. 103-110 Методики) [62].

Визначення розміру збитків здійснюється шляхом проведення незалежної оцінки. У разі коли державний орган або орган місцевого самоврядування є замовником проведення такої оцінки, виконавець оцінки обирається на конкурсних засадах згідно Положення про конкурсний відбір суб'єктів оціночної діяльності, затвердженого Наказом Фонду державного майна України від 31.12.2015 №2075 [60]. З метою визначення оцінювача необхідно провести конкурс. Після визначення оцінювача, з останнім необхідно укласти договір щодо проведення оцінки майна. Виконавець проводить оцінку та оформляє Звіт, надавши його замовникові. Бюджетні установи приймають рішення про розмір збитків з використанням звіту про оцінку збитків за умови наявності позитивного висновку рецензента такого звіту. Пунктом 105 Методики №1891 передбачено, що з урахуванням положення частини третьої ст. 225 Господарського кодексу оцінку має бути



проведено на дату відшкодування боржником збитку чи на дату подання позову до суду [19].

Вихідними даними для оцінки є матеріали інвентаризації, документи з бухгалтерського обліку, оцінки пошкодженого майна, що проводилася з метою, зокрема, його приватизації (корпоратизації), оренди, проектно-кошторисна документація, документи бюро технічної інвентаризації на нерухоме майно, землевпорядна документація на земельну ділянку у разі повернення у державну власність об'єкта приватизації, що був проданий разом із земельною ділянкою, на якій він розташований, документи з відомостями про фізичний стан та технічні характеристики майна, фінансова звітність, матеріали аудиторських перевірок, фінансово-економічного аналізу, а також інші документи. Під час оцінки може використовуватися інша інформація, необхідна для оцінки збитків, зокрема результати аналізу ринку подібного до пошкодженого майна.

Оцінка збитків проводиться із застосуванням будь-якого з методичних підходів, який найбільш повно відповідає меті оцінки. Обґрунтування застосування методичних підходів та окремих оціночних процедур у процесі оцінки з урахуванням статті 22 Цивільного кодексу України зазначається у звіті про оцінку збитків. Стаття 22 Цивільного кодексу України наводить поняття збитків, яке включає: реальні збитки – втрати, яких особа зазнала у зв'язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права; упущена вигода – доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене [89]. У разі неможливості фізичного відновлення пошкодженого майна або коли вартість його відновлювального ремонту з урахуванням фізичного зносу його складових, які зазнали пошкодження, та знос, що не підлягає усуненню під час ремонту, в сумі не менші за ринкову вартість такого майна до завдання майнової шкоди, розмір реальних збитків дорівнює ринковій вартості неспеціалізованого майна, визначеній із застосуванням порівняльного та

(або) дохідного підходів, або залишковій вартості відтворення (заміщення) спеціалізованого майна, визначеній із застосуванням витратного підходу, виходячи з його стану до розкрадання, нестачі, знищення (псування). За умови повернення пошкодженого майна особі, якій завдано збитків, розмір реальних збитків дорівнює вартості такого майна, визначеній на дату оцінки виходячи з його стану до розкрадання, нестачі, знищення (псування), зменшеній на вартість пошкодженого майна, визначену виходячи з його стану після розкрадання, нестачі, знищення (псування).

В іншому разі, коли пошкоджене майно підлягає фізичному відновленню і при цьому вартість його відновлювального ремонту з урахуванням фізичного зносу його складових, які зазнали розкрадання, нестачу, знищення (псування), та знос, що не підлягає усуненню під час ремонту, в сумі не перевищують його ринкову вартість до розкрадання, нестачі, знищення (псування), розмір реальних збитків дорівнює сумі вартості його відновлювального ремонту з урахуванням фізичного зносу його складових, які зазнали розкрадання (нестачу, знищення, псування), та зносу, що не підлягає усуненню. При цьому вартість відновлювального ремонту з урахуванням фізичного зносу його складових визначається шляхом застосування методу прямого відтворення.

Оцінка реальних збитків, що є наслідком розкрадання, нестачі, знищення (псування) колісних транспортних засобів, проводиться згідно з методикою, затвердженою наказом Фонду державного майна України від 24 листопада 2003 р. № 142/5/2092 [32, с.216].

Для обліку сум недостач і крадіжок грошових коштів та матеріальних цінностей, сум збитків за псування матеріальних цінностей, віднесених на винних осіб, передбачений субрахунок 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків». За дебетом субрахунку 2115 на підставі оформлених належним чином документів (актів перевірки, ревізії, інвентаризаційних описів – порівняльних відомостей) відображаються суми виявлених недостач, крадіжок, втрат грошових коштів та матеріальних цінностей, при

цьому кредитуються субрахунки рахунків 15, 16, 18, 22 [54]. За кредитом субрахунку 2115 і дебетом субрахунків рахунків 22, 23 відображаються суми, що надійшли на відшкодування завданого бюджетній установі збитку.

Компенсація працівниками шкоди в розмірі, що не перевищує середньомісячного заробітку, відбувається за розпорядженням керівника або уповноваженої ним особи, а в інших випадках — шляхом подання позову до суду. Тому підставами записів сум за дебетом рахунку 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» будуть наказ керівника або відповідне рішення суду, а їх списання з кредиту — документи, що підтверджують погашення заборгованості (прибутковий касовий ордер, виписка банку/органу Казначейства, накладна тощо) або утримання сум із заробітної плати (розрахунково-платіжна відомість, платіжна відомість тощо).

Підставою для утримання грошових коштів за нестачами та виконавчими документами з працівників бюджетної установи є: наказ керівника бюджетної установи про притягнення до матеріальної відповідальності, який у всіх випадках доводиться до винного за особистим підписом; виконавчі листи судових органів; виконавчі надписи органів, що здійснюють нотаріальні дії. Облік виявлення нестач та відшкодування збитків здійснюється у Книзі обліку нестач та Книзі обліку грошових стягнень. Операції з обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з відшкодування завданих збитків відображаються в різних меморіальних ордерах. Аналітичний облік за субрахунком 2115 ведеться за кожною винною особою. У заголовку картки вказується заборгованість, прізвище, ім'я, по батькові винної особи, дата виникнення заборгованості та сума збитків.

Стан заборгованості за нестачами, втратами і розкраданнями має бути під постійним контролем. Кожний такий факт треба детально розслідувати і вживати заходів, які б забезпечували збереження майна установи.

У разі необхідності документи про виявлені розтрати і розкрадання передаються судовим чи слідчим органам і встановлюється контроль за проходженням справ у судових інстанціях. Отримані від судових органів

виконавчі листи направляються на стягнення через судових виконавців [45, с.87]. Якщо конкретний винуватець не буде встановлений протягом 3 років, то втрати від нерозкритого розкрадання будуть списані з балансу установи методом «сторно» і враховані на позабалансовому рахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів» до встановлення винної особи протягом п'яти років. У разі виявлення винної в крадіжці особи, якщо ця особа не працівник установи, збиток, заподіяний бюджетній установі, може бути відшкодований у повному обсязі за рішенням суду. Якщо ж особа, винна в розкраданні, є працівником цієї установи, то при стягненні з нього збитку належить керуватися нормами Кодексу законів про працю України.

До ще одного виду розрахункових операцій слід віднести розрахунки, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищепоставленими розпорядниками коштів і підвідомчими їм установами. В процесі бухгалтерського обліку дані розрахунки обліковують на наступних субрахунках (табл. 2.4 ).

Таблиця 2.4

## Характеристика субрахунків з обліку внутрішніх розрахунків\*

№ з/п	Субрахунок		Характеристика субрахунку
	номер	назва	
1	2711	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками	Ведеться облік дебіторської заборгованості, яка виникла за операціями між розпорядниками бюджетних коштів з
2	6611	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів	Ведеться облік розрахунків за операціями з внутрішньої передачі, зокрема відображається заборгованість за безоплатно отриманими виробничими запасами та іншими нефінансовими активами (крім МШП) за операціями з внутрішньої передачі

**Примітка:** \* - сформовано на основі Плану рахунків СДС

Нижчі розпорядники коштів за кредитом субрахунків, що описані в таблиці 2.4 записують суми, одержані від вищих розпорядників коштів. При складанні зведеного балансу залишки за субрахунками 2711 та 6611 в активі

балансу вищої організації і за цими субрахунками в пасиві балансу підвідомчих бюджетних установ взаємно виключаються. Типові проведення з відображення внутрішніх розрахунків в Шацькій селищній раді за операціями з внутрішнього переміщення мають такий вигляд (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Типові проведення з відображення внутрішніх розрахунків у  
Шацькій селищній раді\*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім МШП) за операціями з внутрішньої передачі запасів	15 Виробничі запаси, 1811 Готова продукція, 1814 Державні матеріальні резерви та запаси, 1815 Активи для розподілу, передачі, продажу, 1816 Інші	6611 Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів
2	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено суми переданих виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) (суб'єктом державного сектору, що передав)	2711 Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками	15, 1811, 1814, 1815, 1816
3	Списання використаних виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) суб'єктом державного сектору, що отримав їх за операціями з внутрішньої передачі запасів	6611	15, 1811, 1814, 1815, 1816
4	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено списання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім МШП) (суб'єктом державного сектору, що їх передав)	8013 Матеріальні витрати	2711

**Примітка:** \* - джерело [84]

Таким чином, основні господарські операції щодо розрахунків досліджуваної установи – Шацької селищної ради здійснюються відповідно до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ [84].

### **2.3. Шляхи модернізації системи обліку розрахункових операцій на основі використання комп'ютерних технологій**

Оскільки розрахункові операції установ державного сектору економіки є важливим складником господарських операцій, новації в їх обліку мають бути детально відстежені та проаналізовані. На нашу думку, під новаціями варто розуміти розпочатий законодавчо процес реформування бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, який безпосередньо включає модернізацію та використання сучасних комп'ютерних технологій в обліковому процесі.

Ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та аналіз виконання кошторису має важливе значення у забезпеченні повноцінного функціонування суб'єктів державного сектору.

Бухгалтерська служба бюджетної установи може складатись із декількох осіб, а може містити десятки працівників. Особливою формою організації бухгалтерської служби в бюджетних установах є централізовані бухгалтерські служби. Вони, як правило, створюються при бюджетних установах, в яких функціонує декілька підвідомчих підрозділів. Це вимагає вести бухгалтерський облік, контроль та аналіз кошторису як в розрізі підпорядкованих установ, так і в цілому.

Важливими завданнями, що ставляться перед бухгалтерськими службами бюджетних установ, є забезпечення своєчасного, повного, відповідного нормативній базі обліку господарських процесів, що гарантує ефективне використання всіх ресурсів, збереження майна та економне витрачання бюджетних коштів. Застосування сучасних комп'ютерних інформаційних систем дає змогу виконувати всі ці задачі, включаючи розрахунки, створивши оптимальну структуру управління, підвищивши ефективність роботи облікового та управлінського персоналу [88, с.142].

Однак бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору має особливості, які потрібно враховувати під час автоматизації обліку в

установі, оскільки їх вплив може позначитися на ефективності використання тієї чи іншої інформаційної системи. Процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку установ державного сектору – це нелегкий процес, який складається з етапів визначення цілей, завдань, планування та подальшої реалізації і контролю, які охоплюють усі ділянки обліку (табл.2.6).

Таблиця 2.6

**Процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку установ  
державного сектору економіки\***

<b>Етап</b>	<b>Характеристика етапу</b>
1	2
I	Самостійне визначення облікової політики в межах нормативно-правової бази, вибір організаційної форми та форми облікової реєстрації
II	Розроблення моделі системи внутрішньогосподарського обліку та контролю діяльності установи (підприємства чи організації)
III	Планування розвитку методики бухгалтерського обліку щодо конкретних умов діяльності установи (підприємства чи організації)
IV	Вибір програмного забезпечення бухгалтерського обліку, вибір способу оброблення, фіксації та архівування інформації; організація електронного документообігу
V	Створення автоматизованих робочих місць бухгалтера
VI	Реалізація облікової політики та системи внутрішньогосподарського обліку із використанням комп'ютерних технологій та усунення недоліків, пов'язаних з невдалим вибором програмного забезпечення
VII	Економічна оцінка ефективності процесу комп'ютеризації бухгалтерського обліку

**Примітка:** \* - узагальнено автором

Загалом технологічний процес оброблення даних при комп'ютерній формі обліку поділяють на три етапи:

- збирання і реєстрація первинних даних для оброблення на комп'ютері;
- формування масивів облікових даних на електронних носіях: журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації;
- отримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з

бухгалтерських рахунків або відображенням на екрані дисплею потрібної інформації [83, с. 10].

Незважаючи на класичний підхід до процесу оброблення даних при комп'ютерній (автоматизованій) формі обліку, більшість науковців пов'язують проблеми, які виникають у процесах комп'ютеризації бухгалтерського обліку в бюджетних установах не з особливостями застосування програмного забезпечення, а зі специфікою удосконалення технології обліку.

Так, Л. Л. Беззубець пов'язує відставання суб'єктів державної сфери від технічного прогресу і розвитку сучасних інформаційних технологій передусім із наявністю проблем економічного, інформаційного-правового та організаційно-технічного характеру [4]. Науковець пов'язує інформаційні проблеми з вибором інструментарію обліку, контролю та аналізу, а як уточнювальну характеристику щодо програмного забезпечення пропонує враховувати таке: програма повинна бути гнучка в налаштуванні за незначних змін, таких як зміна норм видатків, мінімальної заробітної плати, розмірів відрахувань та нарахувань на фонд оплати праці, зміна тарифів на платні послуги, введення нових і вилучення окремих недоцільних рахунків з Плану рахунків.

Комп'ютерна форма ведення обліку доходів, контроль та аналіз виконання кошторису має ряд переваг перед ручною, серед яких є передбачені в програмі правила ведення обліку (в програму вводяться правила формування тих чи інших проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками).

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни до організації бухгалтерського обліку у діяльності будь-яких установ. Ці зміни зумовлені



тим, що змінюються способи обробки даних, при яких забезпечується різна швидкість надання звітної інформації. В різних системах бухгалтерського обліку (від паперової до комп'ютерної) вона досягається, як правило, раціональною організацією облікових даних, одноразовим їх отриманням та передачею за всіма напрямками [80, с.18]. Таким чином, особливістю комп'ютеризації обліку є те, що постійно формуються і обробляються великі об'єми економічної інформації, які повинні вестися і зберігатися в електронному вигляді (первинні документи, облікові реєстри, форми звітності тощо) – тобто формування системи первинного, поточного та підсумкового обліку за допомогою комп'ютерної техніки, а також формування документів аналітичного та управлінського обліку.

Однією з вимог до ведення бухгалтерського обліку, особливо в бюджетних установах, є отримання систематичної, достовірної інформації, що можливо лише при впровадженні новітніх знань – інформаційних систем автоматизованого обліку.

Важливою перевагою застосування спеціалізованого облікового програмного забезпечення є автоматичне оновлення положень, правил та методики обліку різноманітних господарських операцій та формування звітності, які вносяться в програму фірмою-розробником одразу після набуття чинності відповідних змін. Враховуючи, що на сьогоднішній день здійснюється процес модернізації обліку в державному секторі, набули чинності з 2015 року НП(С)БОДС, а також впроваджено з 2017 року новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, автоматизація бухгалтерського обліку є необхідною [54].

Це не тільки забезпечить своєчасне налагодження системи обліку і звітності відповідно до нових правил, а й дозволить зекономити час та кошти при здійсненні самостійного налагодження.

Компонентами комп'ютерної форми обліку, без яких неможливе її створення в конкретній установі, є:

- інформаційне забезпечення;

- технічне забезпечення;
- програмне забезпечення;
- організаційне забезпечення;
- методологічне забезпечення.

Комп'ютеризація ведення розрахункових операцій та ведення обліку в цілому в централізованій бухгалтерській службі бюджетної установи є важливою передумовою створення єдиної інформаційної бази. Вона дає можливість забезпечити ефективне управління бюджетними коштами головних розпорядників, і розпорядників нижчого рівня і підвідомчих установ, що передбачає проведення своєчасного контролю і аналізу виконання кошторису установи, забезпечує оперативне та цільове використання ресурсів, а також швидке здійснення внутрішніх розрахунків.

Для виконання Закону України «Про відкритість використання публічних коштів», який регламентує умови та порядок забезпечення доступу до інформації про використання публічних коштів розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів, суб'єктами господарювання державної і комунальної власності, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, комп'ютеризація ведення обліку стає вкрай необхідною. Без використання єдиного програмного забезпечення виконання даного Закону бюджетними установами стає неможливим [66].

Виконання Закону України «Про відкритість використання публічних коштів» забезпечує створений єдиний веб-портал використання публічних коштів Є-Data.

Для забезпечення вимог Закону України «Про відкритість використання публічних коштів» та автоматизації ведення бухгалтерського обліку на ринку запропоновано спеціалізоване програмне забезпечення.

Ринок програмних продуктів для установ державного сектору є доволі насиченим за своїм асортиментом. Найбільш прийнятними для автоматизації обліку в бюджетних установах були конфігурації «Бухгалтерський облік для

бюджетних установ України», розроблені фірмою «1С» та «Парус», які пропонували свої рішення автоматизації процесів бухгалтерського обліку та розрахунків з органами Державної казначейської служби України. Однак після неприємної ситуації, пов'язаної з вірусною атакою, яка порушила цілісність цілих облікових систем багатьох бюджетних установ, ці програмні продукти були заборонені до використання.

Відповідно, почалася активна розробка нових програм, і пошук виходу зі становища, що склалося.

Зараз в програмних продуктах, представлених на ринку інформаційних технологій, оброблення та нагромадження первинної документації спочатку здійснюють шляхом простої реєстрації, а потім виконують формування бухгалтерських проводок. Функціональні особливості сучасних програм спрямовані на комплексну автоматизацію обліку бюджетних організацій та державних установ і здатні вирішувати наступні завдання (рис.2.5) [83, с. 128].

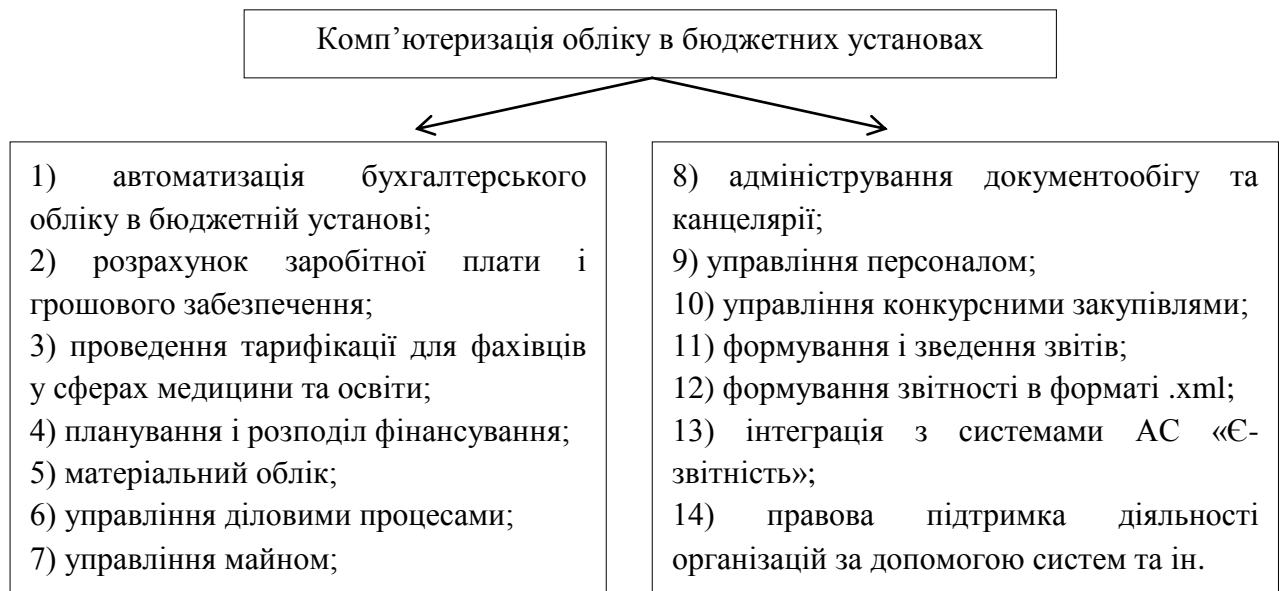


Рис. 2.5. Особливості програми для комп'ютеризації обліку в бюджетних установах \*

**Примітка:** \* - узагальнено автором на основі потреб бухгалтерського обліку

Програмні продукти розробляються на основі аналізу користувачів і відповідно до вимог нової бюджетної класифікації, прийнятої Державною казначейською службою України. На наш погляд, важливою перевагою сучасних програм є можливість інтеграції із стандартними програмними продуктами, зокрема, MS Excel. Оскільки продукти MS Excel є стандартами обробки текстової та електронної інформації, це дозволяє передавати інформацію, отриману за допомогою програмного продукту, різним користувачам, тобто інформація отримана за допомогою комп'ютерної програми обліку може бути конвертована в інші програмні середовища.

Загалом, сучасні програмні продукти являють собою системи, які забезпечують спільну роботу великої кількості користувачів в обчислювальній мережі. Кожен користувач може скористатися будь-якою інформацією, до якої він має право доступу для виконання своїх службових обов'язків незалежно від того де, коли і ким дана інформація була внесена в мережу [31, с.158].

Інтеграція з іншими модулями системи, в тому числі з АС «Є-звітність» та іншими надає можливість головному бухгалтеру отримати комплексне інформаційне забезпечення як по головній установі, так і по підвідомчим установам та філіям.

Спеціалізоване програмне забезпечення конкретної установи складається із обраних модулів, пов'язаних між собою у єдину систему.

Отже, використання програмного забезпечення у системі обліку розрахункових операцій установ державного сектору дасть змогу забезпечити успішний процес автоматизації комплексу таких облікових операцій:

- 1) облік затверджених кошторисних показників за загальним та спеціальним фондами;
- 2) облік зобов'язань;
- 3) облік готівкових і безготівкових операцій;
- 4) облік розрахункових операцій з постачальниками та покупцями;

- 5) облік розрахунків з підзвітними особами;
- 6) облік розрахунків за податками, зборами та обов'язковими платежами;
- 7) облік внутрішніх розрахунків;
- 8) облік валютних операцій;
- 9) облік розрахунків за товари, роботи, послуги;
- 10) формування меморіальних ордерів та головної книги.

Забезпечення раціонального вибору, впровадження і ефективного використання програмних продуктів для автоматизації процедур бухгалтерського обліку є пріоритетним шляхом для забезпечення раціоналізації системи бухгалтерського обліку, удосконалення процесу управління та підвищення ефективності діяльності вітчизняних організацій бюджетної сфери загалом [91, с.240].

## **Висновок до розділу 2**

Установи державного сектору економіки у своїй діяльності здійснюють розрахункові операції за товари, роботи, послуги, облік яких регулюється законодавчо. Вказані операції повинні проводитися на підставі укладених договорів. В залежності від умов договору, можливе: отримання товару після повної оплати його вартості; одержання всієї партії товару після його часткової оплати; оплата товару чеком з розрахункової чекової книжки й отримання всієї партії товару одночасно з виписуванням чека; отримання частини партії товарів в міру їх оплати.

Для відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за товари, роботи, послуги, в залежності від умов оплати, слід використовувати наступні субрахунки: 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 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» Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Крім розрахунків за товари, роботи та послуги, досліджувана установа – Шацька селищна рада у своїй діяльності може здійснювати й інші розрахункові операції, зокрема: розрахунки в порядку планових платежів; розрахунки з підзвітними особами; розрахунки з відшкодування завданих збитків та внутрішні розрахунки.

Основними напрямками модернізації системи обліку розрахункових операцій є вибір оптимального програмного забезпечення з врахуванням специфіки методик та особливостей ведення обліку бюджетних установ; економічний аналіз та оцінка ефективності використання інформаційної системи з врахуванням вимог до витрачання бюджетних коштів; подолання ризиків, пов'язаних із проблемами організації автоматизованого робочого місця бухгалтера забезпечують процеси автоматизації в бюджетній установі.

## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ

#### 3.1. Особливості фінансового контролю розрахункових операцій суб'єктів державного сектору

Будь-яка держава не може нормально функціонувати й розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами життя країни.

Контроль є невід'ємним елементом надбудови суспільства, який зазнає серйозних змін у процесі розвитку політичної системи, органів державного й господарського управління, законодавчої і виконавчої влади. Ефективність роботи органів виконавчої влади й місцевого самоврядування в державі значною мірою залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від належного контролю за організацією їх виконання.

Систематичний і всеохоплюючий контроль сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості рішень, розпоряджень та інших нормативних документів, своєчасної їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, що їх породжують. Контроль дисциплінує працівників апарату управління, дає можливість об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності й відповідальності, сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Особливого значення набуває державний контроль в умовах функціонування господарюючих суб'єктів з різними формами власності.

Існують різноманітні точки зору сучасних вчених-економістів та практиків стосовно визначення сутності поняття «контроль». Однак у визначенні сутності контролю серед учених немає єдиної думки. Різні науковці визначають його по-різному: як засіб, чинник, форму, елемент, функцію, діяльність, систему, зворотний зв'язок, умова, регулятор, гарант, явище, інститут, метод, правомочність, атрибут і т.д.

Сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, що передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання (рис. 3.1).

**Контроль у широкому розумінні** – це процес цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання

**Фінансовий контроль** – комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність, сутність якої полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності і котра спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин

**Державний фінансовий контроль** – різновид фінансового контролю, сутність якого полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті. Він спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України

*Забезпечують раціональну організацію обліку розрахункових операцій*

Рис. 3.1. Визначення державного фінансового контролю\*

**Примітка:** \* - сформовано автором на основі [36, с.10]

Фінансовий контроль – це комплексна й цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства. Він полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності і спрямований на забезпечення



законності, фінансової дисципліни й раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин. Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх достовірності, законності, доцільності й ефективності. Як видно з рис. 3.1, державний фінансовий контроль – це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни й раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України. На нашу думку, державний фінансовий контроль посідає особливе місце в системі контролю, адже це контроль за діяльністю господарюючого суб'єкта зі сторони держави. Основною метою державного фінансового контролю є забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни й раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі.

Основними завданнями державного фінансового контролю є:

- виявлення на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових та матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на ранній стадії;
- встановлення причин порушень, виявлення винуватців і забезпечення відшкодування ними заподіяних збитків;
- розробка та вживання заходів щодо запобігання встановленим порушенням у майбутньому.

Слід підкреслити, що вище перераховані пункти є, по суті, триєдиним системним завданням. Невиконання будь-якого з них послаблює або навіть зводить нанівець усі інші заходи державного фінансового контролю й робить недосяжною його мету. Отже, тільки послідовне виконання кожного з трьох структурних складових триєдиного завдання дає змогу забезпечити законність, ефективність, фінансову дисципліну й раціональність у процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі [36, с.14].

Державний фінансовий контроль класифікують за кількома ознаками: залежно від часу проведення, взаємовідносин суб'єкта та об'єкта, за інформаційним забезпеченням, характеру, та за формами здійснення.

Об'єктом фінансового контролю є комплекс господарських процесів і грошових стосунків сфери матеріального виробництва і невиробничої сфери.

Класифікація державного фінансового контролю за основними, вище вказаними, ознаками та форми його здійснення відображено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Класифікація державного фінансового контролю

**Примітка:** \* - сформовано автором на основі [32, с.248]

У фінансовому контролі в такому його розумінні на перший план висуваються два аспекти його здійснення:

– по-перше, забезпечення збереження грошових коштів і матеріальних цінностей, достовірності облікових і звітних даних, дотримання державної фінансової дисципліни;

– по-друге, об'єктивна оцінка діяльності суб'єктів державного сектору.

Одними із об'єктів державного фінансового контролю бюджетних установ справедливо вважати розрахункові операції.

Державний фінансовий контроль найповніше розкриває свою сутність через такі функції як: інформаційну, профілактичну та мобілізуючу (рис. 3.3).

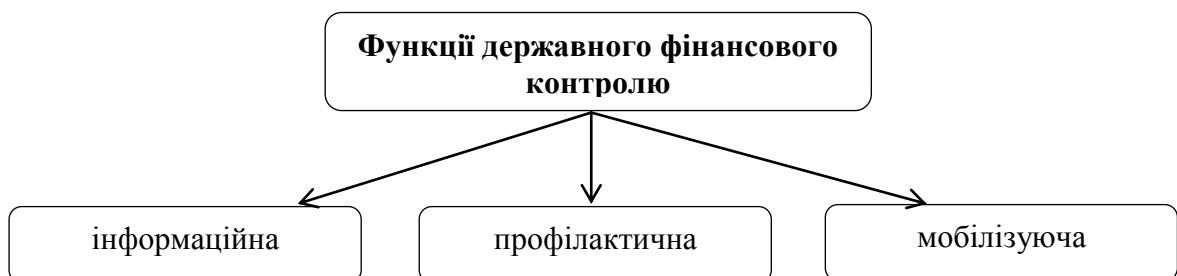


Рис. 3.3. Функції державного фінансового контролю

**Примітка:** \* - сформовано автором самостійно

Інформаційна функція державного фінансового контролю зводиться до того, що інформація, отримана в результаті його здійснення, має стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і вжиття корегувальних заходів, які забезпечать функціонування суб'єкта господарювання відповідно до встановлених державою норм [27].

Профілактична функція державного фінансового контролю полягає у виявленні умов, що сприяють порушенню норм і стандартів, встановлених законами та нормативно-правовими актами, виникненню безгосподарності, недостач, крадіжок і зловживань, а також у встановленні осіб, винних у фінансових порушеннях, і притягненні їх до відповідальності відповідно до чинного законодавства [81].

Мобілізує функція державного фінансового контролю передбачає усунення суб'єктами господарювання наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, та розробку організаційно–правових заходів з розповсюдження прогресивних методів господарювання і недопущення фінансових порушень на інших суб'єктах державного управління [81].

Із вище зазначеного можна зробити висновок, що функції державного фінансового контролю розкривають сукупність економічних взаємовідносин між суб'єктами контролю (державними органами влади, юридичними та фізичними особами) з приводу здійснення контрольних заходів в частині забезпечення функціонування суб'єктів господарювання та ефективного використання бюджетних коштів. Таким чином, основне завдання системи державного контролю полягає у підвищенні ефективної діяльності органів державної влади щодо захисту інтересів держави та її громадян шляхом посилення відповідальності цих органів та їх посадових осіб за виконання покладених на них обов'язків. Такий контроль за своєю сутністю може і повинен здійснюватися від імені держави спеціальними органами контролю, не пов'язаними будь–якими іншими функціями.

Процес контролю у будь-якому випадку повинен розпочинатися з організації і планування майбутніх контрольних процедур.

Надзвичайно важливе значення при цьому має розробка організаційної моделі контролю, що включає об'єкти та джерела контролю, методичні прийоми контролю, форми узагальнення результатів контролю.

Об'єктами (завданнями) контролю розрахункових операцій Шацької сільської ради є:

1. Визначення законності здійснення розрахунків сільської ради.
2. Перевірка дотримання існуючого порядку здійснення розрахунків бюджетною установою.
3. Встановлення повноти та правильності відображення в бухгалтерському обліку та звітності інформації про розрахунки.
4. Дотримуватись чинного законодавства та інших нормативних актів.

Основні джерела контролю розрахунків сільської ради наведемо в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Основні джерела контролю розрахункових операцій  
Шацької сільської ради

Назва джерела контролю
Нормативні
Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002 № 228 Постанова Кабінету міністрів України «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23.04.2014 № 117 Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» від 24.01.2012 № 44 НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 №1629 План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203
Облікові
Первинні документи обліку розрахункових операцій. Регістри: меморіальні ордери № 2, 4,6,7,8 Журнал-Головна. Звітність: Баланс

**Примітка:** \* - сформовано автором самостійно

Контроль у бюджетних установах є головним джерелом інформації для встановлення законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів. Досягнення мети фінансового контролю можливе за умови належної організації та методики його проведення із врахуванням змін, котрі відбулися у сфері бухгалтерського обліку.

Проте, на нашу думку, нині в Україні не вирішено проблему створення цілісної системи державного фінансового контролю. Мають місце невизначеність правового поля діяльності державних контролюючих органів, дублювання функцій і повноважень, паралелізм в роботі, відсутність узгодженої взаємодії та спеціалізації при проведенні перевірок та виконанні

покладених повноважень. Потрібно підкреслити, що в суспільстві, побудованому на демократичних принципах, зокрема, на принципі розподілу влади, діяльність державного фінансового контролю охоплює не тільки потреби органів виконавчої влади у фінансовому контролі, але і потреби контролю суспільства за діяльністю самої виконавчої влади, перш за все в матеріально–фінансовій сфері.

### **3.2. Внутрішній контроль як інструмент управління зобов'язаннями установ державного сектору економіки**

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.

Згідно з Бюджетним кодексом України, внутрішній контроль у бюджетному процесі – це комплекс заходів, що вживаються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ [12]. Отже, внутрішній контроль не є організаційною одиницею (структурним підрозділом), а становить напрям роботи, з яким усі співробітники тою чи іншою мірою стикаються, і в якому беруть участь для забезпечення досягнення результатів виконання бюджетної програми.

Внутрішній контроль призначений для того, щоб:

1) проводити аналіз та оцінку стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;

2) виявляти ризикові напрями діяльності та виправляти помилки, недоліки та навмисні порушення;

3) сприяти у забезпеченні законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності;

4) подавати достовірну інформацію

Для підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності в установах державного сектору проводиться інвентаризація, що полягає у з'ясуванні фактичної наявності та стану майна на певну дату за допомогою реєстрації, вимірювання, зважування і т.д. з подальшим порівнянням отриманих даних із даними бухгалтерських записів.

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 [64].

Інвентаризації підлягає все майно установи, незалежно від його місцезнаходження, і всі види фінансових зобов'язань. Інвентаризація майна проводиться за його місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами. Під час інвентаризації обов'язково констатується наявність об'єктів. Порядок проведення інвентаризації в бюджетних установах регулюється Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань,

затвердженого наказом Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014 р. (далі – Положення №879) [61]. До основних завдань інвентаризації відносять (рис. 3.4).

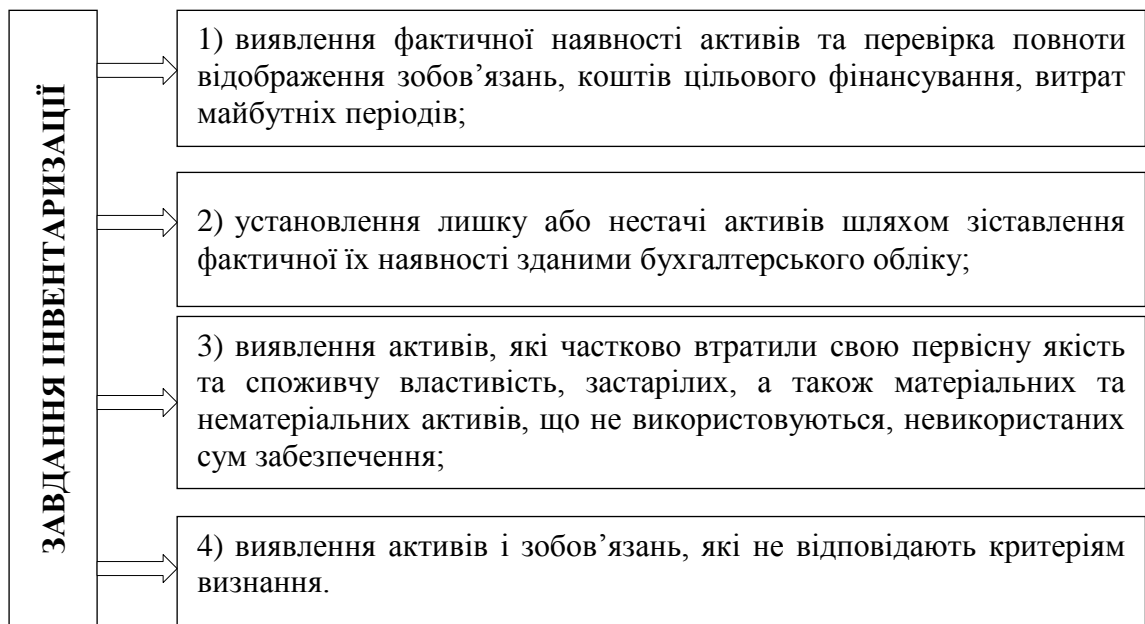


Рис. 3.4. Основні завдання інвентаризації\*

**Примітка:** \* - сформовано автором із використанням [21, с.692].

Інвентаризацію проводять суцільним методом та охоплюють все майно бюджетних установ. А це всі види зобов'язань та всі активи установи незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану.

Також інвентаризації підлягають активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема цінності, що не належать установі, але тимчасово перебувають у її користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі), умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) установи (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки документів суворої звітності, інші активи.



Інвентаризація розрахунків з бюджетом, підзвітними особами, робітниками і службовцями, депонентами та іншими дебіторами і кредиторами полягає у звірванні документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках. Комісія встановлює терміни виникнення заборгованості за цими рахунками, реальність заборгованості і винних осіб, у разі пропуску термінів позовної давності. Під час інвентаризації розрахунків Шацької селищної ради, 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.

Усім дебіторам установи – кредитори повинні передати дані про їхню заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальної заборгованості. Дебітори зобов'язані підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

На рахунках розрахунків з дебіторами і кредиторами повинні залишатися тільки узгоджені суми. Якщо до кінця звітного періоду не вдалось усунути виниклі або невстановлені розбіжності, то розрахунки з дебіторами і кредиторами показує кожна із сторін у своєму балансі в сумах, які впливають з їх бухгалтерських записів і визнані нею правильними.

Так, процедуру інвентаризації умовно можна поділити на такі етапи (рис. 3.5).

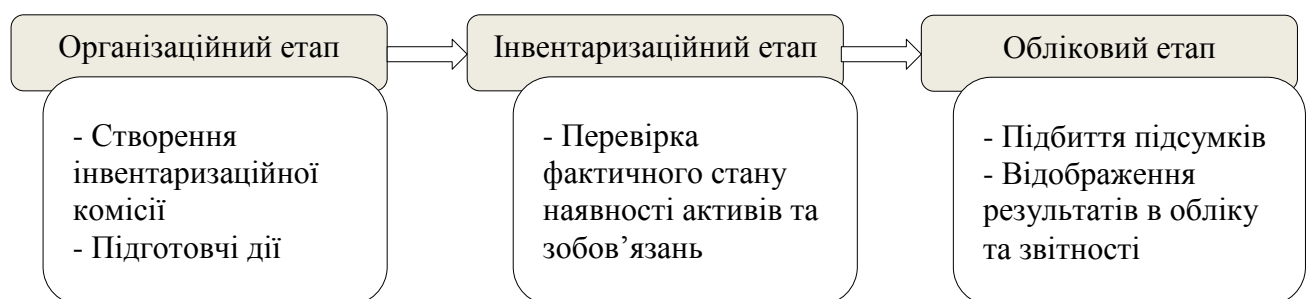


Рис. 3.5. Етапи проведення інвентаризації\*

**Примітка:** \* - сформовано автором самостійно

Таким чином, на рис. 3.5. зображено алгоритм проведення інвентаризації, який включає: створення інвентаризаційної комісії, підготовчі дії, перевірку наявності і стану активів та зобов'язань, підбиття підсумків (результатів) і, нарешті, відображення їх в обліку.

Першим етапом, безумовно, має стати формування інвентаризаційної комісії. Вона створюється за розпорядженням керівника установи державного сектору. До її складу включають представників апарату управління, бухгалтерської служби (або централізованої бухгалтерії) та досвідчених працівників, обізнаних з об'єктами інвентаризації. Ними можуть бути: інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, економісти, бухгалтери і т. д. Очолює інвентаризаційну комісію керівник установи або його заступник.

Відсутність хоча б одного члена комісії при здійсненні інвентаризації є підставою для визнання її результатів недійсними.

Інвентаризаційна комісія під час інвентаризації розрахунків шляхом документальної перевірки повинна установити:

1) правильність розрахунків із банками, з фінансовими, фіскальними органами, з вищепоставленою установою, іншими установами, а також зі структурними підрозділами установи, виділеними на окремі баланси;

2) заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості з недостач і крадіжок та вжиті заходи про стягнення цієї заборгованості. Інвентаризація заборгованості за нестачами і втратами від псування цінностей полягає у перевірці причин, через які затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі та віднесення її на винних осіб або списання у встановленому порядку;

3) правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованості, включаючи суми кредиторської і депонентської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув;

4) реальність заборгованості працівникам з оплати праці та громадянам (безпосередньо або через роботодавців) за соціальними виплатами, визначеними законодавством, а також із безготівкових розрахунків за цими виплатами.

5) чи вжито заходів для стягнення дебіторської заборгованості у встановленому порядку.

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформлюється актом інвентаризації.

Дебіторська і кредиторська заборгованості перевіряються щодо дотримання строку позовної давності, обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, одержаних та виданих векселів, одержаних позичкових коштів, наданих кредитів (позик), з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами та кредиторами.

Для відображення результатів інвентаризації розрахунків за дебіторською та кредиторською заборгованістю, що рахується на обліку установи на момент звітного періоду (інвентаризації), призначений Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами. В акті вказують назви проінвентаризованих субрахунків і суми виявленої неузгодженої дебіторської і кредиторської заборгованості, безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув.

До акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованості, щодо яких строк позовної давності минув, із зазначенням найменування і місцезнаходження таких дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості (для бюджетних установ — листи до установ вищого рівня з приводу виділення коштів для погашення такої заборгованості).

В акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків вказуються прізвище боржника, за що і коли виник борг, дата прийняття судового рішення або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийняте, то зазначаються дата пред'явленого установою позову і сума заборгованості на дату інвентаризації.

Акт складає інвентаризаційна комісія на підставі виявлених залишків сум за документами, які відображаються на відповідних субрахунках, підписує і передає до бухгалтерії. За сумами дебіторської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув, в довідці вказують осіб, винних в пропущенні цих термінів.

Дебіторська заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув, списується за рішенням керівника установи на зміни результату виконання кошторису доходів та видатків за минулий рік.

Окремо складається акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання. В бюджетних установах такий акт затверджується керівником бюджетної установи.

Списання боргу внаслідок неплатоспроможності боржника не є підставою для скасування заборгованості. Заборгованість необхідно відображати поза балансом не менше 3 років з часу списання для спостереження за можливістю її справляння у разі зміни майнового стану боржника.

Ретельно необхідно перевірити і відобразити в довідці суми дебіторської заборгованості, списані з балансу внаслідок неплатоспроможності відповідача і неможливості звернення стягнення на його майно, а саме:

- 1) обґрунтованість списання цієї заборгованості;
- 2) правильність обліку списаної заборгованості за балансом;

3) здійснення нагляду за можливістю її утримання у разі зміни майнового становища боржників.

Приклад відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Бухгалтерське відображення списання заборгованості Шацькій селищній раді\***

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<b>Списання дебіторської заборгованості</b>				
1	Списано суму дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	8511 Витрати за необмінними операціями	2113 Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підприємцям за товари, роботи і послуги	5800
2	Відображено на позабалансовому рахунку безнадійну заборгованість	07	—	5800
<b>Списання кредиторської заборгованості</b>				
1	Списано на дохід суму кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6415 Розрахунки з іншими кредиторами	7511 Доходи за необмінними операціями	3400

**Примітка:** \* - сформовано із використанням [84]

Крім цього, велику роль у заходах поточного контролю розрахунків забезпечує безпосередньо головний бухгалтер Шацької селищної ради. 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 селищної ради;
- додержанням вимог законодавства під час здійснення попередньої оплати товарів, робіт та послуг у випадку їх закупівлі за бюджетні кошти.

Згідно Типового положення про бухгалтерську службу бухгалтерська служба Шацької селищної ради повинна виконувати заходи поточного контролю, тобто заходи, які допомагають контролювати розрахунки ще на стадії їх здійснення (рис. 3.6)

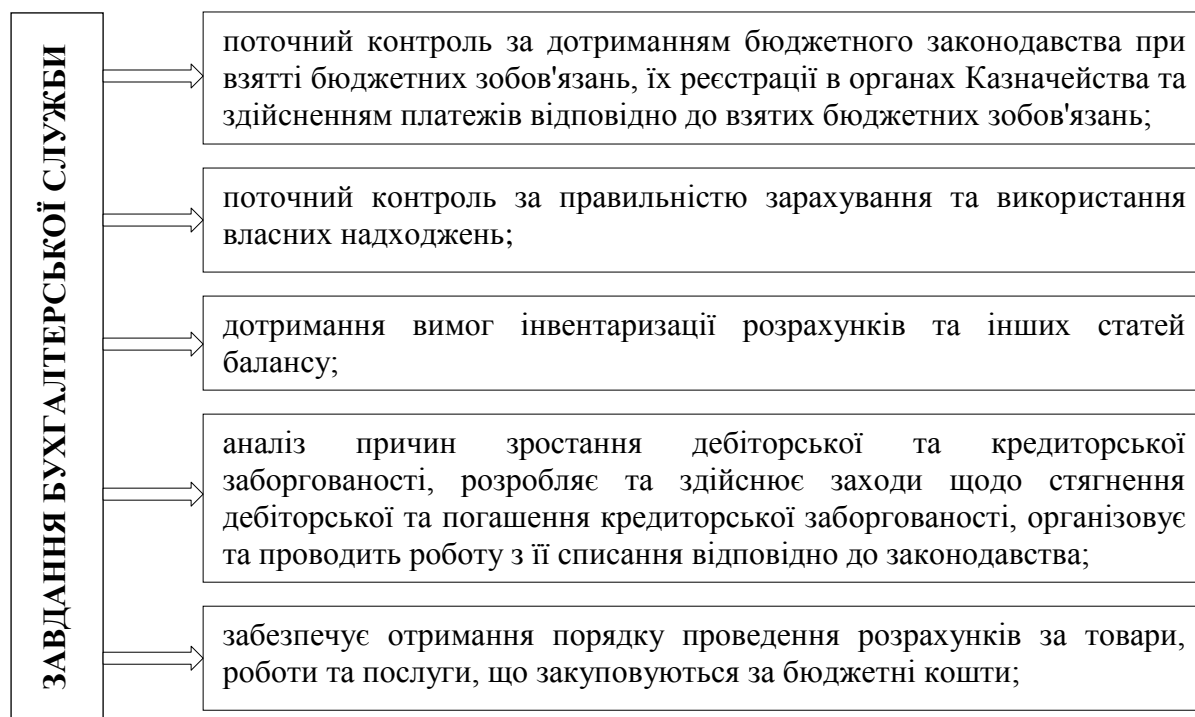


Рис. 3.6. Завдання поточного контролю бухгалтерської служби Шацької селищної ради\*

**Примітка:** \* - сформовано самостійно на основі [70]

Таким чином, бухгалтерська служба має під керівництвом головного бухгалтера забезпечити інформацією відповідальних осіб, насамперед керівника установи, для подальшої підзвітності з метою досягнення результативних показників виконання відповідної бюджетної програми. Це є завершальною ланкою внутрішнього контролю бухгалтерської служби бюджетної установи.

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 3.3.

Таблиця 3.3

Періодичність проведення інвентаризації розрахунків  
Шацької селищної ради\*

Вид розрахунків	Термін інвентаризації	Час проведення
Дебіторська та кредиторська заборгованість	Три місяці	Не раніше 1 жовтня поточного року
Витрати і доходи майбутніх періодів		
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 автором самостійно на основі [61]

Варто зазначити, що інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей проводиться перед складанням річної фінансової звітності (див. табл. 3.3) до дати балансу в період трьох місяців ( тобто 30 вересня до 31 грудня), згідно із п. 10 розділу I Положення №879 [61].

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 Шацької селищної ради відповідають вимогам бюджетного законодавства (обґрунтовані).

Зокрема, обов'язковою умовою для проведення видатків досліджуваної установи – Шацької селищної ради 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 Шацької селищної ради 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 Шацька селищна рада в особі його виконуючого обов'язки селищного голови Цевух Людмили Степанівни, секретаря селищної ради 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.

Результати проведених інвентаризацій розрахунків Шацької селищної ради 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.

Акти інвентаризації розрахунків Шацької селищної ради 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 Шацької селищної ради 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 виконуючого обов'язки селищного голови Шацької селищної ради. Установи державного сектору 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.

На нашу думку, для функціонування системи внутрішнього контролю в установах державного сектору економіки в сучасних умовах господарювання доцільним і бажаним є створення окремого контрольного відділу або введення окремої штатної одиниці для невеликих установ або покладення виконання контрольних функцій на найбільш відповідальних і кваліфікованих працівників адміністративного персоналу, що дозволить керівництву ефективно здійснювати постійний моніторинг діяльності структурних підрозділів, виявляти стратегічні напрями розвитку діяльності бюджетної установи, а також контролювати економічну доцільність здійснення господарських операцій та ефективність використання ресурсів, які є у його розпорядженні.

### Висновки до розділу 3

Ефективна система державного фінансового контролю виступає необхідним атрибутом сучасної демократичної держави, запорукою ефективності використання державних фінансових ресурсів.

Державний фінансовий контроль – це сукупність форм, методів, прийомів проведення ревізій і перевірок фінансово–господарської діяльності підприємств, об'єднань, організацій, установ; законності операцій з формування, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, збереження власності; правильності та своєчасності виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом, державними позабюджетними фондами; постановки бухгалтерського обліку та достовірності звітності.

Проведений аналіз законодавчих, нормативно-правових актів, які регламентують правове регулювання відносин у сфері фінансового контролю в Україні дає можливість зробити висновок, що в кожному з існуючих нині в Україні напрямів цього контролю напрацьована відповідна законодавча база, яка в основному забезпечує організаційно-функціональні потреби контролюючих органів. Однак, вона не в повній мірі вирішує питання розмежування повноважень між цими органами, взаємодії між ними, періодичності проведення перевірок різними державними службами.

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. Відповідно до частини 3 статті 26 Бюджетного кодексу України внутрішній контроль у бюджетному процесі є комплексом заходів, що застосовується керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи.

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 України.

Сучасні вимоги бюджетного законодавства передбачають, передусім, відповідальність керівника установи у досягненні визначеної мети бюджетної програми та її очікуваних результативних показників.

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. Зокрема, щоб правильно провести інвентаризацію, слід керуватися Положенням № 879. Саме воно регулює процедуру інвентаризації та порядок оформлення її результатів.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті написання магістерської роботи здійснено наступні висновки, що підтверджують результат проведеного дослідження:

1. Дослідження історичного розвитку, сутності понять розрахунки, дебіторська й кредиторська заборгованість уможливили формування позиції щодо можливих напрямів удосконалення обліку та контролю і здійснити уточнення понятійного апарату відповідно з сучасними економічними і правовими вимогами та економічною природою розрахунків. Зокрема, визначено:

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

У процесі виконання кошторису доходів і видатків установи державного сектору економіки вступають у грошові відносини, які здійснюються як у готівковій, так і безготівковій формі.

2. 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».

Так активи установи у формі дебіторської заборгованості включають розрахунки із покупцями, замовниками та різними дебіторами: розрахунки в порядку планових платежів, із підзвітними особами, із відшкодування

завданих збитків, з іншими дебіторами та державними цільовими фондами. Також доцільно зауважити, що однією з найбільш розповсюджених причин утворення дебіторської заборгованості в бюджетних установах є несвоєчасна оплата за надані бюджетною установою платні послуги.

3. Щодо кредиторської заборгованості, то вона виникає у випадку здійснення бюджетною установою однієї з перелічених нижче операцій: зарахування коштів на рахунки чи в касу бюджетної установи, отриманих від покупців (споживачів послуг та робіт), до виконання нею своїх зобов'язань (відвантаження продукції, надання послуг та виконання робіт); оприбуткування продукції, прийняття виконаних робіт та наданих послуг, розрахуватися за які бюджетна установа зобов'язується в майбутньому.

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.

4. Основними завданнями обліку розрахункових операцій у бюджетних установах є: своєчасне відображення наявності та руху грошових коштів на рахунках бюджетних установ; забезпечення контролю за раціональним використанням коштів на реєстраційних і поточних рахунках бюджетних установ; правильність відображення розрахункових операцій; забезпечення контролю за своєчасністю платежів і дотриманням установленого порядку розрахунків; забезпечення своєчасного проведення інвентаризації розрахунків та достовірного відображення у звітності стану розрахунків.

5. Досліджувана установа – Шацька селищна рада для обліку розрахунків з постачальниками, підрядниками і замовниками за виконані роботи з капітального будівництва і надані послуги, використовує наступні

субрахунки: 2111, 2113, 6211, 6212, 6213, 6214. Розрахунки з постачальниками і підрядниками за виконані роботи та надані послуги проводяться на підставі документів постачальників: накладних; рахунків-фактур; актів прийнятих робіт, послуг; товарно-транспортних накладних. За кредитом рахунку 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображається заборгованість за отримані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання.

6. Крім розрахунків за товари, роботи та послуги, Шацька селищна рада у своїй діяльності може здійснювати й інші розрахункові операції, до яких відносять:

– розрахунки в порядку планових платежів ( це розрахунки, коли умовами договору передбачена оплата товарів не за окремими операціями постачання, а періодичним перерахуванням коштів в певні строки і в установлених розмірах незалежно від отриманих товарів, субрахунки 2111 та 2113);

– розрахунки з підзвітними особами ( це розрахунки з працівники установи, що отримують аванси на здійснення деяких господарських витрат або на відрядження, субрахунок 2116 );

– розрахунки з відшкодування завданих збитків ( розрахунки за заподіяними установі збитками у вигляді недостач і крадіжок грошових коштів, матеріальних цінностей, втрат від псування матеріальних цінностей, а також суми, що згідно з чинним законодавством України належать утриманню з посадових осіб, винних в порушенні витрачання коштів на службові відрядження, та інші призначені до утримання суми, рах. 2115);

– внутрішні розрахунки ( це розрахунки, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищепоставленими розпорядниками коштів і підвідомчими їм установами, рах. 2711, 6611).

7. Інформаційні технології обліку розрахункових операцій установ державного сектору передбачають використання комп'ютерної форми

ведення обліку розрахунків та їх контроль в процесі виконання кошторису. Вона має ряд переваг перед ручною, серед яких є передбачені в програмі правила ведення обліку (в програму вводяться правила формування тих чи інших проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками).

Ринок програмних продуктів для установ державного сектору є доволі насиченим за своїм асортиментом. Найбільш прийнятними для автоматизації обліку в бюджетних установах є конфігурація «Бухгалтерський облік для бюджетних установ України», розроблена фірмою «Парус».

На практиці бюджетні установи часто не мають можливості використовувати найсучасніші інформаційні системи та технології через високу вартість останніх і довгу процедуру їх освоєння, але для потреб саме бюджетного процесу постійно розробляються власні інформаційні технології.

8. Сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, що передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання.

Державний фінансовий контроль є різновидом фінансового контролю. Він полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни й раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України.

9. Система внутрішнього контролю існує в будь-якій бюджетній установі, але ефективність її забезпечується не завжди. Це зумовлено кризовими явищами в економіці країни, також установи не завжди мають висококваліфікований персонал, достатні матеріальні ресурси та необхідні знання для організації системи внутрішнього контролю і ефективного та раціонального використання його результатів.

Згідно з Бюджетним кодексом України, внутрішній контроль у бюджетному процесі – це комплекс заходів, що вживаються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

10. За допомогою проведення інвентаризації розрахункових операцій у Шацькій селищній раді здійснюється перевірка: правильності розрахунків із банками, з фінансовими, фіскальними органами, з вищеназваною установою, іншими установами; заборгованості підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості з недостач і крадіжок та вживаються заходи щодо стягнення цієї заборгованості; правильності і обґрунтованості сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованості, включаючи суми кредиторської і депонентської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув; реальності заборгованості працівникам з оплати праці та громадянам (безпосередньо або через роботодавців) за соціальними виплатами, визначеними законодавством, а також із безготівкових розрахунків за цими виплатами.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах. 4-те вид. перероб. та доп. Навч. посіб.- К.: Центр учбової літератури. 2011 – 312 с.
2. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский учет и контроль дебиторской и кредиторской задолженности : Учебно-практическое пособие / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров – М. : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2004. – 424 с.
3. Бандурка О. М. Фінансова діяльність підприємства : [Підручник] / О. М. Бандурка, М. Я. Коробов, П. І. Орлов, К. Я. Петрова – К. : Либідь, 1998. – 312 с.
4. Беззубець Л. Л. Вплив комп'ютеризації в бюджетних установах на економічний розвиток / Л.Л. Беззубець // Економічний вісник університету. – 2011. – 317(2). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2011\\_17\\_2/Bezzubets.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_2/Bezzubets.pdf)
5. Бернар Й. Толковый экономический и финансовый словарь : французская, русская, английская, немецкая терминология / Й. Бернар, Ж. К. Колли. – В 2-х т. – Т.1: пер. с фр.. – М.: Международные отношения, 1997. –760 с.
6. Бетге Йорг. Балансоведение / Йорг Бетге [пер. с нем. В.Д. Новодворский, А.С. Бакаева, В.А. Верховова]. – М. : Изд-во «Бухг. учёт», 2000. – 454 с.
7. Бланк И. А. Стратегия и тактика управления финансами / И. А. Бланк – К. : МП «ИТЕМЛтд», СП «АДЕФ-Украина», 1996. – 465 с.
8. Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А. Н. Азрилиана] – М. : Ин-т новой экономики, 1999. – 574 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т. А.Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 672 с.
10. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2-х т. Т. 1. Реформування

бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В. Свірко [та ін.] ; за ред. Л.Г. Ловінської. – К. : Акад. фін. Управління, 2013. – 568 с.

11. Бычков В. А. Бухгалтерский учет для руководителя // В. А. Бычков, С. М. Бычкова, М. Л. Пятов и др. – М. : Проспект, 2000. – 288 с.

12. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 08.07.2010 №2456-VI. – Режим доступу : [http://kodeksy.com.ua/byudzhetniy\\_kodeks\\_ukraini.htm](http://kodeksy.com.ua/byudzhetniy_kodeks_ukraini.htm).

13. Ващенко Ю. В. Банківське право [Навч. посібник] / Ю. В. Ващенко – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 344 с.

14. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Даніел Г. Шорт; пер. з англ. О.Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1997. – 943 с.

15. Вещунова Н. Л. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности / Н. Л. Вещунова, А. Ф. Фомина – СПб. : Издательский торговый дом «Герда», 2000. – 640 с.

16. Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник. / Л.К. Воронова. – К: Прецедент; Моя книга. – 2006. – 448 с.

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. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [Монографія] // С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 223с.

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

20. Дембинский Н. В. Теория советского бухгалтерского учета : [учебное пособие] / Н. В. Дембинский. – Минск : Гос. изд-во БССР, 1957. – 83 с.

21. Дідик А.М., Лемішовський В.І. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність [навч. посіб.] – Львів: Видавництво «Апріорі», 2017. – 1168 с.
22. Дорошенко О.О. Проблемні аспекти обліку розрахунків бюджетних установ у період трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі / О.О. Дорошенко, Т.В. Журавльова // Економіка і суспільство. – 2016. – Випуск 7. – С. 906-909.
23. Економічна енциклопедія : у 3-х томах. Т.1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К. : «Академія», 2000. – 864 с.
24. Ефремов И. А. Бухгалтерский учёт в угольной промышленности : Учебник для техникумов. / И. А. Ефремов, Ю. С. Игумнов – [3-е из., перераб. и доп.] – М. : Недра, 1987. – 312 с.
25. Завгородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Завгородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко – [2-ге вид.]. – Львів : «Центр Європи», 1997. – 576с.
26. Золотогоров В. Г. Инвестиционное проектирование / В. Г. Золотогоров – М. : Инфра-М, 2001. – 288 с.
27. Калінюк Н.В. Удосконалення системи управління місцевими фінансовими ресурсами / Дис. канд.наук з держ.управління: 25.00.04. // Н.В. Калінюк. – К.: 2005. – 214 с.
28. Колпакова Г. М. Как управлять дебиторской задолженностью / Г. М. Колпакова – М. : Современная экономика и право, 2000. – 136 с.
29. Коритник Л.П. Новації бухгалтерського обліку бюджетних установ щодо розрахунків з приводу обов'язкових платежів / Л.П. Коритник, О.В. Клименко // . – 2016. –№3. – С.304-311
30. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : Підручник / М. В. Кужельний, В.Г. Лінник — К. : КНЕУ, 2001. — 334 с.
31. Левицька С.О. Автоматизація бухгалтерського обліку як визначний фактор ефективності облікової системи вітчизняних підприємств /

С.О. Левицька, А.В. Романюк // Вісник Національного університету водного господарства. – 2010. – № 2. – С. 156-163.

32. Леня В.С. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. – Чернігів: Десна Поліграф. – 2016. – 560 с.

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

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

35. Лучков О. І. Визначення оптимального розміру дебіторської заборгованості / О. І. Лучков // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №1 (19). – С. 22-27.

36. Максимова В.Ф. Організація державного фінансового контролю: Навчальний посібник. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 276 с.

37. Матіцина Н. Основи регулювання розрахункових відносин шляхом управління дебіторської заборгованістю / Н. Матіцина //Науково-практичний журнал Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. – №12 – С.38-42.

38. 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.

39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051/](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_051/).

40. Моисеенко Г. И. Теория бухгалтерского учета : Учебник / Г. И. Моисеенко. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 232 с.

41. Наконечна Н.В. Облік в бюджетних установах: опорний конспект лекцій для студентів за напрямом підготовки 6.030509 «Облік і аудит» /

Н.В. Наконечна. – ЛьвДУВС, Львів: Видавництво ТзОВ “Ліга-Прес”. – 2014. – 124 с.

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання» від 24.12.2010 №1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>

43. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; [пер. с англ. А.В. Чмеля, Д.Н. Исламгулова; под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 496 с.

44. Никитин В. М. Теория бухгалтерского учета : [курс лекций] / В. М. Никитин, Д. А. Никитина. – М. : «Дело и Сервис», 1999. – 320 с.

45. Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях: навч. посіб. для студ. напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» / М.М. Коцупатрий, С.І. Ковач, К.В. Безверхий. – К.: КНЕУ, 2015. – 196 с.

46. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: монографія / В.О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263 с.

47. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/>

48. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://minfin.com.ua>

49. Офіційний веб-сайт Шацької селищної ради [Електронний ресурс].– Режим доступу : <https://shsrada.gov.ua/>

50. Палий В.Ф. Финансовый учет : учебное пособие в 2-х ч. (Часть 1). / В.Ф. Палий, В.В. Палий – М. : ФВК-ПРЕСС, 1998. – 304 с.

51. Пачоли Лука. Трактат о счетах и записях / Лука Пачоли : [изд. подготовил Соколов Я.]. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 288 с.

52. Петров А. М. Контроль за движением дебиторской и кредиторской задолженности / А. М. Петров // Современный бухучет. – 2004. – №9. – С. 6-11.

53. Петров А. М. Проблемы современной экономики [Электронный ресурс] / А. М. Петров // Евразийский международный научно-аналитический журнал. – 2007. – №1 (21). – Режим доступа: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1295#ftn1>.

54. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/para14#n14>.

55. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України № 2755-VI від 02.12.2010 ( зі змінами ). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

56. Подцерковний О. П. Грошові зобов'язання господарського характеру: проблеми теорії та практики / О. П. Подцерковний. – [Вид. 2.] – К.: «Юстініан», 2007. – 424 с.

57. Позняковська Н. М. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку у державному секторі / Н. М. Позняковська // Вісн. нац. унту водного госп-ва та природокористування. –2009. – Ч. 2. – С. 396-403.

58. Поліщук В.В. Механізми вдосконалення парламентського фінансового контролю (на прикладі Автономної Республіки Крим). Дис. канд. наук з держ.управління: 25.00.02. // В.В. Поліщук. – Харків: 2005.

59. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88 (зі змінами). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

60. Положення про конкурсний відбір суб'єктів оціночної діяльності [Електронний ресурс]: Наказ Фонду державного майна України від 31.12.2015 №2075. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0060-16>

61. Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014 р. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

62. Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.0.1996 року № 116. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>

63. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. №309. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>

64. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

65. Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей [Електронний ресурс]: Закон України від 06.06.1995 року №217/95-ВР. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/217/95-%D0%B2%D1%80>

66. Про відкритість використання публічних коштів [Електронний ресурс]: Закон України від 15.09.2015 № 679-VIII (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/183-19>

67. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main>

68. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [Електронний ресурс]: Постанова правління НБУ від 29.12.2017 №148. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>.

69. Про затвердження порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 23.07.2015 р. № 664 (зі змінами). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>.

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

71. Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України № 117 від 23.04.2014 р.. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2014-%D0%BF/ed20171021>

72. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; [пер. с англ. под. ред. В. А. Микрюкова] / – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998.- 616 с.

73. Самойлов С. В. Кредиторская задолженность предприятий торговли и общественного питания. Вопросы бухгалтерского учета и налогообложения / С. В. Самойлов // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. – 2004. - №4. – С.9-11.

74. Свірко С. В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства / С. В. Свірко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 5. – С. 478-484. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape\\_2014\\_5\\_60](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2014_5_60)



75. Світ словників [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://mirslovarei.com/content\\_eco/plan-organizacii-buxgalterskogo-ucheta-4723.html](http://mirslovarei.com/content_eco/plan-organizacii-buxgalterskogo-ucheta-4723.html).

76. Семенишена Н.В. Міжнародний досвід стандартизації та його вплив на формування інституту бухгалтерського обліку в Україні. Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія Економічні науки. 2012. Випуск 3 (69). Том 2. С. 185–189.

77. Семенишена Н.В., Кушнір Л.А. Международная стандартизация и реформирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности Украины : институциональный подход. Финансы и учет. 2011. № 2. С. 24–27.

78. Соколов Я. В. Занимательные очерки истории бухгалтерского учета. [Електронний ресурс] // Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров – 2001. – Режим доступу до журн. : <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=51&breakIIrISCevINDDIIIssdsdiDDDD51DI=1#breakIIrISCevINDDIIIssdsdiDDDD51DI1>

79. Семенишена Н.В. Відмінності національних облікових систем як перешкоди на шляху до міжнародної стандартизації. Збірник праць Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні» / за заг. ред. проф. В.Д.Базилевича. Київ : КНЕУ. 2009. С. 327–329.

80. Сопко В.В. Інформаційні технології в організації облікового процесу / В.В. Сопко // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1. – С. 15-22.

81. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні: Авторефер. Дис.. канд. екон. наук. – К.: НДФІ при Міністерстві фінансів України, 2002.

82. Сторожук Т. М. Облікова політика підприємства: сутність і призначення/ Т. М. Сторожук // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право) – 2009. – №3 (46). – С. 130-137.

83. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібн. / Л.О. Терещенко, І.І. Матієнко-Зубенко. – К. : Вид-во КНЕУ, 2004. – 187 с.
84. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.
85. Тихомиров Е. Ф. Финансовый менеджмент / Е. Ф. Тихомиров. – М.: Академия, 2006. – 384 с.
86. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
87. Хорунжак Н. М. Організаційні засади розвитку системи обліку бюджетних установ у сучасних умовах / Н. М. Хорунжак // Бізнес Інформ. – 2013. – № 12. – С. 269-275.
88. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. / Н. М. Хорунжак – Тернопіль : ТНЕУ. – 2013. – 248 с.
89. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 № 435-TV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
90. Янчева Л.М., Акімова Н.С., Новицька Н.В. Удосконалення методики обліку та формування резерву сумнівних боргів / Н.С. Акімова, Н.В. Новицька // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг: Зб.наук.праць/ Редкол.:О.І.Черевко (відпов.ред.) та ін.: Харк.держ.унів.харчування та торгівлі: Харків, 2007. – Вип.1(5). – Т.1 – С.3-8
91. Яремко С. Впровадження інформаційних систем в організаційно-управлінські структури бюджетних установ / С.А. Яремко // Вісник Хмельницького національного університет. – 2015. – № 1. – С. 237-241.

92. Auditing theory and practice / Roger H. Hermanson, Jerry R. Strawser, Robert H. Strawser. – 6th ed. – IRWIN, 1993. – 907 p.
93. Materials science and metalworking / P.Fedirko, V.Krol, T.Hutsol, S.Kiurchev, L.Mykhailova, N. Semenysheva et al. Traicon, 2017.
94. Influence of Sowing Methods and Seeding Norms on Crop Production and Bean Harvest / Ovcharuk, O.V., Hutsol, T.D., Ovcharuk, V.I., Mykhailova, L.M., Semenysheva, N.V., Dziedzic, B. // Scientific Achievements In Agricultural Engineering, Agronomy And Veterinary Medicine. Polish - Ukrainian Cooperation. Scientific Monograph Vol. II. 2017.
95. Semenysheva, N.V. Problems of Accounting Reform in Ukraine: Institutional Aspects. The 12th Doctoral Conference of Faculty of Finance and Accounting at University of Economics (27th May 2011), Prague : Collection of Papers. Volume I . 2011. P. 277–281.
96. Semenysheva, N.V. Institutional analysis of accounting problems in Ukraine. Materiały VIII Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji «Europejska nauka XXI wiek 2012». Volume 4. Ekonomiczne nauki.: Przemysł. Nauka i studia P. 10–13.