

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
(освітній рівень)

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____ – _____

на тему: «Облік і контроль доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору на прикладі ГУНП в Хмельницькій області»

ДРОО.021173.01.06.00

Виконав: студент 2 курсу, групи ОАмз-21-1 _____ В.О. Носенко
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник к.е.н., доцент _____ І.Ю. Фесун
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування _____ Л.В. Скоробогата
Підпис, дата Ініціали, прізвище
_____ 2022 р.

Хмельницький, 2022

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління
 Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування
 Освітній рівень Магістр
 Галузь знань 07 Управління та адміністрування
 Спеціальність 071 Облік і оподаткування
 Спеціалізація _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку, аудиту та
 оподаткування Л.В. Скоробогата
 “ _____ ” _____ 2022 року

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)

Носенку Валерію Олександровичу

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема проекту (роботи) Облік і контроль доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору на прикладі ГУНП в Хмельницькій області

Керівник проекту (роботи) Фесун Ірина Юріївна, к.е.н., доцент

(Прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ректора університету від 1 липня 2022 р. № 83, додаток № 14

2. Строк подання студентом проекту (роботи) на кафедру 10 грудня 2022 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-законодавча база, практичні консультації, наукові праці і статті вчених і повідних фахівців у царині бухгалтерського обліку і контролю в державному секторі, навчальні посібники та підручники, фактографічні дані ГУНП в Хмельницькій області

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

Вступ. Розділ 1 Теоретичні засади обліку та контролю доходів від обмінних операцій в державному секторі. Розділ 2 Облік та контроль доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору: практичний досвід ГУНП В Хмельницькій області. Розділ 3 Напрямки вдосконалення обліку та контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору. Висновки. Перелік джерел посилань. Додатки

5. Перелік графічного матеріалу (із зазначенням обов'язкових креслень)

1. Мета, об'єкт, предмет і завдання дослідження; 2. Склад доходів бюджетних установ як суб'єктів державного сектору; 3. Класифікація доходів від обмінних та необмінних операцій за НПСБОДС 124 «Доходи»; 4. Організаційна структура ГУНП в Хмельницькій області; 5. Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів виконання кошторису ГУНП в Хмельницькій області за 2020–2021 роки; 6. Бухгалтерський облік бюджетних асигнувань ГУНП в Хмельницькій області за грудень 2021 року; 7. Бухгалтерський облік доходів від обмінних операцій за спеціальним фондом ГУНП в Хмельницькій області; 8. Бухгалтерський облік доходів від операційної оренди майна ГУНП в Хмельницькій області у лютому 2020 року; 9.

Послідовність тематичної ревізії доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору; 10. Порівняльна характеристика методів обліку доходів суб'єктів державного сектору (касового і нарахування); 11. Процедури внутрішнього контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору; 12. Критерії оцінки ефективності внутрішнього контролю доходів від обмінних операцій установ державного сектору

6. Консультанти розділів дипломного проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Фесун І.Ю., к.е.н., доцент	01.09.2022	01.09.2022
2	Фесун І.Ю., к.е.н., доцент	26.09.2022	26.09.2022
3	Фесун І.Ю., к.е.н., доцент	20.10.2022	20.10.2022

7. Дата видачі завдання: 01 вересня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п\п	Назва етапів (розділів) дипломного проекту (роботи)	Строки виконання етапів проекту (роботи)	Примітки
1	Визначення (обрання) теми дипломної роботи, подання заяви на затвердження теми	01.07.2022	Виконано
2	Складання та уточнення плану дипломної роботи, оформлення та затвердження завдання	01.09.2022	Виконано
3	Опрацювання літературних джерел, законодавчих і нормативних актів, НПСБОДС, МСБОДС, збирання та обробка статистичних, фінансово-облікових, звітних даних, проведення аналітичних розрахунків, контрольних заходів, формування робочих документів до дипломної роботи	10.09.2022	Виконано
4	Написання розділу 1	26.09.2022	Виконано
5	Написання розділу 2	20.10.2022	Виконано
6	Написання розділу 3	21.11.2022	Виконано
7	Підготовка висновків та пропозицій	03.12.2022	Виконано
8	Проходження нормоконтролю, перевірки на плагіат, остаточне оформлення дипломної роботи, підготовка тексту виступу й ілюстративного матеріалу до захисту	07.12.2022	Виконано
9	Подання оформленої дипломної роботи науковому керівнику для оформлення відгуку та попередній захист дипломної роботи на кафедрі ОАО	10.12.2022	Виконано
10	Захист дипломної роботи на засіданні екзаменаційної комісії кафедри ОАО	16.12.2022	Виконано

Студент

Підпис

В. О. Носенко

Ініціали, прізвище

Керівник проекту (роботи)

Підпис

І. Ю. Фесун

Ініціали, прізвище

АНОТАЦІЯ

Носенко Валерій Олександрович. Облік і контроль доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору на прикладі ГУНП в Хмельницькій області. – Рукопис на здобуття освітнього рівня «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Хмельницький: Хмельницький національний університет, 2022.

Реформування державних фінансів та пов'язана із ним модернізація облікової системи державного сектору суттєво змінює організацію та методіку обліку і контролю доходів від обмінних операцій, як одного з ключових об'єктів управлінського впливу. Відтак, постає об'єктивна потреба в розробці теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо перспективного розвитку обліку і контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних і практичних питань організації та методіки обліку і контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору.

Об'єкт дослідження – практика обліку і контролю доходів від обмінних операцій ГУНП в Хмельницькій області.

Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання та комплексних додатків. У вступі визначено актуальність теми, мету і завдання, предмет і об'єкт дослідження. В першому розділі розглянуто теоретичні засади обліку та контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору. У другому розділі проведено оцінку організаційно-економічних особливостей ГУНП в Хмельницькій області, складеної практики обліку і контролю доходів за обмінними операціями установ державного сектору. У третьому розділі викладено рекомендації за напрямками удосконалення обліку та контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору. У висновках узагальнено результати дослідження в контексті реалізації поставленої мети та завдань.

За результатами дослідження опубліковано тези:

Носенко В. О. Концепція бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору / І. Ю. Фесун В. О. Носенко // Актуальні проблеми економіки, фінансів, менеджменту і права: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (Житомир, 2 грудня 2022 р.). – Житомир: ЦФЕНД, 2022. – С. 63–65.

Ключові слова: бюджетні асигнування, власні надходження, внутрішній контроль, загальний фонд, інспектування, обмінні операції, необмінні операції, доходи, кошторис, спеціальний фонд, суб'єкт державного сектору, фінансовий контроль

10.12.2022

Валерій НОСЕНКО

ЗМІСТ

	С.
Вступ.....	6
1 Теоретичні засади обліку та контролю доходів від обмінних операцій в державному секторі	8
1.1 Доходи суб'єктів державного сектору як економічна категорія та об'єкт обліку і контролю	8
1.2 Специфіка та класифікація доходів від обмінних операцій	17
1.3 Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю доходів від обмінних операцій	26
2 Облік та контроль доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору: практичний досвід ГУНП В Хмельницькій області	32
2.1 Організаційно-економічна характеристика ГУНП в Хмельницькій області як базовий чинник організації обліку та контролю доходів від обмінних операцій	32
2.2 Облік бюджетних асигнувань	38
2.3 Облік власних надходжень від обмінних операцій	44
2.4 Інспектування доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору органами ДАС	56
3 Напрямки вдосконалення обліку та контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору	67
3.1 Планування розвитку бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору	67
3.2 Удосконалення внутрішнього контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору	78
Висновки	89
Перелік джерел посилань	92

Додаток А Організаційно-розпорядчі документи ГУНП в Хмельницькій області	96
Додаток Б Планово-кошторисна документація ГУНП в Хмельницькій області за 2020 – 2021 рр.	112
Додаток В Звітно-статистична документація ГУНП в Хмельницькій області за 2020 – 2021 рр.	119
Додаток Г Первинно-облікова документація з обліку доходів від обмінних операцій ГУНП в Хмельницькій області за 2020 – 2021 рр.	144

ВСТУП

Модернізація державних фінансів значною мірою націлена на зміну системи фінансування суб'єктів державного сектору та зростання їх економічної самостійності. Ця обставина визначає необхідність розробки нових механізмів управління бюджетними установами й організаціями. Тому неминучою стає модернізація існуючої системи бухгалтерського обліку, спрямована на забезпечення завдань ефективного управління суб'єктами державного сектору. Насамперед, це стосується системи бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій (на які традиційно припадає понад 95% сукупних доходів установ державного сектору), що виступає основною формування інформаційно-аналітичного забезпечення управління суб'єктами державного сектору, спрямованого на підвищення ефективності їх діяльності.

Водночас створення сучасної системи управління суб'єктами державного сектору зумовлює необхідність розробки принципово нових форм та методів контролю, підходів до розуміння його сутності. З огляду на відсутність законодавчо закріплених інструкцій щодо формування, функціонування та оцінки системи внутрішнього контролю у бюджетних установах, особливої актуальності набуває також опрацювання питань впровадження і вдосконалення системи внутрішнього контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору.

Над вивченням проблематики бухгалтерського обліку доходів суб'єктів державного сектору у різні часи працювала чимало вітчизняних науковців, зокрема Н.М. Бондаренко, І.М. Вигівська, В.В. Дем'янишин, Р.Т. Джога, Т.Г. Китайчук, С.О. Левицька, В.І. Лемішовський, В.С. Лень, Ю.Д. Малярєвський, Л.В. Панкевич, С.В. Свірко, Н. Ценклер та інші. Питання організаційно-методичного забезпечення фінансового контролю доходів установ державного сектору вивчалися у працях Л.В. Гуцаленко, І.Д. Деміна, В.А. Дерія, Л.А. Люлюкова, М.М. Коцупатрого, О. Прокопишин, С.В. Савчук. Однак, незважаючи на широке коло авторів, які займаються вказаними питаннями,

чимало аспектів організації та практичної реалізації обліку та контролю доходів від обмінних операцій в установах державного сектору залишаються недослідженими та потребують глибокого опрацювання, що й обумовило вибір теми дипломної роботи, її предмет, мету, завдання та структуру дослідження.

Метою дипломної роботи є розробка теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо розвитку обліку і контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору, спрямованих на покращення якості інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень в бюджетному секторі. Для реалізації поставленої мети в роботі вирішуються такі завдання:

- дослідити сутність доходів від обмінних операцій та умов їх визнання з метою уточнення понятійного апарату, класифікації та порядку їх оцінки;
- узагальнити та оцінити практичний досвід організації та методики обліку і контролю доходів за обмінними операціями суб'єктів державного сектору;
- обґрунтувати напрямки вдосконалення системи обліку доходів від обмінних операцій державних установ;
- розробити організаційно-методичні заходи формування ефективної системи внутрішнього контролю доходів від обмінних операцій у державному секторі.

Предметом дипломної роботи є сукупність теоретичних і практичних питань організації та методики обліку і контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору. Об'єктом дослідження є практика обліку і контролю доходів від обмінних операцій Головного управління Національної поліції (далі – ГУНП) в Хмельницькій області.

Для вирішення поставлених у роботі завдань використані загальнонаукові методи пізнання (логічний аналіз, систематизація, дедукція та індукція, конкретизація та абстрагування), а також спеціальні методичні прийоми (системний підхід, порівняльний аналіз, формалізація, документація рахунки і подвійний запис, балансове узагальнення).

Теоретичну основу дослідження склали наукові і методичні праці вчених і практиків у сфері бюджетного обліку і фінансового контролю, нормативно-правові акти, документація суб'єктів державного сектору.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

1.1 Доходи суб'єктів державного сектору як економічна категорія та об'єкт обліку і контролю

Організація обліку та контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору на сучасному етапі знаходиться у безпосередній залежності від векторів трансформації наукових поглядів на економічну категорію доходів у державному секторі економіки. Підвалини такого стану речей продиктовані об'єктивною потребою підвищення ефективності державних витрат за рахунок створення раціональної мережі бюджетних установ та підвищення якості державних послуг, які ними надаються.

Як відомо, неефективні державні витрати виникли одночасно з появою перших держав і продовжують існувати протягом усієї історії розвитку людства. Від цієї проблеми не має панацеї, але в науці та практиці склалися певні способи зниження неефективних державних витрат та мінімізації їх негативного впливу. Одним з таких способів, що складає фундамент сучасної бюджетної системи України, є бюджетування, орієнтоване на результат (*performance budgeting*), також відоме як програмно-цільовий метод бюджетного фінансування.

У найзагальнішому вигляді таке бюджетування являє собою систему формування (виконання) бюджету, що відображає взаємний зв'язок між запланованими (здійсненими) бюджетними видатками та очікуваними (досягнутими) результатами [32, с. 13]. При цьому увага акцентується, насамперед, на результатах, яких необхідно досягти в бюджетній сфері, і лише після цього вирішується питання щодо джерел залучення, способів та ефективності використання необхідних ресурсів. Хоча варто відзначити, що незважаючи на тривалу історію використання цього підходу в управлінні суспільними

фінансами, загальноприйнятого розуміння як самого програмно-цільового методу бюджетування, так і його окремих елементів не сформувалося. При цьому існуюча практика застосування цього методу у різних країнах дуже різноманітна і залежить від рівня розвитку економічної системи. Приміром, залежно від використання інформації про результати бюджетної діяльності в бюджетному процесі, виділяють чотири форми програмно-цільового бюджетування:

1) бюджетування на основі задокументованої результативності (performance-reported budgeting) – передбачає формування інформації про виконання бюджету як частину бюджетної документації, але вона не використовується учасниками бюджетного процесу для розподілу фінансових ресурсів;

2) бюджетування з урахуванням ефективності (performance-informed budgeting) – відноситься до бюджетного процесу, в якому результати виконання програм приймаються до уваги, проте ця інформація використовується тільки як несуттєвий чинник для ухвалення рішень;

3) бюджетування на основі результативності (performance-based budgeting) – інформація про результати використання бюджетного фінансування відіграє ключову роль у розподілі ресурсів поряд з безліччю інших факторів, але не обов'язково впливає на кількість розподілених ресурсів;

4) бюджетування, орієнтоване на результат (performance-determined budgeting) – означає, що розподіл ресурсів безпосередньо пов'язаний з продуктивністю їх використання, тобто ефективністю [24, с. 112].

Саме реформування системи державних фінансів на основі-програмно-цільового підходу стало поштовхом для перегляду концепції доходів суб'єктів державного сектору. У пострадянський період (який у бюджетній сфері фактично тривав до кінця ХХ ст.) в бюджетній сфері не існувало чіткого визначення доходів. Натомість на означення доходів використовувалася економічна категорія «фінансування», у яку вкладався сенс було «забезпечення бюджетних установ грошовими коштами для здійснення їхньої статутної діяльності» [12, с. 52]. До джерел фінансування бюджетних установ за цих умов відносилися, крім коштів державного та місцевих бюджетів, грошові надходження у вигляді плати за надані

послуги, а також гуманітарної допомоги, шефської (спонсорської) допомоги тощо. Одночасно на означення близьких за смисловим навантаженням економічних явищ використовувалися економічні категорії: кошти загального фонду (або бюджетні кошти, бюджетні асигнування) і кошти спеціального фонду (або позабюджетні кошти, позабюджетне фінансування). Якщо джерелом походження перших традиційно виступав бюджет (державний чи місцевий), то джерела позабюджетних коштів впливають з їх визначення. Так, спеціальні кошти – це доходи суб'єктів державного сектору, «які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції або іншої діяльності, що провадиться па підставі відповідних нормативно-правових актів, і використовують за цільовим призначенням згідно з кошторисом доходів і видатків установи» [12, с. 251]. Викладене проілюстроване на рисунку 1.1.

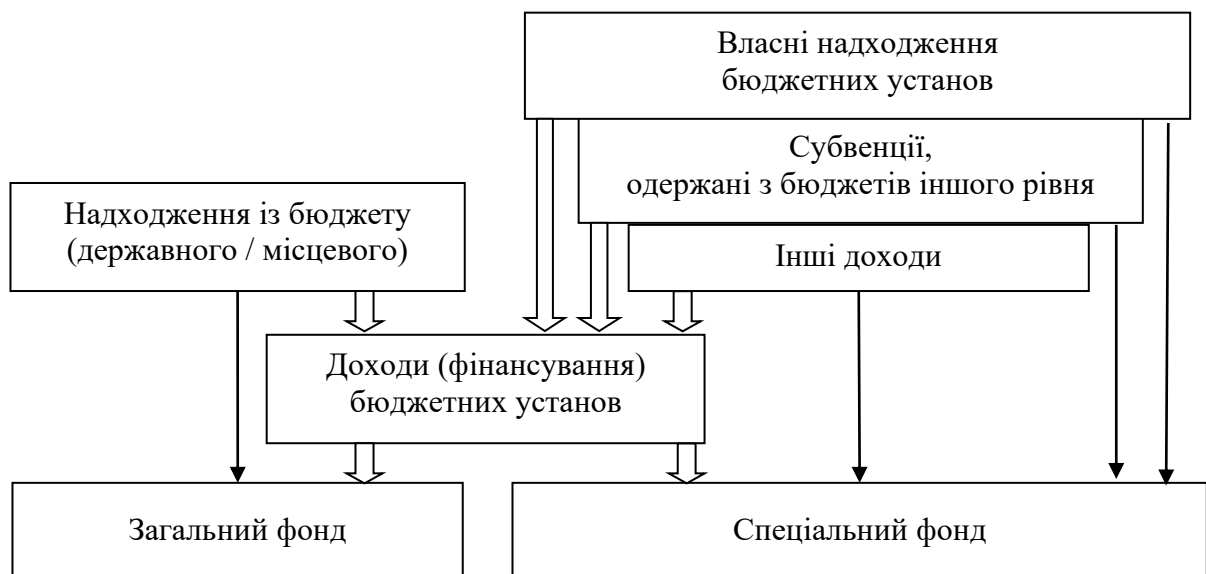


Рисунок 1.1 – Склад доходів бюджетних установ як суб'єктів державного сектору

Таке трактування стало результатом першого етапу реформування вітчизняної бюджетної, коли починаючи з 2000 року усі кошти суб'єктів державного сектору, представлених бюджетним установами, по суті, розглядаються як бюджетні, а їх надходження і витрачання планується в кошторисах доходів і видатків бюджетних установ. Вони представлені, з одного боку, коштами загального фонду бюджету, а з іншого – включаються до

спеціального фонду бюджету як власні надходження таких суб'єктів на покриття відповідних спеціальних видатків. Більше того, розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди передбачена як ч. 4 ст. 13 Бюджетного кодексу України, так і законами про Державний бюджет.

Варто зауважити, що перелік доходів спеціального фонду в Україні закріплений Бюджетним кодексом і визначається Кабінет Міністрів України (рисунок 1.2).

Одночасно наголошується, що такі доходи отримуються суб'єктами державного сектору в особі бюджетних установ додатково до коштів загального фонду бюджету. Головна вимога до кваліфікації доходів як власних надходжень бюджетної установи в бюджетному обліку – належність джерела доходу і реципієнта до різних бюджетів, тому надходження у вигляді майна (активів) в натуральній формі від інших установ, які відповідно до законодавства виконують функції з управління об'єктами державної (або комунальної) власності, у межах одного бюджету, не зараховується до складу власних надходжень таких бюджетних установ. Крім того, кошти спеціального фонду підлягають розподілу за повною економічною класифікацією на здійснення цільових витрат відповідно до законодавства, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням суб'єктом державного сектору покладених на них функцій.

Сучасна економічна література не надто відійшла від розуміння доходів, що склалося в пострадянській період. І значна частина науковців ототожнює доходи суб'єктів державного сектору із асигнуваннями, отриманими з державного або місцевих бюджетів. Професорка Свірко С.В. визначає доходи бюджетних установ як надходження грошових коштів за рахунок державних коштів з метою виконання кошторису доходів і видатків [13, с. 229]. Своєю чергою, професорка Левицька С.О. розширює попереднє визначення доходів і трактує їх як отримані з державного і місцевого бюджетів, а також генеровані бюджетними установами асигнування [33, с. 362]. І це визначення підтримується Лемішовським В.І., котрий наголошує на безповоротності коштів державного або місцевих бюджетів, які надаються у порядку фінансування діяльності бюджетних установ [23, с. 456].

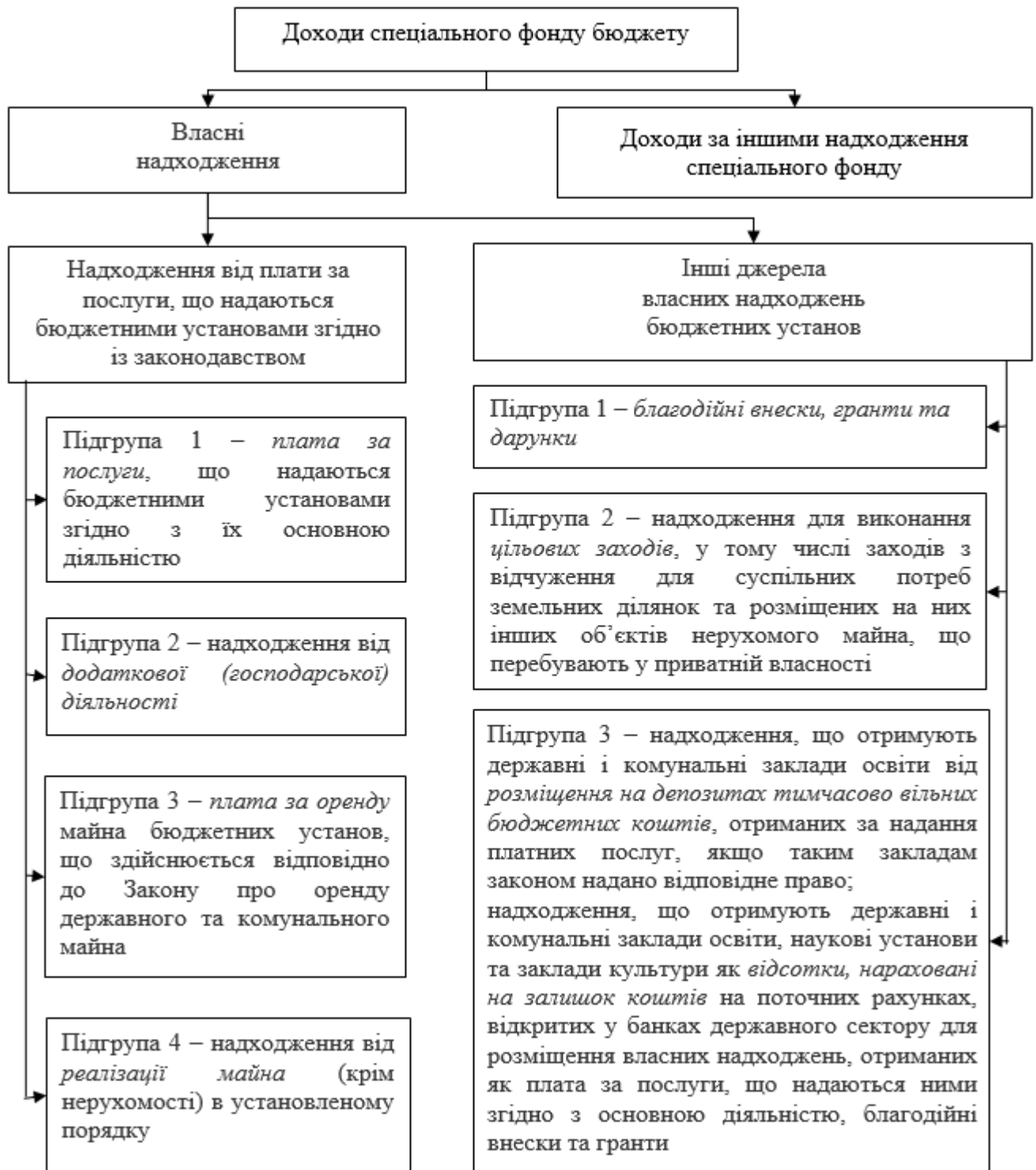


Рисунок 1.2 – Склад доходів спеціального фонду бюджетних установ за Бюджетним кодексом України (у редакції 2022 року)

Суто технологічний аспект визначення доходів суб'єктів державного сектору використовується у методичному керівництві зі статистики державних фінансів. Статистичний показник доходу формується первинними доходами, які

оплачуються резидентними суб'єктами економічної системи учасникам виробництва (крім доходів від власності). У ресурсній частині показника записується величина валової доданої вартості (на рівні економіки загалом – валового внутрішнього продукту), що переноситься з рахунку виробництва (продукції, робіт, послуг). У використанні відображаються витрати із доданої вартості, наприклад, оплата праці найманих працівників, податки на виробництво та імпорт, що виплачуються в результаті участі у виробництві, за вирахуванням субсидій. Балансуючою статтею формування доходів у даному разі виступає прибуток (операційна різниця) та змішані доходи, які також показуються на стороні використання валових находжень (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Технологічний аспект визначення доходу як економічної категорії

Зауважимо, що прибуток (операційна різниця) наразі розглядається як частина доданої вартості, що залишається після покриття витрат суб'єкта економічної системи. Ця стаття визначає прибуток (або збиток) без урахування доходів від власності. Для некорпоративних творень, наприклад домогосподарств, балансуюча стаття містить елемент винагороди за роботу, який не може бути відділений від доходу власника або підприємця, тому така балансуюча стаття розглядається як змішаний дохід.

На наше переконання, представлені визначення не тільки не розкривають сутність доходу, але й не враховують економічних законів, виходячи з яких такі доходи формуються як в державному, так і в комерційному секторі економіки. Натомість міжнародні стандарти містить принципово відмінний підхід. Приміром,

у МСБОДС 9 «Дохід від обмінних операцій», доходи визначені як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності, що забезпечує зростання чистих активів (власного капіталу) суб'єктів державного сектору, окрім приросту за рахунок внесків власників. Наголошується, що суми, зібрані органами державної влади чи іншими суб'єктами державного сектору в порядку виконання ними основної діяльності (як от, податкові надходження), не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення балансових активів чи зменшення зобов'язань, тому вони виключаються зі складу доходу.

Подібне визначення містить національний стандарт НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності»: «доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника)» [8].

Таки чином, сучасні погляди на категорію доходу як у підприємницькому, так і в державному секторі пов'язуються з поняттям економічної вигоди, що й не дивно з огляду на впровадження програмно-цільового підходу до управління державними фінансами. Тому розглянемо цю категорію детальніше.

У загальному розумінні під вигодою традиційно розуміється здобутий із чогось прибуток, користь, інтерес чи перевага. Тому економічна вигода, виражена у грошовій чи натуральній формі, вживається як синонім доходу у податковому та бухгалтерському нормо-творенні. Причому економічна вигода у грошовій чи натуральній формі визнається доходом за умови, що:

- 1) така вигода може бути оцінена у вартісному вимірнику;
- 2) вигода пов'язана з приростом економічних ресурсів суб'єкта господарювання, що є таким по суті, незважаючи на юридичну форму.

Це означає, що отримання прибутку завжди еквівалентне збільшенню економічних вигід, а ось наявність економічного зиску не завжди свідчить про виникнення доходу у тій чи іншій формі. Як приклад можна навести економічну вигоду від отримання безвідсоткової позики. Така вигода може бути визначена та

оцінена у вартісному вираженні, але вона не є доходом у буквальному розумінні, оскільки не передбачає переходу прав власності на економічні ресурси, які передаються за умовами договору позики. Звісно, можна говорити про економічну вигоду від економії на відсотках, однак діючі правові норми її не враховують.

Більшої конкретики у розумінні економічних вигід додає бухгалтерське трактування. У бухгалтерському обліку збільшення економічних вигід розглядається як результат надходження активів чи погашення зобов'язань, що генерує прибуток, проте винятково за умови, що такі операції призводять до збільшення капіталу організації. Виняток – внески власників економічних ресурсів (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 із змінами і доповненнями»). Відповідно, якщо відбувається зменшення економічних вигід у результаті вибуття активів чи виникнення зобов'язань, ми можемо говорити про виникнення витрат. Але знов-таки, тільки якщо це призводить до зменшення капіталу організації, але не було пов'язано із зменшенням внесків власників за їх рішенням.

Отже, під майбутніми економічними вигодами розуміється потенційна можливість активів прямо чи опосередковано сприяти притоку грошових коштів у організацію. При цьому потрібно враховувати певні умови, за яких вважатиметься, що актив принесе організації економічні вигоди у майбутньому. Це можливо, коли актив може бути: використаний самостійно або у поєднанні з іншим активом у господарському обороті установи; обміняно на інший актив; використано для погашення зобов'язання; розподілений між власниками організації.

Момент визнання доходів в бухгалтерському обліку визначений стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі. Так, загальноприйнята практика визнання доходів засвідчує, що бюджетне фінансування – визнається доходом в періоді отримання (касовий метод), натомість за операціями, що провадяться на госпрозрахунковій основі, дохід визнається як валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності у протягом звітного

періоду за фактом надходження активів або зменшення зобов'язань (метод нарахування). Тобто пов'язаний з реальним приростом чистих активів (власного капіталу) суб'єктів державного сектору. Як бачимо, у практичній площині відбувається змішування різних концепцій обліку доходів, що неприпустимо апріорі з огляду на задекларований ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» принцип нарахування як базовий принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів вітчизняної економіки. Він означає визнання доходів в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Як перевага касового методу наводиться акцент на створенні грошових потоків при плануванні бюджетних ресурсів, інакше кажучи, превалювання обліку сьогоднішніх надходжень і витрат над урахуванням перспективних надходжень і витрат. Проте такі аргументи є хибними, оскільки саме застосування методу нарахувань дозволяє отримати більш об'єктивну інформацію про фінансовий стан і здатність економічного суб'єкта генерувати необхідні потоки грошових коштів. Крім того, метод нарахування має ряд інших переваг, зокрема:

- доходи суб'єкта державного сектору прив'язуються не до певного моменту, а до звітного періоду;
- для отримання доходу так чи інакше повинні бути понесені певні витрати (ресурсів, а цей зв'язок можна простежити лише метод нарахування);
- отримання доходів ув'язується в часі з розподілом витрат суб'єктів державного сектору, тобто такий зв'язок забезпечує рівномірний розподіл результативних показників в межах кожного звітного періоду;
- нарахування доходів дозволяє виявляти момент виникнення вимог і зобов'язань та управляти фінансовою стійкістю організації.

Відтак, з огляду на переваги методу нарахування, реформи по переходу на нього в державному секторі в Україні ще тривають, як і в Грузії, Казахстані, Албанії, а також ще в дев'яти країнах Європи та Азії [37, с. 77].

1.2 Специфіка та класифікація доходів від обмінних операцій

Доходи від обмінних операцій визначені п. 3 розділу I національного стандарту НПСБОДС 124 «Доходи» як доходи від господарських операцій з купівлі-продажу активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Тобто їх специфіка виходить із сутності обмінних операцій, тому деталізуємо розуміння обмінної операції.

Якщо вести мову про придбання установою активів для матеріального забезпечення своєї діяльності, то йдеться про придбання, насамперед, нефінансових активів, представлених переважно основними засобами, нематеріальними активами й запасами. Ці активи закупаються установами для організації діяльності як за загальним фондом (виконання бюджетних повноважень), так і для надання платних послуг, проведення додаткової господарської діяльності тощо. В контексті інших нефінансових активів (капітальних інвестицій, зносу (амортизації) необоротних активів) йдеться не про придбання, а про проведення принципово інших операцій, пов'язаних з інвестуванням коштів та нарахуванням зносу (амортизації).

На відміну від нефінансових, фінансові активи у свої абсолютній більшості не можуть придбаватися бюджетними установами як розпорядниками бюджетних коштів, оскільки вони представлені готівковими та безготівковими грошовими коштами, дебіторською заборгованістю, а також фінансовими інвестиціями. Останні, безумовно, можуть придбаватися в умовах вільного ринку, але отримання бюджетних призначень на таке придбання на рівні простих розпорядників є малоімовірним.

Деталізуємо визначення обмінної операції, у якому йдеться про:

- по-перше, придбання активів в обмін на грошові кошти;
- по-друге, придбання активів в обмін на послуги (роботи) або інші активи;
- по-третє, придбання активів в обмін на погашення зобов'язань.

Як впливає з Бюджетного кодексу України, суб'єктам державного сектору

доступні лише дві з перелічених опцій, оскільки бюджетні установи не мають обмежень ні на розрахунки грошовими коштами, які їм виділяються у формі бюджетних асигнувань або надходять у формі плати за надані установою платні послуги; ні на погашення власних зобов'язань. Натомість відповідно до п. 6 статті 45 Бюджетного кодексу установи державного сектору не уповноважені на проведення розрахунків у негрошовій формі, у тому числі шляхом товарообмінних (бартерних) операцій, взаємозаліку, застосування вексельних розрахунків, зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах. З чого випливає, що у разі продажу активів бюджетна установа може або прийняти грошові кошти, або скоротити власні зобов'язання перед контрагентом.

З урахуванням проведеного аналізу визначення обмінних операцій за НП(С)БОДС 124 «Доходи» визначення обмінних доходів у частині придбання активів можна сформулювати у наступний спосіб: доходи від обмінних операцій розпорядників бюджетних коштів – це доходи від господарських операцій із купівлі-продажу бюджетною установою нефінансових активів, визнаних такими відповідно до НП(С)БОДС, в обмін на грошові кошти, що надійшли у вигляді бюджетних асигнувань та надходжень від платних послуг, які надаються установою, або в обмін на погашення зобов'язань.

Варто зауважити, що суб'єкти державного сектору в процесі виконання своїх функціональних обов'язків придбавають не лише нефінансові активи, але й оплачують необхідні послуги, приміром, постачання енергоносіїв, утримання прилеглих територій, службові відрядження, витрачаються на проведення інших цільових заходів, розраховуються з бюджетом у вигляді рентних платежів, податків, і подібні операції. По суті, пов'язані з цими подіями операції також є обмінними, адже суб'єкт державного сектору виконує належні йому функції в обмін на отримані кошти за загальним або спеціальним фондом.

І це дійсно так, адже п. 2.3 розділу II «Доходи від обмінних операцій» національного стандарту НП(С)БОДС 124 «Доходи» урегульовує організацію обліку використання бюджетних асигнувань, що складають доходи від обмінних операцій, на виконання установою власних повноважень. Рівно так само установа

покриває свої видатки, які виникли в процесі діяльності, визначеної законодавством і положенням (статутом), і за рахунок надходжень від надання платних послуг та виконання робіт на госпрозрахунковій основі.

З огляду на зазначене, тлумачення економічної категорії «обмінна операція» суб'єкта державного сектору можна розширити до наступного: «господарська операція із продажу/придбання установою основних засобів, нематеріальних активів, запасів, визнаних такими відповідно до НП(С)БОДС 121, 122, 123, надання/оплати послуг та робіт, проведення платежів, у тому числі податкових (за виключенням ПДВ), пов'язаних із виконанням установою належних їй функцій, в обмін на грошові кошти у вигляді бюджетних асигнувань та надходжень від надання платних послуг або в обмін на погашення зобов'язань» [16].

У цьому контексті полемічним залишається питання організації обліку непрямих податків, які можуть бути відшкодовані суб'єкту державного сектору та сплачуються не за рахунок бюджетних асигнувань, а за рахунок надходжень від кінцевих споживачів (покупців продукції, робіт, послуг). Проте в контексті стандартів враховується у складі доходів від обмінних операцій.

Не зовсім однозначними також є питання авансових платежів, вимоги до організації обліку яких формалізовані у п. 3 розділу II НПСБОД 124 «Доходи», що присвячений доходам від необмінних операцій. Направду, авансові платежі можуть бути проведені як установою, так і на користь установи в ході будь-яких обмінних операцій, що кваліфікуються як такі відповідно до національних стандартів. Аналізований розділ також урегулює облік доходів у формі безоплатно отриманих установою товарів, робіт, послуг та грошової благодійної допомоги, що свідчить про їх нормативне визнання доходами від необмінних операцій.

Видячи з економічної сутності, до безоплатно отриманих активів також можна віднести і лишки активів, виявлені під час інвентаризації, передусім ті, що заплановано використовувати в установі для виконання нею своїх функцій. Відтак, куди логічніше визнавати такі суми доходами від обмінних операцій з урахуванням того факту, що надходження від благодійників або інші безоплатні

надходження активів суб'єкти державного сектору направляють на виконання своїх функцій, аналогічно до бюджетних асигнувань та надходжень від платних послуг. Тобто суб'єкт державного сектору виконує свої повноваження в обмін на отримання таких ресурсів.

Ще більшу невідповідність можемо констатувати розглядаючи цю проблему у взаємозв'язку з концепцією обліку витрат за національним стандартом НПСБОДС 135 «Витрати». Оскільки більшість витрат суб'єктів державного сектору деталізуються за елементами витрат (витрати на оплату праці, соціальні заходи, матеріальні витрати, витрати на амортизацію та інші витрати), що розмежовані між бюджетними фондами, за усіма цими ж напрямками (елементами) витрачаються безоплатні надходження, отримані установами в будь-якому вигляді. Внаслідок чого маємо ситуацію, коли за рахунок доходів від необмінних операцій суб'єкти державного вимушені компенсувати витрати за обмінними операціями, що є свідченням суттєвої неузгодженості між стандартами обліку доходів та витрат в державному секторі.

Наведемо узагальнену схему класифікації доходів від обмінних та необмінних операцій, побудовану на базі НПСБОДС 124 «Доходи» (рисунок 1.4).

Можемо констатувати, що основою для розподілу, представленого на схемі, є загальноекономічне поняття «обміну» при значному ігноруванні фундаментального принципу бухгалтерського обліку і фінансової звітності – принципу відповідності доходів і витрат, про що йшлося вище. Так, обмін опосередковує рух грошових коштів в економічній системі будь-якого рівня. Безперербійне функціонування товарного обміну є показником економічного здоров'я і обґрунтування цього явища пов'язується з іменем класика політичної економії Адама Сміта. Взаємний обмін та взаємна вигода є результатом, мотиваційна причина якого криється саме в бажанні здійснити цей обмін і отримати очікувану економічну вигоду.

Незважаючи на постійне укладення обмінних відносин і перехід від простого товарного обміну до складних фінансово-кредитних відносин, основу обміну складає загальна характеристика – компенсація або еквівалентність.



Рисунок 1.4 – Класифікація доходів від обмінних та необмінних операцій за НПСБОДС 124 «Доходи»

Якщо суб'єкт сплачує грошові кошти, він отримує необхідний продукт; якщо він надає певні послуг – отримує за це обумовлену плату; якщо він бере гроші в кредит – він сплачує відсотки і так далі. Тобто обліково-економічна категорія «доходи від обмінних операцій» має в основі компенсаторний (еквівалентний) механізм, що передбачає валове надходження економічних вигід в обмін на певні активи, послуги або роботи, що передаються суб'єктом державного сектору іншому учаснику обмінної операції.

Порядок визнання доходів від обмінних операцій є окремим питанням, урегульованим II розділом НПСБОДС 124 «Доходи». При цьому чітко закріплено вимогу щодо невизнання доходом від обмінних операцій надходжень у формі:

1) непрямих податків (податку на додану вартість і акцизного податку), а також інших податкових надходжень, що повинні бути перераховані до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (по суті,

щодо яких суб'єкт державного сектору виступає як податковий агент);

2) попередньої оплати (авансових платежів) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг, запланованих до постачання в майбутньому;

3) завдатку під заставу чи в погашення бюджетної позики у випадках, передбачених законодавством;

4) надходження, що належать іншим особам (суми за дорученням, суми надходжень за договорами комісії, агентським та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо).

Загальним правилом визнання доходів від обмінних операцій для суб'єктів державного сектору є зв'язок визнаних доходів із надходженням економічних вигід або потенціалу корисності, що пов'язані з обмінною операцією. Визнаний таким чином дохід не коригується на неоплачену покупцем (замовником) його частину із наступним визнанням цієї суми витратами. Тобто стандартом встановлено єдиний критерій визнання доходів для суб'єктів державного сектору. Однак ми вважаємо за доцільне доповнити цей перелік умовою достовірної оцінки доходів від обмінних операцій з тієї причини, що розділом 4 «Склад та елементи фінансової звітності» НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності», встановлено щонайменше дві умови визнання статей фінансової звітності: по-перше, приріст/убуток майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних із такою статтею; по-друге, достовірно визначена оцінка статті.

Спеціальні умови встановлені для визнання різних видів доходів від обмінних операцій. Розглянемо їх по чергово.

Так, ключовий вид доходів від обмінних операцій у формі бюджетних асигнувань визнається доходом при визнанні понесених суб'єктом державного сектору витрат, пов'язаних із виконанням ним делегованих йому повноважень, або отриманні активу (послуг, робіт) на виконання заходів, не пов'язаних з його основною діяльністю. Оцінка доходів від цього виду обмінних операцій суб'єктів державного сектору здійснюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню. При цьому дисконтування відкладених платежів незалежно від терміну відстрочки в державному секторі не здійснюється.

Інша, доволі значима група доходів від обмінних операцій у формі доходу від надання платних послуг (виконанням робіт) визнається виходячи зі ступеня завершеності такої операції на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінений. Результат від надання послуг може бути надійно оцінений при виконанні загальних для усіх видів доходів умов визнання, а також двох додаткових, а саме:

– якщо можливо достовірно оцінити ступінь завершеності послуг (робіт) на звітну дату (процент виконання). З цією метою може бути використаний один із методів, рекомендованих НПСБОДС 124: вивчення виконаної роботи; або визначення питомої ваги обсягу наданих на певну дату послуг у їх загальному обсязі за договором; або ж визначення питомої ваги запланованих у зв'язку з наданням послуг витрат суб'єкта державного сектору в очікуваній загальній сумі таких витрат;

– витрати, понесені в процесі надання послуги (виконання робіт), і витрати, необхідні для завершення надання послуги (виконання робіт), можуть бути надійно оцінені.

На нашу думку, якщо немає можливості здійснити оцінку доходу від надання послуг, доречно скористатися критеріями, заснованими на згоді сторін, зокрема, встановити права сторін відносно послуг, які надаються (виконуваних робіт), винагороди за послуги, способів і умов розрахунків. У виняткових випадках суб'єкти господарювання можуть використовувати етап завершення надання послуг (виконання робіт) в якості основного критерію визнання доходу від надання платних послуг (виконання платних робіт).

За обліковими стандартами неможливість достовірної оцінки доходу від надання платних послуг (виконання робіт) є передумовою його оцінки у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню. А відсутність імовірності отримання такого доходу є передумовою невизнання доходів від надання послуг (виконання робіт) в бухгалтерському обліку з одночасним визнанням понесених витрат витратами звітного періоду. Якщо внаслідок зміни ринкової кон'юнктури дохід від надання платних послуг (виконання робіт) таки буде отриманий, тоді він

повинен оцінюватися за сумою фактичних надходжень грошових коштів.

Визнання доходів від обмінної операції із продажу активів проводиться за виконання наступних умов:

- споживачеві передано суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом;
- відсутність можливості управління та контролю над проданим активом з боку суб'єкта державного сектору;
- надійна оцінка суми доходу;
- висока ймовірність надходження економічних вигід або потенціалу корисності до суб'єкта державного сектору;
- достовірна оцінка витрат, пов'язаних із реалізацією активу.

Тобто дохід від продажу (не плутати із доходом від надання платних послуг) визнається суб'єктом державного сектору за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом, іншій стороні.

Група фінансових доходів у державному секторі включає різні види доходів від обмінних операцій, пов'язані з фінансовою діяльністю суб'єктів державного сектору. Безумовно, такі доходи не надто поширені на рівні звичайних розпорядників бюджетних коштів, але потребують чіткого розуміння та відокремлення від інших обмінних операцій. Загалом, фінансова діяльність суб'єктів господарювання – це діяльність, пов'язана з залученням, обслуговуванням та вилученням власного та (або) позикового капіталу. Тобто фінансові доходи суб'єктів державного сектору генеруються, насамперед, операціями з капіталом, а також операціями з фінансовими інвестиціями, що провадяться у межах їх повноважень. При цьому фінансові інвестиції визначаються як активи, утримувані суб'єктом-інвестором з метою отримання економічних вигід. В бюджетній сфері вони можуть існувати у формі інвестицій в фінансові інструменти (акції, частки у капіталі) державних та (або) комунальних підприємств, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, а також інвестицій в цінні папери, за винятком акцій.

За складом, що задекларований НПСБОДС 124 «Доходи», фінансові доходи суб'єктів державного сектору включають у себе: відсотки, роялті та дивіденди як

форми пасивного доходу від володіння фінансовими інвестиціями або іншими активами. Відповідно до облікових стандартів фінансовий дохід суб'єктів державного сектору визнається, якщо він відповідає двом загальноприйнятим умовам, хоча порядок його визнання має ряд особливостей (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Склад фінансових доходів суб'єктів державного сектору і порядок їх визнання в бухгалтерському обліку

Фінансові доходи	Форма доходу	Порядок визнання
Доходи за відсотками нарахованими	Відсотки	В тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами
Доходи від фінансових інвестицій в боргові інструменти (цінні папери, окрім акцій)		
Доходи від інвестицій в пайові інструменти підприємств державного та (або) комунального секторів економіки	Дивіденди	У періоді прийняття рішення про їх виплату (нарахування у джерела виплати)
Доходи від використання активів (зокрема, об'єктів права інтелектуальної власності) суб'єкта державного сектору іншими сторонами	Роялті	За принципом нарахування відповідно до економічного змісту відповідних угод

Зауважимо, що значна частина фінансових доходів суб'єктів державного сектору потребує застосування спеціальних методів оцінки, чільне місце з-поміж яких посідає метод ефективної ставки відсотка. Він полягає в розрахунку амортизованої собівартості фінансового активу або фінансового зобов'язання (або групи фінансових активів чи фінансових зобов'язань) і розподілі процентного доходу на виплату процентів протягом встановленого періоду. Ефективна ставка відсотка являє собою ставку дисконтування суми майбутніх виплат або надходжень протягом строку служби фінансового інструменту (або більш короткого строку, коли це доцільно) до чистої балансової вартості фінансового активу або зобов'язання.

Останньою групою доходів від обмінних операцій є інші доходи, що включають: доходи від позитивних курсових різниць за операціями,

номінованими в іноземній валюті; доходи від реалізації необоротних активів (крім нерухомості) і оборотних активів; доходи від операцій з дооцінки активів (в межах сум попередньої уцінки) і операцій з відновлення корисності необоротних активів; доходи від зарахування інших доходів державного (місцевого) бюджету за обмінними операціями. Цей вид доходу визнається доходом від обмінних операцій на дату балансу та дату операції та оцінюється у сумі визнаного доходу.

1.3 Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю доходів від обмінних операцій

У питаннях організації обліку та контролю суб'єкти державного сектору керуються низкою законодавчих та підзаконних правових актів, які враховують особливості державних фінансів та бюджетного сектору економіки; впорядковують облікові процедури з урахуванням загальноприйнятих правил та особливостей державних фінансів; визначають головні напрямки та інструменти контролю за діяльністю установ, що утримуються з бюджету. Аналіз зарубіжного досвіду показує, що нормативне забезпечення обліку і контролю суб'єктів економічної системи традиційно складається у вигляді ієрархічної системи, представленої 3-5 рівнями, основу якої становлять нормативно-правові акти загальної дії, і лише на заключному рівні з'являються інструктивні акти локального характеру (за галузевою, відомчою, програмною або іншими ознаками). Вона проілюстрована на рисунку 1.5.

Чільне місце у нормативному регулюванні обліку і контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору посідають Бюджетний кодекс України (2010) та Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (1999). Одночасно правовий статус дохідних операцій бюджетних установ визначається й нормами цивільного та господарського права, зокрема Цивільного кодексу (2003), Господарського кодексу (2003) і навіть

Податкового кодексу України (2010); будучи стороною цивільних правовідносин, бюджетна установа надає цим відносинам специфічного характеру, що передбачає модифікований порядок їх здійснення, пов'язаний з особливостями бюджетного процесу.

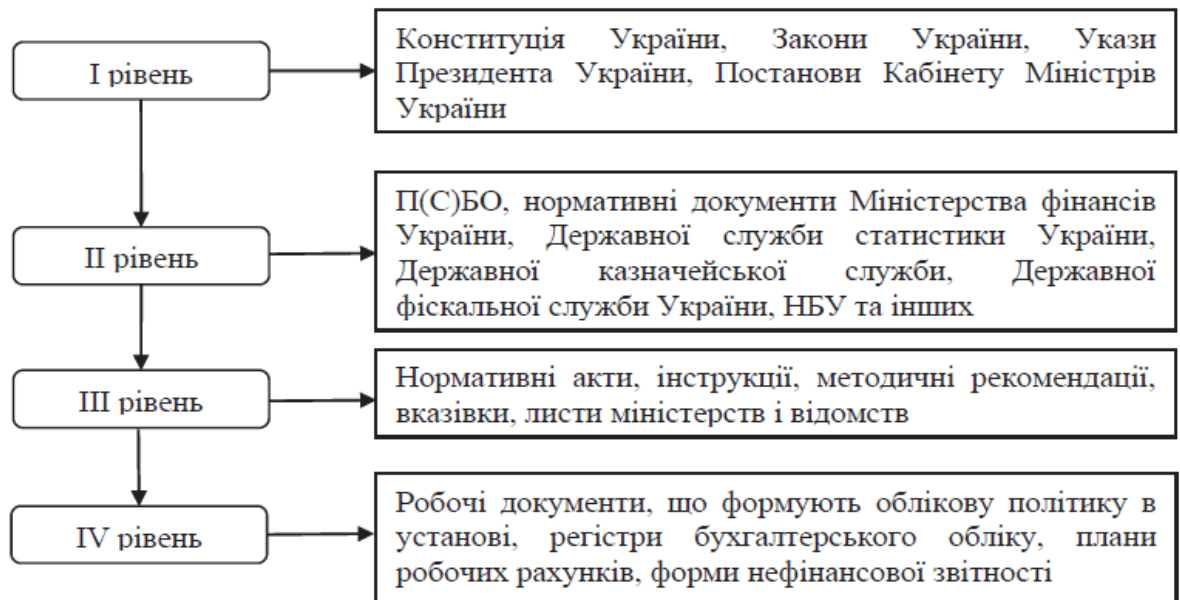


Рисунок 1.5 – Система нормативно-правового забезпечення обліку та контролю суб'єктів державного сектору

Саме Бюджетним кодексом визначаються напрямки бюджетної політики та управління державними фінансами. Він закріплює за бюджетними коштами значення головного джерела фінансування установ державного сектору (бюджетне фінансування (budget financing) – надане в безповоротному порядку грошове забезпечення, виділення (асигнування) коштів з державного (місцевого) бюджету на витрати, пов'язані із здійсненням державних замовлень, виконанням державних програм, утриманням бюджетних організацій). При цьому встановлює заборону на ведення комерційної діяльності, незважаючи на можливість отримувати додатковий дохід (власні надходження) за чітко регламентованим переліком джерел та можливостей витрачання залучених коштів.

З огляду на значну частку бюджетного фінансування, що сягає понад 90% для більшості бюджетних установ, Бюджетним кодексом України визначено ряд

принципів, на основі яких шляхом використання спеціальних форм та методів виділяються бюджетні кошти. Їх (принципи) можна поділити на:

- 1) загальні, що стосуються всіх одержувачів бюджетних коштів;
- 2) приватні, що визначають порядок надання бюджетних коштів підприємствам, організаціям та установам залежно від їх організаційно-правової форми та методу господарювання.

До загальних принципів формування доходів загального фонду в порядку бюджетних асигнувань відносять:

- дотримання законності фінансування (надання бюджетних коштів може відбуватися тільки на основі затвердженого бюджету або кошторису та зведеного бюджетного розпису);
- цільовий характер надання бюджетних коштів (витрачання отриманих доходів винятково за їхнім призначенням, що зазначене в кошторисі установи);
- виділення асигнувань у межах лімітів бюджетних зобов'язань, визнаних органом, який виконує бюджет, та з урахуванням використання бюджетних асигнувань, що виділені раніше;
- безповоротність і безоплатність бюджетних асигнувань, що дозволяє установами державного сектору не повертати кошти розпорядникам, які їх виділили на покриття видатків бюджетних установ, і не сплачувати будь-які відсотки за користування бюджетними коштами, отриманим на цілі і в обсягах, затверджених кошторисами.

До приватних відносять принципи, котрі різняться залежно від того, кому і на які цілі надаються бюджетні кошти. Так, для бюджетних установ діє принцип залежності обсягу фінансування від встановлених норм та фактично досягнутих показників по мережі, штатах та контингентах.

Не варто недооцінювати в нормативному забезпеченні обліку і контролю доходів суб'єктів державного сектору і Закон про бухгалтерський облік, дія якого поширюється на всіх юридичних осіб, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати звітність згідно із законодавством. При цьому дія цього Закону у повній мірі поширюється на суб'єктів державного сектору з одночасним

урахуванням норм бюджетного законодавства. Так, Закон визначає як організаційні, так і методичні питання функціонування облікової системи суб'єкта господарювання. Забезпечення можливості самостійного вибору установою форм і способів організації обліку і контролю обумовлене віднесенням цих питань відповідно до законодавства й установчих документів до компетенції власника (власників) установи або уповноваженого органу (посадової особи). Але тут варто пам'ятати про уніфікацію завдань та функціональних обов'язків бухгалтерських служб і їх очільників в державному секторі відповідно до Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (Постанова Кабінету міністрів України від 26.01.2011 № 59).

Концептуальні засади обліку доходів від обмінних операцій, безумовно, окреслюються у національних стандартах бухгалтерського обліку, які розроблені Міністерством фінансів України для державного сектору (далі – НПСБОДС) на базі міжнародних стандартів аналогічного призначення (далі – МСБОДС).

Почнемо з визначення ключових об'єктів обліку, принципів їх оцінки, визнання та групування наведених у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» (2009). У додатку 1 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» наведено класифікацію доходів від обмінних операцій та необмінних операцій, що подається у вигляді окремих статей форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати». Більш деталізований порядок обліку доходів в державному секторі встановлений НПСБОДС 124 «Доходи» (2010), котрий містить інформацію щодо визнання, оцінки та класифікації доходів суб'єктів державного сектору, а також методологічних засад формування облікових даних щодо відповідних доходів. При цьому національні стандарти не є повністю тотожними зі своїми прототипами МСБОДС, наприклад МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» і МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)», а тому вимагають подальшої модернізації з урахуванням передового досвіду.

Варто звернути увагу і на правові вимоги щодо документального підтвердження господарських операцій в бухгалтерському обліку. Так, усі суми визнаних доходів бюджетної установи повинні бути підтвержені документально,

а відповідальність за складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та достовірність відображених у них даних покладається на осіб, які склали та підписали такі документи. Ця норма встановлена не лише Законом про бухгалтерський облік, але й Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (1995).

Не менш важливе значення в організації обліку суб'єктів державного сектору має використання Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (2013) та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (2015). Виходячи із найбільш загального розуміння Плану рахунків як впорядкованої системи бухгалтерських рахунків, згрупованих за об'єктами обліку, досягається мета формалізованого опису господарських операцій метод подвійного (а подекуди й простого) запису. Використання плану рахунків забезпечує узгодженість облікових показників суб'єктів державного сектору із показниками фінансової та бюджетної звітності (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2 – Співставлення рахунків бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій бюджетних установ зі статтями фінансової звітності та кодами бюджетного обліку доходів (бюджетної класифікації)

Субрахунок бухгалтерського обліку	Доходи в фінансовій звітності	Доходи за бюджетною класифікацією
1	2	3
7011 «Бюджетні асигнування»	2010 «Бюджетні асигнування»	X «Надходження коштів із загального фонду бюджету» (код не перебачений)
7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	2020 «Доходи від надання послуг (виконання робіт)»	25010100 «Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю», 25010200 «Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності»
7211 «Доходи від реалізації активів»	2030 «Доходи від продажу активів»	25010400 «Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)»

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»	2040 «Фінансові доходи»	25020300 «Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право»
7411 «Інші доходи за обмінними операціями»	2050 «Інші доходи від обмінних операцій»	25010300 «Плата за оренду майна бюджетних установ»

Значно спрощують практичне застосування методичних прийомів бухгалтерських рахунків та подвійного запису розроблена Міністерством фінансів України Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій... розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами (2015) та розроблені на основі єдиного Плану рахунків для суб'єктів державного сектору Робочі плани рахунків і альбоми коректних кореспонденцій бюджетних установ.

Контроль доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору, по суті, становить сукупність заходів, які провадяться уповноваженими органами з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання таким суб'єктом державного сектору бюджетних коштів. З урахуванням положень ст. 26 Бюджетного кодексу України зовнішній контроль таких операцій в частині контролю за використанням коштів державного бюджету здійснюється Рахунковою палатою (у порядку, визначеному Законом України «Про рахункову палату» (2015)), з питань правильності ведення бухгалтерського обліку доходів та подання їх у звітності суб'єктів державного сектору – Державною аудиторською службою відповідно до її повноважень, визначених Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (1993).

2 ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ: ПРАКТИЧНИЙ ДОСВІД ГУНП В ХМЕЛЬНИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ

2.1 Організаційно-економічна характеристика ГУНП в Хмельницькій області як базовий чинник організації обліку та контролю доходів від обмінних операцій

Головне управління Національної поліції в Хмельницькій області, на базі якого виконувалася дипломна робота, в актуальній організаційно-правовій формі та адміністративному статусі створене наприкінці 2015 року шляхом реструктуризації Головного управління МВС України в Хмельницькій області. Станом на сьогодні ГУНП в Хмельницькій області є територіальним підрозділом Національної поліції та невід'ємною складовою сектору оборони та безпеки України, що в усі історичні часи відігравав надважливу роль у розвитку держави та громадянського суспільства (рисунок 2.1).

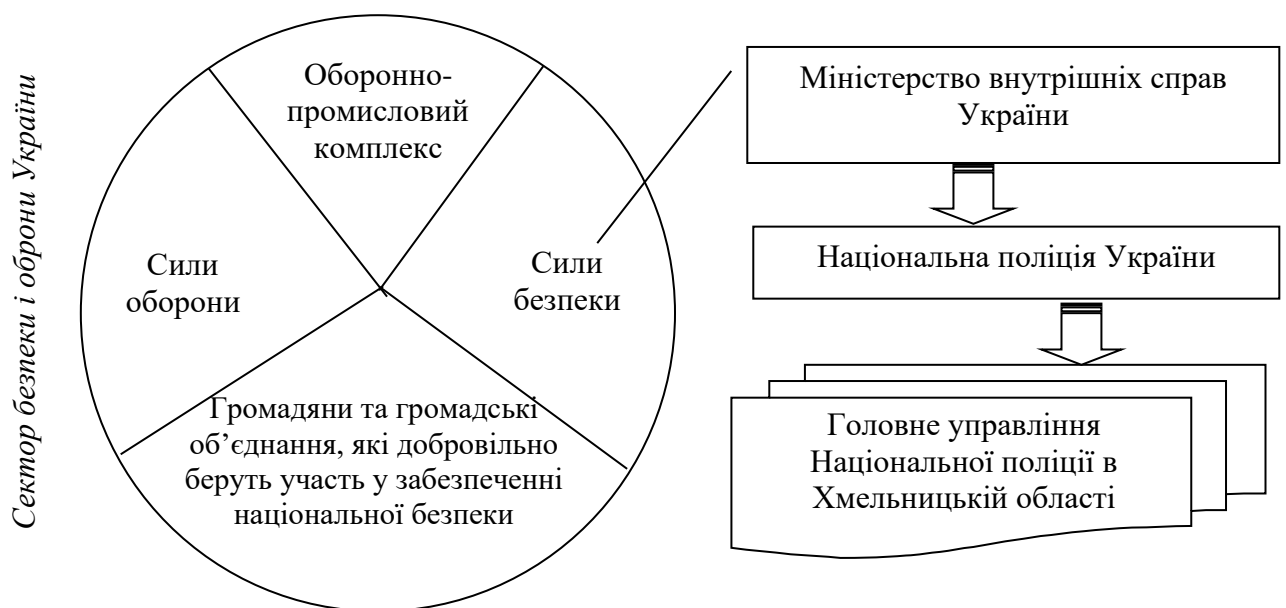


Рисунок 2.1 – Місце ГУНП в Хмельницькій області в секторі безпеки і оборони

Управління провадить свою діяльність на основі Положення про ГУНП в Хмельницькій області (2015) затвердженого наказом НПУ № 39 від 06.11.2015 року (додаток А.1). Основними завданнями установи є забезпечення публічної безпеки, прав і свобод громадян, захист суспільних інтересів, протидія злочинності (припинення і розкриття злочинів), а також охорона громадського порядку в Хмельницькій області та в цілому на території України.

Тобто діяльність ГУНП в Хмельницькій області можна визначити як специфічну державно-владну і одночасно виконавчо-розпорядчу діяльність щодо організації та здійснення охорони громадського порядку на рівні муніципалітету, і вона має своїм предметом громадський порядок, а також існуючі блага, особисті та майнові права юридичних і фізичних осіб. ГУНП здійснює адміністративну (домінуючу, до реалізації якої залучена більшість працівників поліції), оперативно-розшукову, охоронну, виконавчу та профілактичну функції. Відповідно, пріоритетним змістом діяльності Управління є контроль за дотриманням правопорядку та вжиття превентивних заходів задля зниження показників злочинності. Цей зміст втілюється в основних завданнях, що стоять перед ГУНП в Хмельницькій області і закріплені Положенням про ГУНП (додаток А.1).

Структурно ГУНП в Хмельницькій області спільно з іншими регіональними управліннями поліції та центральним офісом утворюють систему Національної поліції України. Натомість в структурі самого ГУНП за «кущовим» принципом функціонує система місцевих органів поліції (районних управлінь, відділів поліції, поліцейських відділень та дільниць), через які здійснюється безпосередня комунікація Управління із членами суспільства (рисунок 2.2).

Таким чином, організаційна структура ГУНП в Хмельницькій області (рисунок 2.2) та його місце в системі органів Національної поліції (див. рисунок 2.1) в сукупності визначають місце Управління в бюджетному процесі і, як наслідок, специфіку формування його доходів. Власне ГУНП, від імені якого діє його очільник (начальник Управління), є розпорядником бюджетних коштів, які виділяться головним розпорядником (МВС України) через відповідального

виконавця (Національну поліцію); за власними надходженнями – доходи акумулюються безпосередньо Управлінням з обов’язковим внесенням змін за спеціальним фондом кошторису Управління.

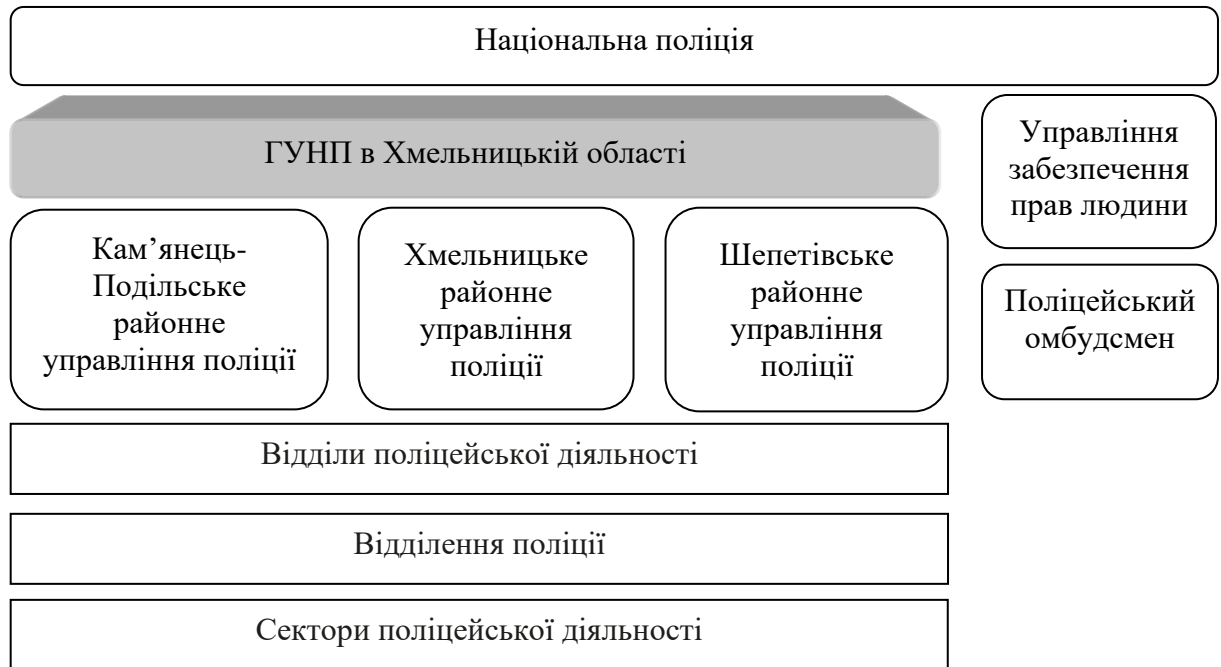


Рисунок 2.2 – Організаційна структура ГУНП в Хмельницькій області

Територіальні органи поліції в Хмельницькій області (районні управління, кущові відділи поліцейської діяльності, відділення поліції і сектори на місцях) не наділені статусом юридичної особи і забезпечуються економічними ресурсами через ГУНП в Хмельницькій області. Зазначені факти вказують на централізоване управління, у тому числі централізовану форму організації бухгалтерського обліку в установі. Остання визначена Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в УФЗБО ГУНП (додаток А.2). Відповідно до цього Положення централізованою бухгалтерією ГУНП забезпечується ведення бухгалтерського обліку за журнал-головною формою (із використанням меморіальних ордерів та Журнал-Головної книги, що формуються за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення, розробленого для органів Національної поліції), складання та подання фінансової, бюджетної й інших видів звітності, а також вибудовуються відносини з цих питань із органами державної

влади та іншими користувачами бухгалтерської інформації.

З метою оцінки спроможності генерувати доходи проаналізуємо за даними фінансової звітності 2020–2021 років (додаток В.1) фінансовий стан ГУНП в Хмельницькій області і представимо його результати в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Експрес-аналіз фінансового стану ГУНП в Хмельницькій області станом на 31.12.2021 року

Стаття	2020		2021		Зміни (+,-)		
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	У пит. вазі, %
Нефінансові активи	352 808,1	99,6	490 520,4	99,7	+137 712,2	+39,0	+0,1
У тому числі:							
Необоротні активи	326 785,5	92,2	449 376,4	91,3	+122 590,9	+37,5	-0,9
Запаси	26 022,7	7,3	41 144,0	8,4	+15 121,3	+58,1	+1,0
Фінансові активи	1 525,3	0,4	1 593,5	0,3	+68,2	+4,5	-0,1
У тому числі:							
Дебіторська заборгованість	561,9	0,1	604,7	0,1	+42,9	+7,6	0,0
Грошові кошти	963,4	0,3	988,8	0,2	+25,4	+2,6	-0,1
Витрати майбутніх періодів	2,0	0,0	6,7	0,0	+4,8	+240,2	0,0
Разом активів	354 335,4	100,0	492 120,6	100,0	+137 785,2	+38,9	X
Власний капітал	340 023,1	96,0	465 839,9	94,7	+125 816,7	+37,0	-1,3
Зобов'язання	14 312,3	4,0	26 280,8	5,3	+11 968,5	+83,6	+1,3
Разом джерел фінансування	354 335,4	100,0	492 120,6	100,0	+137 785,2	+38,9	X

Результати аналізу свідчать про задовільний фінансовий стан ГУНП в Хмельницькій області станом на 31 грудня 2021 року, що підтверджується високою часткою власного капіталу (близько 95% сукупних джерел фінансування) та позитивною динамікою майна установи, яке лише за 2021 бюджетний рік збільшилося майже на 137,8 млн. грн або на 38,9%, що є досить значимим приростом. Проте структура активів установи надміру обтяжена неліквідними активами, частка яких на кінець 2021 року складає 99,7% майна Управління, з яких понад 91% складають необоротні активи (основні засоби,

нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість та капітальні інвестиції). Відповідно, фінансові активи складають всього 0,3% майна установи станом на 31.12.2021 і це на 0,1% менше, ніж на 31.12.2020. Зазначена обставина заслуговує на негативну оцінку, бо вказує на стрімке зменшення ліквідності ГУНП, але водночас це об'єктивне явище, пов'язане із закриттям бюджетних рахунків у кінці кожного бюджетного року. Відтак напрошується висновок, про абсолютну залежність установи від планомірності та повноти бюджетного фінансування.

І такі висновки цілком підтверджуються даними аналізу виконання кошторису установи у 2020 та 2021 роках за КВЕД 84.11 «Державне управління загального характеру» у розрізі акумульованих доходів та понесених витрат (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів виконання кошторису ГУНП в Хмельницькій області за 2020–2021 роки

Показник	2020		2021		Зміни (+,-)		
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	У пит. вазі, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходи від обмінних операцій	725 564,8	97,55	674 318,9	97,07	-51245,8	-7,1	-0,48
У тому числі:							
Бюджетні асигнування	725 039,5	97,48	674 002,5	97,03	-51037,0	-7,0	-0,45
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	418,9	0,06	241,5	0,03	-177,3	-42,3	-0,03
Доходи від продажу активів	1,8	0,00	5,2	0,00	+3,5	+194,4	0,0
Інші доходи від обмінних операцій	104,6	0,01	69,6	0,01	-35,0	-33,4	0,0
Доходи від необмінних операцій	18 193,0	2,45	20 318,4	2,93	+2125,5	+11,7	+0,48
Доходи – всього	743 757,7	100,00	694 637,3	100,00	-49120,4	-6,6	X
Витрати за обмінними операціями	751 297,2	98,83	699 382,6	97,80	-51914,6	-6,9	-1,03
У тому числі:							
Витрати на виконання бюджетних програм	745 002,7	98,00	694 355,9	97,10	-50646,7	-6,8	-0,90

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Витрати на надання послуг (виконання робіт)	7,6	0,00	163,5	0,02	+156,0	+2065,2	+0,02
Інші витрати за обмінними операціями	6 287,0	0,83	4 863,1	0,68	-1423,9	-22,6	-0,15
Витрати за необмінними операціями	8 923,4	1,17	15 747,0	2,20	+6823,7	+76,5	+1,03
Витрати – всього	760 220,6	100,00	715 129,6	100,00	-45091,0	-5,9	X
Результат виконання кошторису	(16 462,9)	X	(20 492,3)	X	-4029,4	+24,5	X

Дані таблиці 2.2 свідчать про скорочення обсягу доходів Управління у 2021 році проти 2020 на понад 49,1 млн. грн або на 6,6%. Це зменшення викликане, насамперед, скороченням до 674,3 млн. грн доходів від обмінних операцій (на понад 51,2 млн. грн або на 7,1%), тоді як доходи від необмінних операцій зросли у 2021 році більше ніж на 2,1 млн. грн (або на 11,7%) та склали понад 20,3 млн. грн. Очевидно, що переважаюча частка в структурі доходів установи саме доходів від обмінних операцій (97,55% у 2020 та 97,07 % у 2021 році), які демонстрували падіння, і призвела до негативної динаміки обсягу сукупних доходів Управління у 2021 бюджетному році. Більше того, частка бюджетних надходжень стабільно формує понад 97% доходів Управління і їх скорочення у 2021 році на 7% цілком визначило погіршення фінансового забезпечення.

З іншого боку, негативну динаміку також ілюструють і витрати ГУНП в Хмельницькій області: у 2021 році вони скоротилися майже на 45,1 млн. грн або на 5,9% (найбільше – на 6,9% або майже на 52 млн. грн – за обмінними операціями). Проте випереджаюче падіння доходів порівняно з витратами (6,6% проти 5,9%) призвело до невиконання кошторису. Дефіцит за підсумками 2021 року склав майже 20,5 млн. грн, що на 24,5% більше, ніж дефіцит 2020 року, та вимагає невідкладного прийняття виважених управлінських рішень щодо координації інструментів економічної політики для покриття дефіциту та забезпечення планомірного розвитку ГУНП в Хмельницькій області в умовах воєнного стану.

2.2 Облік бюджетних асигнувань

Бюджетні асигнування – це основний вид доходів ГУНП в Хмельницькій області як суб'єкта державного сектору, що одночасно наділений правовим статусом правоохоронного органу, розпорядника бюджетних коштів та бюджетної установи, що є неприбутковою організацією. На бюджетні асигнування припадає понад 99% сукупних доходів управління, які ним отримані протягом 2021 року. Відтак, неможливо недооцінити роль належної організації обліку таких доходів вкупі з організацією раціональної системи витрачання бюджетних коштів.

Загалом прийнято розрізняти два способи бюджетного фінансування. З одного боку, йдеться про фінансування за системою «нетто-бюджет», яке характеризується тим, що кошти з бюджету виділяються на досить обмежене коло витрат, передбачених затвердженим кошторисом чи бюджетом суб'єкта державного сектору. З другого боку, фінансування за системою «брутто-бюджет», яке застосовується для організацій, які повністю перебувають на бюджетному фінансуванні, тобто бюджетних установ, коли бюджетні кошти виділяються на покриття усіх видів витрат, пов'язаних як із поточним утриманням установи, так і з розширеним відтворенням. Тому можна виділити такі форми бюджетного фінансування:

- поточне фінансування – надходження бюджетних асигнувань на оплату поточних видатків установи (виплату заробітної плати і грошового утримання, витрат на товари, роботи та послуги, внесків на загальнодержавне обов'язкове страхування соціальне та інші поточні платежі);

- фінансування капітальних витрат (здійснення капітальних вкладень).

Аналіз бюджетної звітності ГУНП в Хмельницькій області (додаток В.2) свідчить, що установа фінансується за системою «брутто-бюджет» на покриття поточних та капітальних видатків у співвідношенні, що визначається у затвердженому Головою Національної поліції України кошторисі (рисунок 2.3).

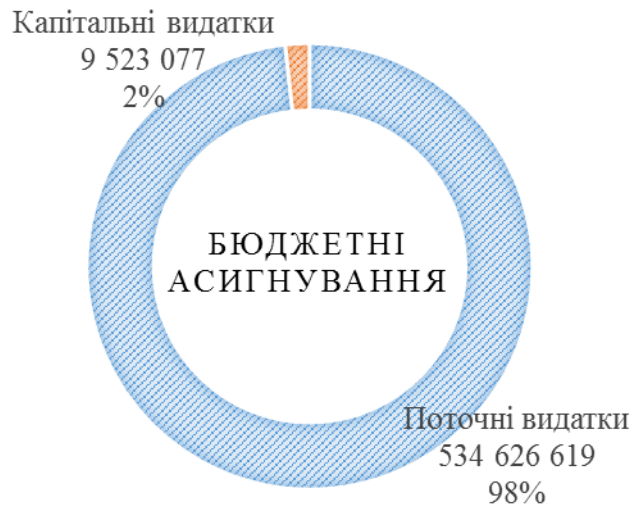


Рисунок 2.3 – Система бюджетного фінансування ГУНП в Хмельницькій області (2021 рік)

Для обліку фінансування потрібно розрізнити учасників бюджетного процесу: головних розпорядників коштів бюджету, розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів. За означенням, головний розпорядник коштів бюджету – це орган державної влади або інший прямий одержувач бюджетних коштів, визначений відповідним законом про державний бюджет на черговий фінансовий рік і має право розподіляти бюджетні асигнування за напрямками, встановленими законом, на користь розпорядників та одержувачів коштів бюджету, які перебувають у його віданні.

Щодо предметної області нашого дослідження, то мережу учасників бюджетного процесу встановлює Порядок взаємодії МВС як головного розпорядника коштів державного бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм на всіх стадіях бюджетного процесу (2018). Відтак, головним розпорядником виступає Міністерство внутрішніх справ України, систему якого формують, крім апарату МВС, 5 відповідальних виконавців, зокрема Державна міграційна служба, Державна прикордонна служба, Державна служба з надзвичайних ситуацій, Національна гвардія та Національна поліція.

Розпорядники коштів бюджету включають центральні органи державної влади та на місцях, бюджетні установи, котрі отримують асигнування з бюджету

від головного розпорядника для їх подальшого розподілу між одержувачами бюджетних коштів, що перебувають у його віданні. Саме розпорядником бюджетних коштів у бюджетному процесі виступає Головне управління Національної поліції в Хмельницькій області, яке належить до мережі відповідального виконавця Національної поліції України, безпосередньо від якого воно отримує асигнування.

Одержувачами коштів бюджету можуть виступати госпрозрахункові, громадські та інші підприємства і організації, які не мають статусу бюджетних установ, але отримують бюджетні кошти або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників. Тобто жодного розподілу отриманих коштів такі суб'єкти не забезпечують.

Господарська практика, що склалася в Україні, першим етапом організації обліку бюджетних асигнувань визначає, затвердження асигнувань, що починається, по суті, з ухвалення державного бюджету. В тижневий термін після публікації Закону про бюджет до головних розпорядників коштів доводяться обсяги затверджених бюджетних асигнувань у формі лімітної довідки. Така довідка формується за кожним відповідальним виконавцем та, в межах його мережі, кожним розпорядником коштів бюджету та є базою для уточнення проектів кошторисів і підготовки проектів планів асигнувань. Це доволі трудомістка робота з огляду на традиційне обмеження у плануванні доходів загального фонду установ доведеними лімітними довідками обсягів бюджетних асигнувань. З цією метою бухгалтерія ГУНП проводить повторний аналіз запланованих заходів з урахуванням першочерговості й необхідності видатків, а також можливості заміни джерел фінансового забезпечення.

Проект плану асигнувань (додаток Б.1) готується на основі уточненого проекту кошторису і по суті відображає помісячний розподіл повноважень на взяття бюджетних зобов'язань протягом бюджетного року. Наголосимо, що від ретельності проведених на цьому етапі розрахунків залежить якість фінансового забезпечення установи на наступний бюджетний рік.

У подальшому, уточнені проекти плану асигнувань і кошторису (додаток Б.2) суб'єкта державного сектору за вертикальною схемою передаються відповідальному виконавцю головного розпорядника коштів в особі Національної поліції. Остання, як відповідальний виконавець, розглядає подані проекти кошторисів, готує проекти зведених кошторисів, планів бюджетних асигнувань і використання бюджетних коштів, які передаються головному розпоряднику.

Останній на їхній підставі формує бюджетні запити, які передаються до Міністерства фінансів з метою їхнього включення до проекту державного бюджету за вертикальною схемою. Наголосимо, у розписі державного бюджету розподіл бюджетних асигнувань МВС України (головним розпорядником) здійснюється в розрізі відповідальних виконавців (зокрема, Національної поліції України) за усіма затвердженими бюджетними програмами в розрізі КЕКВ.

Надані казначейством МВС витяги із розпису державного бюджету за усіма бюджетними програмами та відповідальними виконавцями (у тому числі Національною поліцією) є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів (додаток Б.2) та планів асигнувань (додаток Б.1) ГУНП в Хмельницькій області (розпоряднику нижчого рівня).

У випадку незатвердження в установлений строк бюджетних розписів на наступний рік ГУНП в Хмельницькій області отримує бюджетні асигнування на основі тимчасового розпису бюджету на відповідний період, що складається виходячи з граничних обсягів асигнувань за бюджетними програмами, доведених МВС Національній поліції (як відповідальному виконавцю) і розподілених останньою між розпорядниками коштів бюджету.

Отже, бюджетні асигнування ГУНП мають кількісні, часові й цільові обмеження і отримуються в безповоротному порядку та суворій відповідності з призначеннями, закріпленими кошторисом. Для того, щоб отримати асигнування, необхідно надати заявку до територіального органу казначейства із зазначенням розділу, КЕКВ, виду витрат та необхідної суми. До заявки слід додати документи, що підтверджують необхідність одержання коштів (рахунки-фактури, договори та інші документи), які свідчать про виникнення бюджетних зобов'язань.

Бухгалтерський облік бюджетних асигнувань бухгалтерією ГУНП в Хмельницькій області ведеться на пасивному рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями» за єдиним рахунком другого порядку 7011 «Бюджетні асигнування». Відповідно, сума визнаних доходом отриманих бюджетних асигнувань враховується за кредитом цього рахунку, тоді як за його дебетом відображається зменшення суми визнаного доходу на суми:

- цільового фінансування, включеного до первісної вартості об'єкта основних засобів;
- списання сум неосвоєних бюджетних асигнувань – залишків коштів, не витрачених у звітному році;
- списані на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду у порядку закриття рахунку обліку доходів (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3 – Бухгалтерський облік бюджетних асигнувань ГУНП в Хмельницькій області за грудень 2021 року

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Отримано бюджетні асигнування на покриття витрат ГУНП (підстава: виписка з реєстраційного рахунка в казначействі)	2313.717010000000 [1007020]	7011.717010000000 [1007020]	92 022 812,48
Виключено зі складу доходів суми асигнувань, спрямованих на капітальні видатки (збільшення первісної вартості придбаних основних засобів)	7011.717010000000 [1007020]	5411.717010000000 [1007020]	4 724,00
Списано з реєстраційного рахунка залишок невикористаних протягом місяця бюджетних асигнувань (підстава: виписка з реєстраційного рахунка в казначействі)	7011.717010000000 [1007020]	2313.717010000000 [1007020]	11,20
Закрито рахунок обліку доходів від бюджетних асигнувань станом на 31.12.2021	7011.717010000000 [1007020]	5511.717010000000 [1007020]	92 018 07,28

Організація носіїв облікової інформації в частині надходжень загального фонду починається з визначення їх кола, а також характеристик для кожного із них. При цьому у складі носіїв інформації про бюджетні асигнування відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604 виділяють картки (або книги) аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань, а за наявності підпорядкованих розпорядникові одержувачів коштів – книги аналітичного обліку відкритих (перерахованих) асигнувань суб'єктам державного сектору нижчого рівня (так званим підвідомчим установам). Ці облікові реєстри ведуть протягом бюджетного року у розрізі КЕКВ суб'єкта державного сектору й окремо за кожним кодом функціональної класифікації витрат. Вони містять інформацію про кошторисні призначення та суми асигнувань за даними виписок з реєстраційних (поточних) рахунків (додаток Г.1). Суми відкликаних бюджетних асигнувань записуються в аналітичних реєстрах із знаком мінус. Станом на кінець кожного місяця у картках (книгах) виводяться залишки бюджетних призначень на поточний рік, що забезпечує оперативний контроль бюджетних коштів.

Отже, загальну схему руху носіїв облікової інформації щодо обліку доходів ГУНП в Хмельницькій області у формі бюджетних асигнувань проілюстровано на рисунку 2.4.

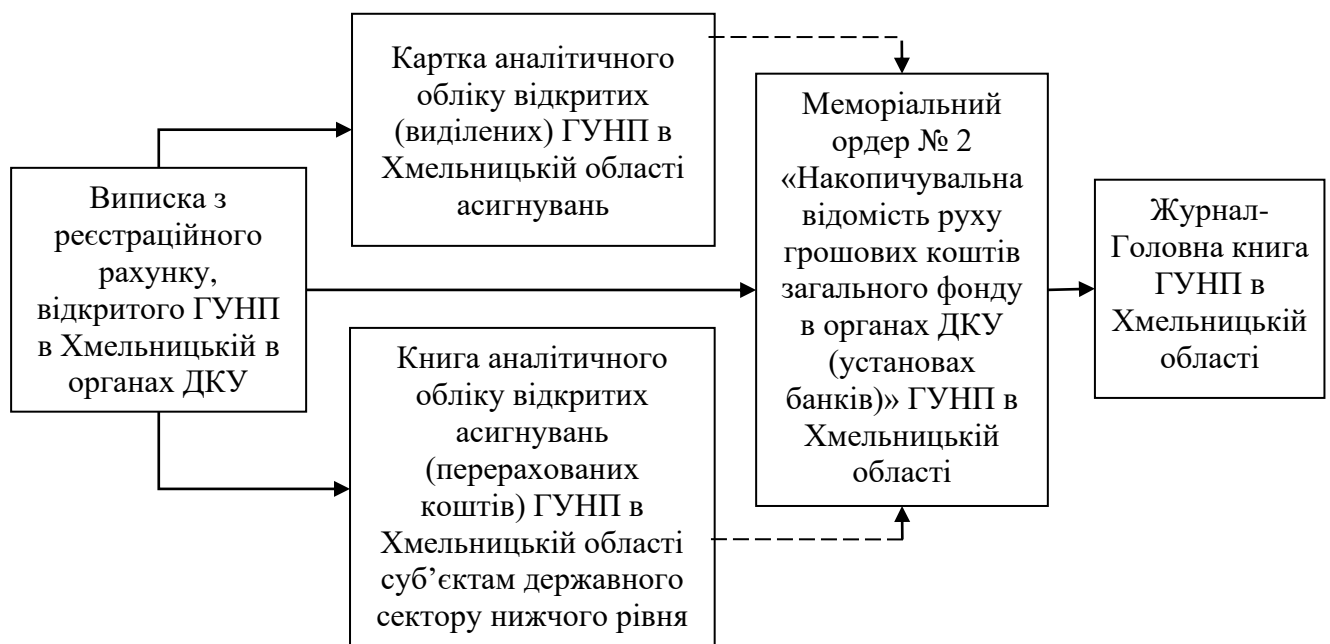


Рисунок 2.4 – Схема руху носіїв облікової інформації про доходи від обмінних операцій у формі бюджетних асигнувань ГУНП в Хмельницькій області

Підсумовуючи зауважимо, що двоїстий характер реєстрації інформації в системі бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, обумовлює використання специфічного реєстру синтетичного обліку бюджетних асигнувань ГУНП в Хмельницькій області, яким є накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду (меморіальний ордер № 2, ф. 381-авт (бюджет)), що наведена в додатку Г.2. Для того щоб сформувати меморіальний ордер № 2, спочатку проводяться на рахунках обліку операції з опрацювання виписки ДКУ (додаток Г.1), а також господарські операції, оформлені прибутковим/видатковим касовим ордерами чи іншими документами. В кінці кожного місяця дані меморіального ордеру № 2 переносяться до Журнал-Головної книги, що поєднує хронологічний і систематичний запис інформації про бюджетні асигнування.

2.3 Облік власних надходжень від обмінних операцій

Власні доходи ГУНП в Хмельницькій області виконують доповняльну функцію щодо бюджетних асигнувань. Вони здебільшого забезпечують виконання основних завдань ГУНП, які не покриваються доходами від бюджетних асигнувань, а також покриття непередбачених витрат, що виникають в процесі діяльності органів поліції на місцях. Разом з тим, враховуючи активне включення установ державного сектору у госпрозрахункову діяльність, зокрема у процес надання платних послуг і розширення повноважень бюджетних установ на отримання певних видів неопераційних доходів, зазначена категорія доходів від обмінних операцій набуває дедалі вагомішого значення. Хоча частка таких доходів в установах Національної поліції традиційно залишається невиправдано низькою (рисунок 2.5).

Організація обліку власних доходів за обмінними операціями ГУНП в Хмельницькій області здійснюється на етапі планування кошторисних показників діяльності, а також на етапі їх документальної реєстрації та у системі рахунків

бухгалтерського обліку.

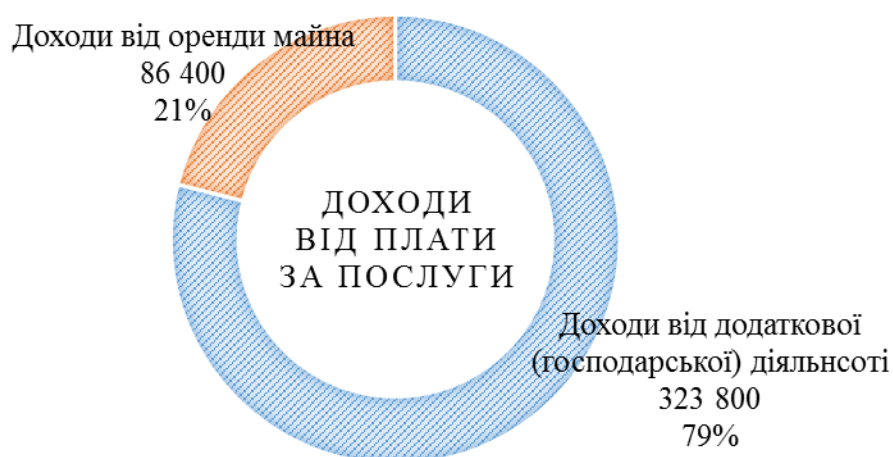


Рисунок 2.5 – Структура власних надходжень від операцій ГУНП в Хмельницькій області (2021 рік)

Вона охоплює такі напрями:

- 1) групування власних доходів від обмінних операцій з урахуванням економічного змісту та бюджетних вимог;
- 2) організація планування доходів спеціального фонду за обмінними операціями у встановленому порядку;
- 3) організація обліку надходження доходів від обмінних операцій за технологічними етапами;
- 4) організація облікових номенклатур за власними надходженнями від обмінних операцій та носіїв облікової інформації, на яких вона акумулюється.

Щодо групування власних доходів від обмінних операцій, воно детально розглядалося у першому розділі дипломної роботи, тому наразі виходитимемо із сформованої системи, що представлена в кошторисі та бюджетній звітності ГУНП в Хмельницькій області (додаток В.2).

Власні доходи від обмінних операцій суб'єктів державного сектору підлягають плануванню. Для формалізації результатів такого планування використовується спеціальний фонд кошторису доходів та витрат. Формування дохідної частини за обмінними операціями спеціального фонду бухгалтерією ГУНП в Хмельницькій області проводиться за видами доходів та їх джерелами,

які визначаються з урахуванням галузевого профілю установи. Щоб забезпечити максимальну реалістичність і достовірність запланованого обсягу надходжень до спеціального фонду за обмінними операціями Управління, попередньо фахівцями підрозділу фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку формується система аналітичних показників, за якими проводиться планування власних надходжень за обмінними операціями. Наприклад, за доходами, що отримуються від надання платних послуг за профілем основної діяльності ГУНП – розмір плати за послугу та очікувана кількість одержувачів таких послуг у бюджетному році; за доходами від додаткової діяльності – кількість місць у гуртожитках і відомчих квартирах та розмірі платні за проживання у них; обсяг виробництва і вартість виробленої продукції; за надходженнями від оренди – площа приміщень, які здаються орендарям, та розмір орендної плати; за доходами від реалізації – кількість рухомих об'єктів необоротних активів запланованих до продажу та очікувана вартість реалізації.

Також варто наголосити, що планові розрахунки не єдине джерело даних для прогнозу обсягу доходів від обмінних операцій за спеціальним фондом ГУНП в Хмельницькій області. З цією метою проводиться аналіз фактичного виконання кошторису за аналогічними показниками за останній звітний період, результати якого використовуються для коригування обсягів надходжень за обмінними операціями спеціального фонду.

Організація облікових номенклатур за доходами від обмінних операцій спеціального фонду ГУНП в Хмельницькій області здійснюється в традиційному порядку і з-поміж облікової номенклатури за такими доходами виокремлюють:

- нарахована плата за надання органом поліції платних послуг (послуг дозвільної системи, зберігання тимчасово затриманих транспортних засобів на штрафних майданчиках тощо);

- нарахована плата за послуги з оренди приміщень ГУНП в Хмельницькій області;

- нарахована квартирна плата за користування службовим житлом, гуртожитками;

– нарахований дохід від продажу продукції виробничих підрозділів ГУНП в Хмельницькій області.

Відповідно до окреслених облікових номенклатур проводиться реєстрація отриманих доходів на рахунках бухгалтерського обліку класу 7 «Доходи»: за кредитом рахунків 7111 – 7411 відображається нарахування сум власних надходжень від обмінних операцій Управління, а за їх дебетом – суми вирахування із визнаних доходів та сум в порядку їх закриття при виявленні результату виконання кошторису станом на кінець кожного місяця бюджетного року. Первинними документами, на підставі яких проводиться реєстрація доходів від обмінних операцій за спеціальним фондом ГУНП в Хмельницькій області, виступають традиційно договори про надання платних послуг (додатки Г.3, Г.4), акти наданих послуг або виконаних робіт, рахунки-фактури (додаток Г.5), а також видаткові накладні та інші документи.

У аналізованому періоді ГУНП в Хмельницькій області не отримує доходів від наймачів житла у службових квартирах або гуртожитках, проте Управління має право на отриманні відповідних доходів спеціального фонду, тому вважаємо за доцільне розглянути зразковий порядок обліку доходів від отримання плати за користування службовим житлом або гуртожитками. Врахуємо, що Положенням про гуртожитки (2015) передбачене поселення осіб у гуртожитки різних типів: 1) для проживання окремих осіб (житлові у спільному користуванні кількох осіб, які не перебувають в сімейних відносинах); 2) для проживання сімей.

Відповідно до Положення про комісію Міністерства внутрішніх справ України з розподілу житлової площі в гуртожитках № 66 (2016) остання забезпечує розподіл житлової площі в гуртожитках відповідно до сформованої черги. Особи, що проживають в гуртожитках, які входять до системи МВС, сплачують за таке проживання, а також за житлово-комунальні послуги, які вони отримуються у зв'язку з їхнім проживанням у гуртожитку. При цьому розмір плати за проживання в гуртожитку обумовлюється Договором найму житлового приміщення відповідно до розрахунку, затвердженого власником, на балансі якого перебуває такий гуртожиток. Натомість розмір плати за житлово-

комунальні послуги визначається у загальноприйнятому порядку на основі встановлених уповноваженим органом цін (тарифів) на такі послуги (Національною комісією ДРЕКП або органами місцевого самоврядування). Такі платежі (за комунальні послуги) мешканці гуртожитків можуть оплачувати самостійно, за умови укладання відповідних договорів з надавачами таких комунальних послуг, або у складі плати за проживання в гуртожитках (тоді компенсацію комунальним органам здійснює балансоутримувач гуртожитків).

На рахунках обліку плата за проживання в гуртожитках враховується у складі доходів від плати за послуги – субрахунок 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Бухгалтерський облік доходів від обмінних операцій у формі плати за проживання в гуртожитках

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Обліковий носій
	Дебет	Кредит	
Нарахована оплата за проживання у гуртожитку	2111	7111	Акт наданих послуг, рахунок
Вирахований ПДВ з плати за проживання у гуртожитку	7111	6311	Податкова накладна
Утримано із заробітної плати оплату за проживання у гуртожитку	6511	6518	Розрахунково-платіжна відомість
Спрямовані кошти загального фонду на реєстраційний рахунок спеціального фонду	6518	2313	Платіжне доручення, виписка
Зарахування коштів у рахунок погашення заборгованості за проживання у гуртожитку	2313	2111	Виписка
Внесена в касу установи оплата за проживання в гуртожитку	2211	2111	Прибутковий касовий ордер
Списано чистий дохід на збільшення результату виконання кошторису	7111	5511	Бухгалтерська довідка

Відповідно до Переліку платних послуг, які надаються підрозділами МВС, Національної поліції та Державної міграційної служби, і розміру плати за їх

надання (2007) станом на кінець 2022 року ГУНП в Хмельницькій області має право надавати обмежений перелік платних послуг (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5 – Витяг з переліку платних послуг ГУНП в Хмельницькій області і розмір плати за їх надання

Найменування послуги	Розмір плати за надання послуги, грн
1. Адміністративні послуги – видача дозволів	
– на придбання/перевезення вогнепальної зброї, боєприпасів, інших предметів, на які поширюється дозвільна система:	
а) для юридичних осіб	270
б) для фізичних осіб	18
– на зберігання і носіння нагородної зброї	54
– на зберігання і носіння мисливської, холодної, пневматичної зброї, інших предметів, на які поширюється дозвільна система	9
– переоформлення зброї за місцем її обліку на іншого власника	108
– на перевезення надгабаритних, великовагових вантажів	95
II. Інші послуги, які надаються в межах основної діяльності	
– забезпечення супроводу для безпечного перевезення вантажів, автобусів та інших транспортних засобів спеціалізованими автомобілями Національної поліції із використанням спеціальних світло-звукових сигналів (у розрахунку на 1 км)	9
– підготовка і видача технічних умов на розміщення об'єкта дорожнього сервісу та МАФ	294
– перевірка проектної документації на будівництво, реконструкцію і ремонт автомобільних доріг, вулиць, інших дорожніх споруд; забудови окремих територій населених пунктів та ін.	190
– доставка одним транспортним засобом загального чи спеціального призначення затриманих за порушення правил, норм і стандартів у сфері безпеки дорожнього руху чи технічно несправних транспортних засобів до місця зберігання (у розрахунку на 1 км)	17

Облік перелічених у таблиці 2.5 доходів зорганізується на рахунку обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) у строгій відповідності з первинними документами, що формуються управлінням фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ГУНП.

Аналогічна методика обліку використовується для врахування на бухгалтерських рахунках раніше не врахованих активів (наприклад, надлишків, що виявляються під час проведення щорічної інвентаризації активів ГУНП в Хмельницькій області, або матеріалів і лому, що надходять від демонтажу і ліквідації необоротних активів Управління). При цьому варто враховувати такий момент:

– якщо необлікований актив оприбутковується з метою подальшого використання для потреб установи, то доходи від цього оприбуткування враховуються на пасивному рахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі»;

– якщо виявлений актив планується передати на сторону (реалізувати) в установленому порядку – відповідний дохід повинен обліковуватися на рахунку 7211 «Дохід від реалізації активів».

Така логіка продиктована НПСБОДС 124 «Доходи», який передбачає визнання доходом надходжень від реалізації продукції (робіт, послуг) у разі отримання їх від основної або додаткової діяльності (тобто реалізації продукції, робіт і послуг), натомість доходом від продажу визнаються лише надходження від реалізації в установленому порядку рухомого майна (Лист Міністерства фінансів України від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851). Прикладом застосування цієї норми є дохід від реалізації брухту, по якому дотримуються основні умови визнання доходів: по-перше, брухт (як актив) не є продуктом основної діяльності і не призначений для внутрішнього використання; по-друге, витрати, пов'язані із продажем, можна достовірно визначити; по-третє, має місце майбутня економічна вигода, котра буде реалізована при здачі брухту в пункти приймання. Звернемо увагу, що оцінка таких активів (а, відповідно, оцінка визнаного доходу) повинна бути достовірною, у разі відсутності документального підтвердження первісної вартості, основою оцінки виступає справедлива вартість оприбуткованих активів на дату їх отримання (зарахування на баланс установи).

Узагальнимо охарактеризовані облікові прийоми в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Бухгалтерський облік доходів від обмінних операцій за спеціальним фондом ГУНП в Хмельницькій області

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Нараховано суму доходу за зберігання транспортних засобів на штрафних майданчиках	2111.727010100000 [1007020]	7111.727010100000 [1007020]	1080,00
Вирахований ПДВ з доходу за зберігання транспортних засобів на штраф-майданчиках	7111.727010100000 [1007020]	6311.727010100000 [1007020]	180,00
Надійшла плата за послуги	2313.727010100000 [1007020]	2111.727010100000 [1007020]	1080,00
Списано чистий дохід від зберігання транспортних засобів на штраф-майданчиках	7111.727010100000 [1007020]	5511.727010100000 [1007020]	900,00
Оприбутковано надлишки канцелярії, виявлені в ході інвентаризації, які будуть використовуватися апаратом ГУНП	1812.727010200000 [1007020]	2117.727010200000 [1007020]	452,49
Відображений дохід від надходжень в натуральній формі на підставі довідки про надходження в натуральній формі	2313.727010200000 [1007020]	7112.727010200000 [1007020]	452,49
Відновлено касові видатки ГУНП від надходжень у натурі	2117.727010200000 [1007020]	2313.727010200000 [1007020]	452,49
Віднесено дохід від оприбуткування не врахованих канцтоварів на результат виконання кошторису звітного періоду	7112.727010200000 [1007020]	5511.727010200000 [1007020]	452,49
Оприбутковано металобрухт від ліквідації основних засобів ГУНП	1815.727010400000 [1007020]	7211.727010400000 [1007020]	586,81
Передано металобрухт спеціалізованому підприємству	2117.727010400000 [1007020]	1815.727010400000 [1007020]	586,81
Надійшли кошти за металобрухт на спеціальний реєстраційний рахунок установи	2313.727010400000 [1007020]	2117.727010400000 [1007020]	586,81
Віднесено дохід від реалізації металобрухту на результат виконання кошторису	7211.727010400000 [1007020]	5511.727010400000 [1007020]	586,81

Суттєвий пласт доходів від обмінних операцій за власними надходженнями ГУНП у Хмельницькій області складає облік доходів від орендних операцій, урегульований національним стандартом НПСБОДС 126 «Оренда». Сутністю таких операцій є набуття орендарем права користування необоротним активом орендодавця протягом погодженого з орендодавцем строку за встановлену плату.

Загалом розрізняють два види оренди: фінансову (пов'язана із передачею орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних із правом володіння і користування активом) та операційну (пов'язану з передачею передачу орендареві права користування активом на строк, який не перевищує строку повної амортизації, із обов'язковим поверненням такого активу орендодавцеві після закінчення строку дії орендної угоди).

У господарській практиці ГУНП в Хмельницькій області мають місце виключно відносини за договорами оперативної оренди. Відповідно, ГУНП в бухгалтерському обліку відображає:

1) доходи від операційної оренди – визнаються на прямолінійній основі протягом строку дії орендного договору або з урахуванням способу отримання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаного із використанням об'єкта операційної оренди орендарем – на рахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями»;

2) витрати на операційну оренду – формуються з витрат періоду, пов'язаних із укладенням договору оренди (юридичні послуги, комісійні винагороди тощо), витратами на утримання об'єктів оренди, переданих орендарям у тимчасове користування тощо – на рахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

Варто наголосити, що орендна плата в бюджетній сфері встановлюється виключно в грошовій формі і має бути більше 0 грн. Порядок визначення орендної плати є наступним: якщо об'єкт оренди переданий в оренду шляхом аукціону – орендна плата визначається за результатами аукціону і протягом строку дії договору коригується на індекс інфляції; якщо ж об'єкт оренди передається без проведення аукціону – орендна плата визначається за Методикою розрахунку орендної плати за державне майно (2021) і також повинна

коригуватися на індекс інфляції, за винятком орендної плати у розмірі 1 грн.

Орендна плата оподатковується ПДВ за ставкою 20% відповідно до п. 14.1.185 Податкового кодексу України (2010). Акцентуємо увагу, що бюджетні установи-балансоутримувачі, які не є платниками ПДВ, не збільшують суму орендних платежів на суму ПДВ, проте для установ, котрі є платниками ПДВ, сума останнього обов'язково враховується в складі орендних платежів. Не оподатковується ПДВ, як виняток, орендна плата за договорами оренди цілісних майнових комплексів державної або комунальної власності, якщо орендодавцями виступають органи державної влади чи місцевого самоврядування, а платежі зараховуються до державного чи місцевого бюджету.

Оскільки ГУНП в Хмельницькій області є балансоутримувачем об'єктів нерухомості, які передаються в оренду за договорами операційної оренди, і одночасне зареєстроване платником ПДВ, воно складає і реєструє в ЄРПН податкову накладну на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ на суму орендної плати, передбаченої договором (яка включає у тому числі суми, що підлягають розподілу між балансоутримувачем і бюджетом).

Відповідно до законодавства орендні платежі за договорами майна бюджетних установ спрямовується до державного бюджету у розмірі, встановленому Бюджетним кодексом. У нашому випадку розподіл проводиться у такій пропорції: 50% спрямовуються до доходу спецфонду держбюджету і 50% є власними надходженнями установи-балансоутримувача.

Сучасні правові норми передбачають, що орендна плата не включає витрат на утримання орендованого майна, які покладаються на орендодавця (балансоутримувача), однак включає винагороду за користування об'єктом оренди, суму ПДВ, а також суми компенсації комунальних послуг, якщо вони включені до складу орендної плати за умовами договорів (додаток Г.6). У такому разі обов'язково укладаються договори про відшкодування експлуатаційних витрат балансоутримувача та надання комунальних послуг орендарю, які ґрунтуються на погодженій сторонами моделі розподілу (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7 – Примірна модель розподілу витрат, пов'язаних з утриманням майна ГУНП в Хмельницькій області, що передається в операційну оренду

Вид витрат	Порядок розподілу
Теплопостачання, прибирання, охорона тощо	Пропорційно площі, що здається в оренду, у загальній площі всієї будівлі, що є об'єктом оренди
Водопостачання та водовідведення	Пропорційно чисельності працівників орендаря в загальній чисельності працівників будівлі (або за лічильниками, якщо вони розділені)
Електроенергія	З урахуванням наявності, кількості, потужності електроприладів в приміщеннях, що займаються орендарем, і хронометражу середньомісячного часу роботи цих приладів

Аналізоване Управління, як балансоутримувач, нарахування орендної плати відображає на підставі акту виконаних робіт шляхом визнання дебіторської заборгованості та доходів від інших обмінних операцій. Водночас не варто забувати, що не визнаються доходами суми ПДВ у складі орендних платежів, а також надходження, що належать іншим особам, бюджету. Відтак, ці суми вираховуються із визнаних доходів і проводяться за дебетом рахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями». Згаданий акт надання орендних послуг оформляється на загальну суму орендної плати, де окремо зазначається сума орендної плати без ПДВ, яка перераховується: балансоутримувачу, до державного бюджету у частині орендної плати та податкових зобов'язань з ПДВ (нараховується на загальну суму орендної плати).

Узагальнимо облікові записи в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Бухгалтерський облік доходів від операційної оренди майна ГУНП в Хмельницькій області у лютому 2020 року

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Нараховано орендну плату Хмельницькому НДЕКЦ МВС України (орендарю)	2117.727010300000 [1007020]	7411.727010300000 [1007020]	9 600,00

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4
Враховано податкові зобов'язання з ПДВ	7411.727010300000 [1007020]	6311.727010300000 [1007020]	1 600,00
Враховано частку, що підлягає перерахуванню у державний бюджет	7411.727010300000 [1007020]	6312.727010300000 [1007020]	4 000,00
Віднесено на витрати вартість комунальних послуг, що підлягають відшкодуванню пропорційно до дольової частки (електропостачання, тепlopостачання, водопостачання та водовідведення)	8113.727010300000 [1007020]	6415.727010300000 [1007020]	28 865,91
Нараховано заборгованість орендаря за спожиті комунальні послуги (відновлення витрат)	2117.727010300000 [1007020]	8113.727010300000 [1007020]	28 865,91
Отримано орендну плату від Хмельницького НДЕКЦ МВС України (орендаря)			
- за оренду приміщення	2313.727010300000 [1007020]	2117.727010300000 [1007020]	9 600,00
- спожиті комунальні послуги	2313.727010300000 [1007020]	2117.727010300000 [1007020]	28 865,91
Здійснено відновлення касових видатків	6415.727010300000 [1007020]	2313.727010300000 [1007020]	28 865,91
У кінці місяця закрито рахунок обліку доходів від оренди	7411.727010300000 [1007020]	5511.727010300000 [1007020]	4 000,00

Підсумовуючи зазначимо, що основними регістрами, в яких фіксується інформація синтетичного обліку власних доходів від обмінних операцій ГУНП в Хмельницькій області виступають накопичувальна відомості за розрахунками з іншими дебіторами і кредиторами (меморіальні ордери № 4 і 6 відповідно), руху грошових коштів спеціального фонду в органах казначейства (меморіальний ордер № 2 (додаток Г.7)), а також накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ (меморіальний ордер № 14 (додаток Г.8)). Аналітичний облік цих доходів ведеться шляхом записів в картках аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг).

2.4 Інспектування доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору органами ДАС

Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (1993) сьогодні центральним органом, який забезпечує проведення всебічного державного фінансового контролю суб'єктів державного сектору, є Державна аудиторська служба. Причому такий контроль може бути реалізований у формі державного фінансового аудиту, інспектування та контролю дотримання законодавства у сфері публічних закупівель суб'єктів державного сектору. Найбільш поширеним в практиці контролюючих органів традиційно залишається інспектування, здійснюване у формі ревізії. Остання має чіткий правовий статус, на відміну від інших форм контролю, і полягає у документальній і фактичній перевірці підконтрольної установи з метою виявлення наявних порушень, встановлення винних осіб і притягнення їх до відповідальності.

Зазвичай проводяться комплексні ревізії, проте якщо стоїть завдання перевірки з окремого питання, як от доходи від обмінних операцій установи, вдаються до тематичних ревізій, які проводяться у такому ж правовому полі, що й комплексні перевірки.

Формалізована послідовність тематичного контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору представлена на рисунку 2.6.

Вочевидь, від обґрунтованості складання кошторису значною мірою залежить ефективність діяльності суб'єкта державного сектору в частині виконання бюджетної програми та акумуляції власних надходжень. Тому контролю цієї ділянки обліково-економічних робіт приділяється велика увага, при цьому використовуються такі методи фінансового контролю як аналіз і перевірка.

Метою перевірки правильності складання кошторисів суб'єктів державного сектору, що належать до мережі МВС, є визначення обґрунтованості оперативно-мережевих показників і кошторисних призначень, законності і водночас

ефективності планування витрат на утримання таких суб'єктів.

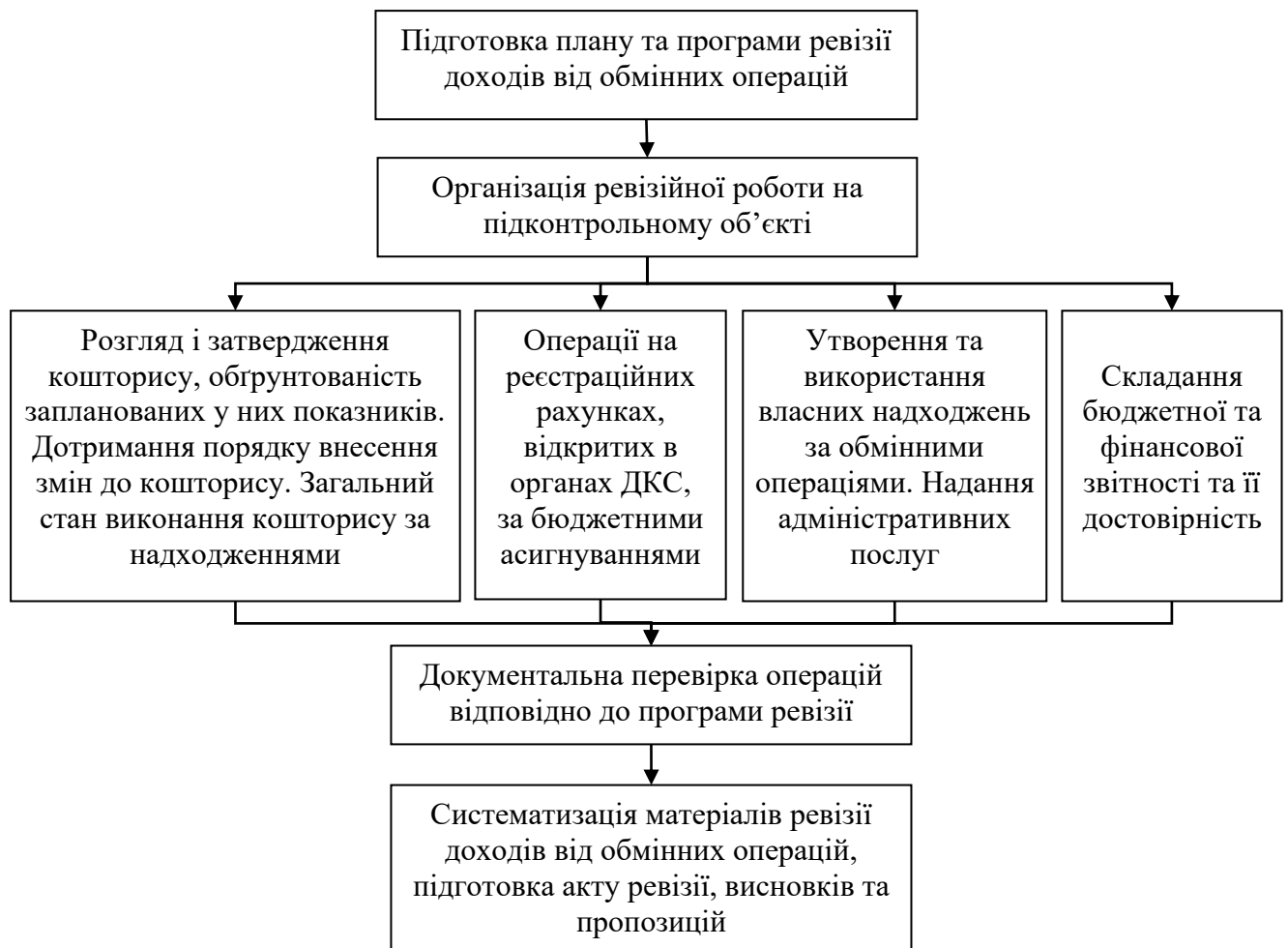


Рисунок 2.6 – Послідовність тематичної ревізії доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору

З цією метою у ході перевірки вирішуються такі завдання:

1) аналізується відповідність діяльності, яку провадить суб'єкт державного сектору (ГУНП в Хмельницькій області), чинним правовим актам, галузевим стандартам й установчим документам;

2) перевіряється правильність розрахунку показників кошторису, зокрема у частині обґрунтованості і повноти врахування надходжень, а також відповідність запланованих витрат за КЕКВ обсягам і видам очікуваних надходжень;

3) аналізується відповідність показників дохідної частини кошторису лімітам бюджетних зобов'язань та обсягам фінансування видатків, які доведені

відповідальним виконавцем (Національною поліцією), що містяться у казначейському повідомленні;

4) вивчається дотримання строків кошторисного планування (своєчасність подання кошторису доходів на затвердження відповідальному виконавцю мережі головного розпорядника бюджетних коштів).

Виконуючи перевірку правильності складання дохідної частини кошторису, а також оцінюючи результати її виконання, державні аудитори звертають увагу на такі критерії як законність, раціональність, ефективне та цільове використання коштів загального та спеціального фондів. При цьому перевірка законності передбачає встановлення відповідності операцій, що є предметом контролю, а також дій посадових осіб вимогам вітчизняного законодавства з питань, що належать до сфери діяльності відповідного суб'єкта державного сектору. Раціональність потребує оцінки досягнення заданого результату при використанні найменшого обсягу бюджетних ресурсів, тоді як ефективність свідчить про досягнення найкращого результату під час використання обмеженого обсягу виділених коштів. І, насамкінець, цільове використання коштів характеризує такий їх напрямок та використання, яке відповідає меті та умовам отримання зазначених коштів, визначених бюджетним розписом, казначейським повідомленням, кошторисом установи або іншою правовою підставою їх отримання.

При проведенні перевірки правильності кошторисних показників у частині доходів від обмінних операцій, їх обґрунтованості аудиторами беруться до уваги положення Бюджетного кодексу України: своєчасність подання бюджетних заявок на фінансовий рік у розрізі кодів бюджетної класифікації; об'єктивність прогнозованих обсягів надання адміністративних послуг та встановлених нормативів фінансових витрат; урахування виконання кошторису звітного періоду.

В ході перевірки правильності складання кошторису ГУНП в Хмельницькій області аудитори з'ясовують, чи відображені в ньому всі доходи суб'єкта державного сектору, які одержуються як з державного бюджету, так і від

здійснення додаткової господарської діяльності та іншої комерційної діяльності, у тому числі доходи від надання платних послуг, інші доходи, одержувані від використання державної власності, закріпленої за установою на праві оперативного управління.

Відповідно до чинного законодавства до затвердженого кошторису ГУНП в Хмельницькій області як суб'єкта державного сектору можуть бути внесені зміни. Їх внесення повинне кореспондувати із внесенням змін до зведеного бюджетного розпису головними розпорядником бюджетних коштів в особі МВС. При цьому відзначимо, що внесення змін до зведеного бюджетного розпису може здійснюватися лише до 1 вересня чергового фінансового року.

У ході здійснення контрольно-аналітичних заходів, що проводяться в процесі перевірки виконання кошторису використовуються такі методи фінансового контролю, як аналіз, перевірка, ревізії. У ході аналізу виявляються суттєві зв'язки та характеристики різних аспектів діяльності суб'єкта державного сектору, що дозволяють приймати оптимальні управлінські рішення. Невипадково аналіз зводиться до різноманітних порівнянь (поточних даних із даними попереднього періоду, фактичних даних із нормативними значеннями тощо) і виявлення чинників, які впливають відхилення від очікуваних показників. Проведення аналізу викликане нагальною необхідністю, оскільки установа не може вести фінансово-господарську діяльність, не маючи реального уявлення про свої доходи, тимчасові рамки їх надходження, фактори, що впливають на їх розміри, тощо. Наведемо результати аналізу в таблиці 2.9.

Аналіз свідчить про збільшення кошторисних надходжень ГУНП в Хмельницькій області у 2021 року проти 2020 майже на 3,8 млн. грн. або на 0,7%. Цей приріст доходів обумовлений винятково зростанням обсягів бюджетних асигнувань, отриманих з державного бюджету. Вони зросли більше ніж на 3,8 млн. грн або на 0,71%, натомість доходи спеціального фонду у 2021 році зазнали відчутного скорочення. Так, кошторис на 2021 рік містив на 43,1 тис. грн або на 9,51% менше очікуваних надходжень до спеціального фонду, що є негативним та посилює фінансову залежність управління від надходжень з державного бюджету.

Таблиця 2.9 – Аналіз кошторисних показників ГУНП в Хмельницькій області за 2020–2021 роки

Показник	Тис. грн.		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Темп приросту, %
	2020	2021		
Бюджетні асигнування	540 332,9	544 149,7	+3 816,8	+0,71
Доходи спеціального фонду,	453,3	410,2	-43,1	-9,51
у тому числі:				
Доходи від надання послуг, що надаються ГУНП за основною діяльністю	0,0	0,0	x	x
Доходи від додаткової діяльності ГУНП	353,3	323,8	-29,5	-8,35
Доходи від оренди майна ГУНП	100,0	86,4	-13,6	-13,60
Доходи від реалізації рухомого майна ГУНП	0,0	0,0	x	x
Всього кошторисних доходів	540 786,2	544 559,9	+3 773,7	+0,70

Невід'ємною частиною контрольних заходів виступає перевірка достовірності відображення у бухгалтерському обліку та звітності отриманих доходів та операцій щодо їх освоєння, здійснених установою.

Розкриваючи механізм складання недостовірної бухгалтерської звітності, необхідно кваліфікувати ознаки спотворень бухгалтерської інформації. Головне, на що звертають увагу державні аудитори, це істотність виявлених помилок, їх сукупний вплив на достовірність даних обліку та звітності, а також наявність умислу у діях посадових осіб, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку доходів установи.

При здійсненні контролю виконання кошторису доходів та видатків установи державними аудиторами аналізується своєчасність отримання від відповідального виконавця головного розпорядника коштів казначейських повідомлень про бюджетні асигнування, ліміти бюджетних зобов'язань і обсяги фінансування. Одночасно перевіряється своєчасність і правильність відображення на особовому рахунку доведених лімітів бюджетних зобов'язань, бюджетних асигнувань та обсягів бюджетного фінансування.

Бюджетні кошти суворо регламентовані за призначенням та в часі. Суб'єкти державного сектору не мають права витратити кошти на цілі, не передбачені кошторисом, і навіть перевищувати кошторисні призначення, встановлені як на бюджетний рік, так і на певний квартал бюджетного року. Тому важливе місце у складі контрольно-аналітичних заходів державних аудиторів займає робота з перевірки цільового використання бюджетних коштів. Контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, виділених установі, є одним із основних напрямків діяльності органів ДКСУ. Цей контроль здійснюється за допомогою перевірок цільового витрачання бюджетних коштів, які проводяться на всіх стадіях бюджетного процесу.

Цільовий характер бюджетних коштів закріплений також Бюджетним кодексом України, відповідно до якого установа повинна використовувати закріплене за нею майно відповідно до завдань власника та призначення такого майна. При цьому виходять з того, що завдання власника формуються у реєстрах фінансування видатків бюджету, у яких цільове призначення коштів визначається головними розпорядниками, які здійснюють функції з управління діяльністю підвідомчих установ. Тобто саме МВС України визначає цільове призначення коштів, які виділяються Національній поліції, а остання як відповідальний виконавець доводить такі призначення до власних територіальних органів на місцях.

З метою перевірки державні аудитори організують і проводять експертизу призначень і планів асигнувань (за винятком надання кредитів), виходячи з наказів і розпоряджень рівня центральних органів влади, секторальних та місцевих органів ДКСУ, що забезпечують казначейське виконання бюджету. Одночасно наголосимо, що для запобігання фактам нецільового використання бюджетних коштів органами казначейства проводиться поточний контроль на стадії платежів, який сприяє запобіганню порушенням нормативно-правових актів, незаконних фінансових операцій, не дозволених вітчизняним законодавством. Він передбачає перевірку:

— відповідності запланованих до оплати витрат затверженому кошторису у

розрізі кодів економічної класифікації видатків та джерел їх покриття доходами загального або спеціального фонду установи;

– відповідності укладених договорів на постачання продукції, виконання робіт, послуг прийнятим бюджетним програмам, лімітам бюджетних зобов'язань, бюджетному розпису;

– документів, що підтверджують належну реалізацію укладених договорів та надходження запланованої суми доходів до спеціального фонду.

Кошти, виділені з бюджету утримання установ державного сектору, є бюджетними до їх фактичного використання. У ході експертизи вивчаються первинні облікові документи (чеки, платіжні доручення, прибуткові та видаткові ордери та ін.), реєстри бухгалтерського обліку, меморіальні ордери № 2, 3 та 14, картку аналітичного обліку отриманих асигнувань, книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань), дані книги «Журнал-головна» та бюджетної звітності (Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (№ 2д); Звіти про виконання спеціального фонду кошторису (№ 4-1д, 4-2д, 4-3д, 4-4д), Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (№ 7д) та окремими програмами (№ 7д.1)), що відображають стан та рух бюджетних коштів, отриманих у ході здійснення контрольних заходів Дані про витрачання коштів бюджету можуть бути систематизовані у формі наступної аналітичної таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Форма бухгалтерської експертизи виконання кошторису ГУНП в Хмельницькій області за доходами за 2021 рік (у грн)

Показник	Затверджено на рік	Надійшло коштів	Касові видатки	Відхилення кошторисних призначень	Залишок невикористаних коштів
1	2	3	4	5	6
<i>Бюджетні асигнування</i>	687537615,00	687537587,25	687537587,25	-27,75	0,00
Доходи від додаткової діяльності	437040,00	638849,10	н/д	+201809,10	н/д
Доходи від оренди майна	59917,00	89603,30	н/д	+29686,30	н/д

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4	5	6
Доходи від реалізації в рухомого майна	188645,00	193871,36	н/д	+5226,36	н/д
Фінансування	523533,00	х	х	х	н/д
<i>Доходи, отримані як оплата за послуги</i>	1209135,00	922323,76	104465,27	-286811,24	506139,60
<i>Доходи, отримані за іншими джерелами (внески, гранти, дарунки, спонсорство тощо)</i>	21058299,00	21058292,38	21058292,38	-6,62	30,00
<i>Субвенція з місцевого бюджету</i>	8777036,00	8879934,62	8745366,72	+102898,62	146067,90
Всього	718582085,00	718398138,01	717445711,62	-183946,99	х

На основі представлених у таблиці даних можна провести детальний аналіз надходження та використання бюджетних коштів в установі, що перевіряється. Як бачимо, у 2021 році ГУНП в Хмельницькій області отримала значно більше надходжень, ніж було заплановано станом на початок року в кошторисі на 2021 рік. Звертає на себе увагу, що обсяг бюджетних асигнувань, що перевищує 687,5 млн. грн, повністю профінансований і освоєний у звітному році, тоді як доходи спеціального фонду є значно меншими (наприклад, 1,2 млн від плати за послуги, 21,1 млн. грн – за необмінними операціями у формі грантів і спонсорської допомоги). Крім того суми доходів, відображені на касовій основі, не відповідають сумам доходів, визнаних на дату поставки, що зумовлює виникнення так званих касових розривів і здатне підірвати платоспроможність суб'єкта державного сектору у короткостроковій перспективі.

Відповідно до бюджетного законодавства до порушників за нецільове використання бюджетних коштів можуть бути застосовані такі заходи

відповідальності як стягнення бюджетних коштів, використаних за нецільовим призначенням; призупинення операцій на рахунках в казначействі; накладення адміністративного штрафу; зупинення операцій за рахунками.

В умовах обмеженого фінансування максимальне залучення альтернативних джерел доходів суб'єктів державного сектору набуває особливої актуальності. Йдеться про платні послуги, надходження від здачі в оренду приміщень, від реалізації металобрухту, благодійні внески тощо. Більшість цих коштів є доходами від обмінних операцій та потребує ретельного контролю. Його джерелами виступають кошторис суб'єкта державного сектору, розрахунки до спеціального фонду кошторису, які складаються за кожним джерелом доходів. Також залучають облікові реєстри, як то меморіальний ордер № 3, 14 та первинні документи до них, небухгалтерську документацію, що засвідчує виникнення юридичних правовідносин з приводу отримання доходів (договори, контракти, інші документи, які передбачають надання бюджетною установою платних послуг), розрахунки калькуляцій собівартості наданих платних послуг тощо.

В ході застосування контрольних заходів аудитори встановлюють:

- законність надання суб'єктом державного сектору конкретних видів платних послуг, в тому числі адміністративних;
- дотримання законодавчих вимог при визначенні вартості платних послуг (неприпустимість реалізації послуг а цінами, нижчими ніж їх собівартість за калькуляційними розрахунками);
- повнота перерахування встановленої нормативно частки отриманих власних надходжень до бюджету (від оренди, реалізації майна установ тощо);
- використання власних надходжень суб'єктів державного сектору відповідно до визначених у кошторисі напрямів та чи не допускалось покриття витрат, пов'язаних із наданням платних послуг, за рахунок отриманих установою бюджетних асигнувань.

Відповідно до Порядку складання кошторисів бюджетних установ № 228 (2002) розподіл видатків спеціального фонду кошторису суб'єкта державного сектору проводиться виключно в межах і за рахунок надходжень, запланованих на

цю мету в зазначеному фонді. Важливо, що відповідальність за виникнення заборгованості за видатками спеціального фонду, несе виключно розпорядник, з вини якого вона утворилась.

У першому розділі дипломної роботи детально проаналізований склад власних надходжень суб'єктів державного сектору за групами, визначеними бюджетним законодавством. При цьому кожній групі властивий обмежений напрям використання, порушення якого прирівнюється до порушення бюджетного законодавства. Приміром, якщо йдеться про підгрупу 1 першої групи власних надходжень, то вона може використовуватися винятково на покриття витрат, пов'язаних із організацією й наданням платних послуг згідно з основною діяльністю установи; про підгрупу 3 першої групи – тільки на утримання, облаштування, ремонт і придбання майна бюджетних установ і так далі.

Під час проведення ревізії аудитори також перевіряють обґрунтованість цін чи тарифів на послуги, що надаються державними установами, контролюючи включення усіх необхідних видів видатків у належних розмірах до собівартості продукції (робіт, послуг). У більшості випадків ціни на платні послуги є вільними, за винятком обмеженого переліку послуг, щодо яких здійснюється державне регулювання цін. Саме такі послуги надаються ГУНП в Хмельницькій області, що нівелює значення калькуляційних розрахунків та обґрунтування кінцевих цін. В ході перевірки аудитори прагнуть встановити, чи не занижується дохідна частина кошторису через необґрунтоване заниження цін або безоплатне надання послуг, які повинні надаватися винятково на платній основі.

Досить вагомим видом доходів від обмінних операцій за власними надходженнями в ГУНП в Хмельницькій області є плата за оренду майна, яка перевіряється з особливою ретельністю. Так, аудитори виходять з того, що до орендної плати не включаються витрати на утримання орендованого майна, а отже, у випадку понесення суб'єктом державного сектору таких витрат орендар повинен відшкодувати їх вартість окремо. Комунальні ж платежі можуть відшкодуватися на пропорційній основі або за розділеними рахунками постачальників послуг з експлуатації будинків, електричного, тепло- та

водопостачання, водовідведення тощо. У першому випадку кошти, сплачені орендарем, мають відобразитися як відшкодування понесених орендодавцем витрат за загальним фондом, а в другому – надходити на рахунки спеціального фонду та відобразитися як зменшення видатків за цим фондом.

Окрім цього, в ході інспекції орендних відносин досліджують, чи дотримано установою вимог нормативних документів щодо необхідності спрямування визначеної нормативно частини орендної плати до бюджету відповідного рівня. Наприклад, ГУНП в Хмельницькій області скеровує до державного бюджету 50% орендної плати, що надходить від орендарів.

Останнім етапом інспектування у формі тематичної ревізії доходів від обмінних операцій по суті традиційно виступає дослідження бюджетної та фінансової звітності та її достовірності. Направду, перевірка достовірності бухгалтерського обліку здійснюється на всіх етапах контрольного заходу. Так само проводиться аналіз своєчасності відображення проведених в обліку операцій з отримання бюджетних асигнувань, визнання доходів від обмінних операцій за спеціальним фондом, коригування (за об'єктивної необхідності), списання на фінансовий результат виконання кошторису суб'єкта державного сектору; перевіряється правильність відображення на рахунках обліку та в облікових регістрах операцій з бюджетними коштами, включно з питаннями дотримання бюджетної класифікації, а також достовірність фінансової звітності установи про такі операції.

За результатами тематичної ревізії доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору аудитор зобов'язаний кваліфіковано обґрунтувати кожен факт виявлених порушень, отримати пояснення й провести службові розслідування, якщо це необхідно, узагальнити проведену роботу у акті ревізії. Однак цього недостатньо, аудитор повинен вжити заходів для максимального усунення порушень та їх наслідків під час проведення контрольного заходу, а також заходів, які запобігають повторенню таких порушень суб'єктами державного сектору у майбутньому.

3 НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1 Планування розвитку бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору

Успішна діяльність вітчизняних суб'єктів державного сектору дедалі більше залежить від якісної обліково-аналітичної інформації, джерелом якої виступає бухгалтерський облік. Інформація, що формується в системі бухгалтерського обліку, має відповідати очікуванням її користувачів, бути для них корисною. Вимоги та очікування користувачів обліково-аналітичної інформації постійно зростають, що неминуче спричиняє необхідність розвитку бухгалтерського обліку як джерела такої інформації.

В даний час суттєві досягнення помітні в реформуванні нормативного регулювання бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, що почалося на початку 2000-х років, коли було прийнято першу Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки (2007), поступове впровадження якої зумовило прийняття нової Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року (2018), котра й реалізується станом на поточний момент.

За великим рахунком, починаючи з 2015 року, українська система бухгалтерського обліку в державному секторі орієнтована на міжнародні стандарти, але Україна не ставить собі за мету перехід на МСБОДС. Реформування вимагає розробки конкретного плану розвитку, який б визначав основні шляхи і засоби подальшого розвитку бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі, зокрема:

- 1) підвищення якості інформації, яка формується в бухгалтерському обліку та звітності (фінансовій і бюджетній) суб'єктів державного сектору;

2) створення інфраструктури застосування міжнародних стандартів і прогресивного досвіду в бюджетній сфері;

3) зміна системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі;

4) посилення контролю за якістю бухгалтерської звітності;

5) підвищення кваліфікації фахівців, зайнятих організацією та веденням бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі, інспектуванням і аудитом, а також користувачів бухгалтерської звітності.

Про недостатню якість облікової інформації з позиції використання бухгалтерського обліку як джерела інформаційної системи організації свідчать результати опитування вищого менеджменту (рисунок 3.1).

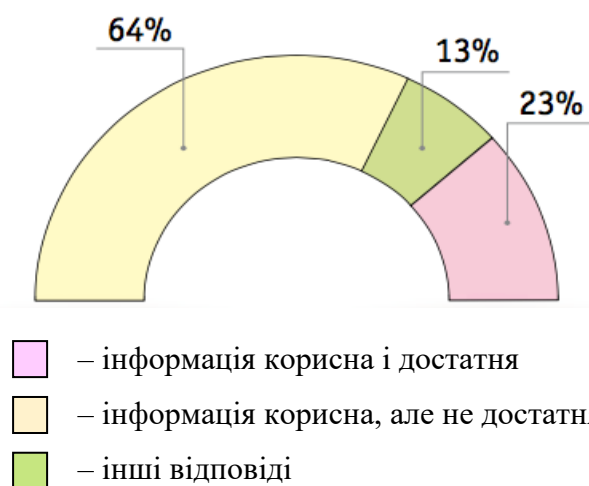


Рисунок 3.1 – Оцінка вищим менеджментом корисності та достатності інформації в бухгалтерській звітності [22, с. 31]

Тобто оцінка вищим менеджментом обліково-аналітичної інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку і може бути використана для прийняття управлінських рішень (з точки зору повноти та корисності), свідчить що менше чверті респондентів задоволені якістю інформації, хоча близько 90% відзначають абсолютну корисність бухгалтерських даних проти 2% опитаних, які вказали на переважаність бухгалтерської звітності різними відомостями, що ускладнюють її сприйняття [22, с. 29–31].

Для вирішення завдань розвитку бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору необхідно використовувати усі можливі інструменти. Одним з найпоширеніших інструментів удосконалення різних сторін людської діяльності, у тому числі і бухгалтерського обліку, у світовій практиці є бенчмаркінг. Його суть зводиться до визначення ефективних рішень на основі вивчення досвіду інших компаній, які досягли успіху, діючи в схожих умовах.

У європейських країнах активно розвивається інноваційний бенчмаркінг, організований на базі інформаційних релей-центрів (IRC), що дозволяє організаціям порівнювати та керувати різними аспектами покращення своєї роботи. З одного боку, такі центри, створені при Міністерстві фінансів та (або) ДКСУ, можуть стати депозитарієм практичних прикладів того, як здійснюється освоєння кращої практики, вирішуються спільні проблеми, і як організації застосовують нові підходи для задоволення найсучасніших запитів до обліково-аналітичної інформації. У таких депозитаріях є можливість як зберігання та узагальнення передового досвіду, так і вироблення практичних рекомендацій щодо конкретних методик та процедур вирішення окремих облікових проблем, контрольних заходів та аналітичних завдань.

З іншого боку, таким депозитарієм може стати професійна некомерційна організація, наприклад, Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, що має достатні можливості: широке представництво, розгалужена інфраструктура, територіальні відділення по всій країні, багаторічні зв'язки з членами спільноти. У депозитарії може накопичуватися різна інформація, наприклад відносно доходів від обмінних операцій:

- передова практика бухгалтерського обліку в державному секторі економіки;
- алгоритми вирішення складних питань щодо організації підсистеми бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору, побудови облікових бізнес-процесів тощо;
- нові підходи до відображення інформації про факти отримання, розподілу та використання доходів від обмінних операцій в бухгалтерському обліку;

– методики калькулювання собівартості платних послуг (продукції) та обґрунтування реалізаційних цін (тарифів);

– інші складні питання, які не знайшли нормативного вирішення (наприклад, відповідність отриманих доходів визнаним витратам суб'єктів державного сектору у розрізі КЕКВ, облік доходів відповідно до економічної сутності операцій та інші).

Підвищення якості облікової інформації повністю поєднується з концепціями якості, які широко застосовуються в усьому світі. При цьому основою якісної інформації про доходи суб'єктів державного сектору є інформація, сформована на основі методу нарахування, що зумовлює необхідність планомірної зміни облікової парадигми, що застосовується в українському бюджетному обліку виконання бюджетів. На користь такого висновку свідчать дані таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Порівняльна характеристика методів обліку доходів суб'єктів державного сектору (касового і нарахування)

Характеристика	Касовий метод	Метод нарахування
1	2	3
Форма подання інформації про доходи	Форма спрощена, націлена на установлення прямого взаємозв'язку між визнанням/списанням доходів і рухом грошових коштів	Форма змістовна, націлена на реальну оцінку отриманих ресурсів та виконаних бюджетних програм
Момент визнання доходів	Зарахування грошових коштів (сплачених дебіторами) на реєстраційні рахунки установи	Надходження/вибуття або зміна економічної вартості активів та зобов'язань
Сутнісне визначення доходів	Доходи – грошові кошти, які надійшли у розпорядження суб'єктів державного сектору	Доходи – операції суб'єктів державного сектору, які підвищують чисту вартість активів
Сфера застосування	Бюджетний облік виконання бюджетів органами Державної казначейської служби України; бухгалтерський облік доходів загального фонду розпорядників бюджетних коштів	Бухгалтерський облік доходів спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
Склад звітних показників	Грошові кошти на початок і кінець року, рух грошових коштів за період	Приріст чистих активів (власного капіталу)
Базисна форма звітності	Звіт про грошові потоки суб'єкта державного сектору	Баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати суб'єкта державного сектору, звіт про грошові потоки, звіт про зміни в чистих активах суб'єкта державного сектору

В продовження порівняння концепцій представлення доходів від обмінних операцій в обліку суб'єктів державного сектору варто відзначити, чи на практиці нерідко застосовуються модифіковані варіації методу нарахування, до переваг яких можна зарахувати: щільну кореляцію з реальними грошовими потоками, підконтрольність і прозорість фінансування державного сектору, невисока трудомісткість облікових робіт, наближеність до бюджетного обліку, заснованого на касовій основі. Натомість недоліками такого підходу визначають неповну відповідності сутнісній концепції нарахування через зіставлення нарахованих у звітному періоді касових доходів та касових видатків, що спотворює показники фінансових результатів (наприклад, визнається прибуток внаслідок невиконання цільової програми за витратами або неповного використання придбаних у звітному періоді запасів).

У цілому, в контексті планування розвитку бухгалтерського обліку доходів суб'єктів державного сектору науковці та практики намагаються досягти встановлення логічних і зрозумілих зв'язків між системою обліку доходів і витрат для бюджетних цілей, а також існуючою системою камерального бухгалтерського обліку. При цьому впровадженню цілісних та інтегрованих системи управління фінансами сприяє лише застосування методу нарахування. З цією метою спеціалістами напрацьовуються єдині методичні засади та правила адаптації національних стандартів НПСБОДС за методом нарахування до облікового

відображення господарських операцій і подій суб'єктів державного сектору за цим методом (рисунок 3.2).

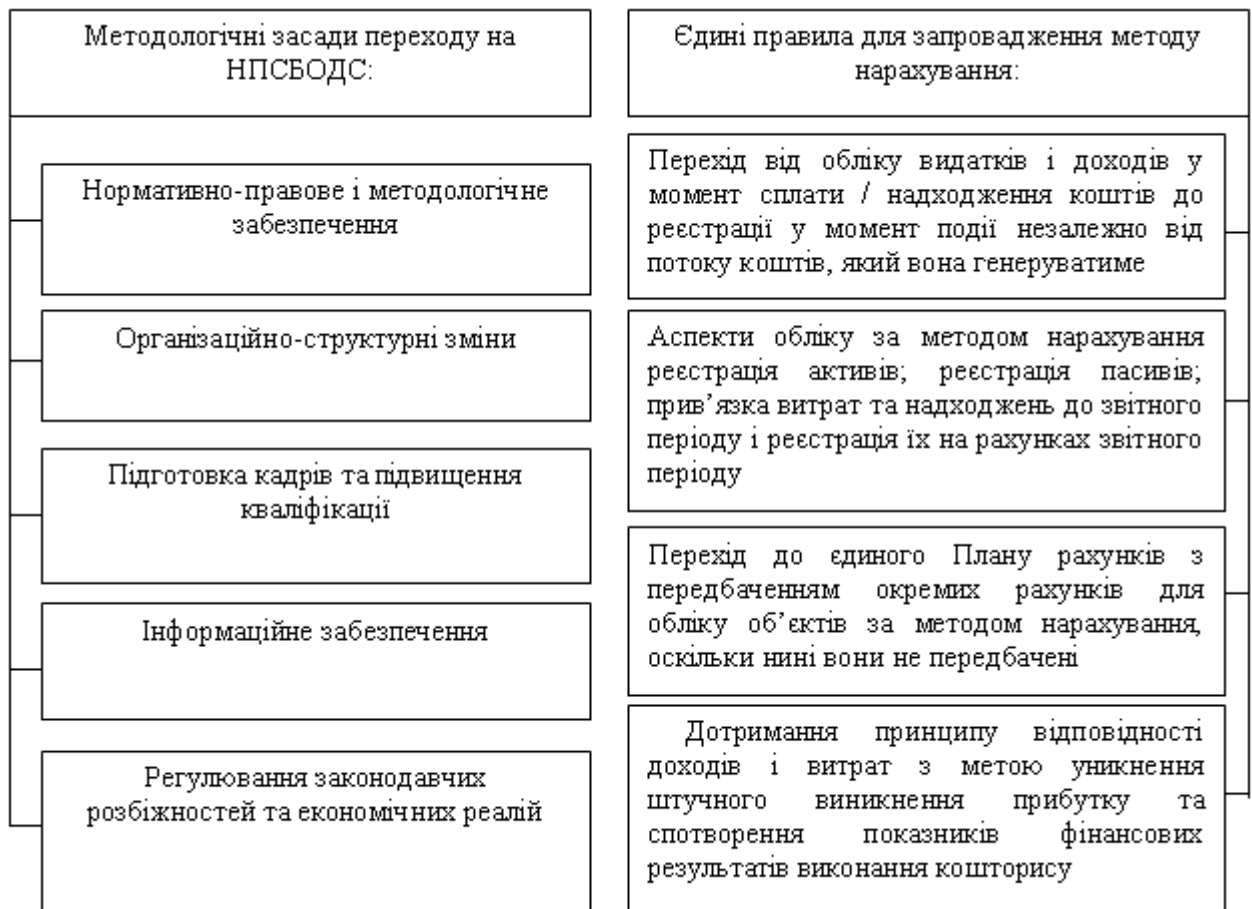


Рисунок 3.2 – Єдині правила та методологічні засади переходу на НПСБОДС за методом нарахування доходів та витрат суб'єктів державного сектору [20]

Чітка класифікація доходів і витрат є основною базою визначення результату діяльності суб'єкта державного сектору. У зв'язку з цим з позиції вироблення найефективніших шляхів управління доходами слід розробити економічно обґрунтовану класифікацію доходів за різними ознаками. При цьому необхідно враховувати специфіку діяльності установ державного сектору відповідно до Бюджетного кодексу та облікових стандартів та передових облікових практик. Існуюча класифікація детально описана у першому розділі дипломної роботи, але очевидно, що вона потребує нового структурування, що має на меті підвищення прозорості бюджетного обліку, звітності, загалом

бюджетного процесу, причому нововведення повною мірою повинні відповідати міжнародним стандартам фінансової звітності. Очевидно, що базисною ознакою має стати вплив на вартість чистих активів (власного капіталу) суб'єкта державного сектору.

В контексті розвитку обліку доходів від обмінних операцій перспективним бачиться напрацювання організаційно-методичних підходів до бухгалтерського обліку фінансових доходів. Цілком об'єктивною бачиться можливість формування фінансових доходів для більшості суб'єктів державного сектору, котрі надають платні послуги і в розпорядження яких надходять так звані власні кошти.

Одним із напрямків організації облікових робіт може стати облік депозитних операцій та отриманих фінансових доходів у вигляді відсотків. На жаль, така можливість обмежена для чималої частки бюджетних установ, окрім деяких освітніх та наукових закладів, однак це обмеження, на наш погляд, є невиправданим, оскільки звужує обсяг джерел фінансування суб'єктів державного сектору.

Відповідно до національних НПСБОДС розміщення вільних коштів на депозитному рахунку кваліфікується як фінансові інвестиції. Власне за НПСБОДС 133 «Фінансові інвестиції» (2015) останні ідентифікуються як активи, які утримуються (контролюються) установою з метою отримання економічних вигід від володіння ними. Причому їх визнання відбувається за набором стандартизованих критеріїв: по-перше, контроль з боку суб'єкта державного сектору; по-друге, достовірно визначена оцінка; по-третє, існування імовірності отримання суб'єктом державного сектору в майбутньому економічних вигід або потенціалу корисності.

Основним фактором, який визначає облік фінансових інвестицій, є строк їх утримання та можливість вільної реалізації у будь-який момент часу, що обумовлює їх розподіл на довгострокові і поточні та, відповідно, особливості визнання, оцінки та подальшого обліку. Одночасно з точки зору формування облікових номенклатур за фінансовими доходами важливу роль відіграє розподіл

фінансових інвестицій на три види:

1) вклади (інвестиції) у дохідні види фінансових інструментів, що мають на меті генерування додаткового доходу для відповідного бюджету, до якого відноситься суб'єкт державного сектору (наприклад, розміщення коштів на депозитних внесках у комерційних банках). Здебільшого таке інвестування має короткостроковий характер і обмежується межами бюджетного року;

2) вклади (інвестиції) у дохідні види фондових інструментів – цінних паперів, що мають вільний обіг на фондовому ринку та здатні генерувати додатковий дохід для суб'єкта державного сектору, що утримує такі фінансові інвестиції (наприклад, придбання і утримання до погашення облігацій);

3) участь в капіталі державних або комунальних підприємств (внесення коштів до статутних фондів останніх), що традиційно має довгостроковий характер. Така форма фінансового інвестування приносить суб'єктам державного сектору – інвесторам доходів у вигляді дивідендів або інших аналогічних надходжень, що впливають із форми корпоративних прав.

Таким чином, відмінною рисою фінансового інвестування в державному секторі є отриманням доходу, що надходить до відповідного бюджету, та/або зростання (збереження) вартості капіталу, відображеного у фінансовій звітності розпорядника бюджетних коштів. Тобто при здійсненні таких операцій відбувається трансформацію активів суб'єкта державного сектору із коштів у цінні папери (деривативи) або корпоративні права.

Фінансові доходи, отримувані суб'єктами державного сектору від інвестування, враховуються на рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», за кредитом якого відображають визнані доходи у формі дивідендів та (або) відсотків, роялті тощо, а за дебетом – їх віднесення на результат виконання кошторису суб'єкта державного сектору (в кредит рахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»).

Звернемо увагу, що фінансові доходи не єдині, які генеруються фінансовими інвестиціями суб'єктів державного сектору. Ішим видом доходів виступає дохід від продажу фінансових інвестицій, що утримувалися з метою

приросту котирувальної вартості або для перепродажу. Такий дохід обліковується у складі доходів від обмінних операцій, що пов'язані із реалізацією активів, зокрема на рахунку 7211 «Доходи від реалізації активів» у загальноприйнятому порядку (нарахування доходу від реалізації за кредитом, а списання в порядку закриття на фінансовий результат звітного періоду – за дебетом).

Про нормативну неврегульованість та перспективний розвиток бухгалтерського обліку фінансових доходів свідчить і той факт, що відповідно до п. 9 статті 13 Бюджетного кодексу України для бюджетних установ передбачено лише один вид фінансового доходу, який може отримати бюджетна установа, – доходи від розміщення тимчасово вільних бюджетних коштів окремим освітніми закладами на депозитах (код класифікації доходів бюджету 25020300). У такому випадку дохід визнається у тому звітному періоді, за який його нараховано, за принципом нарахування, виходячи із строку депозиту (в межах бюджетного року).

Вибір положень облікової політики щодо методики обліку фінансових доходів за фінансовими інвестиціями залежить від ряду факторів: механізму отримання, повноважень учасників бюджетного процесу, виду власне фінансових інвестицій, ліквідності активів, видів набутих майнових прав тощо. Тому головному розпоряднику коштів (або відповідальному виконавцю у разі розгалуженої мережі головного розпорядника) в розпорядчому документі про облікову політику щодо фінансових доходів доцільно визначити єдині підходи, які повинні застосовуватися установами, що входять до сфери його управління.

З огляду на існування широких перспектив у розвитку виробничих підрозділів при установах державного сектору доцільною є розробка облікової політики та методики обліку доходів від обмінних операцій у зв'язку з реалізації продукції власних виробничих підрозділів. Так, при ГУНП в Хмельницькій області функціонує кінологічний центр, на балансі якого обліковується 22 собаки, серед яких німецькі і бельгійські вівчарки, кокер-спанієлі та лабрадори. На базі центру наприкінці 2022 року відкрито сучасний розплідник службових собак, у якому облаштовані майданчики для вигулу та дресирування, ветеринарно-

карантинний пункт, десяток вольєрів, з огляду на зростаючу потребу в службових собаках у прифронтових зонах. Відтак, переважна частина приплоду вирощується, дресирується та ставиться на облік як об'єкт основних засобів (рахунок 107 «Тварини та багаторічні насадження») з урахуванням положень НПСБОДС 136 «Біологічні активи» та НПСБОДС 121 «Основні засоби». Однак частина приплоду об'єктивно може бути реалізована зацікавленим замовником, що не входять до мережі МВС.

Доходи, що надходять від такої виробничої діяльності кваліфікуються як власні надходження суб'єктів державного сектору і отримуються додатково до асигнувань загального фонду, відповідно – належать до спеціального фонду. Важливо розрізнити надходження від плати за послуги, що надаються за основною діяльністю суб'єктів державного сектору, та надходження від додаткової (господарської) діяльності суб'єктів державного сектору. Якщо перші належать до першої підгрупи, то другі до другої підгрупи групи I власних надходжень розпорядників бюджетних коштів.

Означений дохід в бухгалтерському обліку дохід відображається на рахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» (сам рахунок може деталізуватись за видами продукції, виконаними роботами та наданими послугами), а витрати – за принципом відповідності на рахунку 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)». Якщо установа зареєстрована платником ПДВ у частині госпрозрахункової діяльності, в бухгалтерському обліку на окремому рахунку вираховуються отримані в результаті реалізації суми ПДВ, котрі відносяться на розрахунки з бюджетом.

Акцентуємо увагу, що такий вид обмінних доходів визнається за фактом передачі суттєвих ризиків і контролю над активом іншій стороні (покупцю) та оцінюється за сумою очікуваних надходжень грошових коштів без будь-яких коригувань такої вартості у разі відстрочення платежу.

Узагальнимо методику обліку доходів від обмінних операцій, пов'язаних із виробничою діяльністю суб'єктів державного сектору, в таблиці 3.1.

3.1 – Бухгалтерський облік доходів від обмінних операцій пов'язаних з виробничою діяльністю суб'єктів державного сектору

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Обліковий носій
	Дебет	Кредит	
Отримано авансовий платіж	2313	6214	Виписка з реєстраційного рахунку
Вирахований ПДВ у сумі авансу	2110	6311	Податкова накладна
Нарахований дохід від продажу щенят третім особам	6214	7111	Акт передачі, видаткова накладна, рахунок
Вирахований ПДВ з доходу від продажу	7111	2110	–
Віднесено чистий дохід від реалізації на результат виконання кошторису	7111	5511	Бухгалтерська довідка
Довідково:			
Оприбутковано приплід собак у розпліднику	1724	1611	Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3)
Враховано собівартість реалізованих щенят	8211	1724	Калькуляція
Віднесено собівартість реалізованих щенят на результат виконання кошторису	5511	8211	Бухгалтерська довідка

Чимало перспектив розвитку бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій має використання прийомів моделювання. Моделювання в обліку державного сектору можна розглядати як основний прийом, що дозволяє відображати стан об'єктів обліку та бухгалтерські процедури у вигляді послідовних кроків відображення фактів господарського життя при формуванні бухгалтерської звітності.

Як відомо, бухгалтерський облік у будь-якій його системі вирішує два основні завдання: по-перше, зображення або моделювання облікових подій (ситуацій) засобами мови бухгалтерських проводок з метою формування первинної облікової інформації; по-друге, перетворення первинної інформації на зведені бухгалтерські звіти. Перше завдання, результатом якого є формування первинної облікової інформації, вирішується ситуативно, а тому має своїм

результатом різноманіття ситуаційних моделей, сформульованих у термінах мови бухгалтерських проводок, що використовується для цих цілей. Незважаючи на відому регламентацію, та сама ситуація, як відомо, може бути відображена різними групами взаємопов'язаних проводок залежно від використовуваних для цих цілей рахунків, прийнятої облікової політики суб'єкта державного сектору, а також інших факторів, що впливають на прийняття рішень щодо конкретного відображення даної ситуації чи облікової події. При цьому план рахунків має всі ознаки символічної інформації про об'єкти бухгалтерського обліку. З іншого боку, формальна граматики мови бухгалтерського обліку дозволяє будувати із символів його алфавіту правильні ланцюжки проводок, що відображають (моделюють) ту чи іншу ситуацію, сформульовану на основі документального опису фактів господарського життя або просто у термінах природної мови.

Відповідно, застосування прийомів моделювання значно спрощує роботу щодо формування альбомів коректної кореспонденції, графіків документообігу, оперограм за операціями з визнання, коригування або списання доходів від обмінних операцій та інших об'єктів бухгалтерського обліку.

3.2 Удосконалення внутрішнього контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору

Питанням внутрішнього контролю в державному секторі завжди надавалася висока увага, оскільки він є найважливішою умовою попередження ризиків і мінімізації негативних наслідків діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Більше того, повноцінна і якісна реалізація контрольної функції є необхідною умовою ефективного державного управління. У зв'язку з чим особливого значення набуває правильна організація внутрішнього контролю суб'єктів державного сектору, оскільки перед ними стоїть вирішення двох завдань. З одного боку, вони повинні забезпечити раціональне використання ресурсів, що виділяються на

утримання та функціонування їх апарату, з іншого боку, вони самі зобов'язані контролювати раціональність розподілу та використання бюджетних коштів у підвідомчих установах. А отже, при формуванні системи внутрішнього контролю обов'язково має бути врахований правовий статус, специфіка та масштаби діяльності установи, спосіб організації та здійснення внутрішнього контролю, існуюча практика контрольної діяльності органів, які здійснюють повноваження засновника щодо підвідомчих установ. Визначальним є той факт, що в діяльності суб'єктів державного сектору використовуються значні обсяги суспільних ресурсів, як фінансових, так і матеріальних.

Зростаюча необхідність переорієнтування внутрішнього фінансового контролю з контролю відповідності (за дотриманням прийнятих внутрішніх стандартів і процедур) на контроль ефективності (за використанням бюджетних коштів) з наголосом на виявлення та мінімізацію ризиків виникнення порушень в бюджетному секторі вимагає удосконалення та посилення регламентації внутрішнього контролю суб'єктів державного сектору у розрізі процедур, що застосовуються в практиці контролю доходів від обмінних операцій (рисунк 3.3).

Специфіка діяльності бюджетних установ пов'язана з їх організаційною структурою та організаційно структурою підконтрольних об'єктів. При цьому основним інструментом управління у цьому секторі виступає кошторис, що одночасно виступає інструментом планування та контролю за використанням обмежених фінансових ресурсів для досягнення інституційних цілей.

З метою реалізації центральними органами виконавчої влади функцій головного адміністратора доходів бюджету та головного розпорядника бюджетних коштів розробляються внутрішні регламенти, що встановлюють порядок складання та виконання бюджетних кошторисів їх структурними підрозділами та підвідомчими установами. Не менш важливим етапом є формування звітності про діяльність мережі підвідомчих установ.

Різноманітність використовуваних документів підкреслює особливості напрямів проведення внутрішнього контролю в державному секторі, який найчастіше ототожнюється із регламентованою внутрішніми документами

діяльністю з контролю за структурними підрозділами та різними напрямками діяльності установи з метою координування та надання методологічної підтримки об'єктам контролю та спрямований на ефективне та раціональне використання бюджетних коштів [26, с. 43–44].



Рисунок 3.3 – Процедури внутрішнього контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору

На нашу думку, раціонально організований внутрішній контроль є основною умовою досягнення стійкого фінансового становища організації. У цьому плані надзвичайно затребуваним стає створення внутрішнього регламенту, що дозволяє вибудувати наскрізну систему перевірки і скоординувати діяльність структурних підрозділів суб'єкта державного сектору та підвідомчих установ.

За великим рахунком, внутрішній контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, при цьому відповідальність за його організацію несе

керівник установи, що є розпорядником бюджетних коштів. Відповідно, нині порядок його практичної реалізації не регламентований нормативно-правовими актами і будь-які законодавчі обмеження на порядок, способи, процедури здійснення внутрішнього контролю не встановлені. Проте необхідність розробки локального акту внутрішнього контролю (положення/регламенту/стандарту внутрішнього контролю) є об'єктивною.

При формуванні такого документа визначаються цілі внутрішнього контролю, що спрямовується одночасно на підтвердження відповідності та ефективності (економності та результативності використання бюджетних коштів). Тут же встановлюється відповідальність за організацію внутрішнього контролю. Причому забезпечення контролю в центральному апараті покладається на його керівника, а відповідальність за його організацію та здійснення в організаціях, що є структурними підрозділами центрального апарату, покладається на їх керівників. Так, відповідальним за організацію внутрішнього контролю в мережі установ МВС на місцях є керівники обласних ГУНП, які проводять свою діяльність під егідою Національної поліції України в межах реалізації Стратегічного плану діяльності з внутрішнього аудиту на 2022–2024 роки (2021).

Практична реалізація внутрішнього контролю не обов'язково передбачає створення окремого підрозділу внутрішнього контролю, а найбільш оптимальним варіантом при незначній чисельності персоналу вважається розподіл контрольних повноважень серед працівників підрозділу бухгалтерського обліку. В досліджуваній установі, якою виступає ГУНП в Хмельницькій області, з огляду на значну територіальну розгалуженість, значні обсяги фінансових ресурсів, які ним акумулюються, окремо створений та функціонує сектор внутрішнього аудиту, до повноважень якого входить у тому числі забезпечення ефективності внутрішнього контролю фінансових ресурсів Управління. Його взаємодія з іншими учасниками контрольної діяльності полягає в узгодженні відносин внутрішніх і зовнішніх суб'єктів контролю з метою забезпечення максимальної ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в органах Національної поліції (рисунок 3.4).

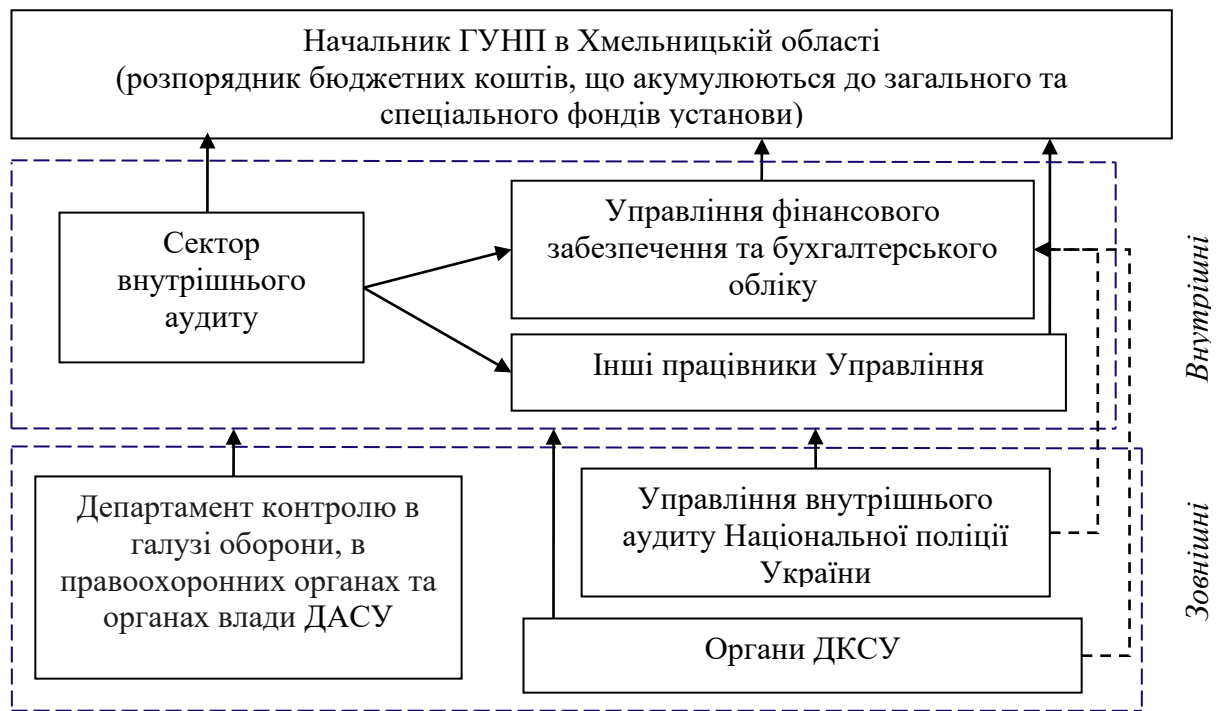


Рисунок 3.4 – Модель взаємодії внутрішніх і зовнішніх суб'єктів контролю в системі внутрішнього контролю ГУНП в Хмельницькій області

Виходячи з цієї моделі визначається характер відносин між керівником суб'єкта державного сектору як розпорядником бюджетних коштів, структурними підрозділами установами, окремими її працівниками та функціональним підрозділом внутрішнього контролю, а також зовнішніми суб'єктами фінансового контролю як в мережі головного розпорядника бюджетних коштів (МВС України), так і поза її межами.

При цьому ми виходимо з того, що в системі внутрішнього контролю установи тією чи іншою мірою задіяні всі працівники: хтось більше контролює, а хтось частіше виконує бюджетні приписи. Виконавцями та контролерами в одній особі можна вважати працівників бухгалтерії, оскільки саме через останню проходять майже усі первинні документи установи, які опрацьовуються та приймаються до бухгалтерського обліку. Але помилково вважати, що увесь спектр робіт з внутрішнього контролю може бути покладений на бухгалтерську службу. У контрольних заходах обов'язково повинні приймати участь представники адміністрації суб'єкта державного сектору, фінансової та юридичної служби і т. д. Головним критерієм при цьому виступає незалежність

контролерів і їх підзвітність винятково керівництву, що ініціювало проведення контрольних заходів. Лише в такому разі об'єктивність висновків внутрішнього контролю може бути не нижчою, ніж незалежна оцінка стану справ в установі, надана ревізорами ДАСУ або незалежними аудиторами.

Разом із тим систему внутрішнього контролю суб'єкта державного сектору слід розглядати як сукупність реалізованих організаційних заходів, облікових процедур і контрольних засобів. Відповідно, важливим є наявність в розпорядчому документі переліку внутрішніх процедур підготовки та виконання кошторису, ведення бухгалтерського та бюджетного обліку, підготовки звітності, за яким здійснюється внутрішній контроль. Закріплення такого порядку дозволяє виконавцям більш повно охопити бюджетні операції при складанні контрольних процедур та аналізі їх ефективності, а також забезпечує можливість формування єдиного підходу до організації внутрішнього контролю. Крім цього, наявність такого переліку полегшує завдання підрозділу внутрішнього аудиту в частині оцінки надійності системи внутрішнього фінансового контролю. У частині доходів від обмінних операцій він, зокрема, може включати:

- складання та подання документів для формування проекту кошторису, в тому числі обґрунтувань бюджетних асигнувань та власних надходжень від обмінних операцій суб'єктів державного сектору;
- формування та затвердження доходів від обмінних операцій у розрізі їх джерел по мережі підвідомчих установ;
- процедура ведення бухгалтерського та бюджетного обліку доходів від обмінних операцій, в тому числі прийняття до обліку первинних документів, відображення інформації, зазначеної в них та облікових регістрах (передусім, меморіальних ордерів), проведення оцінки доходів та пов'язаних з ними активів і зобов'язань, які зазнають змін при визнанні доходів;
- складання та подання фінансової (звіт про фінансові результати та примітки до фінансової звітності) та бюджетної (звіти про надходження і використання коштів загального та спеціального фонду) звітності в частині доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору.

На наше переконання, така систематизація процедур за напрямками бюджетного процесу дозволяє виявляти найбільш вразливі точки і структурувати виявлені бюджетні ризики, а також проводити порівняльний аналіз контролю одного і того ж процесу різними підрозділами установи та використовувати найбільш ефективний спосіб.

При цьому в ході застосування зазначених контрольних процедур використовуються такі методи внутрішнього фінансового контролю як самоконтроль, контроль за вертикаллю підпорядкованості, суміжний контроль та контроль за рівнем підвідомчості [34, с. 376]. Так, самоконтроль здійснюється посадовою особою кожного структурного підрозділу розпорядника бюджетних коштів шляхом проведення перевірки виконаної операції на відповідність вимогам нормативних правових актів, у тому числі які регулюють бюджетні правовідносини з питань отримання асигнувань чи залучення власних надходжень та порядок відображення доходів за обмінними операціями в бухгалтерському обліку на різних технологічних етапах, вимогам внутрішніх стандартів та процедур, посадовим регламентам, та (або) звірки даних, а також шляхом оцінки причин, які негативно впливають на виконання операції.

Контроль за вертикаллю підпорядкованості здійснюється суцільним способом керівником (заступником керівника) та (або) керівником підрозділу розпорядника бюджетних коштів (іншою уповноваженою особою) шляхом підтвердження (узгодження) операцій, що здійснюються підлеглими посадовими особами. Приміром, в посадові обов'язки головного бухгалтера установ державного сектору у тому числі входить:

- загальне керівництво роботою з організації внутрішнього контролю правильності оформлення господарських операцій та подій, дотриманням порядку документообігу, технології опрацювання облікової інформації та захисту такої інформації від несанкціонованого доступу;
- забезпечення контролю за дотриманням порядку оформлення первинних документів за усіма об'єктами бухгалтерського обліку;
- надання методичної допомоги керівникам підрозділів та інші працівникам

установи з питань бухгалтерського обліку, контролю, звітності та аналізу господарських операцій та діяльності суб'єкта державного сектору в цілому.

Тобто навіть з огляду на закріплені посадові обов'язки головний бухгалтер наділений контрольними повноваженнями щодо інших учасників підконтрольної діяльності за вертикальною схемою підпорядкування. Саме тому на практиці, за умови неможливості відсутності штатної посади ревізора, відповідні функції закріплюються саме за головним бухгалтером або його заступниками. Наразі комплекс контрольних повноважень досить чітко формалізує сукупність елементів системи внутрішнього контролю суб'єкта державного сектору. В контексті доходів від обмінних операцій вони охоплюють:

1) спостереження за роботою відповідальних виконавців на всіх ділянках облікового процесу (від визнання доходів за обмінними операціями, їх оцінки, документування, реєстрації методом подвійного запису, групування й узагальнення в звітності) та її перевірка;

2) виявлення допущених відповідальними виконавцями відхилень та порушень формального та (або) сутнісного характеру за основними обліковими процедурами, що складають методологію бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору (спостереження, вимірювання, класифікація, систематизація);

3) вжиття заходів, націлених на попередження та усунення порушень.

Суміжний контроль здійснюється суцільним або вибіркоким способом керівником підрозділу розпорядника бюджетних коштів (іншою уповноваженою особою) шляхом погодження (підтвердження) операцій, які здійснюються посадовими особами інших структурних підрозділів розпорядника, та (або) шляхом звірки даних, а також проведення аналізу та оцінки інформації про результати виконання внутрішніх бюджетних процедур. Йдеться, до прикладу, про візування господарських договорів про надання платних послуг, оренду майна, реалізацію рухомого майна установи, що забезпечують можливість генерування доходів від обмінних операцій.

Контроль за рівнем підвідомчості здійснюється з метою реалізації

бюджетних повноважень розпорядником бюджетних коштів суцільним та (або) вибірковим способом щодо процедур та операцій, здійснених підвідомчими розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, шляхом проведення перевірок відповідності поданих документів вимогам нормативних правових актів у сфері бюджетних правовідносин, внутрішнім стандартам та процедурам, а також шляхом збору (запиту), аналізу та оцінки головним розпорядником бюджетних коштів інформації про організацію та результати виконання внутрішніх бюджетних процедур підвідомчими розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів (далі – моніторинг). Як правило, результати таких перевірок оформлюються висновком із зазначенням – за умови наявності порушень – необхідності внесення виправлень, усунення недоліків (порушень) у встановлений у висновку термін.

Варто відзначити, що внутрішній контроль обмінних операцій установ державного сектору пов'язаний безпосередньо з контролем бюджетних коштів, тому має безліч різних цілей, але головною з-поміж них виступає оцінка ефективності, що й відрізняє його від фінансового аудиту (аудиту відповідності) або ревізії. Вирішення цього завдання вимагає розробки відповідних критеріїв оцінки ефективності. Але потрібно враховувати, що аудит ефективності кожного економічного суб'єкта є індивідуальним, тому нерідко критерії оцінки ефективності, встановлені для одного суб'єкта, можуть не підходити для іншого при перевірці ефективності в цій же сфері.

Критерії оцінки ефективності у сфері обігу державних коштів є єдністю якісних і кількісних характеристик, причому поняття ефективності виражає відносний ефект, результативність процесу або операції, визначений як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили його отримання. У зв'язку з цим для оцінки ефективності внутрішнього контролю можуть бути використані наступні показники (рисунок 3.5).

Тобто контроль ефективності передбачає виконання певної сукупності процедур отримання доказів, необхідних для формування висновку щодо економічності, продуктивності і результативності використання бюджетних коштів.



Рисунок 3.5 – Критерії оцінки ефективності внутрішнього контролю доходів від обмінних операцій установ державного сектору

Головною особливістю, що відрізняє цей етап контролю від його традиційних видів, є форма звітності. Так, контроль ефективності не повинен завершуватися традиційною для контрольного заходу підготовкою звіту про його результати. Основним завданням такого контролю є сприяння установам державного сектору, які перевіряються, у підвищенні ефективності залучення та використання ними бюджетних асигнувань та надходжень до спеціального фонду на основі впровадження в їх діяльність рекомендацій, розроблених за результатами проведених перевірок. У зв'язку з цим період часу, необхідний для

реалізації цих рекомендацій, слід також розглядати як особливий етап контролю – етап впровадження результатів контролю ефективності.

При організації та проведенні контролю ефективності основною цільовою установкою має бути підпорядкованість кожної перевірки тому, щоб сприяти:

- підвищенню відповідальності, прозорості та підзвітності у роботі суб'єктів державного сектору;

- підвищенню ефективності роботи о суб'єктів державного сектору щодо впровадження у їхню діяльність сучасних методів контролю та управління, орієнтованого на результат;

- найефективнішому використанню бюджетних коштів, у тому числі за загальним та спеціальним фондами.

Саме такий підхід найбільш повно мірою відповідає принципам застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі та має найширші перспективи для застосування у практичній діяльності як контролюючих органів, так і власне суб'єктів державного сектору.

ВИСНОВКИ

Сучасний етап розвитку української економіки характеризується, з одного боку, реформуванням бюджетної системи на принципах результативності, коли обсяги коштів, що виділяються установам державного сектору, ставляться у пряму залежність від ефективності їхнього використання. А з іншого боку, сьогодні на території України точиться повномасштабна війна, що обумовлює першочергове спрямування бюджетних ресурсів на фінансування військових і невідкладних соціально-економічних потреб.

За таких умов стрімко зростає значимість якісного і прозорого інформаційного забезпечення управління доходами суб'єктів державного сектору (як продукту облікової системи установи) та посилення контролю за ними, оскільки відповідно до стандарту НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» доходами є власне збільшення економічних вигід, виражене в надходженні активів або ж зменшенні зобов'язань, які обов'язково призводять до зростання власного капіталу суб'єкта державного сектору, окрім зростання капіталу за рахунок внесків власника. Базисними критеріями визнання доходів як об'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі є: збільшення економічної вигоди або потенціалу корисності, що забезпечується внаслідок отримання такого доходу; та достовірна оцінка.

При цьому доходи установ державного сектору можуть формуватися із двох джерел: загального фонду (коштами державного/місцевого бюджету) і спеціального фонду (формується власними надходженнями від господарської діяльності та іншими небюджетними надходженнями). Саме така класифікація використовується в бюджетному обліку доходів. Натомість відповідно до стандарту НПСБОДС 124 «Доходи» доходи суб'єктів державного сектору поділяються на доходи від обмінних та необмінних операцій, перші з яких сягають від 90% до 100% сукупних надходжень бюджетних установ.

Доходами від обмінних операцій, за означенням, є доходи за операціями «з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші

активи або погашення зобов'язань» [9] (наприклад, бюджетні асигнування, плата за послуги, виручка від продажу активів тощо). Тоді як всі інші доходи класифікуються як доходи за необмінними операціями (наприклад, благодійні внески, трансферти тощо). Співвідношення окремих груп доходів відрізняється за видами суб'єктів державного сектору.

Так, ГУНП в Хмельницькій області має статус органу державної влади – бюджетної установи, підпорядкованої Національній поліції України, із складною організаційною структурою. Причому підрозділи на місцях (у районах, містах, районах міст) не мають статусу юридичних осіб, що обумовлює використання Управлінням централізованої форми обліку.

Установа фінансується з державного бюджету і отримує власні надходження, тому сумарний обсяг доходів Управління за 2021 рік перевищив 694,6 млн. грн., що, проте, менше на 6,6% ніж у 2020 році. Також варто наголосити, що в структурі доходів домінують доходи від обмінних операцій, на які припадає понад 97% сукупних доходів ГУНП в Хмельницькій області. Із них найбільш значимі – бюджетні асигнування, що складають 99,9% загального обсягу доходів від обмінних операцій.

Облік бюджетних асигнувань бухгалтерією ГУНП в Хмельницькій області ведеться на рахунку 7011 «Бюджетні асигнування», до якого відкриваються аналітичні рахунки за кодами бюджетної та програмної класифікацій. Визнані доходи враховуються за кредитом зазначеного рахунку, тоді як їх зменшення внаслідок вирахування, відкликання та списання в порядку закриття на рахунок обліку результатів виконання кошторису відображається за його дебетом.

Аналогічним чином організований облік доходів за обмінними операціями спеціального фонду ГУНП в Хмельницькій області з використанням рахунків 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Доходи від реалізації активів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями». При цьому доходи визнаються за кредитом зазначених рахунків на основі концепції нарахування, на відміну від бюджетних асигнувань, за даними актів наданих послуг, накладних на реалізацію активів та інших первинних документів, а списуються на збільшення результату виконання кошторису – за дебетом.

Традиційною формою контролю доходів від обмінних операцій в державному секторі є інспектування у формі тематичної ревізії. Остання має чітку послідовність, закріплену нормативними актами у царині державного фінансового контролю, який реалізується органами Державної аудиторської служби. Звернемо увагу, що метою такого контролю є виявлення порушень бюджетного законодавства й облікових стандартів, встановлення винних осіб і притягнення їх до відповідальності.

Результати дослідження засвідчують необхідність планомірного розвитку обліку доходів від обмінних операцій з метою покращення якості облікової інформації, що є корисною для прийняття управлінських рішень. У якості перспективних заходів ми пропонуємо:

- 1) підвищення якості інформації, яка формується обліковою системою суб'єктів державного сектору, у тому числі на базі бенчмаркінгу;
- 2) перехід в обліку доходів за обмінними операціями суб'єктів державного сектору на концептуальну основу нарахування;
- 3) розробка методики бухгалтерського обліку перспективних для залучення видів доходів від обмінних операцій, зокрема фінансових доходів, доходів від виробничої діяльності бюджетних установ.

Сучасні умови також висувають високі вимоги до внутрішнього контролю і обумовлюють трансформацію підходів до його організації й проведення. У зв'язку з чим в роботі обґрунтовані процедури активного внутрішнього контролю доходів від обмінних операцій, орієнтованого на контроль-аналітичне інформаційне забезпечення управлінських рішень, на відміну від традиційного (констатуючого) контролю. У ході такого контролю, на наше переконання, варто поєднувати контроль відповідності та контроль ефективності, останній з яких потребує використання виваженої системи критеріїв, що розроблена в дипломній роботі. Причому цільовою орієнтацією внутрішнього контролю доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору варто визначити упередження порушень та підвищення ефективності управління державними фінансами.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ

1. Бюджетний кодекс України : станом на 9.09.2022 року / Верховна Рада України. – Київ : Право, 2022. – 228 с.
2. Податковий кодекс України : станом на 12.09.2022 / Верховна Рада України. – Київ : Право, 2022. – 752 с.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 : станом на 10.08.2022 / Верховна Рада України. – Київ : Право, 2022. – 48 с.
4. Про публічні закупівлі : Закон України № 992-VIII від 25.12.2021 : станом на 24.01.2022 / Верховна Рада України. – Київ : Право, 2022. – 88 с.
5. Деякі питання розрахунку орендної плати за державне майно [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України № 630 від 28.04.2021 : станом на 1.10.2022 // Оф. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/630-2021-%D0%BF#n183> (дата звернення: 9.12.2022).
6. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України № 228 від 28.02.2002 : станом на 16.08.2022 // Оф. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF> (дата звернення: 9.12.2022).
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору [Електронний ресурс] : наказ № 11 : [затв. Мін-вом фінансів України 23.01.2015] // Оф. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15> (дата звернення: 9.12.2022).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ № 1541 : [затв. Мін-вом фінансів України 28.12.2009] // Оф. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> (дата звернення: 9.12.2021).

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» [Електронний ресурс] : наказ № 1629: [затв. Мін-вом фінансів України 24.12.2010] // Оф. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (дата звернення: 9.12.2021).

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда» [Електронний ресурс] : наказ № 1629: [затв. Мін-вом фінансів України 24.12.2010] // Оф. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0091-11> (дата звернення: 9.12.2021).

11. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : наказ № 1203: [затв. Мін-вом фінансів України 31.12.2013] // Оф. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (дата звернення: 9.12.2021).

12. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах : навч. посібник / П.Й. Атамас. – Київ : Центр учбової літератури, 2011. – 311 с.

13. Бондаренко Н.М. Сучасні підходи до сутності доходів і видатків бюджетних установ / Н.М. Бондаренко, Ю.А. Гузенко // Економіка та суспільство. – 2017. – Вип. 8. – С. 716–722.

14. Бюджетні установи: бухгалтерський облік, національні стандарти, оподаткування та звітність : навч. посібник / [Лемішовський В.І. та ін.] ; за ред. В.І. Лемішовського. – Львів : Растр-7, 2016. – 1023 с.

15. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник / О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька ; за ред. О.Ф. Вербило. – Київ : [Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України], 2010. – 461 с.

16. Волкова Н. Обмінна чи необмінна операція: як визначити [Електронний ресурс] / Н. Волкова // Баланс-Бюджет. – 2017. – № 13. – Режим доступу : <https://balance.ua/news/archive/obmennaya-ili-neobmennaya-operaciya-kak-opredelit> (дата звернення: 9.12.2021).

17. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль : навч. посібник / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – Київ : ЦУЛ, 2009. – 424 с.

18. Демина И.Д. Развитие концепции внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях с учетом международного опыта / И.Д. Демина // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2019. – №1. – С. 42–50.

19. Дем'янишин В.В. Джерела формування спеціального фонду бюджетних установ: сучасні реалії, проблеми і перспективи / В.В. Дем'янишин // Наукові записки [Національного університету “Острозька академія”]. Серія: “Економіка”. – 2011. – Вип. 17. – С. 40–54.

20. Зозуля П. «Новий бюджетний облік»: облік доходів: від нарахування до списання [Електронний ресурс] / П. Зозуля // Ibhugalter.net: бухгалтерський інтернет-портал. – 2022. – Режим доступу: <https://ibuhgalter.net/articles/1085>.

21. Китайчук Т.Г. Оренда державної нерухомості: облік та оподаткування / Т.Г. Китайчук // Економіка та суспільство. – 2016. – Вип. 7. – С. 926–932.

22. Лабынцев Н.Т. Развитие бухгалтерского учета в профессиональных некоммерческих организациях на основе бенчмаркинга / Н.Т. Лабынцев, Л.Н. Кузнецова // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2015. – № 4. – С. 28–38.

23. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / С.О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – № 2. – С. 361–369.

24. Ливдар М.В. Програмно-цільовий метод складання бюджету / М.В. Ливдар // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 109–114.

25. Лучко М.Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення / М.Р. Лучко, Л.Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2015. – Вип.1 (45), т. 2. – С. 39–42.

26. Мокрецова Г.В. Внутренний контроль в государственном (муниципальном) учреждении / Г.В. Мокрецова // Советник бухгалтера государственного и муниципального учреждения. – 2013. № 7 (103). – С. 43–53.

27. Морозов П. Ревізія бюджетної установи: основні напрями програми / П. Морозов // Бухгалтерія: бюджет. – 2014. – № 6. – С. 10–16.

28. Нечипорук Н. Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і

- формування / Н. Нечипорук // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 131–134.
29. Облік у бюджетних установах : навч. посібник / Акименко О.Ю. [та ін.]; за ред. Леня В.С. – Чернігів : Десна Поліграф, 2016. – 559 с.
30. Основні порушення порядку утворення та використання власних надходжень бюджетних установ // Бюджетна бухгалтерія. – 2012. – № 39. – С. 10–15.
31. Прокопишин О. Основні аспекти аудиту ефективності, його впровадження та використання в Україні / О. Прокопишин, О. Романов // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. – 2014. – Вип. 2. – С. 206–209.
32. Савчук С.В. Програмно-цільовий метод бюджетування: навч. посібник / С.В. Савчук, А.В. Дем'янюк, З.М. Лободіна. – Тернопіль : [ТНЕУ], 2017. – 180 с.
33. Свірко С.В. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посібник / С.В. Свірко [та ін.]. – Київ : [б. в.], 2012. – 942 с.
34. Турищева Т.Б. Внутренний контроль как элемент предупреждения нарушений в учете бюджетного учреждения // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2019. – № 3 (28), т. 8. – С. 375–377.
35. Фесун І.Ю. Концепція бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій суб'єктів державного сектору / І.Ю. Фесун, В.О. Носенко // Актуальні проблеми економіки, фінансів, менеджменту і права: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (Житомир, 2 грудня 2022 р.). – Житомир: ЦФЕНД, 2022. – С. 63–65.
36. Хомуляк Т.І. Облік у бюджетних установах : навч. посібник / Т.І. Хомуляк. – Київ : [Ун-т банк. справи Нац. банку України УСБ НБУ], 2014. – 350 с.
37. Ценклер Н. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст / Н. Ценклер, І. Вигівська, В. Макарович // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2019. – № 2(43). – С. 75–81.
38. Яцишин С.Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С.Р. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво: збірник наукових праць. Серія економічна. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. – Вип. 16. – С. 159–164.