

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, контроль та оподаткування майнового забезпечення органів
поліції на прикладі Головне управління Національної поліції
в Хмельницькій області»
ДРОО.022300.01.08.00

Виконав: студент 2 курсу, групи ОАмз-22-1 _____ Н.Р. Резнер
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
_____ 2023 р.

Хмельницький, 2023

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
“ _____ ” _____ 2023 року

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)

Резнер Наталії Романівні

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема проекту (роботи) Облік, контроль та оподаткування майнового забезпечення органів поліції на прикладі Головного управління Національної поліції 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 15 серпня 2023 р. № 30, додаток № 14

2. Строк подання студентом проекту (роботи) на кафедру 10 грудня 2023 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-законодавча база, підручники та практичні посібники, наукові праці та дорадчі консультації з питань обліку майнового забезпечення суб'єктів державного сектору та особливостей його обліку, контролю і оподаткування в органах поліції, дані первинних документів, облікових реєстрів, звітності ГУНП в Хмельницькій області

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

Вступ. Розділ 1 Теоретичні засади обліку та контролю майнового забезпечення органів поліції. Розділ 2 Облік, контроль, оподаткування майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області. Розділ 3 Перспективи розвитку оподаткування, обліку і контролю майнового забезпечення органів поліції. Висновки. Перелік джерел посилань. Додатки

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

1. Мета, об'єкт, предмет і завдання дослідження. 2. Склад майнового забезпечення суб'єктів господарювання. 3. Імперативи розмежування майнового забезпечення органів поліції. 4. Аналіз фінансово-майнового стану ГУНП в Хмельницькій області. 5. Бухгалтерський облік централізованого майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області. 6. Організація децентралізованого майнового забезпечення органів поліції в умовах воєнного стану. 7. Бухгалтерський облік децентралізованого майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області за рахунок бюджетних асигнувань. 8. Етапи контролю матеріального забезпечення в

органах поліції. 9. Бухгалтерський облік майнового забезпечення правоохоронних органів шляхом мобілізації засобів і техніки. 10. Вплив податкових стимуляторів на рівень цін нафтопродуктів. 11. Механізми внутрішнього контролю майнового забезпечення органів поліції. 12. Схема оцінки фінансової спроможності ГУНП в Хмельницькій області на базі показників майнового забезпечення станом на 31.12.2022 року

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 | 01.09.2023 | 01.09.2023 |
| 2 | Фесун І.Ю., к.е.н., доцент | 02.10.2022 | 02.10.2023 |
| 3 | Фесун І.Ю., к.е.н., доцент | 06.11.2023 | 06.11.2023 |
| | | | |
| | | | |

7. Дата видачі завдання: 01 вересня 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| № п/п | Назва етапів (розділів) дипломного проекту (роботи) | Строки виконання етапів проекту (роботи) | Примітки |
|-------|---|--|----------|
| 1 | Обрання і узгодження теми дипломної роботи, подання заяви на затвердження теми | 15.08.2023 | Виконано |
| 2 | Формування та уточнення плану дипломної роботи, оформлення та затвердження завдання | 01.09.2023 | Виконано |
| 3 | Опрацювання інформаційних джерел, спеціальної літератури, нормативно-правової бази для державного сектору загалом та, зокрема, органів поліції. Збір та обробка статистичних, економічних і бухгалтерських даних, проведення контрольних заходів, виконання обчислень і підготовка робочих документів до дипломної роботи | 10.09.2023 | Виконано |
| 4 | Написання розділу 1 | 30.09.2023 | Виконано |
| 5 | Написання розділу 2 | 03.11.2023 | Виконано |
| 6 | Написання розділу 3 | 01.12.2023 | Виконано |
| 7 | Підготовка висновків та пропозицій | 07.12.2023 | Виконано |
| 8 | Проходження нормоконтролю, перевірки на плагіат, остаточне оформлення дипломної роботи, підготовка тексту виступу й ілюстративного матеріалу до захисту | 10.12.2023 | Виконано |
| 9 | Подання оформленої дипломної роботи науковому керівнику для оформлення відгуку та попередній захист дипломної роботи на кафедрі ОАО | 12.12.2023 | Виконано |
| 10 | Захист дипломної роботи на засіданні екзаменаційної комісії кафедри ОАО | 22.12.2023 | Виконано |

Студент

Підпис

Н. Р. Резнер

Ініціали, прізвище

Керівник проекту (роботи)

Підпис

І. Ю. Фесун

Ініціали, прізвище

АНОТАЦІЯ

Резнер Наталія Романівна. Облік, контроль та оподаткування майнового забезпечення органів поліції на прикладі Головне управління Національної поліції в Хмельницькій області. – Рукопис на здобуття освітнього рівня «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Хмельницький: Хмельницький національний університет, 2023. – 154 с.

Переорієнтація державного сектору з ресурсної моделі на модель, орієнтовану на результат, дала поштовх реформуванню системи обліку і контролю майнового забезпечення органів поліції і науково-практичним пошукам у цьому напрямку. Впровадження воєнного стану стало новим викликом і рушієм для оптимізації оподаткування і обґрунтування шляхів перспективного розвитку обліку і контролю майнового забезпечення органів поліції.

Предмет дослідження – теоретичні, методичні та організаційні аспекти обліку, контролю і оподаткування майнове забезпечення суб'єктів державного сектору в умовах ринкових відносин та воєнного стану.

Об'єкт дослідження – майнове забезпечення органів поліції.

Робота загальним обсягом 154 с. складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилань із 50 джерел та комплексних додатків на 67 с.

У вступі обґрунтовано актуальність теми дипломної роботи, викладено її мету, задачі та практичне значення. У першому розділі розглянуті теоретичні основи обліку та контролю майнового забезпечення органів поліції. У другому розділі розглянуто особливості обліку та контролю майнового забезпечення в Головному управлінні Національної поліції в Хмельницькій області. У третьому розділі окреслено сучасні виклики та перспективи розвитку обліку, контролю та оподаткування майнового забезпечення органів поліції. У висновках узагальнено результати проведеного дослідження.

За результатами дослідження опубліковано тези:

Резнер Н.Р. Pro et Contra публічності закупівель сектору безпеки і оборони в умовах воєнного стану / Н.Р. Резнер, І.Ю. Фесун // Перспективи ренесансу HR-інжинірингу, економіки і бізнесу за умов конвергенції України з ЄС у рамках європейської інтеграції : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції, м. Хмельницький, ХНУ, 16-17 листопада 2023 р. – С. 146-149.

Ключові слова: майнове забезпечення, майно, власність, активи, необоротні активи, оборотні активи, воєнний стан, публічні закупівлі, благодійна допомога, поліція, озброєння, контроль, ревізія, акциз, податок на додану вартість.

10.12.2023

Наталія РЕЗНЕР

ЗМІСТ

| | С. |
|--|----|
| Вступ..... | 6 |
| 1 Теоретичні засади обліку та контролю майнового забезпечення органів поліції | 8 |
| 1.1 Майнове забезпечення як економічна категорія та об'єкт обліку і контролю | 8 |
| 1.2 Склад та оцінка майнового забезпечення для цілей обліку, контролю та оподаткування | 14 |
| 1.3 Правове регулювання майнового забезпечення органів поліції | 22 |
| 2 Облік, контроль, оподаткування майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області | 28 |
| 2.1 Організаційно-економічна характеристика ГУНП в Хмельницькій області як детермінанта організації майнового забезпечення | 28 |
| 2.2 Бухгалтерський облік майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області | 36 |
| 2.2.1 Облік централізованого майнового забезпечення | 36 |
| 2.2.2 Облік децентралізованого майнового забезпечення | 41 |
| 2.3 Державний фінансовий контроль майнового забезпечення органів поліції | 48 |
| 3 Перспективи розвитку оподаткування, обліку і контролю майнового забезпечення органів поліції | 59 |
| 3.1 Трансформація об'єктів обліку майнового забезпечення органів поліції в умовах воєнного стану | 59 |
| 3.2 Сучасні виклики та тенденції розвитку оподаткування майнового забезпечення органів поліції | 66 |
| 3.3 Перспективи розвитку внутрішнього контролю майнового забезпечення органів поліції | 71 |
| Висновки | 79 |
| Перелік джерел посилання | 82 |

| | |
|--|-----|
| Додаток А Положення про ГУНП в Хмельницькій області | 88 |
| Додаток Б Фінансова звітність ГУНП в Хмельницькій області за 2021 – 2022 рр. | 96 |
| Додаток В Витяг з Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в УФЗБО в ГУНП в Хмельницькій області | 107 |
| Додаток Г Положення про облікову політику | 118 |
| Додаток Д Меморіальні ордери і первинні документи з обліку майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області за 2022 рік | 122 |

ВСТУП

Зростаюча глобалізація посилює значимість управління в усіх секторах економіки, кожен з яких є важливим, оскільки всі працюють на спільний результат, що проявляється стійким ростом національної економіки та зміцненням її позицій на світовій арені. Державний сектор вирішує специфічні завдання, проте також орієнтований на результат, що проявляється в ощадливості та підвищенні ефективності державних фінансів.

Органи поліції як суб'єкти державного сектору відіграють важливу роль у суспільстві, забезпечуючи охорону законності та правопорядку, при цьому вони виступають повноцінними учасниками бюджетного процесу і беруть участь у виконанні державного бюджету. Результативність діяльності поліції, як і своєчасне та повне виконання нею поставлених суспільством завдань, не останньою чергою залежить від її майнового забезпечення, що включає не тільки індивідуальне обмундирування та екіпіровку, але й озброєння, боєприпаси, спецзасоби та ряд іншого майна.

Майнове забезпечення органів поліції традиційно має високу вартість та потребує значних витрат на його належне утримання й обслуговування. У зв'язку з цим інформація щодо майнового забезпечення органів поліції є особливо цінною для прийняття управлінських рішень. Відтак, облік і контроль, а також порядок оподаткування майнового забезпечення органів поліції розглядаються в дипломній роботі з позиції їх можливого розвитку та вдосконалення.

Специфіка сучасного етапу також пов'язана із збройною агресією і повномасштабною війною, яку проти України розпочав північний сусід. Вона змінила окремі стратегічні орієнтири органів поліції разом з військовими формуваннями і змусила освоювати нові види діяльності і форми і види матеріального забезпечення, не притаманні для мирного часу і які визначають зміст обліково-аналітичної інформації, необхідної для управління майновим забезпеченням органів поліції вже сьогодні.

Питання майнового забезпечення органів поліції не є широко дослідженими. Увагу дослідників привертають переважно правові аспекти

забезпечення діяльності правоохоронних органів. Це роботи Бакала В.П., Бандурка О.М., Безпалової О.І., Натарової В., Криштановича М.Ф., Литвинчук І.Л., Паршина Ю.І. та інших. Окремі аспекти обліку і контролю майнового забезпечення органів поліції, що репрезентує активи суб'єктів державного сектору, розкриваються у працях Бетге Й., Ентоні Р., Іскржицької Ф., Леня В.С., Ловінської Л.Г., Прядка Н.М., Свірко С.В. Однак чимало питань досі залишаються не вивченими.

Метою дипломної роботи є оцінка теоретико-методологічних та практичних засад обліку, контролю і оподаткування майнового забезпечення для забезпечення ефективного функціонування органів поліції та розробка рекомендацій щодо їх розвитку в сучасних умовах господарювання.

Для досягнення поставленої мети у роботі визначено такі завдання:

- розкрити теоретичні засади обліку та контролю майнового забезпечення;
- проаналізувати правові засади майнового забезпечення органів поліції;
- виділити організаційні особливості обліку майнового забезпечення в органах поліції;
- розкрити специфіку фінансового контролю майнового забезпечення;
- оцінити сучасні виклики і перспективи розвитку обліку і оподаткування майнового забезпечення органів поліції;
- обґрунтувати перспективи розвитку внутрішнього контролю майнового забезпечення органів поліції, надати рекомендації щодо його організації.

Об'єктом дослідження є майнове забезпечення органів поліції. Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні аспекти обліку, контролю і оподаткування майнового забезпечення суб'єктів державного сектору в умовах ринкових відносин та воєнного стану.

Теоретичною та методологічною основою дипломної роботи стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних науковців з питань обліку, контролю, оподаткування в державному секторі, нормативно-правові акти та галузеві рекомендації, дані обліку і звітності Головного управління національної поліції в Хмельницькій області.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ МАЙНОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІВ ПОЛІЦІЇ

1.1 Майнове забезпечення як економічна категорія та об'єкт обліку і контролю

Категорія майнового забезпечення є усталеною в сучасній господарській практиці і пов'язується з дефініцією «майновий комплекс підприємства». При цьому майновий комплекс будь-якого суб'єкта господарювання розглядається як відтворювальна категорія, що генерує фінансовий результат та забезпечує створення кінцевого продукту діяльності. Відповідно, майновий комплекс підприємства являє собою сукупність матеріальних, фінансових і нематеріальних активів підприємства, а також прав володіння, користування та розпорядження цими активами, що наділені визначеною вартістю, функціональною взаємопов'язаністю та ієрархічною організованістю. Саме сукупність цих складових забезпечує синергетичний ефект у процесі здійснення господарської діяльності, яка визначається цілями створення підприємства.

Зауважимо, що в даному контексті підприємством вважається самостійний суб'єкт господарювання, утворений для ведення некомерційної або комерційної (підприємницької) господарської діяльності, і функціонує як окрема юридична особа.

Під складом майнового комплексу підприємства слід розуміти поєднання різних елементів, органічно вбудованих у цілісний механізм його ресурсного потенціалу, що визначають можливості формування його конкурентних переваг, зокрема:

- 1) нерухоме майно (земельні ділянки, будівлі та споруди, багаторічні насадження, інженерна інфраструктура, незавершене будівництво, інші об'єкти нерухомого майна). В українському законодавстві нерухоме майно (нерухомість) визначене відповідно до статті 181 Цивільного кодексу України як земля, а

також інші об'єкти майна, розташовані на землі і не можуть бути переміщені в інше місце без втрати якісних або функціональних характеристик (властивостей) [7, с. 9]. Крім того, до нерухомого майна можуть бути зараховані окремі речі, права на які підлягають державній реєстрації [35, с. 169] (приміром, повітряні та морські судна, космічні об'єкти);

2) рухоме майно та вкладення (машини й обладнання, передавальні пристрої, обчислювальна техніка, вимірювальна техніка, транспортні засоби, інструменти, виробничий та господарський інвентар, тварини, інші основні засоби; капітальні інвестиції та непоточні аванси (включаючи вартість невстановленого обладнання); довгострокові фінансові інвестиції (включаючи вклади в доходні активи (акції, облігації, векселі та інші цінні папери)); інші об'єкти рухомого майна);

3) запаси та затрати (виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо, малоцінні та швидкозношувані предмети, запасні частини та інше); незавершене виробництво; витрати майбутніх періодів; готова продукція; товари та інші запаси);

4) грошові кошти та інші фінансові активи (готівка в касі та на рахунках; короткострокові фінансові інвестиції в доходні активи інших суб'єктів господарювання; дебіторська заборгованість та інші аналогічні кошти, належні до отримання від боржників);

5) інше майно, не відображене в балансі (об'єкти, що знаходяться на консервації; об'єкти, що знаходяться в запасі та резерві; об'єкти, передані під найм чи в довірче управління);

6) нематеріальні активи (права користування природними ресурсами; авторські права на використання продуктів інтелектуальної діяльності; пільги та інші майнові права; зареєстровані об'єкти промислової власності (винаходи, патенти, ліцензії, корисні моделі, промислові зразки, товарні знаки, знаки обслуговування та інше); незареєстровані об'єкти промислової власності (ноу-хау, наукові звіти та монографії, конструкторська та технологічна документація, макети і дослідні зразки, інструкції та методики з експлуатації); інші

нематеріальні активи (бізнес-плани, техніко-економічні обґрунтування, практичний досвід організації бізнесу, список клієнтів та інша конфіденційна інформація)).

Структурований подібним чином склад майнового комплексу дозволяє не просто оцінити повний перелік об'єктів, що входять до різних категорій майна підприємства. Відмінність даного підходу від загальноприйнятого бухгалтерського підходу полягає у вичерпній повноті інформації, яка відображає якісні та кількісні характеристики кожного з об'єктів майнового комплексу. Виходячи з такої інформації, будь-яка зацікавлена особа може аналізувати майнові права, якими володіє суб'єкт господарювання, наприклад, право власності на об'єкти оформлене з дотриманням легальної процедури державної реєстрації або об'єкти отримані за лізинговими договорами на певних умовах (короткострокова, довгострокова оренда). Також є можливість діагностувати рівень фізичного та морального зносу активної частини рухомого майна (насамперед, машин та обладнання), виявити наявність невикористовуваних площ і неексплуатованої техніки, а, отже, оцінити ступінь достатності майнового забезпечення. Водночас інформація про вид та склад нематеріальних активів дозволяє оцінити рівень ділової репутації суб'єкта господарювання, що є інтегруючим показником його діяльності.

Зауважимо, що, на відміну від підприємств комерційного сектору, майно установ державного сектору не належить їм на правах власності. За діючим порядком майно таких установ закріплюється власником за відповідними організаціями на правах оперативного управління. При цьому власником майна установ державного сектору виступає держава Україна та місцеві представницькі органи влади (так звані муніципалітети). Нині законодавство неістотно обмежує права перерахованих власників. Традиційно вітчизняні державні (муніципальні) установи мають право самостійно розпоряджатися майном, без узгодження власником крім випадків розпорядження особливо цінним рухомим та нерухомим майном, закріпленим за ними власником. Іншими видами майна, які перебувають у праві оперативного управління, зокрема придбаним за рахунок

власних надходжень, отриманим від благодійників тощо, державні (муніципальні) установи повноважні розпоряджатися самостійно.

З правової точки зору майнове забезпечення визначається категорією права власності. Відповідно, майно – сукупність речей, що належать певному суб'єкту (власнику) і є його власністю. Остання ж опосередковує найбільш повний комплекс прав, який може мати суб'єкт права щодо свого майна (виключне право на розпорядження, володіння і користування об'єктом власності). З цих причин відносини власності також називають майновими відносинами.

Економічні відносини власності – це насамперед відносини, що складаються між суб'єктами економічної діяльності щодо деяких благ. При цьому беруться до уваги, передусім, фактичні відносини – хто контролює об'єкт власності, має повну інформацію про нього, приймає рішення про порядок його використання, відчуження та розподіл прибутку.

У другій половині ХХ століття новими економічними школами було переорієнтовано увагу із власне благ (ресурсів) на можливості отримання від них різноманітних користостей шляхом розпоряджання або користування ними. Класичний приклад відносини власності – надання робітникам засобів виробництва їх власником для користування і створення доданої вартості. Того часу в суспільстві утвердилася думка, що правова природа власності похідна від економічної. По суті, вона стала варіацією постулатів марксизму про економіку як базис, а про право як надбудову. Між іншим, досі ця теза не спростована і продовжує розвиватися у робота низки вчених.

Традиційним є цілісний розгляд розвитку власності як у юридичному, так і в економічному розумінні. Власність є не лише якесь благо, а й пакет прав щодо використання цього блага. Зокрема право власності – це ще й найважливіша економічна категорія. У сучасній економічній теорії використовуються різні переліки правочинів, що характеризують право власності як таке.

Наприклад, сучасна континентальна правова традиція розглядає право власності необмеженим та неподільним, зосередженим у руках однієї особи.

В англо-американському праві існує система прав власності, що допускає

одночасне існування прав власності, що належать різним особам, на одне і те ж саме майно (земельну ділянку / нерухомість). Повне право власності (full ownership) може існувати тільки щодо рухомих речей, а щодо нерухомості визнаються лише обмежені титули (titles, estates), оскільки за традиційними уявленнями власником землі може бути тільки суверен.

В українському цивільному законодавстві традиційним є уявлення про суб'єктивне право власності як про сукупність трьох правочинів: володіння, користування, розпоряджання.

У межах ліберального права використовується перелік за А. Оноре [32, с. 342], що є розширеним варіантом класичної вітчизняної тріади і складається з 11 елементів (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Правовий аспект майнового забезпечення

| Концепція права власності (в контексті майнових правочинів) | | |
|---|---|---|
| Класична | Англосаксонська | Ліберальна |
| Право володіти майном | Право на безвідплатну передачу (заповіт, дарування) | Право володіти майном (безстроковість, безпечність) |
| | Право на продаж | |
| | Право на знищення | |
| Право розпоряджатися майном (змінювати, відчужувати, обтяжувати тощо) | Право на передачу під заставу | Право на капітальну цінність майна |
| | Право на передачу в оренду | |
| | Право на видозміну | |
| | Право на управління майном | |
| Право користуватися майном | Право на споживання майна | Право користуватися майном |
| | Право на використання майна | |
| | Право на отримання доходів від майна | |
| Обмеження і заборони на правочини з майном: | | |
| Зловживання правом власності, невинуватене обтяження | Конфіскація іншими особами | Відповідальність у формі стягнення |
| | Порча, забруднення | |
| | Привласнення | Заборона шкідливого використання |
| | Несанкціоноване використання | Залишковий характер |

Для облікових потреб використовуються дещо відмінні підходи до

визначення майна суб'єктів господарювання як об'єкта обліку і контролю відповідно до Закону про бухгалтерський облік та національних стандартів бухгалтерського обліку. Вони базуються на загальноекономічному розумні майна підприємства як сукупності матеріальних, фінансових та нематеріальних активів і навпаки активів як сукупності майна, інтелектуальної власності, грошових ресурсів, що належать підприємству, установі, організації, у які вкладено засоби власників та інших осіб [44, с. 10].

Вочевидь, майно в бухгалтерському обліку кваліфікується як активи – «ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [3, с. 3], – що закріплено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (1999). Останній також визначає, що для включення майна до бухгалтерського балансу цей об'єкт обліку (рівно як інші об'єкти) повинен відповідати власному визначенню та наступним двом критеріям:

1) на дату формування бухгалтерської звітності існує обґрунтована ймовірність того, що організація отримає будь-які майбутні економічні вигоди, зумовлені таким об'єктом;

2) об'єкт може бути оцінений з достатнім ступенем надійності. Якщо вартість об'єкта не може бути виміряна з достатнім ступенем надійності, такий об'єкт не повинен включатися до бухгалтерської звітності, тобто його визнання як об'єкта бухгалтерського обліку не проводиться.

Крім того, прийняття рішення про включення майна як об'єкта бухгалтерського обліку до балансу має відповідати вимогам суттєвості, на чому наголошується НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» (2010).

Тобто з точки зору господарської практики активи – це майно, яке здатне приносити дохід. У реальному секторі таким виступають: будівлі, обладнання, складські запаси, гроші на рахунках, автотранспорт та багато іншого. У бухгалтерському балансі вартість цього майна наводиться в активі. Натомість кожному класу майна в пасиві бухгалтерського балансу протиставляються

джерела формування цього майна: кредити банків, статутний капітал, запозичення тощо, – що є передумовою розкриття сутності майнового забезпечення крізь призму економіко-правової категорії власність.

1.2 Склад та оцінка майнового забезпечення для цілей обліку, контролю та оподаткування

З огляду на розкриття майнового забезпечення в бухгалтерському обліку через такий об'єкт бухгалтерського обліку як активи, існує необхідність наукового аналізу їх складу. Він впливає не тільки спроможність суб'єкта господарювання виконувати свої завдання, а також визначає його перспективи. Розуміння своїх активів дозволяє знизити можливі ризики та забезпечити платоспроможність суб'єкта господарювання на належному рівні.

Загальноприйнята класифікація майнового забезпечення суб'єктів державного сектору ґрунтується на таких характеристиках: конвертованість, фізичне існування та використання.

Першою розглянемо ознаку конвертованості. Високий рівень конвертованості означає, що активи можна легко перетворити на грошові кошти або їх еквіваленти. В аналізі використовується термін ліквідності – властивість активу, що дозволяє реалізувати його в короткий термін за ціною, наближеною до ринкової. Саме ця ознака є ключовою для ранжування активів в бухгалтерському балансі та Плані рахунків бухгалтерського обліку: від найменш ліквідних активів з найнижчим ступенем конвертованості до найбільш ліквідних активів. Класифікація активів за рівнем ліквідності, згідно з типологією, прийнятою в бухгалтерському балансі, представлена в таблиці 1.2.

Зауважимо, що ця ознака тісно пов'язана з ознакою оборотності, за якою розрізняють оборотні активи (також відомі як короткострокові, мобільні активи) та необоротні активи (основні або довгострокові активи). Розглянемо їх докладніше.

Таблиця 1.2 – Склад майнового забезпечення за ступенем ліквідності

| Тип активів | Склад | Строк конвертування | Оборотність |
|----------------------|---|---------------------|-----------------------------------|
| Найбільш ліквідні | Грошові кошти, валюта, короткострокові інвестиції | Один день | Оборотні (поточні) |
| Швидко реалізовані | Дебіторська заборгованість, готова продукція | До одного року | |
| Повільно реалізовані | Довгострокові, прострочені дебіторські заборгованості, довгострокові інвестиції | Кілька років | Необоротні (непоточні, фіксовані) |
| Важко реалізовані | Земля, основні засоби, нематеріальні активи, майно з обтяженням | Десятки років | |

Поточні активи також називають короткостроковими або ліквідними активами, оскільки вони можуть бути конвертовані у грошові кошти або їх еквіваленти у відносно короткий час, як правило, один рік. Ось кілька прикладів таких активів: кошти на банківських рахунках, готівка, товарна дебіторська заборгованість, товарно-матеріальні цінності (запаси) тощо. Відмінною рисою цього виду майнового забезпечення є також втрата його первісної форми внаслідок використання.

Необоротні активи є протилежною економічною категорією. Їх не можна легко конвертувати в грошові кошти, адже власне процес конвертації може тривати роками і навіть десятиліттями. Тому активи цього класу ще називаються «фіксованими» або «довгостроковими». Крім того, грошова вартість таких об'єктів власності найчастіше вища ніж вартість оборотних активів, які можуть бути вільно конвертовані у грошові кошти. У складі необоротних активів представлені: земельні ділянки, будівлі, приміщення, виробниче обладнання, автомобілі та інша рухома техніка тощо. До необоротних належить і більшість нематеріальних активів (різні види патентів, інтелектуальна власність), довгострокові видані позики, цінні папери з тривалим строком погашення чи безстрокові та інші фінансові інструменти. На відміну від оборотних, цей вид майнового забезпечення не змінює форму і є витратним матеріалом, що працює

протягом кількох виробничих циклів, поступово переносячи вартість на кінцевий продукт. Іншими словами, це переважно майно суб'єкта господарювання, яке тривалий час забезпечує виробничий процес.

Зауважимо, що в бухгалтерському обліку існують чіткі критерії розмежування оборотних та необоротних активів. Щоправда, спеціалізовані НПСБО для державного сектору їх не містять, однак ця прогалина ліквідована у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» комерційного сектору. Останніми визначено оборотні активи як не обмежені у використанні грошові коши та еквіваленти грошових коштів, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу підприємства або ж 12-ти місяців з дати балансу (якщо операційний цикл є довшим ніж рік). Тобто необоротними активами слід вважати всі активи які: 1) не призначені для реалізації третім особам (на сторону); 2) мають термін корисного використання, що перевищує операційний цикл або 12 місяців за дати балансу; 3) не підпадають під обмеження на вільне використання або конвертацію.

Важливе практичне значення має групування активів, виходячи зі способів оцінки (рисунок 1.1).



Рисунок 1.1 – Склад майнового забезпечення суб'єктів господарювання

Відмінності в оцінці фінансових і нефінансових активів полягають у використанні справедливої та історичної вартості. У сучасній міжнародній

практиці в оцінці фінансових активів домінує справедлива вартість, тоді як для нефінансових активів визначальною є оцінка за історичною вартістю (собівартістю придбання). Це цілком природно, оскільки фінансові активи уособлюють грошові кошти, не обмежені для використання, та інші грошові статті, які очікувано погашатимуться грошовими коштами, тобто найбільш ліквідні активи суб'єкта господарювання.

Зауважимо, що нині український підхід відрізняється від прийнятого у світовій практиці і визначається положеннями НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти» та НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції», що засновані на архаїчних підходах до оцінки фінансових активів зразка 2012 року. В 2018 році відбувся перегляд міжнародних стандартів, у тому числі тих, на базі яких розроблявся НП(С)БОДС 134. У підсумку, підходи до облікового відображення операцій із фінансовими активами суб'єктів державного сектору зазнали радикальних змін щодо оцінки за справедливою вартістю. Так, МСБОДС 41 «Фінансові інструменти» загалом класифікує фінансові активи залежно від характеру контрактних грошових потоків і моделі управління активами. Відповідно розрізняють три методи подальшої оцінки фінансових активів: справедлива вартість із відображенням результатів переоцінки у чистих активах; справедлива вартість із відображенням результатів переоцінки у профіциті/дефіциті; амортизована собівартість.

Натомість методика обліку операцій бюджетів з фінансовими активами в Україні до цього часу не приведена у відповідність до рекомендацій нових міжнародних стандартів. Вона передбачає первісну та подальшу оцінку фінансових активів суб'єктів господарювання на базі фактичної собівартості, окрім фінансових інвестицій до погашення, хедж-активів та фінансових активів, вартість яких неможливо достовірно визначити.

Нефінансові активи оцінюються за первісною вартістю, якою у переважній більшості випадків є:

– собівартість виробництва за об'єктами, що виготовляються (створюються) суб'єктом господарювання самостійно;

– вартість придбання за об'єктами, що придбані за плату.

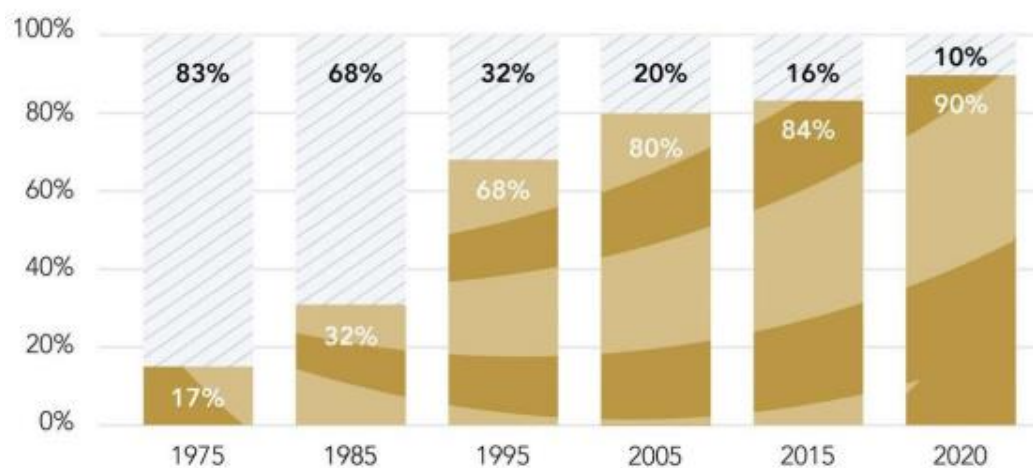
Ці постулати закладені базовими НПСБОДС 121 «Основні засоби», НПСБОДС 122 «Нематеріальні активи», НПСБОДС 123 «Запаси» та іншими. В обмеженій частці випадків первісна оцінка нефінансових активів може ґрунтуватися на справедливій вартості за об'єктами, що отримуються безоплатно або надходять внаслідок обміну на інший актив згідно із законодавством, або ж на умовній вартості у разі відсутності активного ринку. Ці підходи також є застарілими та потребують невідкладного перегляду задля адаптації до сучасних умов господарювання.

Міжнародні стандарти пропонують суб'єктам господарювання альтернативні моделі обліку нефінансових активів, які відрізняються між собою інформативністю залежно від інтересів зацікавлених користувачів (передусім, інвесторів). Одна модель припускає облік нефінансових активів за собівартістю. За цих умов достовірність оцінки на звітну дату буде сумнівною, оскільки не відображатиме актуальної вартості об'єктів нефінансових активів, а лише суму початково вкладених коштів та їх компенсовану частину через механізм амортизації. Друга модель заснована на оцінці за переоціненою вартістю, яка припускає облік результатів переоцінок об'єктів нефінансових активів до рівня їх справедливої вартості на звітну дату та змін корисності. У цьому разі користувачі позбавлені інформації про вкладені кошти і суму компенсованих витрат, оскільки і переоцінка, і зміни корисності відображаються шляхом коригування накопиченого зносу об'єктів нефінансових активів.

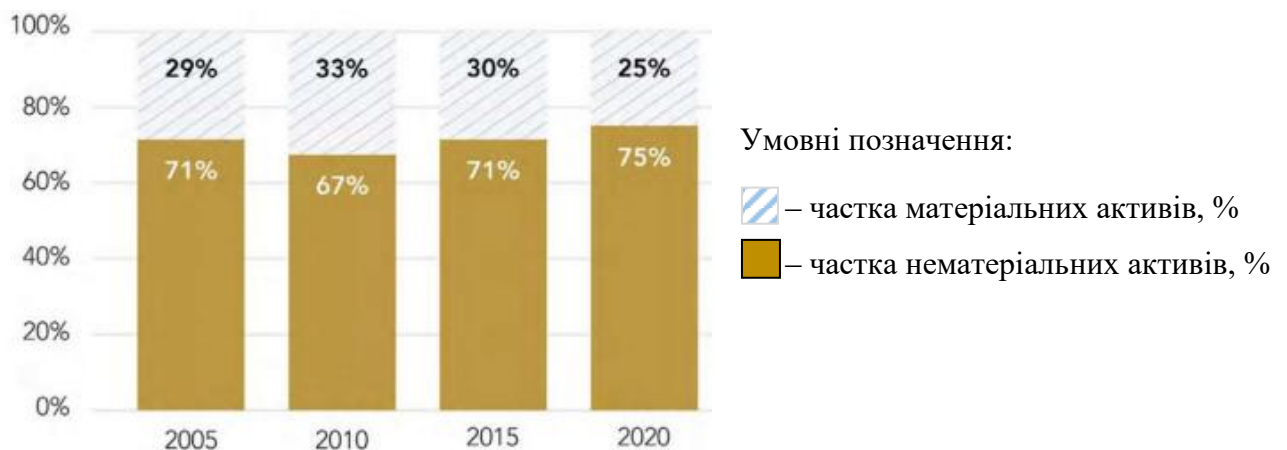
У проаналізоване групування вписується поділ нефінансового майнового забезпечення за формою фізичного існування на матеріальні та нематеріальні активи. Якщо матеріальні активи існують фізично – їх можна доторкнутися або принаймні побачити, то нематеріальні активи не мають фізичного втілення, проте мають, як правило, істотну цінність. Природно, що у складі матеріальних активів можна побачити всі види фізичного майна: обладнання, паливо, меблі, будівлі, інструмент тощо. Нематеріальні активи невлічимі, але мають вартість та економічну цінність, їх можна відокремити від інших ресурсів суб'єкта

господарювання, наприклад: право використання надр, торговельні знаки, ліцензії та дозволи, програмні продукти, технології та інші подібні цінності.

Кожен суб'єкт господарювання у своїй діяльності використовує всі види майна. У той же час роль нематеріальної складової сьогодні значно зросла через вплив інформаційних технологій та інформації загалом на успішність різних програм і стратегій. Що більше нематеріальних активів використовує суб'єкт, то більш високотехнологічний продукт вона продукує. На підтвердження проаналізуємо динаміку частки нематеріальних активів у структурі активів провідних підприємств, включених до розрахунку фондових індексів S&P 500 (рисунок 1.2).



а) структура ринкової вартості компаній, що входять до індексу S&P



б) структура ринкової вартості компаній, що входять до індексу S&P Europe

Рисунок 1.2 – Динаміка співвідношення часток матеріальних і нематеріальних активів у структурі ринкової вартості компаній, що водять до індексу S&P

З огляду на значимість розглянутого групування зупинимося на його видових групах більш докладно. Так, відповідно до НПСБОДС 121 «Основні засоби» цей вид майнового забезпечення складають «матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року» [12]. Їх склад визначений п. 3 розділу II «Визнання та первісна оцінка основних засобів» НПСБОДС 121 «Основні засоби».

Натомість запаси відповідно до однойменного НПСБОДС 123 «Запаси» – «це активи, які: утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності для подальшого споживання; або перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання» [14] ... або для досягнення поставленої мети (задоволення потреб) суб'єкта державного сектору. Тобто запаси є основним операційним активом суб'єкта господарювання, що споживається в господарському обороті суб'єктів державного сектору, а основні засоби спільно з іншими необоротними матеріальними активами складають базис виробничої потужності суб'єктів державного сектору.

Свою чергою нематеріальні активи визначені НПСБОДС 122 «Нематеріальні активи» як немонетарні активи, котрі не мають матеріальної форми при цьому можуть бути ідентифіковані. Їх склад визначений у п. 2 розділу 2 «Визнання та первісна оцінка нематеріальних активів» НПСБОДС 122 «Нематеріальні активи».

Якщо йдеться про працюючі компанії, то частина майна безпосередньо бере участь у виробничому процесі. Це, наприклад, цехові будівлі, технологічні лінії, техніка, яку використовують у виробництві, паливо, сировина та інші аналогічні цінності. Їх прийнято називати виробничими активами. Водночас у такій компанії може бути адміністративний корпус та обслуговуючі підрозділи, які не беруть безпосередньої участі у виробничому процесі, вони іменуються

невиробничими активами. До них відносять офісну техніку та меблі, легкові автомобілі тощо. Такий поділ активів використовується передусім для розрахунку прямих та непрямих витрат і калькулювання виробничої собівартості продуктів діяльності суб'єкта господарювання. Зазвичай споживання виробничих активів кваліфікується як прямі, а неvirобничих – як непрямі витрати суб'єкта господарювання.

Разом з тим у процесі роботи організаціями може використовуватися як власне, так і залучене (невласне) майно. Активи, придбані за гроші підприємства, називаються власними. Орендоване майно та майно, отримане в лізинг, називається залученими активами і характеризується відсутність права власності, платністю та обмеженнями у використанні в часі і просторі. Звернемо увагу, що залучені активи нерозривно пов'язані із зобов'язаннями. Підприємству необхідно виплачувати кредити, вносити орендну плату та обслуговувати боргові папери. Якщо вести мову про оренду з наступним викупом, то після того, як зобов'язання перед орендодавцем будуть погашені у повному обсязі, майно переходить із розряду залучених активів у власні.

Таки чином, діяльність будь-якого суб'єкта господарювання базується на майновому забезпеченні, тому кожен суб'єкт повинен мати у своєму розпорядженні реальне, функціонуюче майно, представлене необоротними та оборотними активами. Для ідентифікації майнового забезпечення (активів) як об'єкта обліку, контролю і оподаткування потрібно виходити з наступних особливостей:

- по-перше, формується для конкретних цілей господарської діяльності;
- по-друге, використовується безпосередньо у процесі господарської діяльності, тому перебуває у процесі постійного господарського обороту;
- по-третє, майнова цінність, яка має вартість;
- по-четверте, повністю контролюються підприємством;
- по-п'яте, є економічним ресурсом, що генерує дохід;
- по-шосте, використання пов'язане із фактором ризику;
- по-сьоме, є результатом раніше здійснених угод (готовність до

використання на даний момент часу).

Задовольняючи потреби суб'єктів господарювання, активи прямо чи опосередковано збільшують потоки грошових коштів підприємства. Звідси впливають основні умови (вимоги) визнання активів: здатність приносити економічну вигоду / корисність, яка має бути підконтрольною підприємству, та мати грошове вираження, тобто оцінюватися за встановленими принципами оцінки (фактична собівартість, ринкова вартість).

Формування майнового забезпечення – це своєрідна відправна точка, коли капітал залучається до економічного процесу і відбувається запуск господарської діяльності. Ознакою здійснення господарської діяльності є саме обіг активів.

1.3 Правове регулювання майнового забезпечення органів поліції

Основні засади правового регулювання майнового забезпечення органів поліції в Україні на сучасному етапі перебувають на етапі свого становлення.

З одного боку, існує ряд нормативно-правових актів, що врегульовують особливості реалізації правоохоронної функції держави і в числі іншого принципи формування та використання майнового забезпечення органів поліції. Насамперед, це міжнародні правові акти: Конвенція ООН проти корупції (2003), Декларація про поліцію (1979), Європейський кодекс поліцейської етики (2001), Кодекс поведінки посадових осіб із підтримання правопорядку (1979). В контексті теми нашого дослідження вони визначають стандарти організації діяльності органів поліції, включно з майновим забезпеченням, і спрямовані на організацію ефективного управління органами поліції, взаємодію / міжнародне співробітництво правоохоронних органів України з правоохоронними структурами інших країн [23, с. 112].

З другого боку, є Конституція України, у якій закріплені концептуальні основи організації та діяльності суб'єктів реалізації правоохоронної функції держави (органів поліції), що знаходять свій розвиток у законах та підзаконних

нормативно-правових актах. Основними нормативно-правовими актами, які безпосередньо регулюють ресурсне забезпечення поліції, є: Конституція України, Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Житловий кодекс України, Закон України «Про Національну поліцію» (2015), Закон України «Про оренду державного та комунального майна» (1992), Закон України «Про інформацію» (1992), Закон України «Про державну таємницю» (1994), Закон України «Про енергозбереження» (1994), Закон України в «Про метрологію та метрологічну діяльність» (1998), Закон України «Про державне оборонне замовлення» (1999), Закон України «Про телекомунікації» (2003), Закон України «Про доступ до публічної інформації» (2011) та чимало інших.

Передусім, звернемося до Закону України «Про Національну поліцію» від 02.07.2015 року, котрий визначає правові засади організації та діяльності Національної поліції України, однак належним чином не врегульовує систему майнового забезпечення органів поліції.

Сьогодні це питання розглядається крізь призму економічної категорії «матеріально-технічне забезпечення». Відповідно до ст. 105 Закону про поліцію фінансування та матеріально-технічне забезпечення поліції здійснюються за рахунок бюджетних коштів (передусім, державного бюджету), а також інших джерел, не заборонених законом [4]. На реалізацію цієї норми розроблені корелюючи норми Постанови Кабінету міністрів України «Про затвердження Положення про Національну поліцію» від 28.10.2015 р. № 877. Вони визначають, що Національна поліція України організовує і здійснює в установленому порядку матеріально-технічне та ресурсне забезпечення діяльності своїх органів, зокрема, «приміщеннями, полігонами, засобами зв'язку, транспортними засобами, суднами та іншими плавучими засобами, повітряними суднами, озброєнням, спеціальними засобами, пально-мастильними матеріалами, одностроєм, іншими видами матеріально-технічних ресурсів, необхідних для виконання покладених на них завдань» [18].

Речовий склад майнового забезпечення органів поліції, щоправда, не визначений жодним нормативним актом, проте тривалий час складає інтерес для

широкого кола науковців. Так, ряд дослідників речового забезпечення органів МВС у його складі виділяє забезпечення озброєнням, боєприпасами, бойовою технікою, оперативною та організаційною технікою, транспортними засобами, засобами зв'язку, речовим і господарським майном, спецодягом, казарменим інвентарем тощо [31, с. 264]. Інші ж видами матеріального забезпечення називають:

1) грошове забезпечення, пільги та компенсації (окремо урегульовані Постановою Кабінету Міністрів України «Про грошове забезпечення поліцейських Національної поліції» від 11.11.2015 № 988; Порядком та умовами виплати грошового забезпечення поліцейським Національної поліції та курсантам вищих навчальних закладів МВС із специфічними умовами навчання (наказ МВС України від 06.04.2016 № 260);

2) забезпечення майном (озброєння, боєприпаси, бойова, криміналістична, оперативна та організаційна техніка, транспортні засоби, запасні частини, паливно-мастильні матеріали, засоби зв'язку, інженерне майно, паперова продукція, речове, господарче, спортивне майно, спецодяг, меблі, казармений інвентар, продовольство, наукові та навчальні посібники та ін.);

3) житлове забезпечення (передбачене зокрема наказом МВС України «Про надання службових жилих приміщень і користування ними особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ України» від 10.09.2004 № 1039);

4) медичне та санаторно-курортне забезпечення;

5) соціальне забезпечення, у тому числі пенсійне [34, с. 123].

Якщо розглядати майнове забезпечення як процес, то йдеться про врегулювання системи товарно-грошових і господарських відносин, які виникають між органами влади, юридичними та фізичними особами, з одного боку, та органами поліції, з іншого боку, в процесі централізованого та (або) децентралізованого постачання ресурсів (матеріали, паливо, речове майно, зброя і боєприпаси до неї, обладнання); виконання договорів купівлі-продажу; залучення матеріально-технічної допомоги і фінансування їх діяльності [22, с. 140].

У цьому контексті варто відзначити імперативи наказів Національної поліції України «Про питання централізованого ресурсного забезпечення органів і підрозділів Національної поліції України» від 31.01.2017 № 78 та «Про централізоване матеріально-технічне забезпечення органів (підрозділів) поліції, закладів та установ, що належать до сфери управління Національної поліції України» від 27.05.2019 № 506. Вони встановлюють перелік майна, що підлягає централізованому забезпеченню та майна, що може самостійно закуплятися органами та установами Національної поліції України шляхом процедур публічних закупівель в електронній системі закупівель Prozorro відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» (2015) та Особливостей здійснення публічних закупівель... на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування (Постанова Кабінет Міністрів України від 12.10.2022 № 1178), що узагальнено на рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 – Імперативи розмежування майнового забезпечення органів поліції

Дослідники питань майнового забезпечення органів поліції відзначають, що воно завжди пов'язувалося з певними історичними та політичними процесами, тому прямо впливало і продовжує впливати на ефективність роботи поліції. За умов ринкової конкуренції, в яких нині працюють органи поліції, важливими умовами є вивчення ринкової кон'юнктури, пошук найбільш вигідних умов постачання та контроль за їхнім виконанням.

Наразі потрібно зауважити, що існуюче законодавче забезпечення не повною мірою впорядковує відносини, які виникають у ході майнового забезпечення органів поліції. Для локального, оперативного упорядкування застосовується підзаконне правове забезпечення, розроблене в межах компетенції Президента України, Кабінету Міністрів України, інших центральних органів виконавчої влади у формі наказів, інструкцій і положень. Наразі йдеться про вузькоспеціалізовані нормативні акти, зокрема наказ МВС України «Про затвердження документів щодо упровадження нових засобів зв'язку в телекомунікаційних мережах органів внутрішніх справ України» від 15.10.2009 № 444; Інструкція з експлуатації техніки зв'язку в органах внутрішніх справ (наказ МВС України від 24.12.2012 №1190); Положення про Департамент матеріального забезпечення МВС (наказ МВС України від 17.10.2014 № 1096); Порядок використання і зберігання транспортних засобів Національної поліції України (наказ МВС України від 07.09.2017 № 757); Положення про функціональну підсистему «Матеріально-технічне та ресурсне забезпечення МВС та центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується і координується КМУ через Міністра внутрішніх справ України» єдиної інформаційної системи МВС (наказ МВС України від 09.08.2022 № 485) та чимало інших.

Чи не найбільш повно представлені правові акти, що регулюють речове забезпечення, під яким прийнято розуміти забезпечення поліцейських одностроєм (предметами одягу та знаками розрізнення, які мають особливі відмінні відзнаки). Це і Постанова Кабінету Міністрів України «Про однострій поліцейських» від 30.09.2015 № 823, і наказ МВС України «Про затвердження

Правил носіння однострою поліцейських» від 19.08.2017 № 718, і Порядок забезпечення поліцейських одностроєм (наказ МВС України від 12.09.2017 № 772), і наказ МВС України «Про затвердження норм належності однострою поліцейських» від 04.06.2020 № 434.

Те ж саме стосується вогнепальної зброї, боєприпасів до неї та спеціальних засобів. Матеріальне забезпечення цими ресурсами здійснюється з урахуванням вимог Інструкції про порядок приймання, зберігання, обліку, знищення чи реалізації вилученої, добровільно зданої, знайденої зброї та боєприпасів до неї (наказ МВС України від 31.05.1993 № 314); Положення про Порядок придбання, видачі, обліку, зберігання та застосування вогнепальної зброї, боєприпасів до неї, спеціальних засобів індивідуального захисту працівниками судів і правоохоронних органів... (наказ МВС України від 24.07.1996 № 523); Інструкції про порядок виготовлення, придбання, зберігання, обліку, перевезення та використання вогнепальної, пневматичної, холодної і охолощеної зброї, пристроїв вітчизняного виробництва для відстрілу патронів..., а також боєприпасів до зброї, основних частин зброї та вибухових матеріалів (наказ МВС України від 21.08.1998 № 622); Інструкції із забезпечення контролю за обліком, зберіганням, видачею й прийманням вогнепальної зброї, боєприпасів до неї та спеціальних засобів у чергових частинах (наказ МВС України від 27.03.2008 № 141).

Наголосимо й на існуванні актів індивідуальної дії, які видаються на підставі конкретних юридичних норм та врегульовують застосування норм права щодо конкретних органів поліції та господарських операцій, пов'язаних з майновим забезпеченням, якщо вони відрізняються від загально прийнятих. В індивідуальних актах традиційно відображаються конкретні правові норми з урахуванням фактичної специфіки економіко-правової ситуації. Їх зміст не повинен суперечити правовим актам вищого рівня.

2 ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, ОПОДАТКУВАННЯ МАЙНОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ГУНП В ХМЕЛЬНИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ

2.1 Організаційно-економічна характеристика ГУНП в Хмельницькій області як детермінанта організації майнового забезпечення

Головне управління національної поліції (далі – ГУНП) в Хмельницькій області утворене відповідно до Закону про національну поліцію (2015) та Постанови уряду про утворення територіальних органів Національної поліції від 16.09.2015 № 730 як територіальний орган Національної поліції України в Хмельницькій області. Фактично ГУНП є частиною механізму держави, у зв'язку з чим наділене можливістю здійснювати поліцейську діяльність, спрямовану на задоволення суспільних потреб у дотриманні законності та правовій охороні суспільних відносин.

Базові завдання ГУНП в Хмельницькій області закріплені у розділі II Положення про ГУНП в Хмельницькій області від 06.11.2015 № 39 у редакції 2020 року (додаток А), зокрема:

1) реалізація державної політики з надання поліцейських послуг у царині забезпечення публічної безпеки, правопорядку, охорони прав і свобод, суспільних інтересів та протидії злочинності у межах своїх повноважень;

2) допомога у визначених законодавством межах особам, які потребують такої допомоги з особистих, соціально-економічних, надзвичайних ситуацій (причин);

3) участь у формуванні державної політики у зазначених сферах шляхом внесення відповідних пропозицій на розгляд голови поліції.

Тобто ГУНП здійснює публічну професійну соціальну діяльність у формі усвідомленого і цілеспрямованого впливу на об'єкти, не пов'язані з ним відносинами підпорядкування, що передбачає захист суспільства від загроз (небезпек) і наглядово-примусову діяльність.

Звернемо увагу, що з 24.02.2022 Україна функціонує в умовах правового режиму воєнного стану, тому сьогоднішні завдання органів поліції зазнали ряду змін, пов'язаних із розширенням повноважень та компетенцій, а також впровадженням нових правил та військових норм. Вони передбачені Законами України «Про оборону України» (1991), «Про правовий режим воєнного стану» (2015), «Про національну безпеку України» (2018), «Про основи національного опору» (2021). В поточній ситуації органи поліції мають право: обмежувати свободу пересування та рух транспортних засобів; встановлювати особливий режим в'їзду та виїзду на окремі території країни; примусово у встановленому законом порядку відчужувати майно, що перебуває у приватній чи державній власності, для потреб держави; проводити службові перевірки (огляд) документів, приміщень, транспортних засобів, багажу та вантажів. Серед додаткових завдань поліцейських варто відзначити також оперативне розмінування (виявлення, знешкодження і знищення вибухонебезпечних предметів), техніко-криміналістичний супровід розслідувань, пов'язаних з діями агресора на території України. У цій діяльності зусилля органів поліції координуються із СБУ, Національною гвардією, прикордонною службою, Збройними силами України.

Тобто спектр завдань, виконання яких сьогодні забезпечує ГУНП в Хмельницькій області, полягає не тільки в охороні законності і правопорядку, забезпеченні громадської безпеки, але й охоплює боротьбу зі злочинністю (особливо з її організованими формами), протидію різним проявам тероризму та участь у відсічі збройної агресії РФ.

Організаційна структура досліджуваної організації, як підрозділу Національної поліції, передбачає наявність сукупності підрозділів з певним підпорядкуванням і взаємозв'язками, наділених функціями та повноваженнями для виконання завдань, покладених на неї Положенням про ГУНП в Хмельницькій області (2015). Вона затверджується на рівні Національної поліції України та характеризується зв'язками, за якими здійснюється управління та передача інформації між керівниками і структурними підрозділами (рисунок 2.1).

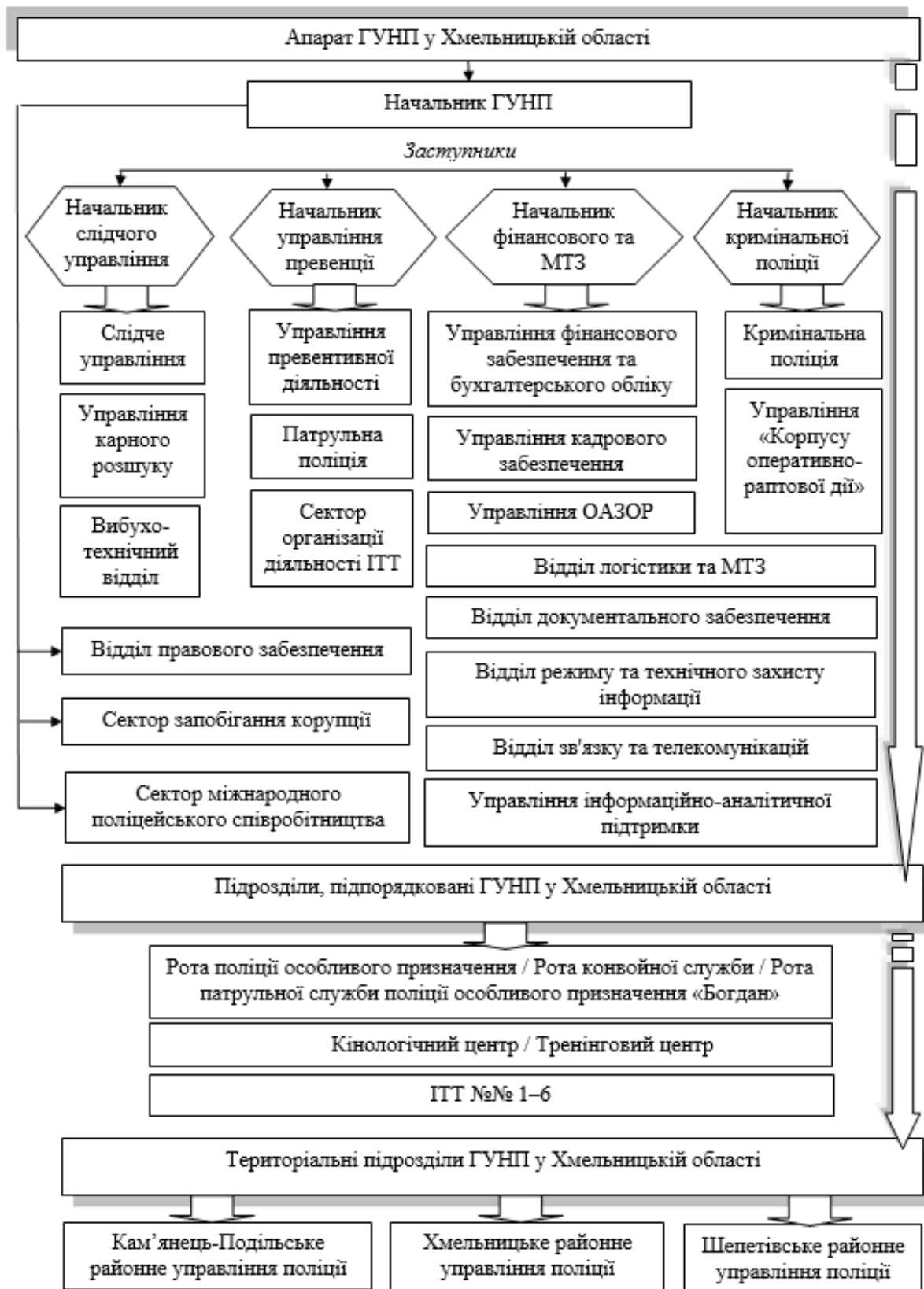


Рисунок 2.1 – Організаційна структура ГУНП в Хмельницькій області

Наведена сема (рисунок 2.1) ілюструє вертикальні зв'язки, що по суті є відносинами підпорядкованості, на чолі яких знаходиться начальник ГУНП, що

має право віддавати розпорядження, обов'язкові для виконання іншими ланками організаційної структури ГУНП. Начальник призначається на посаду та звільняється з посади виключно головою Національної поліції за погодженням з очільником МВС України. Саме він відповідальний за організацію діяльності та результати роботи ГУНП, при цьому останнє реалізує свої повноваження безпосереднього та через утворені структурні і відокремлені територіальні підрозділи. В контексті теми дипломної роботи звернемо увагу, що безпосередньо за вертикаллю підпорядкований начальнику ГУНП в Хмельницькій області заступник, що очолює напрямок майнового (фінансового та матеріально-технічного) забезпечення ГУНП. При цьому усі заступники керівника ГУНП, а також начальники територіальних підрозділів (Кам'янець-Подільського районного управління поліції (далі – РУП), Хмельницького РУП, Шепетівського РУП) призначаються начальником ГУНП.

Горизонтальні зв'язки засновані на засадах рівноцінного співробітництва та взаємозалежності або опосередкованої залежності. Вони встановлюються між керівниками за напрямками роботи, різними структурними підрозділами поліції, які взаємодіють між собою в процесі виконання покладених на них завдань. Так, горизонтальними зв'язками характеризується співпраця слідчого управління, кримінальної поліції, управління превенції, патрульної поліції, управління «Корпусу оперативно-раптової дії» та інших підрозділів апарату, що наведені на рисунку 2.1.

Якщо у складі майна розглядаємо фінансове забезпечення, то відповідальним за цей аспект діяльності ГУНП є управління фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку, що є структурним підрозділом апарату і обслуговує усі структурні підрозділи ГУНП в області. Воно виконує функції відповідно до покладених на нього завдань:

- відповідно до бюджетного законодавства складає і вносить зміни до розпису видатків (кошторису) у розрізі державних цільових програм по органах поліції Хмельницької області;
- забезпечує планування та контроль надходження і використання коштів

спеціального фонду;

– провадить контроль за використанням фінансових ресурсів, дотриманням фінансової, розрахункової і кошторисної дисципліни в органах поліції;

– відповідно до затвердженого розподілу видатків бюджету забезпечує фінансування органів поліції.

Крім того, до повноважень управління фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ГУНП природно входять: організація і ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності; перевірки фінансово-господарської та економічної діяльності органів поліції, що отримують бюджетне фінансування; інші функції, необхідні для виконання покладених на аналізоване управління завдань.

Власне за майнове забезпечення ГУНП в Хмельницькій області у його класичному розумінні (в сенсі матеріально-технічне забезпечення) відповідає відділ логістики та матеріально-технічного забезпечення. У складі підрозділу функціонують: сектори озброєння, матеріально-технічного та речового забезпечення, забезпечення поліцейських житлом, капітального будівництва, охорони праці. Серед основних завдань вказаного відділу виділяють організацію матеріально-технічного постачання особового складу ГУНП в Хмельницькій області; ресурсне забезпечення службової діяльності працівників поліції; ремонт і реконструкція службових приміщень та споруд органів поліції. Тобто саме він забезпечує постачання підрозділів ГУНП в Хмельницькій області озброєнням, боєприпасами, речовим та господарським майном, а також необхідними послугами, виступаючи замовником робіт.

Звернемо увагу, що відділ логістики та МТЗ проводить значну підготовчу роботу для визначення майнових потреб підрозділів ГУНП і на цій основі розробляє рекомендації та пропозиції по нарощуванню та підвищенню ефективності використання майнового забезпечення, про які доповідає керівництву ГУНП. Водночас відділ вивчає й узагальнює передовий досвід щодо ресурсного забезпечення, впроваджує в практику прогресивні форми та методи роботи.

Економічну характеристику ГУНП в Хмельницькій області проведемо за результатами аналізу майнового стану та показників діяльності органу поліції. Передусім розглянемо майновий стан управління за даними фінансової звітності за 2021 та 2022 роки (додаток Б) і представимо в формі аналітичної таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Аналіз фінансово-майнового стану ГУНП в Хмельницькій області

| Стаття | 2021 | | 2022 | | Зміни (+,-) | | |
|--------------------------------|-----------|--------|-----------|--------|-------------|---------|-------------|
| | Тис. грн. | % | Тис. грн. | % | Тис. грн. | % | У стр., пп. |
| Необоротні активи | 449 376,4 | 91,31 | 526954,7 | 85,48 | +77 578,3 | +17,3 | -5,83 |
| Запаси | 41 144,0 | 8,36 | 74149,3 | 12,03 | +33 005,4 | +80,2 | +3,67 |
| Нефінансові активи – всього | 490 520,4 | 99,67 | 601104,0 | 97,51 | +110 583,7 | +22,5 | -2,16 |
| Дебіторська заборгованість | 604,7 | 0,12 | 14145,6 | 2,29 | +13 540,8 | +2239,1 | +2,16 |
| Грошові кошти | 988,8 | 0,20 | 1191,4 | 0,19 | +202,6 | +20,5 | 0,0 |
| Фінансові активи – всього | 1 593,5 | 0,32 | 15336,9 | 2,49 | +13 743,4 | +862,4 | +2,17 |
| Витрати майбутніх періодів | 6,7 | 0,00 | 4,8 | 0,00 | -1,9 | -28,6 | -0,01 |
| Сукупні активи | 492 120,6 | 100,00 | 616445,8 | 100,00 | +124 325,1 | +25,3 | – |
| Власний капітал | 465 839,9 | 94,66 | 577451,8 | 93,67 | +111 612,0 | +24,0 | -0,99 |
| Зобов'язання | 26 280,8 | 5,34 | 38993,9 | 6,33 | +12 713,2 | +48,4 | +0,99 |
| Сукупний капітал | 492 120,6 | 100,00 | 616445,8 | 100,00 | +124 325,1 | +25,3 | – |

Можемо стверджувати, що незважаючи на повномасштабну війну, що розпочалася на початку 2022 року, майновий стан органів поліції поліпшився. Це підтверджується приростом сукупних активів на понад 124 млн. грн або на 25,3% станом на кінець 2022 року проти кінця 2021 року. При цьому позитивна динаміка відзначається як за статтями нефінансових (приріст майже на 110,6 млн. грн або на 22,5%), так і фінансових (приріст на понад 13,7 млн. грн або на 862,4%) активів ГУНП. Вона стала причиною структурних зрушень у майні управління, внаслідок чого на кінець 2022 року частка нефінансових активів зменшилася до 97,51%, відповідно частка фінансових активів зросла до 2,49%. Звісно, остання все одно залишається мізерною порівняно з нефінансовими

активами, проте, на нашу думку, це не є свідчення системних проблем у майновому забезпеченні органів поліції, а швидше результатом бюджетної політики держави.

Щодо динаміки та структури сукупного капіталу, тут теж відзначаються зрушення. Так, абсолютний приріст власного капіталу у 2022 році (понад 111,6 млн. грн або 24,0%) значно перевищив приріст зобов'язань ГУНП (понад 12,7 млн. грн або 48,4%). Структура капіталу істотних змін не зазнала, хоча відзначається деякий приріст (менше 1%) частки позикового капіталу в структурі джерел фінансування ГУНП в Хмельницькій області.

Виникає слушне питання: звідки органи поліції отримують ресурси на фоні руйнування національної економіки? Справа в тому, що бюджет України потерпає від хронічного дефіциту, який з повномасштабною війною зріс до 35% видатків або 2/3 доходів. Однак проблему вдавалося долати шляхом досягнення консенсусу із західними партнерами: усі власні ресурси урядом спрямовуються на війну, а фінансувати цивільні видатки допомагають партнери.

Проаналізуємо динаміку надходжень і видатків ГУНП в Хмельницькій області за останні роки (рисунок 2.2).

Дані аналізу демонструють стрімкий приріст доходів та витрат управління у 2022 році. Наприклад, розмір бюджетних асигнувань збільшився до рівня 1 844,7 млн. грн проти 674 млн. грн у 2021 і 725 млн. грн. у 2020 році. Тобто у 2021 році мало місце скорочення бюджетних асигнувань на 7%, тоді як в 2022 році вони зросли у понад 2,5 рази проти того ж 2020 року. Натомість власні надходження (кошти, які отримує установа від надання платних послуг та з інших, не заборонених законодавством джерел) настільки суттєвих змін не зазнали. Вони демонструють планомірне зростання з 18,7 млн. грн у 2020 до 52,8 млн. грн. у 2022 році. Помітно, що в структурі сукупних надходжень ГУНП в Хмельницькій області частка власних доходів є мізерною проти надходжень загального фонду, як в 2020 році (2,5% проти 97,5%), так і в 2022 році (2,8% проти 97,2%), що наштовхує на висновок про незмінність урядової фінансової політики щодо забезпечення органів поліції.

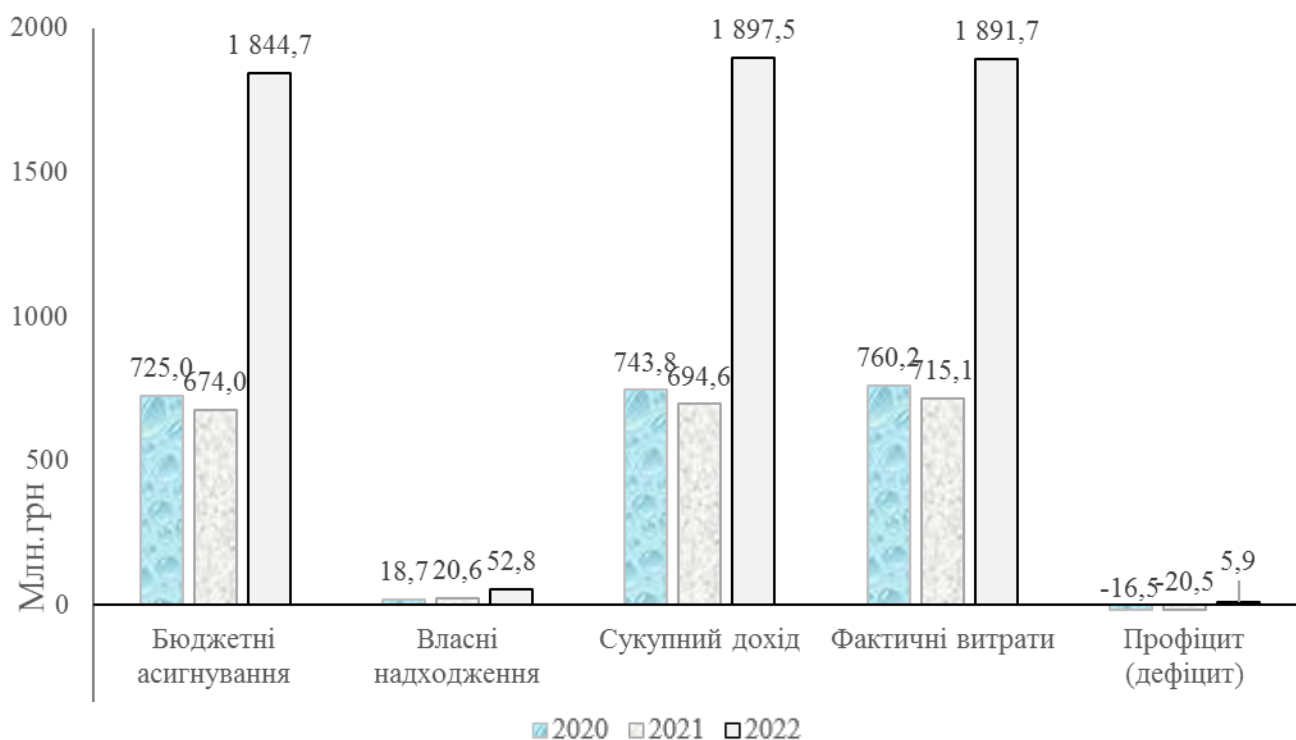


Рисунок 2.2 – Динаміка доходів, витрат і результатів діяльності ГУНП в Хмельницькій області за 2020–2022 роки

У зв'язку з тим, що в бюджетних установах, до яких належить ГУНП в Хмельницькій області, всі видатки потребують покриття відповідними надходженнями, фактичні видатки управління демонструють аналогічні тенденції стрімкого росту у 2,5 рази проти показників 2020 року (з 760,2 млн. до трохи менше 1897,5 млн. грн). Щоправда, основну масу (80%) цих видатків складає грошове забезпечення поліцейських (близько 1,5 млрд. грн у 2022 році). Але позитивним є факт виконання кошторису з профіцитом, чого вдалося досягти вперше за останні три роки.

На нашу думку, ситуація з фінансовим та майновим забезпеченням органів поліції потребує докорінних змін, оскільки вже на кінець 2023 року намітилися надто тривожні тенденції, пов'язані із затримкою партнерського фінансування та стрімким ростом невиконання бюджету за видатками (яке і без того в 2022 році зросло майже втричі до рекордних 17,1% [26]).

2.2 Бухгалтерський облік майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області

2.2.1 Облік централізованого майнового забезпечення

Нагадаємо, ГУНП в Хмельницькій області є органом державної влади, що здійснює державне управління загального характеру (КВЕД 84.11), і має статус неприбуткової бюджетної установи. Бухгалтерський облік майнового забезпечення здійснюється відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в УФЗБО ГУНП в Хмельницькій області від 04.01.2022 року (додаток В) та Положення про облікову політику ГУНП в Хмельницькій області в редакції 2021 року (додаток Г).

Спершу зосередимо увагу на обліку централізованого майнового забезпечення, яке подекуди може сягати 60-70% майнового забезпечення установ сектору безпеки та оборони. Так, Національна поліція України відповідно до Наказу НПУ від 27.05.2019 № 506 «Про централізоване матеріально-технічне забезпечення органів (підрозділів) поліції, закладів та установ, що належать до сфери управління Національної поліції України» [20] придбає в централізованому порядку окремі основні засоби, необоротні матеріальні активи спеціального призначення, озброєння, а також запаси для їх подальшої передачі в порядку внутрішньовідомчого постачання кінцевим споживачам – органам поліції в регіонах. Цією функцією наділений Департамент управління майном (далі – ДУМ) Національної поліції.

Розподіл закуплених матеріальних цінностей за видами активів здійснюється з дотриманням вимог НПСБОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи» та 123 «Запаси». А операції з централізованого постачання матеріальних цінностей в бухгалтерському обліку відображаються в установленому законодавством порядку:

–по-перше, в Національній поліції (з метою наступного централізованого

постачання);

–по-друге, у відокремлених підрозділах зберігання, які відповідають за зберігання матеріальних цінностей, закуплених для забезпечення потреб поліції (їх перелік визначається наказами керівництва Національної поліції, МВС України, інших органів управління або центральних органів забезпечення за їх підпорядкованістю). Ці підрозділи отримують чи закупляють відповідно до законодавства матеріальні цінності для подальшого забезпечення користувачів у порядку внутрішньовідомчого постачання за рахунок отриманого фінансування;

– по-третє, в органів поліції (користувачів), які отримують такі матеріальні цінності, зберігають та використовують їх у процесі своєї статутної діяльності.

Оплата придбаного майнового забезпечення може здійснюватися як Національною поліцією, так і шляхом цільового фінансування відокремлених підрозділів зберігання для придбання ними матеріальних цінностей.

Для здійснення централізованої оплати замовники надають розрахункові та підтверджуючі документи у фінансовий підрозділ Національної поліції. Розрахункові документи (відомості бюджетних зобов'язань, відомості бюджетних фінансових зобов'язань, вимоги на оплату) оформляються замовниками в електронному вигляді за допомогою спеціалізованих програмних комплексів.

Документальне оформлення централізованих закупівель матеріальних цінностей здійснюється з дотриманням вимог Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору (наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11), а в частині форм первинних документів наказу Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» [19]; наказу ДКСУ від 18.12.2000 № 130 «Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання»; наказу про документальне оформлення операцій з придбання, надходження, руху та вибуття матеріальних цінностей, закуплених у централізованому порядку.

Видані органам поліції матеріальні цінності, які обліковуються на субрахунках 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» та 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», на підставі документів відокремлених підрозділів зберігання списуються з бухгалтерського обліку Національної поліції. Подальший рух таких цінностей в обліку Національної поліції не відображається.

Введення в експлуатацію, переміщення та списання матеріальних цінностей, віднесених до основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів, здійснюється органами поліції за актами, форми яких затверджені у встановленому порядку, на підставі відповідних підтвердних документів (правовстановлюючих документів на нерухомість, актів технічного стану, актів зміни якісного стану тощо).

Розглянемо відображення цих операцій на рахунках обліку (таблиця 2.2.).

Таблиця 2.2 – Бухгалтерський облік централізованого майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області

| Зміст операції | Сума, грн | Дебет | Кредит | Первинні документи | Меморіальний ордер |
|--|--------------|-------|--------|-----------------------------|--------------------|
| Отримано спеціальні оптичні прилади за операціями централізованого постачання | | 1116 | 5111 | Акт введення в експлуатацію | 17 |
| Нарахована амортизація спеціальних оптичних приладів при їх передачі в експлуатацію | | 8014 | 1412 | Відомість нарахування зносу | 17 |
| Надійшли радіостанції УКХ діапазону, що були у використанні підрозділів поліції спецпризначення: | | | | | |
| а) первісна вартість | | 1014 | 5111 | Акт введення в експлуатацію | 17 |
| б) суми накопиченого зносу за отриманими об'єктами | | 5511 | 1411 | | 17 |
| Отримано дизельне паливо у порядку централізованого постачання | | 1514 | 6611 | Накладна (форма № 3-3) | 6 |
| Списано використане паливо підрозділами ГУНП | | 6611 | 1514 | Акт списання (форма № 3-2) | 13 |

Наголосимо, розподіл (видача) матеріальних цінностей здійснюється за рішеннями центральних служб забезпечення, які оформляються письмовими розпорядженнями керівників центральних служб забезпечення за допомогою спеціалізованих програмних комплексів. Центральні служби забезпечення надсилають по одному примірнику розпоряджень відокремленим підрозділам зберігання та органам поліції – користувачам. Ще один примірник розпорядження залишається в центральній службі забезпечення для контролю за здійсненням господарських операцій.

У тому разі, якщо орган поліції уповноважений виступати відокремленим підрозділом зберігання, облік отриманого майнового забезпечення за цими повноваженнями організується поза балансом на рахунку 021 «Активи на відповідальному зберігання розпорядників бюджетних коштів» (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3 – Бухгалтерський облік централізованого майнового забезпечення в органах поліції – підрозділах зберігання

| Зміст операції | Дебет | Кредит | Первинні документи | Меморіальний ордер |
|--|-------|--------|--|--------------------|
| Оприбутковано матеріальні цінності, придбані і оплачені централізовано: | | | Акт приймання-передачі основних засобів (форма ОЗ-1); накладна (форма № 3-3) | |
| а) озброєння | 021 | | | 16 |
| б) боєприпаси | 021 | | | 16 |
| Передано матеріальні цінності підрозділам поліції – кінцевим користувачам на підставі розпорядження: | | | | |
| а) озброєння | | 021 | | 16 |
| б) боєприпаси | | 021 | | 16 |

Відокремлені підрозділи зберігання зобов'язані регулярно інформувати замовників про прийняття та оприбуткування матеріальних цінностей з метою реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань Національної поліції, здійснення оплати отриманого майнового забезпечення або погашення дебіторської заборгованості. Інформування проводиться шляхом надсилання повідомлення-

підтвердження, первинних документів постачальника та підтверджувальних документів підрозділу зберігання не пізніше наступного робочого дня з дати отримання матеріальних цінностей.

У разі придбання матеріальних цінностей з самостійною оплатою органом поліції, що є відокремленим підрозділом зберігання, за рахунок фінансування від головного розпорядника такі цінності обліковуються на балансі з подальшим відображенням внутрішніх розрахунків з органами поліції - одержувачами такого майнового забезпечення (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Бухгалтерський облік централізованого майнового забезпечення в підрозділах зберігання з оплатою за рахунок цільового фінансування

| Зміст операції | Дебет | Кредит | Первинні документи | Меморіальний ордер |
|---|-------|--------|--|--------------------|
| Отримано цільове фінансування для придбання телекомунікаційного обладнання | 2313 | 5411 | Виписка з реєстраційного рахунка | 2 |
| Надійшло телекомунікаційне обладнання від постачальника | 1815 | 6211 | Акт приймання-передачі основних засобів (форма ОЗ-1) | 6 |
| Перераховано кошти постачальнику за отримане телекомунікаційне обладнання | 6211 | 2313 | Виписка з реєстраційного рахунка | 2 |
| Передано телекомунікаційне обладнання в порядку внутрішньовідомчого постачання органам поліції - користувачам | 2711 | 1815 | Акт приймання-передачі основних засобів (форма ОЗ-1) | 9 |
| Списано телекомунікаційне обладнання, передане в порядку внутрішньовідомчого постачання | 8013 | 2711 | Повідомлення-підтвердження | 17 |

Зауважимо, оскільки предмети централізованого майнового забезпечення підлягають подальшій передачі органам поліції – кінцевим користувачам, то в обліку підрозділів зберігання вони відображаються на активному рахунку 1815 «Активи розподілу, передачі, продажу».

2.2.2 Облік децентралізованого майнового забезпечення

Значна частина операцій майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області проводиться децентралізованим способом, однак лише в тому випадку, якщо предмет постачання не включений до Переліку товарів, які підлягають централізованому забезпеченню. У цьому разі органи поліції мають право здійснювати закупівлі самостійно з дотриманням законодавства України у сферах бюджетних відносин та публічних закупівель.

Закупівлі майнового забезпечення проводяться у порядку, передбаченому Законом України «Про публічні закупівлі», шляхом проведення закупівельних процедур в електронній системі закупівель Prozorro. Орган поліції виступає замовником закупівлі і публікує оголошення про її проведення, проводить торги та обирає учасника з найбільш вигідною пропозицією, з яким укладає договір по закупівлю. Виняток становлять закупівлі, вартість яких не перевищує 50 тис. грн для товарів і які можна проводити шляхом укладання прямих договорів з постачальниками, які пропонують найнижчу ціну та найвигідніші умови постачання. При цьому замовник обов'язково публікує в електронній системі закупівель звіт про укладений договір.

Однак базисною процедурою закупівель за Законом визначено відкриті торги – конкурентна процедура закупівлі товарів, яка застосовується в випадку, коли очікувана вартість закупівлі перевищує 200 тис. грн, але є не більшою ніж 133 тис. євро. В останньому випадку замовнику варто вдатися до відкритих торгів з публікацією англійською мовою (так званих європейських торгів). Вони відрізняються від традиційних відкритих торгів наявністю етапу пре-кваліфікації та більш тривалим часом проведення (рисунок 2.3).

Як виняток, може застосовуватися неконкурентна переговорна процедура закупівлі, яка відбувається без аукціону шляхом безпосередніх переговорів замовника з потенційними постачальниками. Її застосування дозволене лише у разі нагальної потреби через особливі соціальні й економічні обставини, або при закупівлі товарів і послуг, які можуть поставити лише певні суб'єкти

господарювання через відсутність конкуренції або монопольне становище.

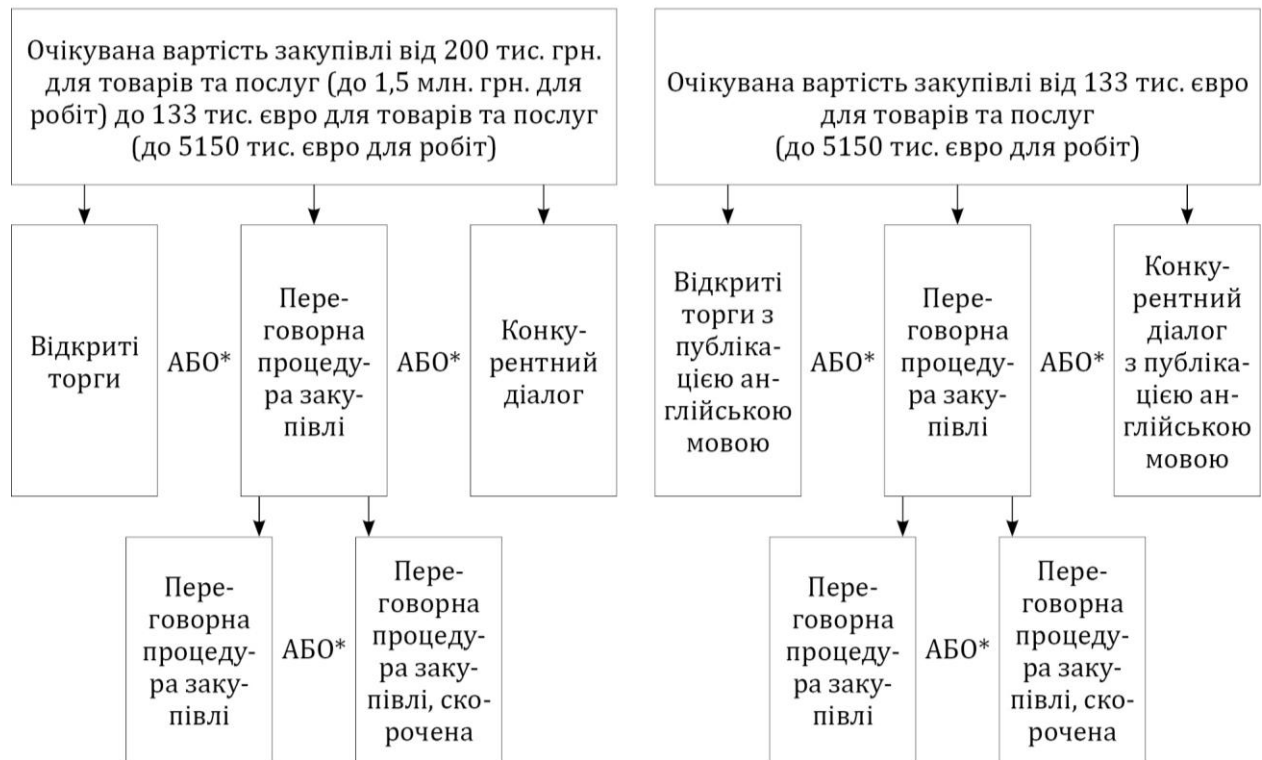


Рисунок 2.3 – Види закупівель децентралізованого майнового забезпечення органів поліції в умовах звичайної діяльності

Проміжне місце між прямими договорами, що укладаються поза електронною системою закупівель, та відкритими торгами посідають спрощені закупівлі, які проводяться для діапазонів очікуваної вартості закупівель від 50 тис. грн до 200 тис. грн. Це також конкурентна закупівельна процедура, яка проводиться із використанням електронних аукціонів.

Альтернативним варіантом є закупівля через електронний каталог на Prozorro Market. Його функціонал ідентичний до онлайн-магазину, що дозволяє постачальникам і замовникам отримати ряд переваг. Для закупівель, очікуваною вартістю понад 50 тис. грн передбачений запит цінних пропозицій, в якому конкурують кваліфіковані учасники, здатні запропонувати замовнику саме той товар, що відповідає його потребам.

Тобто використання єдиного механізму закупівель через електронну

систему Prozorro гарантує однакові умови учасникам закупівель (постачальникам майнового забезпечення), а замовникам вибір саме такого постачальника, який подав найкращу цінову пропозицію, а отже, забезпечує максимальну ефективність використання бюджетних коштів.

В умовах воєнного стану підхід до організації закупівель майнового забезпечення дещо спротився. Сьогодні діє система, що передбачає можливість проведення закупівель виключно через відкриті торги, електронний каталог, спрощена закупівля за особливими порядком (наказ ДП «Прозорро» від 20.10.2022 № 25) і узагальнена на рисунку 2.4.

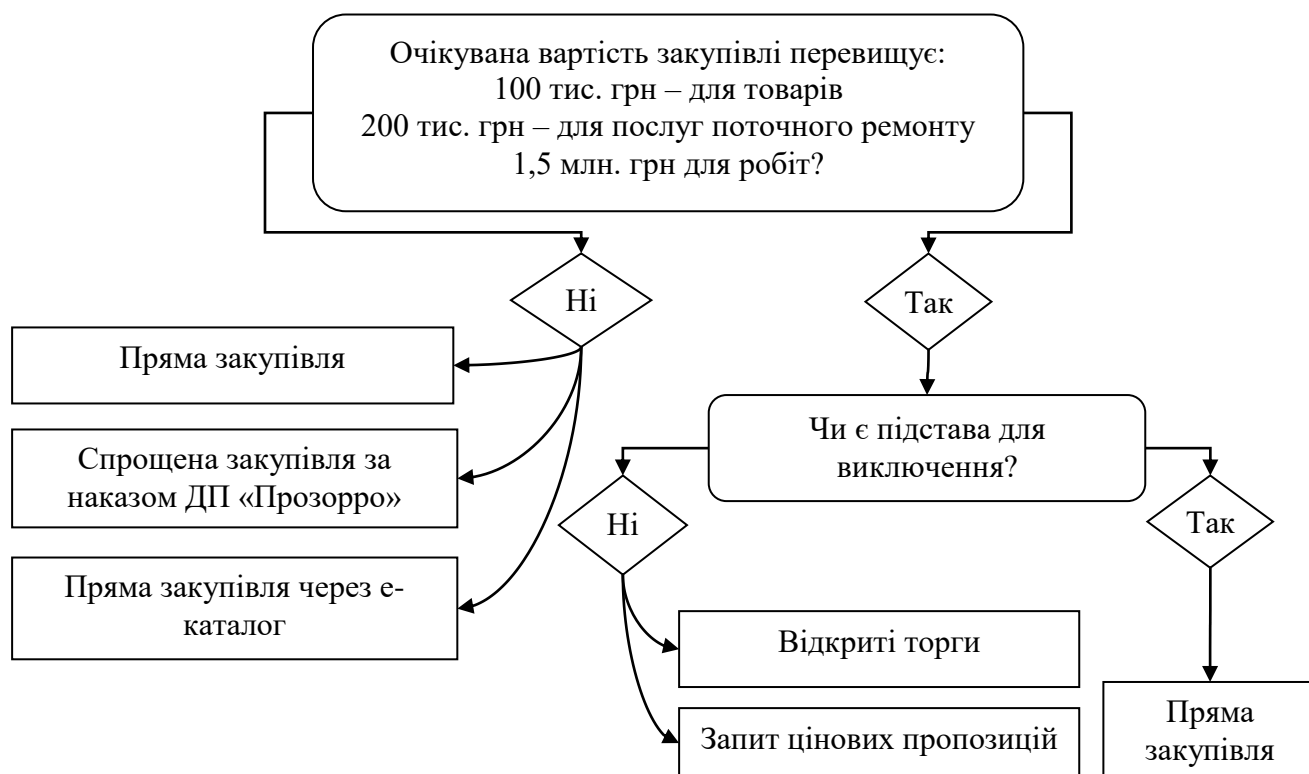


Рисунок 2.4 – Організація децентралізованого майнового забезпечення органів поліції в умовах воєнного стану

В бухгалтерському обліку такі закупівлі відображаються в загальноприйнятому порядку для обліку операцій з постачання. Якщо йдеться про закупівлі необоротних активів для матеріально-технічного забезпечення органів поліції, в обліку слід керуватися НПСБОДС 121 «Основні засоби» та НПСБОДС 122 «Нематеріальні активи» щодо визнання, оцінки та методики

бухгалтерського обліку відповідних об'єктів.

Наголосимо, що у разі самостійного придбання об'єктів усі витрати, що є складовими первісної вартості (ціна постачання, реєстраційні збори, державне і ввізне мито, витрати на доставку та страхування ризиків доставки, пусконаладжувальні та інші подібні витрати) обліковуються як капітальні інвестиції на субрахунках 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи» та 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи». Накопичені суми відносяться на первісну вартість об'єктів, які обліковуються на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» в порядку закриття рахунків обліку капітальних інвестицій.

З огляду на застосування ГУНП в Хмельницькій області журнал-головної форми обліку такі операції узагальнюються в меморіальних ордерах на підставі підтверджуючих документів. Так, меморіальні ордери № 4-авт. «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами» (додаток Д.1), № 6-авт. «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами» (додаток Д.2), № 8-авт. «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» (додаток Д.3) узагальнюють інформацію щодо розрахунків ГУНП з приводу набуття права власності на об'єкти майнового забезпечення. Зараховують об'єкти необоротних активів на баланс на підставі Актів введення в експлуатацію та Актів приймання майна, що докладаються до вказаних вище меморіальних ордерів.

У даному аспекті потрібно наголосити на тому, що паралельно ведеться облік коштів цільове фінансування, призначеного для придбання таких об'єктів необоротних активів на рахунку 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів». Якщо для фінансування використовують кошти спеціального фонду, то спершу потрібно вилучити суму витрат на придбання з доходу. У будь-якому разі після введення об'єктів в експлуатацію на їх первісну вартість потрібно збільшити внесений капітал, врахований на рахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5 – Бухгалтерський облік децентралізованого майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області за рахунок бюджетних асигнувань

| Зміст операції | Сума, грн | Дебет | Кредит | Первинні документи | Меморіальний ордер |
|--|--------------|-------|--------|--|--------------------|
| Отримано цільове фінансування для розробки веб-сайту ГУНП | 16646,06 | 2313 | 5411 | Виписка з реєстраційного рахунка (далі – виписка) | 2 |
| Відображено заборгованість за послуги з розробки веб-сайту | 16476,06 | 1313 | 6211 | Договір про надання послуг, акт приймання-здачі виконаних робіт/послуг | 6 |
| Перераховано плату розробнику веб-сайту | 16476,06 | 6211 | 2313 | Платіжне доручення, виписка | 2, 6 |
| Внесена плата за оформлення права власності на веб-сайт через уповноваженого представника ГУНП | 170,00 | 1313 | 2116 | Квитанція, авансовий звіт | 8 |
| Прийнято веб-сайт на баланс ГУНП | 16646,06 | 1211 | 1313 | Акт, бухгалтерська довідка | 17 |
| Одночасно на суму первісної вартості веб-сайту збільшено внесений капітал | 16646,06 | 5411 | 5111 | | |
| Отримано бюджетні асигнування на придбання мастильних матеріалів | 23000,0 | 2313 | 7011 | Виписка з реєстраційного рахунка | 2 |
| Перераховано передоплату постачальникові за умовами договору поставки | 20500,00 | 2113 | 2313 | Платіжне доручення, виписка | 2, 4 |
| Оприбутковані мастильні матеріали | 20500,00 | 1514 | 2113 | Накладна, прибутковий ордер | 4 |
| Видані мастильні матеріали одержувачам, за якими закріплено службові авто | 20500,00 | 8013 | 1514 | Забірна картка, накладна-вимога | 13 |

Зауважимо, що інформація про рух майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області узагальнюється у меморіальних ордерах № 9 щодо

вибуття і переміщення необоротних активів (додаток Д.4), № 10 щодо МШП (додаток Д.5), № 12 щодо продуктів харчування (додаток Д.6), № 13 щодо виробничих запасів (додаток Д.7).

Іншим джерелом фінансування майнового забезпечення ГУНП є благодійні внески, які відповідно до законодавства розглядаються як власні надходження бюджетних установ, що є складовою спеціального фонду. У разі отримання установою таких внесків обов'язково вносять зміни до кошторису в частині збільшення доходної частини спеціального фонду та визначають, на які цілі й за якими кодами економічної класифікації видатків такі кошти витратимуться.

Звернемо увагу, що перелік бюджетних установ – отримувачів благодійних внесків та пожертв наведений в Постанові Кабінету міністрів України від 04.08.2000 р. № 1222. Це заклади освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання. При цьому закон «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 № 5073-VI не передбачає надання благодійної допомоги органам виконавчої влади, місцевого самоврядування, органам і підрозділам внутрішніх справ та цивільного захисту або іншим воєнізованим формуванням на виконання норм Закону України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 № 1700-VII. Виняток становлять випадки, передбачені законами або чинними міжнародними договорами, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою.

Відтак, в умовах воєнного стану організації сектори безпеки та оборони отримали право приймати благодійні внески, пожертви, спрямовані на підвищення обороноздатності та виконання невідкладних заходів із забезпечення громадської безпеки та правопорядку.

Документальне оформлення благодійних внесків в ГУНП Хмельницької області включає письмове засвідчення підстав для оприбуткування таких внесків (шляхом підписання договору про пожертву, дарування або листа-прохання з підтверджуючими документами, що засвідчують право власності благодійника на об'єкт майнового забезпечення, що жертвується установі (додаток Д.1)).

В бухгалтерському обліку отримання благодійних внесків у натуральній формі супроводжується визнанням доходу від необмінних операцій згідно з п. 3.4 НПСБОДС 124 «Доходи». При цьому дохід визнають за фактом оприбуткування благодійних внесків на субрахунок 7511 «Доходи за необмінними операціями» (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6 – Бухгалтерський облік децентралізованого майнового забезпечення ГУНП в Хмельницькій області за рахунок благодійних внесків

| Зміст операції | Сума, грн | Дебет | Кредит | Первинні документи | Меморіальний ордер |
|---|--------------|-------|--------|------------------------------|--------------------|
| Переданий благодійником планшет Samsung | 5299,00 | 1113 | 2117 | Лист, акт приймання-передачі | 4 |
| Одночасно сформований дохід від безоплатно отриманих необоротних матеріальних активів | 5299,00 | 2313 | 7511 | Бухгалтерська довідка | 2 |
| Сформовано внесений капітал на суму безоплатно отриманого майна | 5299,00 | 7511 | 5111 | | 17 |
| Проведено касові видатки | 5299,00 | 6211 | 2313 | | 2, 4 |
| Передано планшет Samsung в експлуатацію (нарахований знос у розмірі 50% первісної вартості) | 2649,50 | 8114 | 1412 | Відомість нарахування зносу | 17 |

Звернемо увагу, якщо установою понесені додаткові витрати на доведення об'єктів благодійної допомоги до стану, придатного для використання за функціональним призначенням, ці витрати повинні бути включені до первісної вартості таких безоплатно отриманих об'єктів (тобто капіталізовані). Бухгалтерський облік зазначених витрат ведеться у загальному порядку з подальшим (після закінчення всіх робіт) приєднанням накопичених витрат до первісної вартості об'єктів благодійної допомоги.

2.3 Державний фінансовий контроль майнового забезпечення органів поліції

Історично так склалося, що контроль за діяльністю поліції завжди був об'єктом широкого кола зацікавлених осіб і пройшов якісну еволюцію від спеціалізованого точкового до громадського контролю за поліцією незалежних засобів масової інформації сьогодні. При цьому досвід діяльності органів поліції розвинених демократичних держав доводить, що дієвий контроль за їх діяльністю є важливою передумовою запобігання зловживанням владою, повноваженнями і забезпечення законності в лавах самої поліції.

Відповідно до профільного Закону України «Про національну поліцію» суб'єктами здійснення контролю та нагляду за діяльністю поліції визначено, в межах своєї компетенції, ради, Кабінет Міністрів України та Міністра внутрішніх справ України. Причому місцеві ради в процесі контролю за роботою поліції не мають права втручатися в її оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну й адміністративну діяльність. Крім того, ця законодавча норма погано корелює з нормами Закону України «Про національну безпеку України» (2018) та обмежує коло суб'єктів цивільного контролю за діяльністю поліції. Його варто розширити принаймні Верховною радою, Президентом України, РНБО, центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, органами суду, а також ЗМІ, громадянами і громадськими організаціями. При цьому будь-яка форма контролю органів поліції повинна здійснюватися лише на підставі норм права.

Для визначення мети контролю за майновим забезпеченням органів поліції необхідно виходити із завдань, які мають бути вирішені в ході контролюючих заходів, зокрема:

- 1) отримання точної і повної інформації щодо стану майнового забезпечення органу поліції;
- 2) контроль цільового і правомірного використання майнового забезпечення, сприяння підвищенню його ефективності;

3) покращення умов та порядку надання адміністративних послуг органами поліції.

Таким чином, контролюючі органи можуть перевіряти не лише законність, а й доцільність здійснення ти чи інших операцій, пов'язаних з майновим забезпеченням органів поліції. Тобто контроль майнового забезпечення сьогодні – це предмет посиленого громадського контролю та фінансового з боку аудиторів ДАСУ. Загалом він може проводитися у форма попереднього, поточного та наступного контролю.

Попередній контроль майнового забезпечення здійснюється на стадії погодження і затвердження кошторисів, договорів на закупівлю майнового забезпечення, під час підписання розпорядчих і виконавчих документів на здійснення господарських операцій із постачання майнового забезпечення. Перед здійсненням фінансової операції, бухгалтерський підрозділ установи-замовника перевіряє наявність грошових коштів (фінансових можливостей), доцільність витрат, відповідність їх потребам за нормами тощо. Тобто попередній контроль має профілактичний характер і виконується переважно внутрішніми службами бюджетних установ. При цьому за рішенням головного розпорядника коштів може здійснюватися попередній аналіз тендерних документів розпорядників нижчого рівня, але ця практика не має широкого розповсюдження.

Поточний контроль має оперативний характер і покладається здебільшого на служби внутрішньогосподарського контролю та казначейство (з питань використання на майнове забезпечення бюджетних коштів). Його завданням є своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникають у процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань.

Своєрідною формою публічного поточного контролю за закупівлями майнового забезпечення є оскарження закупівель до Антимонопольного комітету України, що діє через спеціально створену постійно діючу колегію з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель. Одночасно Антимонопольний комітет є органом виявлення і боротьби зі

змовами на торгах як особливим видом порушень економічної конкуренції. Фактично він може бути віднесений до органів, які здійснюють оперативний контроль закупівель майнового забезпечення шляхом реагування на скарги суб'єктів оскарження.

Досить важливим видом поточного контролю є моніторинг закупівель, процедура якого передбачена Законом про публічні закупівлі (2015) і він проводиться Державною аудиторською службою (далі – ДАСУ). Цей вид контролю полягає у дистанційному моніторингу умов закупівель, поданих учасниками закупівель документів та рішень, прийнятих установами-замовниками. За результатами аналізу процедур закупівель можуть бути прийняті рішення про зобов'язання замовника щодо відміни торгів на закупівлю майнового забезпечення, розірвання договорів на закупівлю майнового забезпечення, притягнення до відповідальності винних осіб. Крім того, ДАСУ проводить окремі тематичні перевірки, під час яких перевіряється дотримання законодавства у сфері закупівель майнового забезпечення. Варто зазначити, що порядок моніторингу наразі залишається не достатньо врегульованим ані в спеціальному регуляторному законі про ДАСУ, ані в підзаконних правових актах, що мають бути затверджені Міністерством фінансів відповідно до Закону про публічні закупівлі.

Взагалі ж ДАСУ (після наділення цієї Служби функцією моніторингу) надані повноваження щодо здійснення як оперативного, так і наступного контролю.

Наступний контроль, як випливає з його назви, здійснюється після завершення господарських операцій, коли визначений звітний період закінчився. Він має на меті встановлення правильності, законності та економічної доцільності здійснених господарських операцій щодо майнового забезпечення, виявити недоліки у роботі установи, факти безгосподарності й крадіжок. Власне за його результатами розробляються заходи щодо ліквідації порушень у сфері майнового забезпечення і усунення причин та умов їх виникнення.

Все ж традиційно контроль майнового забезпечення в органах поліції

проводиться у формі ревізії і має на меті перевірку використання бюджетних коштів, виявлення господарських і фінансових порушень, нецільового використання бюджетних коштів, встановлення їх причин та винних осіб з подальшим відшкодуванням збитків і притягненням винних осіб до відповідальності. Вона проводиться Держаудитслужбою, котра реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю відповідно до Положення про Державну аудиторську службу України (постанова Кабінету міністрів України від 03.02.2016 № 43).

Державний фінансовий контроль може реалізуватися у одній з таких форм: державний фінансовий аудит, інспектування (тобто ревізії), моніторингу чи перевірки публічних закупівель, що впливає із Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (1996).

Передумовою якісної ревізії є належне планування. Адже щоб встановити найбільшу кількість порушень, виявити їх усі, ревізор глибоко та всебічно досліджує матеріали й документи про діяльність об'єкта контролю, який він ревізує. Відтак, при проведенні ревізій майнового забезпечення необхідно дотримуватися чіткої послідовності (рисунок 2.5).

Зауважимо, що ретельне планування передбачає визначення специфіки діяльності об'єкта контролю, а відповідно, складу майнового забезпечення в контексті окремих бюджетних програм, які виконує орган поліції. В цьому ключі також розглядаються матеріали попередніх контрольних заходів (акти ревізій, акти перевірок державних закупівель, аудиторські звіти), проведених в органі поліції у попередніх ревізійних періодах. Завдяки такому аналізу можна виявити типові для зазначеного об'єкта порушення та ризикові напрями діяльності.

Під час аналізу матеріалів попередніх контрольних заходів майнового забезпечення перевіряють раніше виявлені порушення. Якщо установа їх не усунула, то з'ясовують причини такого стану шляхом отримання письмових пояснень від керівництва чи інших відповідальних осіб об'єкта контролю. Паралельно обробляється інформація, отримана від фінансових органів та органів казначейства. Вона є основою для попередніх суджень про напрями та

ефективність використання бюджетних коштів для майнового забезпечення органу поліції, взяті зобов'язання, стан дебіторської та кредиторської заборгованості за такими операціями.

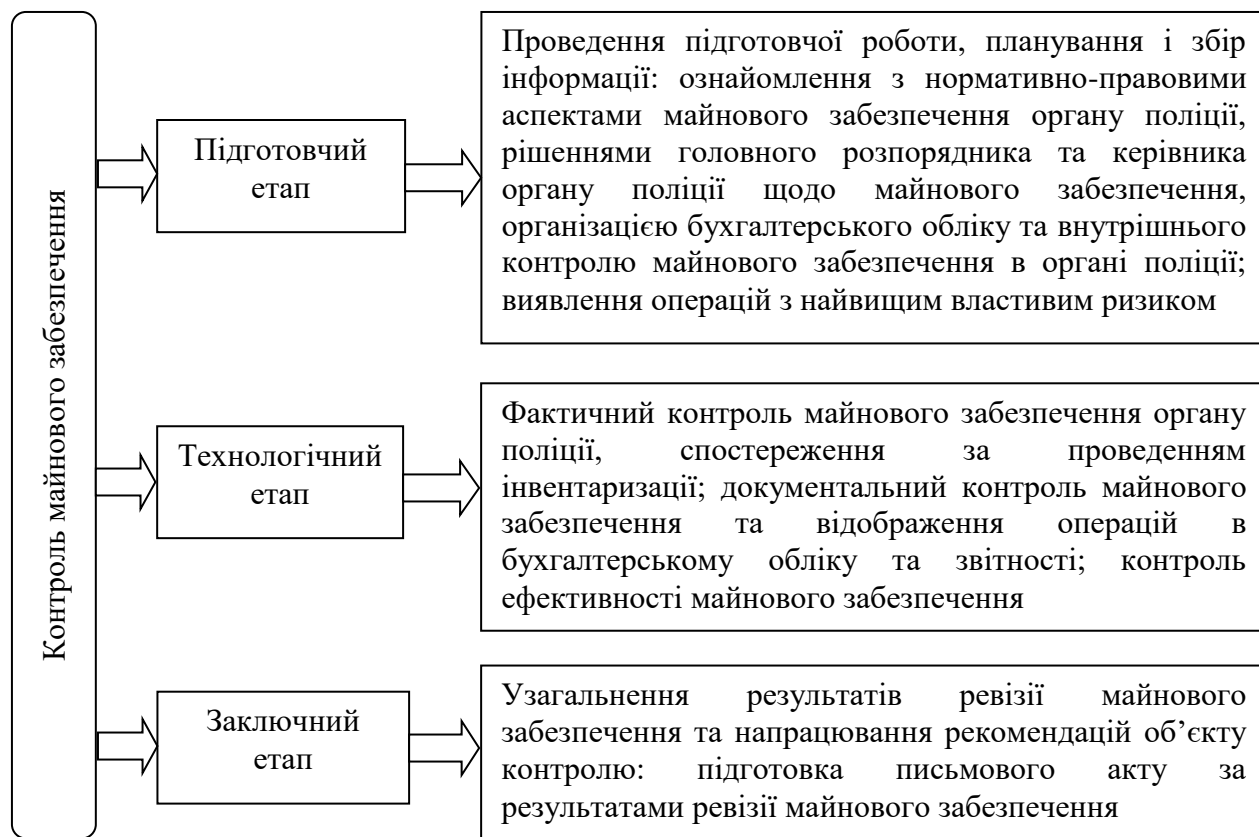


Рисунок 2.5 – Етапи контролю матеріального забезпечення в органах поліції

В цьому ключі варто наголосити на значенні оперативного контролю від Державної казначейської служби, який реалізується нею при реєстрації та оплаті договорів на закупівлю майнового забезпечення. Відповідно до статті 43 Бюджетного кодексу в Україні впроваджене казначейське обслуговування бюджетних коштів. Відтак, органи казначейства здійснюють перевірку наявності та повноти документів, розміщених замовником в електронній системі закупівель та наданих з метою реєстрації чи оплати бюджетних фінансових зобов'язань.

Також ревізори під час підготовки до ревізії вивчається інформація про можливі факти порушень, сумнівні операції: із звернень громадян, від підприємств, установ та організацій – контрагентів органу поліції, офіційних

сайтів державних органів та ЗМІ. Аналіз такої інформації дозволяє встановити потенційні проблеми у діяльності об'єкта контролю, факти порушень і зловживань, неефективного управління майновим забезпеченням, щоб ревізія відбулася максимально об'єктивно.

Застосування прийомів фактичного і документального контролю є головним етапом ревізії майнового забезпечення і, по суті, уявляє з себе етап збору доказів для формування об'єктивних висновків щодо стану майнового забезпечення, ефективності його використання, правильності відображення майнового забезпечення в бухгалтерському обліку та звітності.

З цією метою виконуються наступні дії:

1) перевірка правильності кваліфікації майнового забезпечення при постановці на облік (включення об'єктів до складу основних засобів, нематеріальних активів, запасів);

2) інвентаризація майнового забезпечення;

3) визначення законності та правильності обліку операцій надходження майнового забезпечення, внутрішні переміщень та оформлення первинних документів;

4) встановлення законності та правильності відображення операцій використання і вибуття (списання) майнового забезпечення та оформлення первинних документів;

5) аналітична оцінка ефективності майнового забезпечення та його використання установою.

Джерелами ревізії наразі виступатиме первинна документація, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, а також звітність установи.

Наголосимо, що перевірка кваліфікації майнового забезпечення є важливими етапом контролю, оскільки будь-які об'єкти майна в рамках бюджетної діяльності перебувають в оперативному управлінні бюджетних установ і є власністю держави. Відтак, перевіряються документи на придбання (виготовлення, створення) основних засобів, нематеріальних активів: акти приймання-передачі з додатком документів, що підтверджують державну

реєстрацію; акти про приймання, акти введення в експлуатацію, накладні та інші, де вказано термін служби і вартість об'єктів майнового забезпечення.

Звертається увага, чи створено постійно діючу комісію (наявність наказу керівника установи) для оформлення операцій із введення в експлуатацію майнового забезпечення, кваліфікованого як необоротні активи.

На основі даних бухгалтерського обліку та первинних документів перевіряється своєчасність зарахування майнового забезпечення до складу основних засобів, малоцінних необоротних активів, нематеріальних активів, запасів. Цей етап реалізується шляхом вивчення інвентарних карток обліку основних засобів, описів інвентарних карток, карток складського обліку, товарних ярликів тощо шляхом порівняння даних документів із записами, зафіксованих в облікових регістрах.

Визначаючи наявність майнового забезпечення, необхідно встановити відповідність фактичної наявності цих об'єктів даним бюджетного бухгалтерського обліку. Для такої перевірки потрібно:

- оцінити якість, повноту і своєчасність інвентаризацій майнового забезпечення, що проводяться в установі, регулювання інвентаризаційних різниць та якість постановки пооб'єктного обліку об'єктів майнового забезпечення;

- виконати суцільну або вибіркочу (за відповідних обставин) інвентаризацію за окремими групами майнового забезпечення;

- з'ясувати, чи допускалися списання нестач, продаж майна та інше вибуття майнового забезпечення із порушенням нормативних актів.

Слід зважати на якість оформлення інвентаризаційних описів. Зустрічаються випадки формального проведення інвентаризації, коли відомості про об'єкти майнового забезпечення (наявність та стан) формально переносять до інвентаризаційних описів з інвентарних карток, карток складського обліку або минулорічних інвентаризаційних описів.

Повноту інвентаризації встановлюють зіставленням інвентаризаційних описів із показниками аналітичного обліку майнового забезпечення. Для ревізії

якості інвентаризації доцільно здійснити вибіркочу інвентаризацію майнового забезпечення. Вивчивши всі матеріали інвентаризації, включаючи відображення результатів інвентаризації майнового забезпечення на рахунках обліку, дають висновок про якість проведеної інвентаризації та пропозиції щодо її поліпшення.

Після перевірки наявності інвентарних карток обліку основних засобів, карток складського обліку запасів на дату, що перевіряється (зазвичай на 1-е число місяця) підраховують підсумки вартості майнового забезпечення в розрізі різних класифікаційних груп. Для цього за відповідною групою суму, одержану шляхом сумування первісної (або відновлювальної) вартості об'єктів, проставленої в інвентарних картках і картках складського обліку, зіставляють із залишком, зафіксованим у картці-субконто даної класифікаційної групи майнового забезпечення. Далі загальну суму залишків за класифікаційними групами зіставляють із сальдо, врахованим на синтетичних рахунках 101 «Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів», 111 «Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів», 121 «Нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів», 131 «Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів» у Головній книзі. При розбіжності між даними аналітичного та синтетичного обліку з'ясовують невідповідність, причини та винних у цьому посадових осіб.

Важливим елементом забезпечення наявності майнового забезпечення є своєчасне та повне закріплення майна за матеріально-відповідальними особами за місцезнаходженням, місцем використання. Для цього вартість закріплених за матеріально відповідальними особами об'єктів майнового забезпечення за даними інвентарних списків зіставляють із даними бухгалтерського обліку за відповідними рахунками на дату перевірки. Виявивши неповне закріплення об'єктів майнового забезпечення за матеріально-відповідальними особами, не чекаючи на закінчення ревізії, потрібно вимагати від керівництва ревізованої установи негайно вжити заходів щодо закріплення майнового забезпечення за матеріально-відповідальними особами.

Також проводиться візуальна (формальна) перевірка наявності договорів із

працівниками, які тимчасово чи постійно виконують зобов'язання матеріально-відповідальних осіб, що дає можливість визначити критерії вибору об'єктів контролю, виявити взаємозалежні порушення, недостачі, крадіжки, їх причини.

Особливу увагу звертають на наявність зайвого, бездіяльного та того, що знаходиться в запасі, майнового забезпечення. За всіма фактами безгосподарного ставлення до зберігання майнового забезпечення проводиться розслідування, внаслідок якого визначається розмір непродуктивних втрат, а також вживаються заходи щодо притягнення винних осіб до відповідальності.

Перевірка правильності обліку надходження майнового забезпечення до установи та оформлення первинних документів є невід'ємним етапом контролю, оскільки майнове забезпечення приймається до бухгалтерського обліку в оцінці за первісною вартістю, тому під час ревізії необхідно перевірити правильність формування первісної вартості майнового забезпечення. При цьому виходять з відмінностей у порядку формування первісної вартості залежно від способу надходження об'єктів майнового забезпечення (придбання за плату, внутрішньовідомча передача, самостійне виготовлення тощо).

Перевірка операцій із використання та списання майнового забезпечення, насамперед, вимагає вивчення його причин: виробничі потреби, вихід із ладу, фізичний чи моральний знос тощо. При цьому майнове забезпечення, представлене необоротними активами, підлягає списанню лише в тих випадках, коли відновити його неможливо чи економічно недоцільно, а також коли воно не може бути в установленому порядку реалізовано чи передано іншим організаціям та установам.

Для визначення непридатності необоротних активів, недоцільності їх ремонту, а також оформлення необхідної документації на списання в установі наказом керівника створюється постійно діюча комісія. До складу комісії можна включити керівника установи або заступника (голова комісії), головного бухгалтера або його заступника, а також осіб, на яких покладено матеріальну відповідальність за збереження цих видів майнового забезпечення. В установах, що обслуговуються централізованими бухгалтеріями, до складу постійної комісії

включаються керівники груп обліку чи інші працівники цієї бухгалтерії.

Саме постійно діюча комісія:

– проводить безпосередній огляд об'єктів майнового забезпечення, що підлягають списанню, використовуючи у своїй необхідну технічну документацію (паспорт, креслення, поверхові плани та інші документи), а також дані бухгалтерського обліку, та констатує непридатність таких об'єктів майнового забезпечення до відновлення та подальшого використання;

– встановлює конкретні причини списання об'єктів майнового забезпечення (знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації та ін.);

– виявляє осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття майнового забезпечення, вносить пропозиції щодо їх притягнення до відповідальності;

– здійснює контроль за вилученням з майнового забезпечення, що списуються, придатних вузлів, деталей, матеріалів, кольорових та дорогоцінних металів, визначає їх кількість, вагу та контролює здачу на відповідний склад;

– складає акти на списання окремих об'єктів майнового забезпечення. При цьому складені комісією акти затверджує керівник установи. А розбирання та демонтаж об'єктів майнового забезпечення до затвердження актів (отримання дозволу вищої організації) на списання не допускаються.

У кожному випадку необхідно вивчити порядок оформлення документів на списання майнового забезпечення, законність та доцільність таких операцій, а також бухгалтерські проведення за операціями вибуття майнового забезпечення.

Правильність та своєчасність документального оформлення списання майнового забезпечення встановлюються перевіркою даних первинних документів (актів на списання, відомостей видачі матеріальних цінностей на потреби установи, вимог-накладних, інвентаризаційних описів), аналітичного та синтетичного обліку, законність списання – аналізом відповідності чинним нормативним актам на списання.

У процесі ревізії з'ясовують, чи допускалося списання нових об'єктів майнового забезпечення з поважних причин, чи не траплялися факти заміни їх

застарілими чи непридатними. Для цього звіряють дані ліквідаційних актів з відповідними даними інвентарних карток та перевіряють бухгалтерські проведення на дати надходження та вибуття майнового забезпечення.

Отже, органи поліції в сучасних умовах відіграють одну із основних ролей у процесі реалізації функцій правової, соціальної держави, забезпечуючи, насамперед, захист прав, свобод і законних інтересів громадян і публічної безпеки та правопорядку. Тому їх діяльність потребує постійного контролю. Проблеми зловживань, фальсифікацій, корупції та порушень у сфері майнового забезпечення органів поліції не є новими, з одного боку, при цьому потребують подальшого реформування – з іншого.

3 ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ МАЙНОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІВ ПОЛІЦІЇ

3.1 Трансформація об'єктів обліку майнового забезпечення органів поліції в умовах воєнного стану

Світова економіка ледве почала оговтуватися від епідемії Covid-19, як відбулося повномасштабне збройне вторгнення Росії на територію України. Хоча частка двох країн у світовому ВВП сумарно не перевищує 2%, вони є великими постачальниками енергоресурсів, аграрної й агропромислової продукції та різноманітної сировини. Це спричинило миттєвий розрив ланцюгів поставок та шок невизначеної тривалості і глибини. З огляду на затягування бойових дій ситуація, що склалася, оцінюється експертами як середньостроковий фактор нестабільності.

Власне Україна, окрім руйнування національної економіки, отримала збройний конфлікт надвисокої інтенсивності, у який сьогодні залучене все суспільство. У зв'язку з воєнним станом органи поліції працюють у посиленому режимі і залучаються до збройної відсічі агресору, здійснюючи виявлення диверсійних груп, евакуацію населення, розмінування територій, безпосередню участь у бойових діях. У відповідь на ці виклики запити на майнове забезпечення органів поліції істотно змінюються: як за складом, так за обсягами необхідного майна, що вимагає розробки та освоєння методики обліку об'єктів, нетипових для мирного часу.

Відповідно до Положення про військово-транспортний обов'язок (постанова Кабінету міністрів України від 28.12.2000 № 1921) під час воєнного стану правоохоронні органи мають право отримувати мобілізовані транспортні засоби для виконання оборонних і бойових завдань. Транспортні засоби передаються у справному стані із залишковою кількістю паливно-мастильних матеріалів у баках і після виконання запланованих завдань мають бути повернуті

власнику.

Залучення під час мобілізації транспортних засобів і техніки оформлюється відповідними актами приймання-передачі, форми яких наведені у Положенні про військово-транспортний обов'язок.

Наголосимо, що власності на передану техніку не переходить до органу поліції, який її приймає, тобто транспортні засоби залишаються на балансі сторони, яка їх передала. Тобто такі об'єкти не включаються до власного майнового забезпечення органів поліції, а кваліфікуються як залучені на правах оренди, що вимагає організації ї позабалансового обліку. Прийнята техніка відображається на позабалансовому рахунку 011 «Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів» як активи, прийняті від сторонніх організацій для експлуатації (наголосимо, це не відповідальне зберігання), за залишковою або оціночною вартістю (оцінка проводиться незалежним суб'єктом оціночної діяльності відповідно до національних стандартів оцінки).

У разі знищення (пошкодження) мобілізованих транспортних засобів, яке унеможливило їх подальшу експлуатацію, оформляється звичайний Акт списання автотransпортних засобів або Акт технічного (якісного) стану за формою, визначеній Положенням про військово-транспортний обов'язок. До акту додаються матеріали розслідування, котрі підтверджують причини знищення (пошкодження) такого майна: виписка з наказу командира, копії рапортів, довідок та інших документів, у яких відображається втрата майнового забезпечення. Один примірник акту передається власнику транспортного засобу для списання з обліку та вирішення питання про відшкодування державою заподіяної йому шкоди. До акту повернення техніки додаються: висновки експертів або звіт з оцінки майна (акт), примірники актів списання та технічного (якісного) стану, складені в органі поліції, копії інших документів, які підтверджують знищення (пошкодження) техніки.

Розглянемо бухгалтерський облік цих операцій у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Бухгалтерський облік майнового забезпечення правоохоронних органів шляхом мобілізації засобів і техніки

| Зміст операції | Дебет | Кредит | Первинні документи | Меморіальний ордер |
|---|-------|--------|--|--------------------|
| Прийнято від юридичної особи мобілізовану вантажівку | 011 | | Акт приймання-передачі транспортних засобів і техніки | 16 |
| Враховано пальне, що знаходилося в баку вантажівки | 021 | | | |
| Списано використане пальне на підставі подорожнього листа | | 021 | | |
| Враховано в позабалансовому обліку пальне, що підлягає поверненню | 021 | | Бухгалтерська довідка | |
| Списано на фактичні видатки паливно-мастильні матеріали, закуплені правоохоронним органом | 8013 | 1514 | Накладна (вимога) (форми № 3-3) | 13 |
| Оплачені послуги суб'єкта оціночної діяльності з оцінки пошкодженої вантажівки | 2117 | 2313 | Виписка з реєстраційного рахунка | 2 |
| Віднесено на витрати вартість послуги суб'єкта оціночної діяльності | 8013 | 6211 | Акт наданих послуг | 6 |
| Списано із позабалансового обліку мобілізовану вантажівку у зв'язку з поверненням | | 011 | Акт про повернення транспортних засобів і техніки, залучених під час мобілізації | 16 |
| Списано пальне, повернуте в паливний бак вантажівки | | 021 | | |

Наголосимо, бойові формування (правоохоронні органи, військові частини тощо), на потреби яких мобілізувалася техніка і де вона була пошкоджена або знищена, не займаються компенсаційними виплатами. Згідно з Положенням про військово-транспортний обов'язок відповідні виплати проводяться через військові комісаріати на місцях, які призвали таку техніку для виконання військово-транспортного обов'язку. Нанесена шкода компенсується за рахунок коштів державного бюджету протягом наступних п'яти бюджетних періодів (років) після оголошення демобілізації.

Повернення підприємствам, установам та організаціям придатних для подальшого використання транспортних засобів і техніки здійснюється

правоохоронними органами (підрозділами), для задоволення потреб яких вони залучалися, протягом 30 календарних днів з дати оголошення демобілізації через місцеві військові комісаріати. На кожен факт повернення складаються акти про повернення за формами, що закріплені Положенням про військово-транспортний обов'язок.

Тривалий час на слуху залишається механізм ленд-лізу як форми матеріального забезпечення установ сектору безпеки і оборони для виконання оборонних завдань, однак порядок бухгалтерського обліку таких операцій не передбачено у жодному нормативному акті.

Спершу визначимо, що таке ленд-ліз. Як свідчать дані енциклопедичних словників ленд-ліз (від англ. lend-lease – позика-оренда) – це одна з форм надання допомоги у військовій техніці, зброї, боєприпасах, спорядженні тощо, що базується на відносинах оренди. Одержувач на час бойових дій звільняється від плати за майнове забезпечення за ленд-лізом, однак після закінчення бойових дій потрібно або повернути вцілілу техніку, або розрахуватися за неї. Оплата за знищену техніку не передбачається.

По суті, йдеться про відносини фінансового лізингу, що дає змогу одержувачу не платити одразу всю суму за майно, а орендувати його з правом через кілька років викупити те, що від цього майна залишиться. Тобто збройні сили і органи поліції отримують у тимчасове користування (фінансовий лізинг) майно, як правило, військового призначення, без попередньої оплати як військову допомогу.

Зауважимо, що придбання, утримання і зберігання озброєння, боєприпасів, продукції оборонного призначення, оптичних та навчальних стрілецьких приладів належить до видатків за КЕКВ 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення». Натомість установи (організації), які відповідно до законодавства мають право на придбання такого майна, але не мають призначень за КЕКВ 2260, проводять такі операції за КЕКВ 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування».

Одержувач може показувати видатки з придбання озброєнь у фінансовий лізинг за одним з цих КЕКВ за програмою ленд-лізу лише за умови, що:

- сторони уклали договір купівлі-продажу предмета лізингу;
- право власності на предмет лізингу переходить до органу поліції у разі та з моменту сплати визначеної договором ціни;
- договором лізингу не передбачене інше, що впливає з роз'яснень ДКСУ (лист від 11.07.2017 № 16-10/675-11388 «Щодо застосування КЕКВ при придбанні медичного обладнання в лізинг»)ю

Відповідно до НПСБОДС 126 «Оренда» плату за послуги лізингу, розраховану за орендною ставкою відсотка, в обліку та звітності одержувача проводять як фактичні витрати і одночасно кредиторську заборгованість за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)». За аналогією з платою за оренду озброєнь, яку проводять за КЕКВ 2240 згідно з Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету від 12.03.2012 № 333

Відображення цих операцій на рахунках обліку також не врегульоване нормативними актами. Але звернемося до статті 806 Цивільного кодексу України: до договору лізингу застосовують загальні положення про оренду, відповідно до пов'язаних з лізингом відносин – загальноприйняті положення про купівлю-продаж та договір поставки. Та й згаданий лист Казначейства стверджує, що фінансовий лізинг – це власне оренда предмета лізингу з подальшим його викупом. Тобто ДКСУ для цілей бухгалтерського обліку класифікує фінансовий лізинг як довгострокову фінансову оренду предмета лізингу з можливістю подальшого викупу після закінчення строку оренди.

Урахуванням положень НПСБОДС 126 «Оренда» приводить до висновку, що фінансова оренда передбачає передачу орендареві всіх ризиків і вигід, пов'язаних з активом. Тому отримання органами поліції озброєння на умовах ленд-лізу повинне кваліфікуватися як фінансова оренда, оскільки мають місце такі ознаки:

- орган поліції (як орендар) набуває права власності на орендоване озброєння після закінчення строку оренди;

- орган поліції (як орендар) має можливість та намір придбати озброєння (об'єкти оренди) за ціною, нижчою за справедливу вартість на дату придбання;
- сумарна теперішня вартість мінімальних орендних платежів, починаючи від дати початку строку оренди дорівнює справедливій вартості об'єктів оренди;
- орендовані активи (озброєння) мають особливий характер, що дає змогу лише органу поліції як орендареві використовувати їх без додаткових витрат на модернізацію, модифікацію чи дообладнання;
- доходи або втрати від змін справедливої вартості озброєння, як об'єкта оренди, станом на кінець строку оренди належать органу поліції (як орендарю).

Отримане в фінансову оренду майно орган поліції відображає в бухгалтерському обліку одночасно як активи та зобов'язання за справедливою вартістю орендованого майна на початку строку оренди. Тобто орган поліції оприбутковує отримані у фінансовий лізинг за програмою ленд-лізу об'єкти за їх справедливою вартістю, яка дорівнює теперішній вартості мінімальних орендних платежів. Остання складається із вартості об'єкта оренди (озброєння) та плати за послугу лізингу (саме вона відображається в обліку як фінансові витрати органу поліції). Виплата орендодавцю вартості озброєння здійснюється частинами і дорівнює сумі мінімальних орендних платежів. Цю суму орган поліції сплачує як аванс у складі регулярного лізингового платежу.

Саме ж озброєння, отримане за програмою ленд-лізу, оприбутковується як необоротні матеріальні активи спеціального призначення, що враховуються на однойменному рахунку 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення» окремо від інших об'єктів основних засобів органу поліції.

В ході зазначених операцій також визнаються фінансові витрати, що складають різницю між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку органу поліції як орендаря на початку строку фінансової оренди. Протягом звітного періоду вони визнаються лише в сумі, що належить до такого періоду після розподілу на пропорційній основі.

Узагальнимо викладене в табличному вигляді (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Бухгалтерський облік майнового забезпечення органів поліції за програмою ленд-лізу

| Зміст операції | Дебет | Кредит | Первинні документи | КЕКВ |
|---|-------|--------|--|-----------|
| Облік у періоді бойових дій | | | | |
| Надійшли РСЗВ за програмою ленд-лізу | 1312 | 6015 | Договір, акт приймання-передачі | 2260/3110 |
| Нараховану плату за послугу лізингу | 1312 | 6015 | Договір, рахунок | 2240 |
| Введені в експлуатацію РСЗВ за первісною (справедливою) вартістю | 1116 | 1312 | Акт введення в експлуатацію | х |
| Враховані фінансові витрати у сумі, що належить до звітнього періоду | 8311 | 1116 | Бухгалтерська довідка | 2240 |
| Нараховано амортизацію РСЗВ за період їх експлуатації | 8014 | 1412 | Відомість нарахування зносу | х |
| Після закінчення бойових дій | | | | |
| Отримані бюджетні асигнування для виплати лізингодавцю: | | | | |
| а) авансу за РСЗВ | 2313 | 5411 | Виписка з реєстраційного рахунку, платіжне доручення | 2260/3110 |
| б) щоквартальних лізингових платежів | 2313 | 5411 | | 2260/3110 |
| в) орендної плати | 2313 | 7011 | | 2240 |
| Перераховані кошти лізингодавцю | 6015 | 2313 | | х |
| Одночасно сформовано внесений капітал на суму первісної вартості РСЗВ | 5411 | 5111 | Акт, бухгалтерська довідка | х |
| Після закінчення договору ленд-лізу | | | | |
| Отримані бюджетні асигнування для викупу предмета лізингу РСЗВ | 2313 | 5411 | Виписка з реєстраційного рахунку, платіжне доручення | 2260/3110 |
| Перераховані кошти лізингодавцю | 6015 | 2313 | | х |
| Одночасно збільшено внесений капітал на різницю між початковою вартістю РСЗВ та сумою мінімальних орендних платежів протягом строку лізингу | 5411 | 5111 | Акт, бухгалтерська довідка | х |

Таким чином, розширення джерел і форм майнового забезпечення органів поліції в умовах воєнного стану потребує трансформації об'єктів обліку та розробки нових облікових методика, адекватних вимогам нашого часу.

3.2 Сучасні виклики та тенденції розвитку оподаткування майнового забезпечення органів поліції

Податкова система України також вимушено адаптувалася до нових реалій. Вже у лютому 2022 року були прийняті перші зміни до податкового законодавства, які, проте, впроваджували більше послаблень для комерційного сектору. Оскільки органи поліції як бюджетні установи мають неприбутковий статус та не є платниками податку на прибуток або ж суб'єктами спрощеної системи оподаткування, то новації їх не зачепили.

Проте відповідно до бюджетного законодавства органи поліції не позбавлені права на отримання власних надходжень, насамперед, від надання платних послуг та здійснення іншої господарської діяльності. Такі операції мають обкладатися податком на додану вартість за базовою ставкою, що впливає з положень Податкового кодексу України. При цьому не всі операції з надання послуг є об'єктом оподаткування. Виняток приміром складають державні платні послуги, які надають органами поліції відповідно до їх функціонального призначення.

Отже, орган поліції може бути зареєстрований платником ПДВ, якщо сума операцій з постачання товарів, робіт, послуг (включно із тими, що оподатковуються за ставкою 0% і звільнені від оподаткування), перевищує 1 млн. грн без ПДВ, або ж за власним добровільним рішенням (п. 180-181 Податкового кодексу України). Якщо установа зареєстрована платником ПДВ, то для неї діють загальні правила оподаткування та обліку ПДВ. Відтак, оподаткування майнового забезпечення передбачає:

1) нарахування податкового кредиту за операціями з децентралізованого постачання (придбання) майнового забезпечення, що здійснюється за рахунок коштів спеціального фонду (власних надходжень);

2) нарахування податкових зобов'язань за операціями з передачі у платне користування (оренду) майнового забезпечення, придбаного за рахунок коштів спеціального фонду, що тимчасово не використовується установою;

3) нарахування податкових зобов'язань за операціями з вибуття (списання) майнового забезпечення, придбаного за рахунок коштів спеціального фонду, внаслідок відчуження на користь третіх осіб.

Правові засади оподаткування ПДВ встановлено розділом V спільно з підрозділом 2 розділу XX Податкового кодексу. При цьому правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту за ПДВ, складання податкових накладних (розрахунків коригувань), їх реєстрації в Єдиному реєстрі є обов'язковими для всіх платників ПДВ незалежно від форми власності та типів операцій, що здійснюються платником (звільнені від оподаткування ПДВ, оподатковувані). В загальному порядку датою виникнення податкових зобов'язань (податкового кредиту) з ПДВ прийнято вважати дату, яка першою: або дата зарахування (оплати) коштів, або да відвантаження (отримання) товарів, робіт, послуг. При цьому варто звернути увагу, що бюджетні установи повинні враховувати особливості, встановлені п. 187.7 Податкового кодексу. Так, датою виникнення податкових зобов'язань у разі здійснення операцій постачання з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата зарахування таких коштів на рахунок платника податку або дата отримання компенсації в будь-якій іншій формі. Відповідно, при здійсненні операцій постачання (включно із звільненими від оподаткування ПДВ) установа як платник ПДВ зобов'язана скласти податкову накладну та зареєструвати її в Єдиному реєстрі у встановлені терміни.

Першою спробою системи оподаткування відповісти на виклики воєнного стану стала лібералізація оподаткування майнового забезпечення у формі паливно-мастильних матеріалів. Вона пов'язувалася із ухваленням у середині березня 2022 року закону про додаткові податкові стимули, зокрема з метою утримання цін на паливо. Згідно з ним, на період дії воєнного стану на паливо було встановлено нульовий акциз і ПДВ у розмірі 7% замість 20%.

Цей крок дійсно стабілізував ціни пального, проте державний бюджет недоотримав значних сум, що стало причиною ухвалення 21.09.2022 року законопроекту про повернення акцизів на моторне паливо, встановивши їх на бензин і дизель, альтернативне моторне паливо і біодизель у розмірі 100 EUR за

1000 літрів, а на скраплений газ, бутан, ізобутан – 52 EUR за 1000 літрів. ПДВ для усіх видів палива залишився у розмірі 7%. Незважаючи на те, що війна триває й досі, вже з 01.07.2023 року рівень податків на пальне був повернутий на довоєнний рівень: 20% ставка ПДВ, 213 EUR акциз на бензин і 139,5 EUR за 1000 л – на дизель, що викликало стрімке зростання цін (рисунок 3.1).

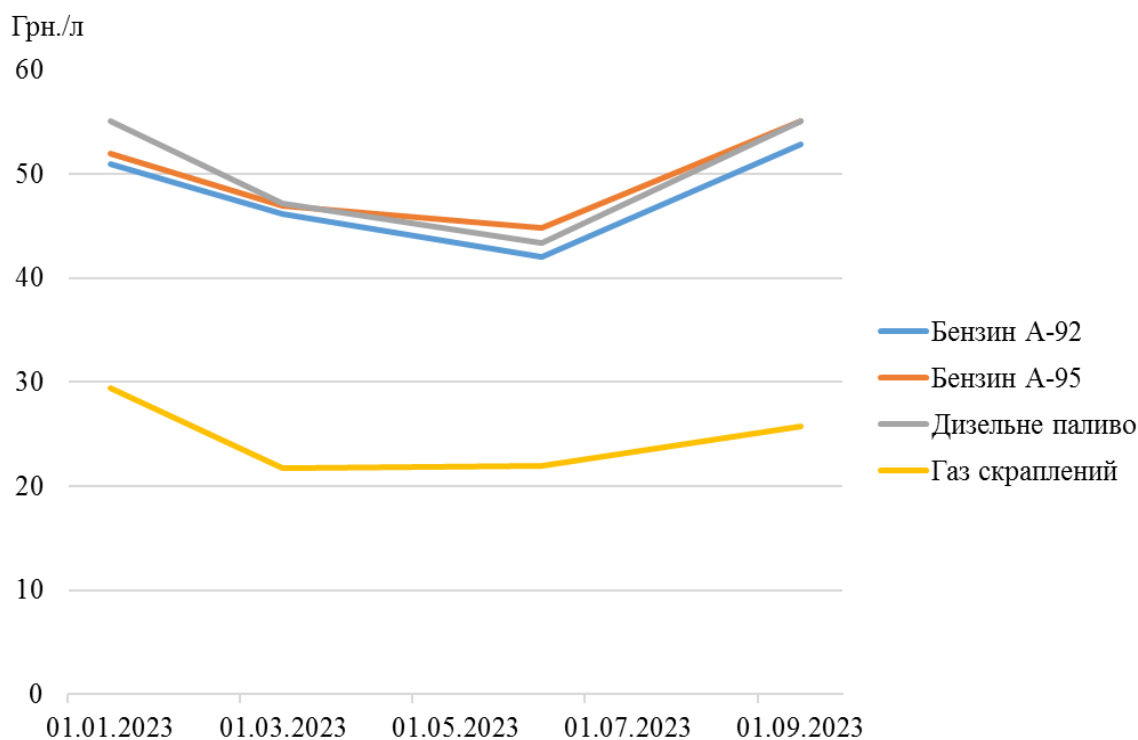


Рисунок 3.1 – Вплив податкових стимуляторів на рівень цін нафтопродуктів

Водночас мусимо зауважити, що забезпечення нафтопродуктами (постачання товарів для заправки (дозаправки) транспорту) органів поліції наряду з військовими формуваннями, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони України, а також захисту безпеки населення та інтересів держави, досі оподатковується за нульовою ставкою ПДВ.

Наступна преференція була впроваджена в частині оподаткування благодійної та гуманітарної допомоги, що передавалася установам сектору безпеки і оборони для підвищення обороноздатності.

Так, Постановою Кабінету міністрів України «Деякі питання отримання, використання, обліку та звітності благодійної допомоги» від 05.03.2022 № 202

встановлено, що в умовах воєнного стану встановлені законодавством вимоги щодо отримання, використання, обліку та звітності благодійної допомоги не застосовуються. Тож в регіонах проведення активних бойових дій дозволено не вести облік благодійної чи гуманітарної допомоги взагалі і не звітувати про отримання та використання такої допомоги. Не дивлячись на це, в регіонах, де відносно безпечно і установи працюють в більш-менш звичайному режимі, доречно вести повноцінний облік благодійної та гуманітарної допомоги. Це стосується тих органів поліції, які отримують вантаж не для подальшого розподілу, а власне для забезпечення правових заходів воєнного стану чи виконання державних функцій. Ті ж органи, котрі діють лише як «ХАБ» (транзитний пункт), таку благодійну допомогу не обліковують, а лише координують її надання відповідним категоріям споживачів.

З викладеними нормами дисонують роз'яснення Міністерства фінансів України (лист від 27.04.2022 р. № 41020-06-5/8479 «Про бухгалтерський облік окремих господарських операцій»), що зобов'язують усіх суб'єктів господарювання вести облік благодійних внесків на підставі належним чином оформлених внутрішніх первинних документів (актів), якщо отримати первинний документ щодо господарської операції отримання допомоги від благодійника є неможливим. При цьому бухгалтерські записи з обліку гуманітарної і благодійної допомоги повинні бути проведені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

За загальним правилом, гуманітарна допомога, що надається у вигляді робіт, послуг або в натуральній формі (крім підакцизних товарів), звільняється від оподаткування. Тобто отримання органами поліції благодійних внесків у мова воєнного стану не спричиняє жодних податкових наслідків, проте якщо майнове забезпечення, отримане в порядку благодійної допомоги і на цій підставі звільнене від оподаткування, було використане не за цільовим призначенням, воно вважаються доходом і оподатковується відповідно до законодавства України.

В другій половині 2023 року умови отримання гуманітарної допомоги від

іноземних благодійників спростили ще більше. Парламент закріпив за Кабінетом міністрів повноваження визнавати товари гуманітарною допомогою за спрощеним порядком (декларативним принципом) без вимоги ухвалення спеціального рішення уповноваженими державними органами, незалежно від терміну придатності вантажу. Це стосується таких видів майнового забезпечення як медичні вироби та ліки (за переліком від Міністерства охорони здоров'я), транспортних засобів, автомобілів для перевезення осіб з інвалідністю та інших. Також у спрощеному порядку (без застосування заходів нетарифного регулювання та без оформлення гарантійних листів) дозволено ввозити на митну територію України безпілотні літальні апарати та їх компоненти цивільного призначення та подвійного використання.

Зміни відбулися і у порядку пропуску через митний кордон України товарів військового призначення, зокрема: переносних радіостанцій, БПЛА, біноклів, монокулярів та інших оптичних пристосувань, коліматорних і оптичних прицілів, тепловізорів. Ці товари ввозяться на митну територію України за умови подання до митних органів гарантійного листа кінцевого користувача товарів за формою, наведеною у Постанові уряду від 01.03.2022 № 174 «Деякі питання пропуску гуманітарної допомоги через митний кордон України в умовах воєнного стану» [8]. Саме до таких кінцевих користувачів належать поряд із військовими органами правоохоронні органи, утворені відповідно до закону. Зазначені гарантійні листи залишаються у митних органах разом із декларацією, а під час контрольних заходів інформація легко перевіряється контролюючими органами шляхом зустрічних перевірок. Оскільки зазначені товари підлягають взяттю в установленому порядку на облік в правоохоронних органах, неправильне визначення такого набувача може стати серйозною проблемою під час перевірки. Тому доцільно правильно визначати у митних документах, хто саме отримає допомогу та надсилати запити на отримання гарантійних листів до належних осіб.

Наостанок, звернемо увагу на необхідність дотримання вимог податкового законодавства щодо співпраці з контрагентами або продовження діяльності на

непідконтрольній території в умовах воєнного стану. Так, вона дозволена виключно при зміні реєстрації на підконтрольну Україні територію. При цьому правочин, стороною якого є суб'єкт господарювання з місцезнаходженням на тимчасово окупованій території, є нікчемним, що призводить до неможливості реєстрації та оплати фінансових зобов'язань.

3.3 Перспективи розвитку внутрішнього контролю майнового забезпечення органів поліції

При визначенні заходів, націлених на підвищення ефективності внутрішнього контролю та протидії корупції в органах поліції переважно увага приділяється питанням створення і переформування відповідних структурних підрозділів поліції, умов їх формування, призначення керівників та субординації (підпорядкування). Однак, для створення насправді ефективного механізму внутрішнього контролю в сучасній системі безпеки і оборони необхідно визначити, які саме функції має виконувати внутрішній контроль і на які результати від нього ми очікуємо, а також яким чином здійснюється взаємодія і координація з іншими підрозділами, органами, інституціями, уповноваженими на зовнішній контроль. Лише після цього варто вести мову про законодавче та інституційне забезпечення внутрішнього контролю в органах поліції.

Якщо розглядати внутрішній контроль як систему заходів, спрямованих на: по-перше, забезпечення дотримання співробітниками органів поліції принципу верховенства права, охорони прав і свобод, вимог законодавства; по-друге, профілактики, запобігання і припинення правопорушень; по-третє, проведення об'єктивних та ефективних внутрішніх розслідувань правопорушень, вчинених співробітниками органів поліції та (або) організацій, які знаходяться у сфері відповідальності МВС; по-четверте, захист майна органів поліції від протиправних посягань та загроз. Тобто внутрішній контроль є складовою внутрішньої безпеки системи МВС, покликаної протидіяти внутрішнім і

зовнішнім загрозам. Якщо перші зумовлені протиправними діями і зловживаннями працівників органів поліції, то зовнішні загрози пов'язані з протиправним впливом на працівників поліції з метою примусу до протиправних дій.

В контексті майнового забезпечення органів поліції внутрішній контроль повинен виконувати такі завдання:

1) забезпечення ефективності майнового забезпечення: в установі мають бути впроваджені інструменти контролю, які б забезпечували безперебійну її роботу. У сукупності такі інструменти повинні знизити ризик неефективної діяльності і мінімізувати небезпеку того, що установа не зможе досягти своїх цілей;

2) забезпечення збереження майнового забезпечення: інструменти контролю, що використовуються установою, також повинні гарантувати, що майнове забезпечення використовується для належних цілей і не схильне до ризику крадіжки або використання не за цільовим призначенням. Такі інструменти контролю потрібно застосовувати так само як до матеріальних, так і до нематеріальних активів установи;

3) запобігання та виявлення шахрайства та інших незаконних дій: такі правопорушення є більш поширеними в міру росту розміру та складності організації. Очевидно, що механізми контролю мають відповідати цим викликам;

4) забезпечення повноти та правильності облікової інформації про майнове забезпечення: установа неспроможна готувати достовірну фінансову інформацію, якщо ненадійні її системи первинного обліку. Ці системи повинні фіксувати первинні операції з майновим забезпеченням так, щоб усі необхідні характеристики були відображені у фінансовій звітності належним чином;

5) забезпечення своєчасності підготовки фінансової звітності у частині розкриття інформації про майнове забезпечення органів поліції. Без внутрішнього контролю цих процесів неможливе стратегічне планування, прийняття управлінських рішень та моніторинг параметрів діяльності установи.

На нашу думку, ефективний внутрішній контроль майнового забезпечення органів поліції може забезпечити раціональне поєднання контрольних механізмів, що обираються учасниками процесу на добровільній (залежно від суб'єктивної оцінки ризику) або обов'язковій (як правило, щодо питань запобігання випадкам порушення закону або внутрішніх регламентів установи, а також мінімізації загроз життю та здоров'ю) основі (рисунок 3.2).



Рисунок 3.2 – Механізми внутрішнього контролю майнового забезпечення органів поліції

Також варто наголосити на найбільш поширених та ефективних контрольних процедурах, застосовування яких у комплексі дозволяє досягти початкової мети контрольного заходу. Передусім, йдеться про фізичні інструменти контролю, до яких належать способи обмеження доступу до майнового забезпечення установи (будівель, адміністративних приміщень або

обладнання): турнікети на вході, карти доступу або паролі. Також дієвими є довіреності та ліміти на авторизацію: більшість працівників органів поліції мають вартісні та змістовні обмеження під час прийняття рішень. Поділ повноважень допомагає знизити ризик помилок і шахрайства, обов'язки, пов'язані з майновим забезпеченням, часто розділені. Наприклад, якщо бізнес-процес передбачає отримання речового забезпечення (предметів однострою поліцейських) поштою, то розкриття отриманих посилок (якщо опція огляду не активувалася при отриманні) та оприбуткування майнового забезпечення у місцях зберігання будуть здійснюватися різними працівниками.

Управлінські інструменти контролю перебувають у руках адміністративного персоналу (наприклад, аналіз відхилень, з допомогою якого визначаються причини різниці між планом і фактом, приміром, щодо отримання майнового забезпечення). Управління результатами діяльності підлеглих – це також невід'ємна частина внутрішнього контролю. Якщо рухатися нижче по вертикалі управління, то рівні щоденних операцій регулярно виконуються управлінські процедури нагляду. Механізми контролю, загалом закладені в організаційну структуру органів поліції, а зв'язки підпорядкування часто називають організаційними процедурами контролю.

Арифметичні та облікові інструменти контролю включають такі контрольні процедури, як різноманітні звірки та оборотно-сальдові відомості. Їхнє завдання – упевнитись у тому, що транзакції щодо майнового забезпечення записані та враховані з належною достовірністю.

Аналітичні інструменти внутрішнього контролю майнового забезпечення набувають нового значення в сучасних умовах. У зв'язку із зміною підходів до державного управління (з ресурсної моделі на модель, орієнтовану на результат) сьогодні мають впроваджуватися показники, за допомогою яких можна контролювати досягнення цілей у рамках нової моделі управління. Одним з таких показників є чисті активи як індикатор фінансово-майнового стану бюджетних установ. Він показує вартість активів установи, вільних від зобов'язань, інакше кажучи, майно установи, на яке мають право її засновники.

Раніше несправедливо вважалося, що цей показник малозастосовний в державному секторі, оскільки призначений для характеристики фінансового стану акціонерних товариств та інших комерційних організацій, основною метою діяльності якої є отримання прибутку. При цьому чисті активи можуть бути позитивними (перевищення активів над зобов'язаннями) чи негативними (перевищення зобов'язань над активами). При цьому майно, яким установи не відповідають за своїми зобов'язаннями, до розрахунку чисти активів не включається. Ця відмінна особливість обчислення чисти активів установами державного сектору (порівняно з комерційним сектором) пояснюється юридичною захищеністю державної власності від звернення стягнень на неї з боку кредиторів установи.

Яке ж майно виключається із розрахунку чистих активів? У зв'язку з можливими ризиками обтяження та відчуження державного (муніципального) майна (у тому числі шляхом прийняття зобов'язань, не забезпечених відповідними активами) вітчизняними законодавством обмежене право бюджетних установ щодо розпорядження майном та прийняття зобов'язань. Бюджетна установа відповідає за своїми зобов'язаннями усім майном, яке перебуває у неї на правах оперативного управління майном, у тому числі придбаним за рахунок власних надходжень, за винятком особливо цінного рухомого майна, закріпленого за установою власником цього майна або придбаного нею за рахунок коштів, виділених власником його майна, а також нерухомого майна незалежно від того, з яких підстав воно надійшло в оперативне управління бюджетної установи і за рахунок яких коштів воно придбано. За зобов'язаннями бюджетних установ, пов'язаними із заподіянням шкоди громадянам, за умови недостатності майна, на яке може бути звернено стягнення, субсидіарну відповідальність несуть власники майна бюджетних установ.

Також нагадаємо, що відповідно до законодавства процедура банкрутства до установ не застосовується. Незважаючи на те, що майну власника нічого не загрожує (ризиком заподіяння шкоди громадянам у зв'язку з його низькою

ймовірністю можна знехтувати), для засновника неприпустима ситуація квазібанкрутства бюджетної установи. Статус установи хоч і захищає її від класичного банкрутства, але не виключає виникнення таких наслідків як звернення стягнення на майно, судові позови, блокування рахунків вимогами про оплату. Аналіз розміру та динаміки чистих активів дозволяє контролювати ризик квазібанкрутства установ.

Більше того, розкриття установами інформації про чисті активи дає можливість проводити аналіз ризиків і покликане забезпечити кредиторів та інших зацікавлених осіб інформацією про фінансову спроможність бюджетних установ. Розмір чистих активів та показники, що розраховуються на їх основі, дають кількісну оцінку ризику втрати фінансової спроможності. Якщо цей показник не перевищує нижню межу допустимих лімітів, встановлених законодавством, установи повинні розробити та оприлюднити план заходів щодо нормалізації показників. По суті, зростання чистих активів забезпечується власними надходженнями бюджетних установ, переоцінкою майна та іншими факторами. До зменшення розміру чистих активів призводять збитки від ведення додаткової господарської діяльності, безнадійна дебіторська заборгованість, втрата майна, що включається до розрахунку чистих активів (наприклад, внаслідок псування, розкрадання, форс-мажорних обставин).

Нагадаємо, що в комерційному секторі ризик банкрутства вимірюється за допомогою коефіцієнта фінансової стійкості (відношення чистих активів до зобов'язань установи) і показує, яка частка позикових коштів покривається власними засобами. З урахуванням політики перенесення принципів і методів, що застосовуються в приватному секторі, на державний моніторинг цього коефіцієнта бачиться цілком доречним з метою контролю фінансової стійкості установ державного сектору.

Проведемо розрахунок для ГУНП в Хмельницькій області (рисунок 3.3).

Звернемо увагу, що для комерційних підприємств рекомендоване нижнє значення коефіцієнта фінансової стабільності становить 0,5–0,7, а чисті активи ГУНП в Хмельницькій області перевищують його зобов'язання майже у 15 разів,

що свідчить про надзвичайно високий рівень фінансової стійкості установи. Низька частка зобов'язань у валюті балансу характерна для державного сектору, тому установи зазвичай не мають труднощів із поверненням своїх боргів.

| Актив, млн. грн. | Пасив, млн. грн. |
|--|-------------------------|
| Чисті активи (577,5) | Власний капітал (577,5) |
| Активи, на які може бути спрямоване стягнення (39,0) | Зобов'язання (39,0) |
| Баланс (616,5) | Баланс (616,5) |
| Коефіцієнт фінансової стабільності: 14,8 | |

Рисунок 3.3 – Схема оцінки фінансової спроможності ГУНП в Хмельницькій області на базі показників майнового забезпечення на 31.12.2022 року

Таким чином, за допомогою показника чистих активів фактично можемо визначити розмір «подушки безпеки» установи та всіх пов'язаних з нею осіб (співробітників, контрагентів, засновника). Зниження розміру чистих активів установи, а тим більше негативна величина можуть спричинити серйозні негативні наслідки аж до зупинення діяльності установи через блокування рахунків та звернення стягнень на майно. Отримані результати можуть враховуватися при складанні рейтингів установ, а також (у сукупності з іншими факторами) впливати на розмір грантової допомоги, трансферт, що виділяються, на виконання бюджетних програм.

Також виділимо процедури контролю, пов'язані з управлінням персоналом. Усі аспекти управління персоналом пронизані процедурами контролю. Це і перевірка кваліфікації потенційних постачальників майнового забезпечення, і верифікація рекомендацій, і перевірка потенційних працівників органів поліції щодо кримінального минулого чи професійна переатестація співробітників, які вже працюють.

Зауважимо, що існуюча система внутрішнього контролю в органах поліції успадкувала багато рудиментів від радянської системи, що обумовлює її

громіздкість та вимагає введення контрольних процедур у всіх підрозділах та напрямках діяльності. Очікувано, що реалізація такого проекту вимагає значних витрат, значна частина яких себе не виправдовує, і система втрачає належну керованість. На наше переконання, контроль необхідно поширити на ключові процеси, властиві органам поліції: закупівлі майнового забезпечення, зберігання та логістику, облік та підготовку звітності.

Для обмеження процесів слід визначити найістотніші з них. Допомогти у цьому можуть рахунки бухгалтерського обліку, в яких накопичується найбільш істотна інформація про активи, зобов'язання, доходи, витрати і капітал установи. Наприклад, можна відібрати рахунки бухгалтерського обліку, оборот за якими складає понад 10 % від сукупних надходжень установи протягом місяця.

Найкращим способом точно ідентифікувати ризики, пов'язані з тими чи іншими процесами, вважається аналіз накопиченої раніше інформації про негативні події (помилки у звітності, крадіжки, псування майнового забезпечення тощо), періодичність їх виникнення та розмір завданих збитків. В інших випадках ідентифікація ризиків може бути покладена на експертів – керівників підрозділів. На етапі впровадження експертні оцінки можуть мати значні похибки, але в майбутньому, після відпрацювання системи і накопичення достатньої кількості даних про помилки, що виникають в роботі підрозділів, склад ризиків та їх суттєвість можуть бути оцінені з високою точністю.

Насамкінець наголосимо, що ефективна система внутрішнього контролю як в орана поліції, так і в інших суб'єктів господарювання, потребує систематичної оцінки контрольних процедур щодо її задовільності прийнятим вимогам. Така оцінка традиційно проводиться за двома напрямками:

- 1) дотримання розроблених регламентів контрольних процедур;
- 2) поява у звітності помилок, виникненню яких не запобігла сформована система контролю.

За фактом негативних оцінок до системи внутрішнього контролю вносяться корективи. Лише за таких умов внутрішній контроль в органах поліції здатен перетворитися на дієвий інструмент зниження ризиків.

ВИСНОВКИ

У світлі світових глобалізаційних процесів Україна планомірно здійснює активну політику адаптації вітчизняного законодавства до загальноприйнятих у міжнародній практиці норм. Зокрема, це стосується сфери державних фінансів, що зазнали глибокої модернізації, починаючи з 2014 року, і одним з етапів якої стало реформування бухгалтерського обліку і контролю в державному секторі.

Змін зазнали усі підсистеми і групи об'єктів обліку і контролю, в тому числі майнове забезпечення, що є специфічною економічною категорією, властивою для установ сектору безпеки і оборони та інших воєнізованих формувань. З економічної точки зору майнове забезпечення розглядається як сукупність матеріальних, фінансових і нематеріальних активів, яким притаманна визначена вартість, функціональна взаємопов'язаність та ієрархічна організованість. Правовий аспект майнового забезпечення пов'язується з правом власності на відповідні види майна.

Зміст майнового забезпечення в бухгалтерському обліку і контролі розкривається через такий об'єкт як активи (ресурси, здатні приносити економічні вигоди). При цьому їх кваліфікація потребує аналізу відповідності умовам визнання, що передбачені НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності»: потенціал корисності або майбутніх економічних вигід; достовірна оцінка.

Відтак, класифікація майнового забезпечення залежить від змісту, який вкладається у це поняття дослідниками, і може проводитися за різними ознаками: ступенем ліквідності, оборотністю, економічною природою, речовим складом. Якщо відштовхуватися від нормативної бази, що застосовується у секторі безпеки та оборони, у тому числі органами поліції, то в складі майнового забезпечення прийнято розрізняти речове та матеріально-технічне забезпечення органів поліції. Воно може надходити до правоохоронних органів у централізованому чи децентралізованому порядку.

ГУНП в Хмельницькій області, як орган поліції, використовує усі види майнового забезпечення, нарощуючи його обсяги протягом 2021–2022 років (сукупний приріст майна управління за цей період склав 25,3%). Це стало можливими завдяки посиленому фінансуванню установ сектору безпеки і оборони з початком повномасштабної війни (сукупні доходи управління у 2022 році зросли в 2,5 рази порівняно з 2021 роком).

Бухгалтерський облік майнового забезпечення в ГУНП в Хмельницькій області ведеться відповідно до Положення про організацію обліку та Положення про облікову політику управління.

Операції щодо централізованого майнового забезпечення обліковуються як операції внутрішнього переміщення, які передбачають прийняття-передачу об'єктів майнового забезпечення в межах одного головного розпорядника бюджетних коштів. Відповідно, за такими операціями формуються внутрішні розрахунки та не виникає грошових потоків. Централізоване майнове забезпечення ГУНП здійснює департамент управління майном Національної поліції через Центр обслуговування підрозділів Національної поліції України. Об'єкти майнового забезпечення приймаються на баланс за первісною вартістю (за дебетом субрахунків до рахунків 101, 111, 121 – необоротні активи, рахунків 151, 181 – оборотні активи) з одночасним формуванням за необоротними активами внесеного капіталу розпорядників бюджетних коштів (за кредитом субрахунку 5111).

Децентралізоване майнове забезпечення органів поліції здійснюється шляхом публічних закупівель майна у порядку, визначеному Законом про публічні закупівлі та Особливостями на період воєнного стану. При цьому майнове забезпечення надходить до ГУНП від різних постачальників, обраних за результатами відкритих торгів або запиту цінових пропозицій, чи, як виняток, укладання прямих договорів поза електронною системою закупівель Прозорро. В бухгалтерському обліку ці операції відображаються: в частині необоротних активів формуванням капітальних інвестицій (за дебетом субрахунків до рахунка 131) з подальшим віднесенням накопичених сум на первісну вартість таких активів та формуванням внесеного капіталу розпорядникам бюджетних коштів; в

частині оборотних активів шляхом формування первісної вартості запасів на активних рахунках 151 та 181.

Основною метою майнового забезпечення органів поліції є створення умов, що сприяють успішному виконанню покладених на поліцію завдань та посилюють значимість контролю. Останній в органах поліції традиційно пов'язаний з державним фінансовим контролем, що проводиться ДАСУ у формі державного аудиту, інспектування (ревізії) та моніторингу/перевірки публічних закупівель.

Повномасштабна війна, розпочата проти України у 2022 році, стала справжнім краш-тестом для системи Національної поліції та інших силових і оборонних структур. Сьогодні базовим запитом суспільства виступає безпека. І це вимагає швидкої адаптації усіх підсистем управління на виконання цих запитів. Відтак, обґрунтування перспектив розвитку обліку, контролю та оподаткування майнового забезпечення органів поліції має важливе наукове і практичне значення, і включає зокрема:

1) розробку методики бухгалтерського обліку майнового забезпечення органів поліції з урахуваннями трансформації об'єктів обліку в умовах воєнного стану (наприклад, мобілізована техніка і транспортні засоби, озброєння за програмами ленд-лізу);

2) адаптація податкового навантаження і порядку оподаткування майнового забезпечення органів поліції до воєнних умов, підтримка бізнесу та установ сектору безпеки і оборони, що забезпечують обороноздатність країни (зниження ставок оподаткування нафтопродуктів, спрощення податкового режиму для гуманітарної благодійної допомоги в натуральній формі, скасування податків на товари оборонного та військового призначення);

3) посилення громадського контролю за діяльністю органів поліції та впровадження заходів, націлених на підвищення ефективності внутрішнього контролю майнового забезпечення органів поліції.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Бюджетний кодекс України : станом на 01.08.2023 року / Верховна Рада України. – Київ : вид-во Паливода А.В., 2023. – 240 с.
2. Податковий кодекс України : станом на 01.11.2023 року / Верховна Рада України. – Київ : Алерта, 2023. – 514 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 Національну поліцію : Закон України № 580-VIII від 2.11.2015 : станом на 5.10.2023 / Верховна Рада України. – Київ : Алерта, 2023. – 88 с.
5. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] : Закон України № 2939-XII від 26.01.1993 : станом на 19.08.2022 / Верховна Рада України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 30.11.2023).
6. Про публічні закупівлі : Закон України № 992-VIII від 25.12.2021 : станом на 01.01.2023 / Верховна Рада України. – Київ : Право, 2023. – 92 с.
7. Цивільний кодекс України : станом на 01.11.2023 року / Верховна Рада України. – Київ : вид-во Паливода А.В., 2023. – 456 с.
8. Деякі питання пропуску гуманітарної допомоги через митний кордон України в умовах воєнного стану [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України № 174 від 01.03.2022 : станом на 04.01.2023 / Оф. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/174-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 30.11.2023).
9. 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: 30.11.2023).
10. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих

бюджетних установах [Електронний ресурс] : наказ № 995 : [затв. Мін-вом фінансів України 14.09.2012] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text> (дата звернення: 30.11.2023).

11. 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: 30.11.2023).

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : наказ № 1202: [затв. Мін-вом фінансів України 12.10.2010] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> (дата звернення: 30.11.2023).

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : наказ № 1202: [затв. Мін-вом фінансів України 12.10.2010] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text> (дата звернення: 30.11.2023).

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» [Електронний ресурс] : наказ № 1202: [затв. Мін-вом фінансів України 18.05.2012] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text> (дата звернення: 30.11.2023).

15. 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: 30.11.2023).

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти» [Електронний ресурс] : наказ

№ 1202: [затв. Мін-вом фінансів України 12.10.2010] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення: 30.11.2023).

17. 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: 30.11.2023).

18. Положення про Національну поліцію [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету мін-в України № 877 від 28.10.2015 : станом на 15.11.2023 / Оф. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-2015-%D0%BF#n16> (дата звернення: 30.11.2023).

19. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання [Електронний ресурс] : наказ № 818: [затв. Мін-вом фінансів України 13.09.2016] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> (дата звернення: 30.11.2023).

20. Про централізоване матеріально-технічне забезпечення органів (підрозділів) поліції, закладів та установ, що належать до сфери управління Національної поліції України [Електронний ресурс] : наказ № 506: [затв. Нац. поліцією України 27.05.2019] // Єдиний загальнодержавний ресурс публічних законодавчих та нормативно-правових актів, які регламентують діяльність поліції. – Режим доступу : <http://tranzit.ltd.ua/nakaz/> (дата звернення: 30.11.2023).

21. Амбарчян В.С. Впровадження методу нарахування в державному секторі: облік фінансових активів за МСБОДС 41 / В.С. Амбарчян, М.С. Амбарчян // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2022. – № 2(125). – С. 152–158.

22. Бакал В.П. Ресурсне забезпечення національної поліції України як предмет адміністративно-правового регулювання [Електронний ресурс] / В.П. Бакал // Юридичний науковий електронний журнал. – 2020. – № 1. – С. 139-142. – Режим доступу : <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-1/32> (дата звернення:

30.11.2023).

23. Безпалова О. Правове забезпечення управління органами поліції України / О. Безпалова // Підприємництво, господарство і право. – 2017. – № 9. – С. 111–115.

24. Бурангулов А.В. Якісний контроль за діяльністю Національної поліції України як вимога та умова успішного процесу євроінтеграції України / А.В. Бурангулов, О.С. Геращенко, І.І. Залевська, Г.І. Удренас // Південноукраїнський правничий часопис. – 2023. – № 1. – С. 18–22.

25. 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.

26. Вінокуров Я. Бюджет на третину порожній. Де уряд братиме кошти, якщо США та ЄС не допоможуть? Чи має влада план "Б" на випадок, якщо переговори про підтримку не принесуть бажаного успіху, а отримати всі необхідні кошти на 2024 рік не вдасться? [Електронний ресурс] / Я. Вінокуров // Економічна правда. – 2023. – 7 грудня. – Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/publications/2023/12/7/707415/> (дата звернення: 30.11.2023).

27. Гуцаленко Л. Державний фінансовий контроль: навч. посібник / Л. Гуцаленко, М. Коцупатрий, В. Дерій. – Київ : Центр учбової літератури, 2021. – 424 с.

28. Іскрижицька Ф. Бухпроведення для HIMARS: як обліковувати озброєння ЗСУ за ленд-лізом [Електронний ресурс] / Ф. Іскрижицька // Головбух бюджет. – 2022. – № 32. Режим доступу : <https://ebudget.expertus.com.ua/10000673> (дата звернення: 30.11.2023).

29. Кафка С.М. Нефінансові необоротні активи: оцінка та звітність / С.М. Кафка // Академічний огляд. – 2016. – № 2(45). – С. 37–42.

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

31. Криштанович М.Ф. Модернізація механізмів державного управління в системі органів внутрішніх справ сучасної України / М.Ф. Криштанович: дис ...

д-ра. юрид. наук.: 25.00.02. – Львів, 2016. – 474 с.

32. Литвинчук І.Л. Власність в інформаційному суспільстві: економіко-соціальна дилема // Інноваційна економіка. – 2013. – № 3 (41). – С. 342–344.

33. 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 : [УжНУ], «Говерла», 2015. – Вип.1 (45), т. 2. – С. 39–42.

34. Натарова В. Зміст та структура речового забезпечення працівників Національної поліції України / В. Натарова // Підприємництво, господарство і право. – 2018. – № 7. – С. 122–126.

35. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України / За ред. проф. В. М. Коссака. – Київ : Істина, 2008. – 976 с.

36. Облік у бюджетних установах : навч. посібник / Акименко О.Ю. [та ін.]; за ред. Леня В.С. – Чернігів : Десна Поліграф, 2016. – 559 с.

37. Паршин Ю.І. Ресурсне забезпечення Національної поліції: конспект лекцій / Ю.І. Паршин. – Дніпро: Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2019. – 25 с.

38. Піхоцький В.Ф. Державний фінансовий контроль: навч. посібник / В.Ф. Піхоцький, О.М. Піхоцька. – Львів : [Львівська політехніка], 2018. – 484 с.

39. Посібник з питань організації внутрішнього контролю розпорядниками коштів державного бюджету / Мін-во фінансів України; National Academy for Finance and Economics Ministry of Finance of the Netherlands. – Київ : [б. в.], 2019. – 34 с.

40. 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.

41. Резнер Н.Р. Pro et Contra публічності закупівель сектору безпеки і оборони в умовах воєнного стану / Н.Р. Резнер, І.Ю. Фесун // Перспективи ренесансу HR-інжинірингу, економіки і бізнесу за умов конвергенції України з ЄС у рамках європейської інтеграції : матеріали III Міжнародної науково-

практичної конференції, м. Хмельницький, ХНУ, 16-17 листопада 2023 р. – С. 146-149.

42. Савчук С.В. Програмно-цільовий метод бюджетування: навч. посібник / С.В. Савчук, А.В. Дем'янюк, З.М. Лободіна. – Тернопіль : [ТНЕУ], 2017. – 180 с.

43. 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.

44. Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. д.ю.н., проф. Л.К. Воронової]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – Київ : Алерта, 2011. – 558 с.

45. Управління органами Національної поліції України : підручник / За заг. ред. д-ра юрид. наук, доц. В. В. Сокурєнка ; [О. М. Бандурка, О. І. Безпалова, О.В. Джафарова та ін. ; передм. В. В. Сокурєнка] ; МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. – Харків : Стильна типографія, 2017. – 580 с.

46. Хомуляк Т.І. Облік у бюджетних установах : навч. посібник / Т.І. Хомуляк. – Київ : [Ун-т банк. справи Нац. банку України], 2014. – 350 с.

47. 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.

48. Щербатова М.В. Особливості обліку ПДВ у бюджетних установах / М.В. Щербатова, І.В. Феофанова // Молодий вчений. – 2018. – № 12(64). – С. 321–324.

49. Юнін О.С. Адміністративно-правові основи громадського контролю за діяльністю Національної поліції України / О.С. Юнін // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція. – 2020. – № 47, Т.1. – С. 171–174.

50. Яцишин С.Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С.Р. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво: збірник наукових праць. Серія економічна. – 2014. – Вип. 16.– С. 159–164.