

УДК 355.02(477)

О. Галько

## МЕХАНІЗМ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ У ДЕРЖАВНІЙ ПРИКОРДОННІЙ СЛУЖБІ УКРАЇНИ

Розкрито сутність доходів бюджетних установ. Досліджено механізм їх формування у Державній прикордонній службі України та внесено пропозиції щодо підвищення ефективності його функціонування.

**Ключові слова:** доходи бюджетної установи, загальний фонд, спеціальний фонд, механізм формування доходів, фінансове планування, фінансовий контроль.

Специфіка діяльності Державної прикордонної служби України зумовлює велику різноманітність фінансово-економічних відносин і веде до розширення й ускладнення завдань щодо їх фінансового забезпечення. Важливого значення на сучасному етапі набуває проблема удосконалення та адаптації механізму формування доходів Державної прикордонної служби. Вона виникла внаслідок здійснення ринкових перетворень, пошуку подолання кризових явищ в економіці України, розбудови Державної прикордонної служби в умовах подальшого розвитку нашої держави.

Питаннями формування доходів бюджетних установ займаються такі вчені, як: П. Атамас, Р. Джога, Ф. Бугинець, Т. Канєва, В. Лемішовський, Ю. Малярєвський, Л. Панкевич, В. Раєвський та інші. Однак специфіка діяльності Державної прикордонної служби України вимагає додаткового дослідження у цій сфері.

Охорона кордону України, моральний дух особового складу та його соціальний захист значною мірою залежить від механізму формування доходів прикордонного відомства. Тому доцільно визначити його основні критерії та особливості функціонування, а також уточнити визначення окремих понять та термінів.

Доходи Державної прикордонної служби України, як і доходи інших бюджетних установ, поділяють залежно від джерел утворення на доходи загального та спеціального фондів.

Кошти загального фонду бюджету містять обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання органом Держприкордонслужби основних функцій або розподіл надання кредитів із бюджету за класифікацією кредитування бюджету.

Зауважимо, що, загальний фонд бюджету включає усі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду. Водночас, до спеціального фонду зараховують бюджетні призначення на видатки за рахунок конкретно визначених джерел надходжень, враховуючи власні надходження бюджетних установ.

Кошти спеціального фонду бюджету Державної прикордонної служби України містять обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків на здійснення відповідних видатків, згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних

заходів, пов'язаних із виконанням органом Державної прикордонної служби основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

Звернемо увагу, що передача коштів між загальним та спеціальним фондами бюджету дозволяється лише в межах бюджетних призначень шляхом внесення змін в установленому порядку.

Зазначимо, що чітке трактування понять “доходи загального фонду” та “доходи спеціального фонду” у бюджетному законодавстві відсутнє, а в економічній літературі існують різні підходи до розуміння цих термінів. Зокрема Л. Панкевич стверджує, що “доходи загального фонду – це державні кошти, що фактично надійшли на рахунок установи із загального фонду відповідного бюджету”, а “доходи спеціального фонду – це спеціальні кошти, інші власні надходження, кошти на виконання окремих доручень, а також інші доходи, отримані установою внаслідок іншої (господарської), крім основної, діяльності, що фактично надійшли на відповідні рахунки установи і зараховуються до спеціального фонду кошторису установи” [1].

Загальне визначення доходів бюджетної установи подає В. Лемішовський, який під цим поняттям розуміє “суми надходжень до бюджетної установи, отримані із загального та спеціального фондів для виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ” [2].

Дещо інший підхід щодо характеристики доходів бюджетної установи використовує Т. Канєва, яка називає їх бюджетними асигнуваннями [3]. На нашу думку, такий підхід до визначення доходів бюджетної установи є дискусійним, оскільки відповідно, до НП(С)БОДС 124 [4], до доходів суб'єктів державного сектора, окрім бюджетних асигнувань, зараховують і доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна) та інше.

Однак у Бюджетному кодексі України затверджено визначення бюджетного асигнування як повноваження розпорядника бюджетних коштів, наданого відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження, тобто бюджетними асигнуваннями називають усі доходи бюджетної установи.

У наказі Голови Адміністрації державної прикордонної служби України № 155 від 28.02.2006 р. [5] зазначено, що бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектора своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.

Вважаємо, що така відмінність у законодавчих, нормативних актах та відомчих наказах і вказівках вносить певні проблеми у практичну діяльність зазначених установ та трактування науковцями і практиками зазначених понять.

На нашу думку, до бюджетних асигнувань потрібно зараховувати всі надходження бюджетних установ. Однак їх необхідно поділити на дві групи, а саме: бюджетні асигнування отримані безпосередньо із державного чи місцевих бюджетів та бюджетні асигнування з інших джерел, враховуючи і власні надходження бюджетних установ та організацій.

Доцільно зауважити, що механізм формування доходів Державної прикордонної служби України є дещо специфічним, оскільки покликаний виконувати, на нашу думку, дві основні функції: фінансового забезпечення охорони державного кордону та регулювання військово-економічних й соціальних процесів. За наявного досвіду фінансове забезпечення прикордонного відомства одночасно виконує функцію регулювання так само, як регулювання може здійснювати функцію фінансового забезпечення. Проте механізм формування доходів охорони кордону має й інші аспекти свого здійснення. Для того, щоб профінансувати відповідні програми, необхідно відпрацювати й законодавчо встановити форми мобілізації ресурсів, створити відповідні централізовані й децентралізовані фонди в адміністрації Державної прикордонної служби України.

Таким чином, механізм формування доходів у прикордонному відомстві загалом – це принципова схема практичного використання військових фінансів в економіці Державної прикордонної служби України, їх впливу на військово-економічні відносини. За допомогою реалізації механізму доходів та видатків здійснюється широкомасштабний розподіл і перерозподіл акумульованих в Адміністрації державної прикордонної служби України фінансових ресурсів.

Зауважимо, що основним джерелом наповнення доходної частини бюджету Державної прикордонної служби України є кошти Державного бюджету України. Фінансування зазначеного відомства здійснюється зверху вниз, як правило, за принципом підлеглості, який полягає у розподіленні конкретних витрат за відповідними розпорядниками бюджетних коштів, що створює можливості їх економічного та раціональнішого їх використання.

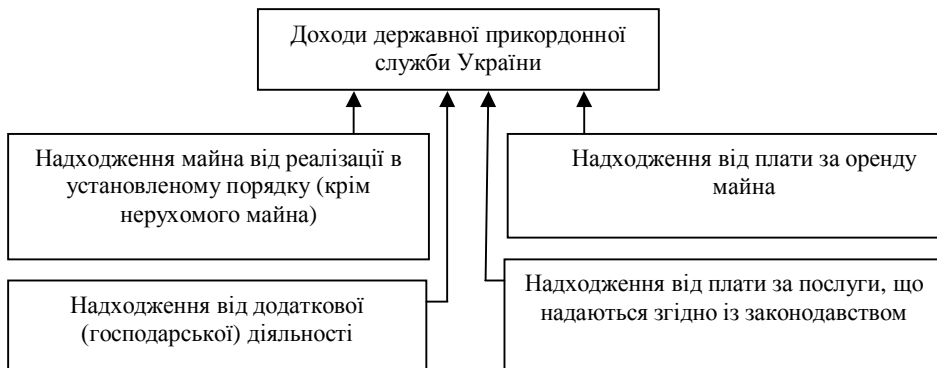
Схематично фінансування Державної прикордонної служби України з державного бюджету представлено на рис. 1.



**Рис. 1. Модель фінансування Державної прикордонної служби України з державного бюджету (побудовано автором)**

Крім коштів із Державного бюджету України, які є доходами загального фонду бюджету, Державна прикордонна служба отримує надходження від виробничої діяльності військових підприємств (військових ремонтних підприємств, будівельно-монтажних організацій, військових сільськогосподарських підприємств) та від господарської та іншої діяльності. Ці кошти зараховують до спеціального

фонду бюджету прикордонного відомства. Механізм формування доходів спеціального фонду бюджету Державної прикордонної служби України представлено на рис. 2.



**Рис. 2. Механізм формування доходів з інших джерел Державної прикордонної служби України (побудовано автором)**

Порядок формування таких надходжень регламентований Бюджетним кодексом України № 2456-VI від 08.07.2010 р. [6].

Що стосується загального процесу планування в Державній прикордонній службі України, то воно відповідає загальнодержавним вимогам щодо формування бюджетів головних розпорядників бюджетних коштів і здійснюється відповідно до Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджених Постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р. [7].

Водночас потрібно зауважити, що при прийнятті фінансових рішень у сфері охорони державного кордону передусім враховується обсяг річного бюджету адміністрації Державної прикордонної служби України та напрями використання коштів, затверджених у цьому документі. В ньому знаходять висвітлення як довготермінові пріоритети розвитку охорони кордону так і поточні потреби з фінансування специфічної державної функції – охорони державного кордону. Однак на практиці фінансування окремих видатків відбувається із деяким запізненням, що призводить до неефективного використання бюджетних коштів.

Потрібно також зазначити, що на ефективність фінансового забезпечення прикордонного відомства в окремих випадках негативно впливає принцип централізації управління військами. За будь-яких умов начальник фінансово-економічного органу повинен виконати наказ свого командира, навіть у випадку його невідповідності встановленому законодавством порядку витрачання коштів. Все це призводить до незаконних витрат коштів або невиправданих витрат, а згодом потребує судово-слідчих дізнань. Про зазначену ситуацію начальник фінансово-економічного органу обов'язково доповідає вищому начальнику з фінансово-економічних питань. На нашу думку, ця єдиноначальність суперечить ст. 60 Конституції України, яка передбачає, що ніхто не зобов'язаний виконувати явно злочинні розпорядження чи накази.

Нині, на жаль, має місце збереження фінансування існуючих бюджетних програм, потреба в яких знижується та збільшення обсягу контрольованих фінансових ресурсів за допомогою торгів і лобіювання інтересів відповідних бізнес-груп через створення нових програм. Фінансові органи, відповідальні за попереднє визначення загального обсягу витрат і розподіл бюджетних коштів по напрямках, через відсутність специфічних галузевих знань, інформаційної асиметрії й при обмеженій політичній владі не здатні достатньою мірою компенсувати негативний вплив відомчої мотивації. Довгострокові рішення по зміні розміру і структури витрат на охорону державного кордону, боргового навантаження й інших фінансових параметрів військового відомства, що впливають на фінансову стабільність і розподіл фінансових ресурсів між основними напрямками витрат, пов'язані з визначенням обсягу фінансування окремих бюджетних програм і детальної структури їхніх витрат. Це призводить до того, що довгострокові цілі і пріоритети виявляються незатребуваними або недостатньо врахованими при розподілі фінансових ресурсів, а виконавці, зокрема і Адміністрація державної прикордонної служби України, позбавленими фінансової гнучкості і мотивації, необхідних для ефективного використання фінансових ресурсів, що дозволяють динамічно перерозподіляти фінансові ресурси відповідно до змін пріоритетів і умов.

З іншого боку, контроль за ефективністю використання фінансових ресурсів традиційно здійснюється за допомогою контролю за окремими операціями й елементами витрат, особливо гостро це відчувається з переходом Адміністрації Державної прикордонної служби України із 1999 р. на казначейське виконання бюджету. Про ефективність витрат робляться висновки по обсягу виділених коштів і точній їхній відповідності детальному бюджетному розпису видатків на рік. За цього кількісний і якісний аспекти результатів витрат залишаються за межами уваги навіть після переходу з 2002 р. на формування бюджету за програмно-цільовим методом. Абсолютне домінування детального річного фінансового плану (бюджету Державної прикордонної служби України) перешкоджає виконанню покладених на Державну прикордонну службу України функцій, специфіка яких вимагає формування довгострокових програм фінансування або, навпаки, оперативного реагування на мінливу ситуацію.

Закінчення 2013 бюджетного року ще раз підкреслило проблеми розподілу річного обсягу бюджетних асигнувань, які здебільшого профінансовані у четвертому кварталі та мають кількісні, часові і цільові обмеження. У результаті отримані кошти витрачаються на незаплановані цілі, установа не може дотриматися плану закупівель, а у деяких випадках витратити бюджетні асигнування взагалі через часові обмеження, які не дозволяють провести процедуру закупівлі.

Вважаємо, що недоліком багатьох систем управління доходами є відсутність механізмів і стимулів, що дозволяють динамічно перерозподіляти фінансові ресурси відповідно до змін пріоритетів і умов.

На нашу думку, використовуючи сучасні моделі систем управління державними фінансами, можна сформулювати основні пропозиції щодо удосконалення механізму формування доходів в Державній прикордонній службі України, а саме:

1. Розширення хронологічних меж фінансового планування шляхом розроблення цілісної фінансової політики в галузі охорони державного кордону, укрупненого середньотермінового планування витрат і оперативного фінансового планування в бюджетних організаціях.

2. Розширення сфери фінансового планування і звітності шляхом обліку всіх аспектів фінансової діяльності підвідомчих військових частин та установ, ресурсів, що залучаються для досягнення визначеної мети.

3. Впровадження оцінювання результативності діяльності підвідомчих військових частин за результатами бюджетного року та за результатами середньо- та довготермінового планування.

4. Запровадження обов'язкової вимоги щодо виділення річного обсягу бюджетних асигнувань, окрім тих, що спрямовані на фінансування видатків, пов'язаних із оплатою праці та іншими соціальними виплатами виключно до 1 грудня поточного року.

Вважаємо, що виконання зазначених пропозицій дозволить підвищити ефективність використання бюджетних коштів та функціонування механізму формування доходів у Державній прикордонній службі України.

### Література

1. Панкевич Л. Бухгалтерський облік в бюджетних установах [Текст] / Л. Панкевич, М. Зварич, Р. Бойко [та ін.]. — Львів : Аверс, 2002. — 316 с.

2. Лемішовський, В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік, оподаткування та звітність [Текст] / В. І. Лемішовський. — Львів : Бухгалтерський центр "Ажур", 2009. — 1459 с.

3. Канєва Т. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] / Т. В. Канєва. — К. : Книга, 2004. — 180 с.

4. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12.2010 р. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

5. Про затвердження Інструкції про організацію фінансового господарства в органах Державної прикордонної служби України [Електронний ресурс] : наказ Адміністрації державної прикордонної служби України № 155 від 28.02.2006 р. — Режим доступу : <http://dpsu.gov.ua/ua>.

6. Бюджетний кодекс України : затверджений Законом України № 2456-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

7. Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

**О. Halko**

### MECHANISM OF REVENUE FORMATION IN THE STATE BORDER GUARD SERVICE OF UKRAINE

The essence of budgetary institutions revenue is revealed. The mechanism of their formation in the State Border Guard Service of Ukraine is studied and suggestions as to improve its efficiency functioning are made.

**Key words:** revenue of budget institution, general fund, special fund, mechanism of revenue formation, financial planning, financial control.