

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

«До захисту допущено»

В.о. завідувача кафедри

_____ Ірина ТОПАЛОВА

« ____ » _____ 2026 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти
Освітньої програми «Облік і оподаткування»
За спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

Науковий керівник: д.е.н., професор

_____ Ірина КРІУКОВА

Рецензент: д.е.н., професор

_____ Віктор ЗАМЛИНСЬКИЙ

Виконав здобувач заочної форми навчання

Алла ЧЕКАЄВА

Засвідчую, що кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей і текстів інших авторів має посилання на відповідне джерело.

_____ Алла ЧЕКАЄВА

ВСТУП

Актуальність теми. Питання формування та зростання доходів бюджетних установ в Україні набуває особливої ваги в умовах хронічної обмеженості бюджетних ресурсів, високого рівня соціальних зобов'язань держави та зростаючих викликів, пов'язаних із забезпеченням обороноздатності, соціальної стабільності та відновлення економіки. Доходи бюджетних установ є не лише фінансовою основою їх функціонування, а й важливим індикатором рівня фінансової спроможності, ефективності управління та адаптивності до змін у зовнішньому середовищі. Від достатності й стабільності доходів безпосередньо залежить якість надання публічних послуг, можливість підтримання матеріально-технічної бази, впровадження інноваційних управлінських рішень і збереження кадрового потенціалу.

Значимість питання доходів бюджетних установ в Україні визначається їх системоутворюючою роллю у фінансовому забезпеченні публічного сектору, впливом на якість і безперервність виконання державних функцій, а також потенціалом для підвищення фінансової автономії та стійкості установ у довгостроковій перспективі. Усвідомлення доходів як активного елементу управління фінансами створює передумови для трансформації бюджетних установ із пасивних споживачів бюджетних коштів у суб'єкти, здатні ефективно використовувати наявні ресурси та формувати додаткову фінансову базу в межах чинного правового поля.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку і контролю фінансових ресурсів підприємств державної форми власності завжди поставали у центрі уваги значної кількості відомих вітчизняних науковців. Вагомий внесок у формування науково-теоретичного і прикладного підґрунтя обліку доходів державних установ зробили такі вчені, як: Безверхий К. В., Бондаренко Н.М., Ларікова Т.В., Лень В.С., Нашкерська М. М., Проданчук В.Г., Сопко В.В., Череп А.В. та інші.

Поряд з тим, виняткові умови та виклики, з якими стикаються сучасні бюджетні установи, зокрема ті, які функціонують у оборонному секторі країни, складні умови, актуалізують доцільність здійснення подальших науково-прикладних досліджень за напрямками удосконалення обліку доходів бюджетних організацій.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і оподаткування «Перспективи розвитку обліку, контролю і оподаткування в умовах трансформації економічних процесів» (номер державної реєстрації 0121U110384).

Метою кваліфікаційно роботи є пошук напрямів удосконалення окремих положень обліку доходів бюджетної установи.

Для досягнення зазначеної мети були визначені наступні завдання:

- систематизація науково-методичних положень бухгалтерського обліку і аналізу доходів бюджетних установ;
- проведення оцінки фінансового стану державної установи;
- характеристика сучасного стану бухгалтерського обліку доходів суб'єкта дослідження;
- аналіз доходів військової частини;
- розробка пропозицій та рекомендацій з подальшого удосконалення обліку доходів бюджетної установи на перспективний період;
- обґрунтування напрямів покращення фінансового забезпечення військових установ.

Об'єктом дослідження у кваліфікаційній роботі виступають процеси бухгалтерського обліку і аналізу доходів бюджетної установи.

Предметом дослідження кваліфікаційної роботи визначено сукупність теоретичних, методичних та прикладних аспектів обліку і аналізу доходів бюджетної установи.

Суб'єктом дослідження є бюджетна установа - військова частина А2153 Одеського району Одеської області.

Період дослідження включає 2022-2024 роки.

Інформаційною базою дослідження виступають Закони України, Постанови Національного банку України, Н(П)СБО, накази Міністерства фінансів України та інші нормативні документи з питань організації бухгалтерського обліку доходів, періодичні видання, що стосуються даної теми, фінансові звіти установи.

Методи дослідження. Методологічним базисом вирішення поставлених у кваліфікаційній роботі завдань є діалектичний метод пізнання, який охоплює загальні і спеціальні прийоми дослідження економічних процесів. В процесі дослідження застосовувалися такі методичні прийоми, як: абстрактно-логічний (при узагальненні результатів наукових досліджень, обґрунтування висновків і пропозицій); історичний (при висвітленні особливостей обліку динаміки доходів бюджетної установи); групування та спостереження (для фіксування процесів, які відбуваються на рівні первинного, зведеного та звітного відображення господарських операцій у системі формування доходів), економіко-статистичний (при аналізі доходів), розрахунково-конструктивний (при обґрунтуванні прогностичних показників доходності бюджетної установи на перспективний період).

Наукова новизна одержаних результатів полягає у доповненні методичного базису організації обліку доходів військової частини відповідно до міжнародних стандартів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні положень і практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і аналізу доходів військової частини.

Апробація матеріалів дослідження. Теоретичні положення і практичні результати кваліфікаційного дослідження оприлюднені на IV Міжнародної науково-практичної конференції «Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації» (м. Суми, Сумський національний аграрний університет, 18 листопада 2025р.).

Публікації. За результатами кваліфікаційного дослідження автором опубліковано 1 наукова праця загальним обсягом 0,2 ум. друк. арк. (публікація у матеріалах науково-практичних конференцій).

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Зміст роботи представлений на 108 сторінках комп'ютерного тексту. Кваліфікаційна робота містить 24 таблиці, 10 рисунків, додатки. Список використаних джерел налічує 72 найменувань, представлених на 8 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ДОХОДІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Економічний зміст та класифікація доходів бюджетних установ

За сучасних умов доходи бюджетних установ розглядаються не лише як пасивний результат бюджетного фінансування, а як активний інструмент фінансового менеджменту, що формує передумови для підвищення самостійності установ у межах чинного законодавства. Раціональне використання та диверсифікація джерел доходів сприяють зменшенню залежності від державного та місцевих бюджетів, підвищують фінансову стійкість і створюють можливості для більш гнучкого реагування на поточні потреби та стратегічні завдання. За таких умов доходи виконують не лише відтворювальну, а й стимулюючу функцію, заохочуючи керівництво бюджетних установ до пошуку внутрішніх резервів зростання та оптимізації фінансових потоків.

Особливого значення проблема доходів бюджетних установ набуває в контексті забезпечення результативності бюджетних видатків. Обмеженість фінансових ресурсів актуалізує необхідність чіткого взаємозв'язку між обсягами залучених доходів і досягнутими соціально-економічними результатами діяльності. У цьому аспекті, як обґрунтовано зазначає Радіонов Ю. Д., доходи виступають базою для формування збалансованої фінансової моделі, яка орієнтована не лише на виконання кошторисних показників, а й на досягнення конкретних цілей та суспільно значущих ефектів. Відтак зростає роль економічно обґрунтованого планування доходів, їх прогнозування та систематичного аналізу як складових ефективного управління бюджетною установою [56].

Категорія «дохід» належить до базових і водночас найбільш дискусійних у науковій економічній літературі, оскільки відображає складну систему економічних відносин, що виникають у процесі створення, розподілу та перерозподілу вартості. У широкому теоретичному розумінні дохід характеризує результат економічної діяльності суб'єкта господарювання або інституції та виступає формою грошового вираження економічних вигод, отриманих упродовж певного періоду. Його сутність полягає не лише у фіксації фінансового результату, а й у відображенні рівня участі суб'єкта в суспільному відтворенні, що зумовлює багатовимірність трактувань цієї категорії.

У науковій економічній літературі сутність і зміст доходів розкриваються крізь призму кількох базових методологічних підходів, кожен з яких акцентує увагу на різних аспектах формування економічної вигоди та результатів діяльності. Систематизація ключових результатів і поглядів цих наукових підходів дозволила визначити ключові трактування доходу, як економічної категорії (табл. 1.1).

Поєднання даних концепцій дозволяє розглядати дохід не лише як результат економічної діяльності, а як багатовимірну категорію, що відображає взаємодію виробничих, ринкових, інституційних і управлінських чинників.

Як показали проведені дослідження, більшість науковців пов'язує категорію «дохід» із комерційною діяльністю бізнес-суб'єктів, яка приносить економічну вигоду у вигляді виручки від реалізації продукції (Додаток А).

У зв'язку з цим, більш універсальним та широким підходом, на нашу думку, є обліково-фінансовий науковий підхід, який здебільшого визначає дохід з позицій потенціалу створення вигод. У межах бухгалтерського обліку дохід розглядається як економічна категорія, пов'язана з надходженням або збільшенням вартості активів, що виникає в результаті реалізації товарів і надання послуг. Такої позиції дотримуються, зокрема, Мардус Н.Ю. [29, с. 204], Колєватова А.В., Колєватов А.С. [21], Гайдучок Т.,

Вітер С., Гданська Ю. [9, с. 118], акцентуючи увагу на прирості ресурсів як ключовій ознаці формування доходу. Зазначений підхід є найбільш поширеним у наукових дослідженнях, оскільки, на відміну від концепцій продукту чи вибуття, він ґрунтується на можливості кількісного вимірювання доходу через грошову оцінку активів. Саме це забезпечує його узгодженість із усталеною практикою бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Відповідно до концепції приросту, дохід визначається як результат збільшення активів суб'єкта господарювання або зменшення його зобов'язань перед кредиторами, що виникає в процесі виробництва та постачання продукції, надання послуг чи здійснення інших операцій, пов'язаних з основною діяльністю.

Таблиця 1.1

Основні наукові підходи до визначення сутності і значення «доходу», як економічної категорії

Науковий підхід та його основні представники	Сутність та значення доходу
Класичний політико-економічний підхід (А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс)	Дохід розглядається як частина створеної вартості, що формується у процесі виробництва та розподіляється між власниками факторів виробництва у вигляді заробітної плати, прибутку та ренти.
Неокласичний підхід (А. Маршалл, Дж. Б. Кларк і В. Парето)	Дохід трактується як результат граничної продуктивності факторів виробництва, а його величина визначається співвідношенням попиту та пропозиції на відповідні ресурси. Неокласична теорія переносить акцент з процесу створення вартості на механізми ринкового ціноутворення та індивідуального вибору, розглядаючи дохід як економічну винагороду за використання ресурсів. чинників.
Інституціональна економічна школа (Т. Веблен, Дж. Коммонс, Д. Норт)	Дохід розглядається як результат дії не лише економічних, а й правових, соціальних і політичних інститутів. Формування доходів пов'язується з правами власності, контрактними відносинами, нормами та правилами, що регулюють економічну поведінку суб'єктів.
Обліково-фінансовий підхід	Дохід визначається як збільшення економічних вигод у формі надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу

Джерело: складено автором за даними: [4, 9, 20, 22,23,68,69]

Безверхий К. В. доходами підприємства визнає збільшення економічних вигод протягом звітного періоду внаслідок надходження активів і/або

підвищення їх вартості, і/або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу організації, за винятком внесків власників [3, с. 115].

Трактування доходів державних підприємств має низку принципових відмінностей від класичних підходів, у межах яких дохід ототожнюється передусім із виручкою від реалізації продукції, робіт або послуг. Класичне розуміння доходу сформувалося в умовах функціонування ринкових суб'єктів, основною метою діяльності яких є максимізація прибутку, а тому виручка від реалізації виступає ключовим показником оцінки результативності та ефективності господарської діяльності. У такому форматі дохід розглядається як безпосередній фінансовий результат обміну, що виникає внаслідок реалізації товару на ринку та відображає ринкове визнання створеної вартості [10, с. 724].

Як відмічає Іванков В.М. доходи державних підприємств формуються в специфічному інституційному середовищі, де економічні цілі тісно поєднуються з виконанням суспільно значущих функцій. Діяльність таких підприємств спрямована не лише на отримання фінансового результату, а й на забезпечення стратегічних потреб держави, стабільності окремих галузей та доступності певних видів послуг для населення [16, с. 274]. У зв'язку з цим дохід державного підприємства не може бути зведений виключно до виручки від реалізації, оскільки він включає ширший спектр надходжень, що виникають як у результаті господарської діяльності, так і внаслідок участі держави у фінансовому забезпеченні виконання делегованих функцій.

Як зауважує Ларікова Т.В., дохід державних установ за своєю економічною сутністю є сукупністю фінансових ресурсів, що надходять у розпорядження установи в межах визначених законодавством повноважень і формуються з метою забезпечення виконання нею публічних функцій та завдань [25, с. 185]. На відміну від суб'єктів підприємницької діяльності, дохід державних установ не спрямований на отримання прибутку, а виступає фінансовою основою безперервного та результативного надання суспільно

значущих послуг, реалізації державних програм і підтримання належного рівня функціонування публічного сектору.

Як справедливо акцентує увагу Лень В.С., у системі державних установ дохід відображає не ринкове визнання створеної вартості, а процес цільового залучення та використання фінансових ресурсів відповідно до бюджетних призначень і встановлених фінансових нормативів. Його формування зумовлене поєднанням бюджетного фінансування та інших дозволених джерел надходжень, що визначаються специфікою діяльності установи й характером виконуваних нею функцій [28, с. 309]. За таких умов дохід набуває рис інституційно регламентованої категорії, тісно пов'язаної з бюджетною політикою держави та механізмами публічних фінансів.

Ми цілком поділяємо думку Соловйової Н. В., яка дохід державних установ розглядає як специфічну економічну категорію публічного сектору, що поєднує ознаки фінансового ресурсу, інструменту бюджетного регулювання та показника фінансової спроможності установи в межах виконання нею визначених державою функцій [61, с. 135].

Особливості доходів у бюджетній сфері також тісно пов'язані зі специфікою функцій, які вони виконують. Хмелюк А. і Донських Н. серед основних функцій відокремлює забезпечувальну функцію, яка полягає у створенні матеріальної та фінансової основи для виконання установою покладених на неї державою завдань (доходи дозволяють здійснювати оплату праці персоналу, підтримувати належний рівень матеріально-технічного забезпечення, оплачувати комунальні та інші поточні витрати тощо) [65, с. 208].

Не менш вагомими постають також регулююча та стимулююча функції доходів бюджетних організацій. Вони, відповідно, проявляються через механізм фінансування держава впливає на пріоритети діяльності установи та обсяг її виконуваних завдань та мотивацію до раціонального використання ресурсів і пошуку внутрішніх резервів для підвищення фінансової самостійності [67, с. 93].

У системі державних підприємств дохід тісно пов'язаний із процесами перерозподілу фінансових ресурсів, зокрема через сплату обов'язкових відрахувань до бюджету, отримання фінансової підтримки або компенсацій. Це зумовлює необхідність розглядати дохід не лише як показник результату реалізації, а як елемент складної фінансової моделі, що відображає взаємодію держави та підприємства в межах єдиного публічного сектору. Ознайомлення з сучасними методичними підходами до трактування змісту та сутності доходів державних установ дозволили відокремити їх специфічні ознаки (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Специфічні характеристики категорії «дохід» у бюджетних установах

Джерело: складено автором за [4, 10, 14, 67]

Таким чином, дохід державних установ доцільно розглядати як специфічну економічну категорію публічного сектору, що поєднує ознаки

фінансового ресурсу, інструменту бюджетного регулювання та показника фінансової спроможності установи в межах виконання нею визначених державою функцій.

Основні ознаки доходів бюджетних установи пов'язані з джерелами та способами їх утворення. Джерела формування доходів державних установ визначаються специфікою їх функціонування в системі публічних фінансів та поєднанням бюджетного механізму з обмеженими елементами самостійного залучення фінансових ресурсів. Ключову роль у формуванні доходної бази таких установ відіграють кошти бюджету, які надаються з метою забезпечення виконання покладених на них державних функцій. Бюджетне фінансування виступає базовим і найбільш стабільним джерелом доходів, що забезпечує покриття основних видатків та підтримання належного рівня діяльності установи відповідно до затверджених кошторисів.

Поряд із бюджетними асигнуваннями, як зазначає Левадський І. [26], важливе значення мають власні надходження державних установ, які формуються в межах дозволеної законодавством діяльності та не суперечать їх публічному призначенню. Такі доходи виникають у результаті надання платних послуг, виконання робіт, реалізації окремих видів продукції або використання майна, що перебуває у державній власності та закріплене за установою. Власні надходження не мають самостійного ринкового характеру, оскільки їх обсяги, напрями використання та порядок обліку чітко регламентуються бюджетним законодавством і перебувають під контролем держави.

Окремим джерелом доходів державних установ Радіонов Ю. Д. називає трансферти, гранти та інші цільові надходження, що надаються для реалізації визначених програм або заходів [56]. Такі ресурси, як правило, мають тимчасовий і цільовий характер та спрямовуються на виконання конкретних завдань, що відповідають державним або суспільним інтересам. Їх залучення розширює фінансові можливості установ, водночас посилюючи вимоги до прозорості, звітності та ефективності використання коштів.

Джерело формування доходів бюджетних установ також відіграє центральну роль у їх класифікації. Класифікація доходів бюджетних установ є необхідною складовою управлінського та фінансового аналізу, оскільки вона визначає структуру надходжень, їх економічну природу і законодавчо встановлені обмеження у використанні.

У науковій літературі доходи бюджетних установ традиційно поділяють на доходи, що формуються за рахунок бюджетних коштів, та власні надходження, отримані від здійснення окремих дозволених видів діяльності [67, с. 82]. Як зауважує Соловйова Н. В., бюджетні доходи забезпечують покриття основних функціональних потреб установи та формуються на основі кошторисного фінансування відповідно до затверджених лімітів [61, с. 135].

Скоморохова С.Ю. і Бондарчук С.А. доходи бюджетних установ поділяють на дві базові групи: доходу загального фонду бюджету та доходи спеціального фонду бюджету [58]. Як показали результати огляду наукових джерел, більшість авторів поділяють такий методичний підхід до їх класифікації.

Власні надходження бюджетних установ відображають можливість установи самостійно залучати фінансові ресурси в межах законодавчо встановлених повноважень і використовувати їх для реалізації цільових завдань [69, с. 94].

Окрім цих ознак, до класифікації доходів Височан О. включає також трансфери та цільові надходження, що надходять із державного або місцевого бюджету, а також гранти й інші цільові фінансові ресурси. Їх специфіка полягає у суворій цільовій спрямованості та обмеженому праві використання, що забезпечує реалізацію конкретних програм і заходів, визначених державою або розпорядником коштів. Така категорія доходів виконує не лише забезпечувальну, а й регулюючу функцію, стимулюючи виконання визначених державою пріоритетів. Таким чином, сучасна класифікація доходів бюджетних установ України поєднує три основні групи

надходжень: бюджетні кошти, власні доходи та цільові ресурси, та відображає їх економічну природу, джерела формування та функціональне призначення.

Доходи бюджетних установ відіграють ключову роль у формуванні їх фінансового результату, що визначає загальну фінансову стійкість, ефективність використання ресурсів та здатність виконувати покладені на установу функції. На відміну від комерційних організацій, де фінансовий результат насамперед вимірюється прибутком або збитком, у бюджетних установах фінансовий результат формується через співвідношення обсягу доходів і видатків, що часто характеризується поняттям профіциту або дефіциту кошторису. Профіцит свідчить про наявність додаткових фінансових ресурсів, що можуть бути спрямовані на розширення діяльності, модернізацію матеріальної бази або реалізацію нових програм, тоді як дефіцит вказує на нестачу коштів для повного виконання поставлених завдань. Особливого значення доходи набувають у процесі оцінки фінансової дисципліни та ефективності управління організацій бюджетного сектору. Крім того, доходи формують основу для фінансового планування та прогнозування. Встановлення очікуваних обсягів доходів дозволяє розробляти збалансовані кошториси, визначати пріоритети видатків та оцінювати потенційні ризики дефіциту. У цьому контексті дохід виступає не лише джерелом покриття поточних витрат, а й індикатором фінансової спроможності установи забезпечити виконання своїх функцій у середньо- та довгостроковій перспективі. Таким чином, доходи бюджетних установ виступають ключовим елементом фінансової системи публічного сектору, забезпечуючи не лише фінансову підтримку діяльності, а й реалізацію державної політики, контроль ефективності використання ресурсів та досягнення стратегічних цілей суспільного значення.

1.2. Науково-правові засади бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ

Облік доходів бюджетних установ відіграє ключову роль у системі управління державними фінансами України, оскільки забезпечує прозорість формування фінансових ресурсів, дотримання принципів цільового та ефективного використання бюджетних коштів, а також підзвітність розпорядників бюджетних асигнувань перед державою і суспільством. Належна організація обліку доходів створює інформаційну базу для фінансового планування, контролю виконання кошторисів, оцінювання фінансової стійкості установи та прийняття обґрунтованих управлінських рішень в умовах обмеженості бюджетних ресурсів.

Бухгалтерський облік доходів бюджетних установ має подвійну природу, що визначає його методологічну складність: з одного боку, доходи виступають як об'єкт бухгалтерського обліку, який підлягає точному і достовірному відображенню у фінансовій документації установи; з іншого - вони є невід'ємним елементом обліку виконання бюджету, який використовується для контролю над надходженням і цільовим призначенням фінансових ресурсів. Як зауважують Гільорме Т.В. та Лень А.В. [10, с. 726], така подвійність зумовлює необхідність окремих методичних підходів і стандартів, що враховують специфіку публічно-правового характеру діяльності бюджетних установ, а також встановлюють взаємозв'язок бухгалтерського і бюджетного обліку доходів у системі державних фінансів.

У науковій літературі сутність доходів бюджетних установ залишається предметом дискусій. Дослідники по-різному трактують їх як економічну категорію та як елемент фінансових ресурсів, що надходять у межах бюджетного фінансування, або як облікову величину для оцінки виконання кошторисів. Відсутність єдиного підходу підкреслює потребу подальшого розвитку методології обліку доходів, спрямованої на узгодження наукових концепцій із практичними потребами державного управління та фінансового

контролю. Таке поєднання науково-теоретичного осмислення та правового регулювання створює основу для удосконалення процедур обліку та підвищення його аналітичної і управлінської цінності.

З урахуванням специфіки функціонування бюджетних установ в Україні основні завдання бухгалтерського обліку доходів науковці розкривають через такі взаємопов'язані напрями:

- забезпечення повноти та достовірності обліку доходів, що передбачає правильне визнання, оцінку та відображення всіх надходжень у розрізі джерел їх формування, загального і спеціального фондів бюджету;

- дотримання вимог бюджетного та бухгалтерського законодавства, зокрема норм Бюджетного кодексу України та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [4, с. 65];

- контроль за своєчасністю та законністю надходження доходів, включаючи перевірку правильності їх нарахування, повноти зарахування на відповідні рахунки та цільового використання [3, с. 81];

- інформаційне забезпечення фінансового планування, що полягає у формуванні облікових даних для складання та коригування кошторисів, прогнозування обсягів доходів і визначення фінансових можливостей установи;

- формування достовірної фінансової та бюджетної звітності, необхідної для внутрішнього управління, зовнішнього контролю та прийняття управлінських рішень;

- створення аналітичної бази для оцінки ефективності діяльності бюджетної установи, виявлення резервів зростання доходів та посилення фінансової дисципліни [28, с. 346].

Основними положенням, яке регламентує облік доходів бюджетних установ є НП(С)БОДС 124 «Доходи», відповідно до якого доходами є збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу; витратами є

зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [42].

Серед інших нормативно-правових актів, які встановлюють вимоги до порядку здійснення бухгалтерського обліку доходів у бюджетних установах України, важливого значення мають:

1) Бюджетний кодекс України - встановлює загальні правові засади бюджетної системи, порядок формування та виконання бюджетів, включно з надходженням і врахуванням доходів бюджетних установ, а також принципи бюджетної дисципліни, планування та виконання бюджету [6];

2) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [53];

3) План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі – визначає класифікацію і спосіб відображення господарських операцій, у тому числі операцій із доходами бюджетних установ [51];

4) Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ – визначає форми та правила складання звітності, де доходи відображаються у встановленому форматі;

5) Нормативні документи Державної казначейської служби України з обліку виконання бюджетів - регламентують технологію обліку доходів і видатків бюджетних коштів у межах казначейської системи.

Як зауважує Зозуля П., облік доходів державних установ в Україні має здійснюватися на основі системи принципів, що забезпечують його методологічну цілісність, правову визначеність та практичну придатність для управління бюджетними ресурсами [15]. Ізмайлов Я. [17, с. 36] базовим вважає принцип законності, який передбачає визнання та відображення доходів виключно в межах чинного бюджетного й бухгалтерського законодавства та відповідно до затверджених повноважень установи (рис. 1.2).

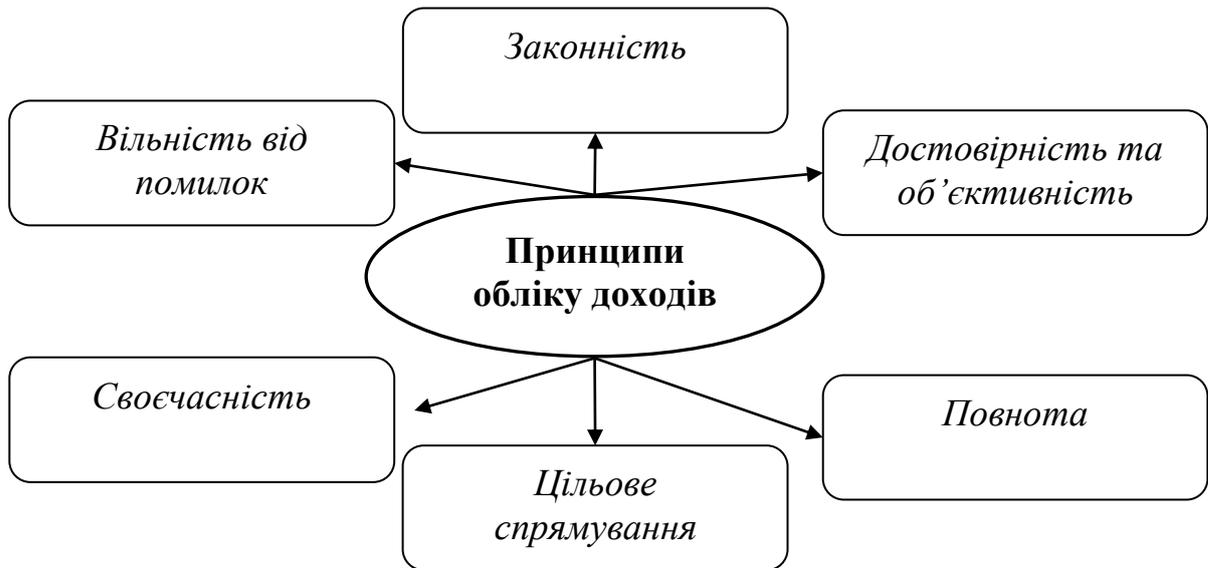


Рис. 1.2. Принципи обліку доходів бюджетних установ

Джерело: систематизовано автором за даними: [15,17, 3,4, 28]

Не менш важливим Меліхова Т. О., Синиця Ю. С. і Зайченко Д. Р. називають принцип достовірності та об'єктивності, що зумовлює необхідність точного вимірювання доходів, їх підтвердження первинними документами та недопущення викривлення облікової інформації. Принцип повноти вимагає відображення в обліку всіх надходжень незалежно від джерел їх формування та форми отримання, з чітким розмежуванням доходів загального і спеціального фондів. Принцип цільового спрямування доходів бюджетних установ забезпечує їх використання відповідно до бюджетних призначень і функціонального призначення установи. Водночас принцип своєчасності орієнтує облік на оперативне визнання доходів у тому звітному періоді, в якому вони виникають, що є необхідною умовою ефективного фінансового контролю [32]. Сукупність зазначених принципів формує методологічну основу обліку доходів державних установ та сприяє підвищенню прозорості, підзвітності й результативності управління публічними фінансами.

Доходи, як об'єкт бухгалтерського обліку бюджетних (державних) установ, являють собою сукупність грошових та інших надходжень, що

виникають у процесі виконання установою покладених на неї функцій і призводять до збільшення її фінансових ресурсів у межах відповідного бюджетного періоду. У системі бухгалтерського обліку доходи розглядаються не лише як результат надходження коштів, а як економічна категорія, що відображає процес формування ресурсної бази установи за рахунок бюджетних асигнувань, власних надходжень та інших джерел, передбачених законодавством. Цілком обґрунтованою є думка Орехової А.І. і Толстошеєвої В.С., що як об'єкт бухгалтерського обліку, доходи характеризуються чіткою правовою регламентацією, цільовим призначенням і обмеженістю у використанні, що зумовлює необхідність їх детальної ідентифікації, класифікації та контролю [46, с. 142]. Відображення доходів у бухгалтерському обліку забезпечує формування достовірної інформації про обсяги та структуру фінансових надходжень, створює підґрунтя для планування, аналізу й оцінювання ефективності діяльності бюджетної установи та виконання нею бюджетних зобов'язань.

Як об'єкт бухгалтерського обліку, доходи бюджетних підприємств мають суттєві відмінності від господарюючих суб'єктів комерційного характеру. Ці відмінності є принциповими і зумовлені різною економічною природою діяльності бюджетних установ і комерційних підприємств в Україні. Передусім, мета формування доходу істотно відрізняється: для бюджетних установ доходи спрямовані на забезпечення виконання державних або суспільно значущих функцій і не мають на меті отримання прибутку, тоді як у комерційних підприємств дохід є основним джерелом формування фінансового результату (табл. 1.1.).

У сучасній практиці ведення бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ в Україні існує низка суттєвих недоліків, які обмежують його аналітичну цінність та ефективність управління фінансовими ресурсами. Як наголошують Меліхова Т. О., Синиця Ю. С., Зайченко Д. Р., спостерігається жорстка прив'язка обліку доходів до кошторисів і бюджетних періодів, що

знижує гнучкість відображення операцій і не завжди дозволяє адекватно враховувати економічну сутність надходжень [32].

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика доходів бюджетних та комерційних підприємств

Критерій порівняння	Бюджетні установи	Бізнес-суб'єкти комерційного характеру
Мета формування доходу	Забезпечення виконання державних і суспільних функцій; дохід не спрямований на отримання прибутку	Формування прибутку та зростання вартості підприємства (бізнесу)
Економічна сутність доходу	Фінансові ресурси, що надходять у межах бюджетних призначень та власних надходжень, визначених законодавством	Виручка від реалізації продукції, робіт і послуг, що компенсує витрати та формує фінансовий результат
Нормативно-правове регулювання обліку	Бюджетний кодекс України, НП(С)БО в державному секторі, нормативні акти Міністерства Фінансів України	НП(С)БО або МСФЗ, податкове законодавство
Порядок визнання доходів	Жорстко регламентований бюджетним періодом, кошторисом і цільовим призначенням надходжень	ґрунтується на принципі нарахування та передачі ризиків і вигід
Цільовий характер доходів	Має обов'язкове цільове призначення; доходи обліковуються за загальним і спеціальним фондами	Цільові обмеження відсутні, за винятком окремих видів фінансування
Зв'язок із фінансовим результатом	Доходи не формують прибуток; результатом є виконання кошторису	Доходи безпосередньо впливають на фінансовий результат (прибуток або збиток)
Роль у системі управління	Інформаційна база для контролю бюджетної дисципліни та ефективності використання коштів	Інструмент оцінки ефективності діяльності та рентабельності бізнесу
Ступень державного регулювання	Високий рівень регламентації та казначейського контролю	Переважно внутрішній та податковий контроль

Джерело: Складено автором за [3,10]

Інші науковці до даного аспекту додають недосконалість диференційованої класифікації доходів, зокрема за типом операцій, що ускладнює аналітичну роботу та обмежує можливості для порівняння з міжнародними практиками [56]. Значна частина науковців поширеною вважають проблему неповної автоматизації обліку та недостатнього використання сучасних інформаційних систем, що призводить до зростання ручної облікової роботи, підвищує ризик помилок і затримок у формуванні звітності. Суттєвим національним недоліком практики обліку доходів бюджетних установ також можна назвати є обмежену прозорість та порівнянність фінансової інформації, особливо в контексті інтеграції з міжнародними стандартами, що ускладнює зовнішній контроль і оцінку ефективності використання ресурсів [65, с. 209]. Також має місце недостатній рівень методичної підтримки і навчання працівників, відповідальних за облік доходів, що негативно впливає на достовірність та своєчасність відображення фінансових операцій.

Сучасний розвиток бухгалтерського обліку в державному секторі України активно орієнтується на гармонізацію національних стандартів із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS). Такий підхід спрямований на підвищення прозорості, порівнянності та достовірності фінансової інформації про доходи бюджетних установ, що є необхідним для інтеграції української системи державного обліку у світовий інформаційний простір. Гармонізація передбачає адаптацію методів визнання, оцінки та класифікації доходів до принципів, закріплених у міжнародних стандартах, одночасно враховуючи специфіку публічно-правового характеру діяльності державних установ та особливості національного бюджетного законодавства. Науково-методичний аспект такої інтеграції полягає в тому, що впровадження міжнародних стандартів сприяє підвищенню аналітичної цінності облікових даних, створює основу для порівняльного аналізу ефективності використання фінансових ресурсів та

посилює довіру суспільства до результатів управління бюджетними доходами.

Як визначає Ларікова Т.В. [24, с. 102], на сучасному етапі облік доходів бюджетних установ України за національними положеннями (НП(С)БО для державного сектору) і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS) має суттєві відмінності, зумовлені різницею методологічних підходів і цільових орієнтирів обліку. По-перше, НП(С)БО орієнтовані передусім на контроль за цільовим використанням бюджетних коштів та забезпечення виконання кошторису, тоді як IPSAS акцентують увагу на економічній сутності операцій та наданні достовірної, порівнянної фінансової інформації для широкого кола користувачів. По-друге, у міжнародних стандартах доходи чітко поділяються на exchange transactions (операції обміну) і non-exchange transactions (необмінні надходження), що дозволяє відокремлювати доходи, отримані в результаті господарської діяльності, від доходів, що надаються безоплатно державою або іншими суб'єктами, тоді як НП(С)БО класифікація базується на фондах бюджету та джерелах надходження, без такого поділу. По-третє, принципи визнання та оцінки доходів за IPSAS ґрунтуються на ймовірності отримання економічних вигод та їх достовірної оцінки, що надає більшу гнучкість і дозволяє відображати економічну реальність, тоді як національні стандарти жорстко прив'язані до кошторису та бюджетного періоду, що обмежує можливості аналітичного обліку доходів. Нарешті, міжнародні стандарти надають більший акцент на порівнянність фінансової звітності, що є важливим для оцінки ефективності використання ресурсів та інтеграції у міжнародний фінансовий простір, тоді як українські НП(С)БО спрямовані на внутрішній державний контроль і підзвітність перед державою та суспільством.

Враховуючи зазначені відмінності між національними стандартами та міжнародними практиками обліку доходів, перспективним напрямком розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі України Бардаш С., Шаповалова В., Пашкова А. називають поступову уніфікацію та

гармонізацію стандартів з IPSAS. Це передбачає адаптацію методів визнання, оцінки та класифікації доходів до міжнародних принципів, одночасно зберігаючи специфіку публічно-правового характеру діяльності бюджетних установ і вимоги національного бюджетного законодавства. Науково-методичною основою такого процесу є визначення оптимального співвідношення між контрольними функціями бюджету та економічною сутністю операцій, а також впровадження єдиних підходів до класифікації доходів, оцінки їх достовірності та звітності [2, с. 23]. Реалізація цих напрямків дозволить підвищити прозорість, порівнянність і аналітичну цінність облікової інформації, зміцнити фінансову дисципліну та сприяти інтеграції української системи державного обліку у міжнародний фінансовий простір.

Подолання зазначених недоліків вимагає комплексного підходу, що поєднує науково-методичну модернізацію обліку, вдосконалення нормативно-правового регулювання та практичну реалізацію сучасних інформаційних технологій. Серед ключових напрямків можна виділити: адаптацію національних стандартів до принципів IPSAS, що забезпечить порівнянність і аналітичність облікових даних; вдосконалення класифікації доходів, включно з поділом на обмінні та необмінні операції, що дозволить точніше відображати економічну сутність надходжень; розширення автоматизації облікових процесів та використання електронних систем, що підвищить оперативність і достовірність інформації; а також підвищення кваліфікації працівників бюджетних установ і створення методичних рекомендацій, спрямованих на уніфікацію підходів до відображення доходів у звітності. Реалізація цих напрямків сприятиме підвищенню прозорості та ефективності використання фінансових ресурсів держави, зміцненню фінансової дисципліни та формуванню надійної інформаційної бази для управлінських і контрольних рішень.

1.3. Методологічні засади аналізу доходів бюджетних організацій

Аналіз доходів бюджетних установ є одним із ключових інструментів управління їх фінансово-господарською діяльністю, оскільки саме доходи формують ресурсну основу для виконання покладених на такі установи державних і суспільних функцій. В умовах обмеженості бюджетних ресурсів України та зростання вимог до ефективності використання публічних коштів значимість аналізу доходів істотно зростає. Такий¹ аналіз дає змогу не лише оцінити фактичний рівень фінансового забезпечення діяльності установи, а й визначити ступінь її фінансової стійкості та залежності від окремих джерел фінансування. Як справедливо зауважує Заросило А. П., аналіз доходів бюджетних організацій виконує не лише обліково-аналітичну, а й стратегічну функцію в системі управління, сприяючи підвищенню якості фінансових рішень, раціональному використанню публічних ресурсів та зміцненню фінансової дисципліни бюджетних установ у цілому [14, с. 205].

Головною метою аналізу доходів бюджетних установ Іванков В.М. називає формування об'єктивної та всебічної оцінки процесу надходження фінансових ресурсів у розрізі джерел, обсягів і динаміки з метою забезпечення ефективного управління діяльністю установи та підвищення результативності використання бюджетних коштів [16, с. 274]. Досягнення цієї мети передбачає не лише фіксацію фактичних показників доходів, а й виявлення закономірностей їх формування, ступеня відповідності запланованим кошторисним призначенням та реальним потребам бюджетної установи.

У межах реалізації зазначеної мети аналіз доходів бюджетних установ спрямований на розв'язання комплексу взаємопов'язаних завдань, серед яких ключове місце займають [18, с. 121]:

– оцінка загального обсягу доходів бюджетної установи та його відповідності затвердженим кошторисним призначенням за звітний період;

- аналіз структури доходів у розрізі загального та спеціального фондів бюджету з метою визначення ролі окремих джерел фінансування у забезпеченні діяльності установи;
- дослідження динаміки доходів у часі для виявлення тенденцій їх зміни, стабільності надходжень та впливу зовнішніх і внутрішніх факторів;
- перевірка повноти та своєчасності надходження доходів, а також рівня виконання планових показників доходної частини кошторису;
- оцінка рівня фінансової залежності бюджетної установи від бюджетного фінансування та визначення значущості власних надходжень у формуванні її фінансових ресурсів [50, с. 36];
- виявлення внутрішніх резервів зростання доходів, у тому числі за рахунок підвищення ефективності використання майна, розвитку платних послуг та удосконалення організації фінансово-господарської діяльності;
- оцінка впливу обсягу та структури доходів на фінансову стійкість бюджетної установи та можливість забезпечення виконання нею покладених функцій;
- формування аналітичної інформації для обґрунтування управлінських рішень щодо планування, прогнозування та оптимізації доходів бюджетної установи.

Для інформативності, коректності та правильності проведення аналізу доходів бюджетних організацій виключне значення має кількість і якість вихідних даних. Серед основних інформаційних джерел, які використовуються у процесі аналізу, вагоме значення мають: 1) затвержені кошториси бюджетної установи та довідки про зміни до кошторису, які відображають планові обсяги доходів за загальним і спеціальним фондами; 2) плани асигнувань загального фонду бюджету та план використання бюджетних коштів, що характеризують фінансове забезпечення діяльності установи в межах бюджетного періоду; 3) бухгалтерська (фінансова) звітність бюджетної установи, складена відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема

звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів та примітки до фінансової звітності; 4) бюджетна звітність, яка містить інформацію про фактичні надходження доходів, у тому числі звіт про надходження та використання коштів загального фонду, а також звіт про надходження і використання коштів спеціального фонду; 5) дані бухгалтерського обліку за рахунками класів доходів та доходів обмінних і необмінних операцій, сформовані на підставі реєстрів синтетичного й аналітичного обліку; 6) первинні облікові документи, що підтверджують факт і обсяг надходження доходів, зокрема платіжні доручення, виписки органів Казначейства, договори, акти наданих послуг та інші документи відповідно до характеру джерел доходів; 7) інформація органів Державної казначейської служби України щодо руху коштів на реєстраційних та спеціальних рахунках бюджетних установ; 8) нормативно-правові акти, що регулюють порядок формування та обліку доходів бюджетних установ, включаючи Бюджетний кодекс України, підзаконні нормативні документи та методичні рекомендації; 9) аналітичні та внутрішні управлінські матеріали бюджетної установи, зокрема внутрішні звіти, пояснювальні записки та результати попередніх аналітичних досліджень [50, 58,61].

Сучасні умови функціонування бюджетних установ України істотно впливають на характер та зміст методики аналізу їх доходів, зумовлюючи необхідність її адаптації до динамічного, ризикованого та ресурсно обмеженого середовища. Тривалий воєнний стан, нестабільність макроекономічних показників, трансформація бюджетної політики та посилення вимог до прозорості використання публічних коштів формують нові виклики для системи фінансового управління в державному секторі, що безпосередньо відображається на аналітичних підходах до оцінки доходів бюджетних установ [56].

У сучасній практиці аналіз доходів набуває більш прикладного та управлінського характеру, оскільки його результати мають забезпечувати не лише контроль за виконанням кошторису, а й оперативну підтримку

управлінських рішень. Це зумовлює зростання ролі аналізу виконання планових показників у короткостроковому розрізі, оцінки регулярності та прогнозованості надходжень, а також ідентифікації ризиків недоотримання доходів (рис. 1.3). В умовах нерівномірності бюджетного фінансування та зростання значущості спеціального фонду методика аналізу доходів дедалі більше орієнтується на дослідження структури надходжень і визначення ступеня фінансової залежності установи від окремих джерел.

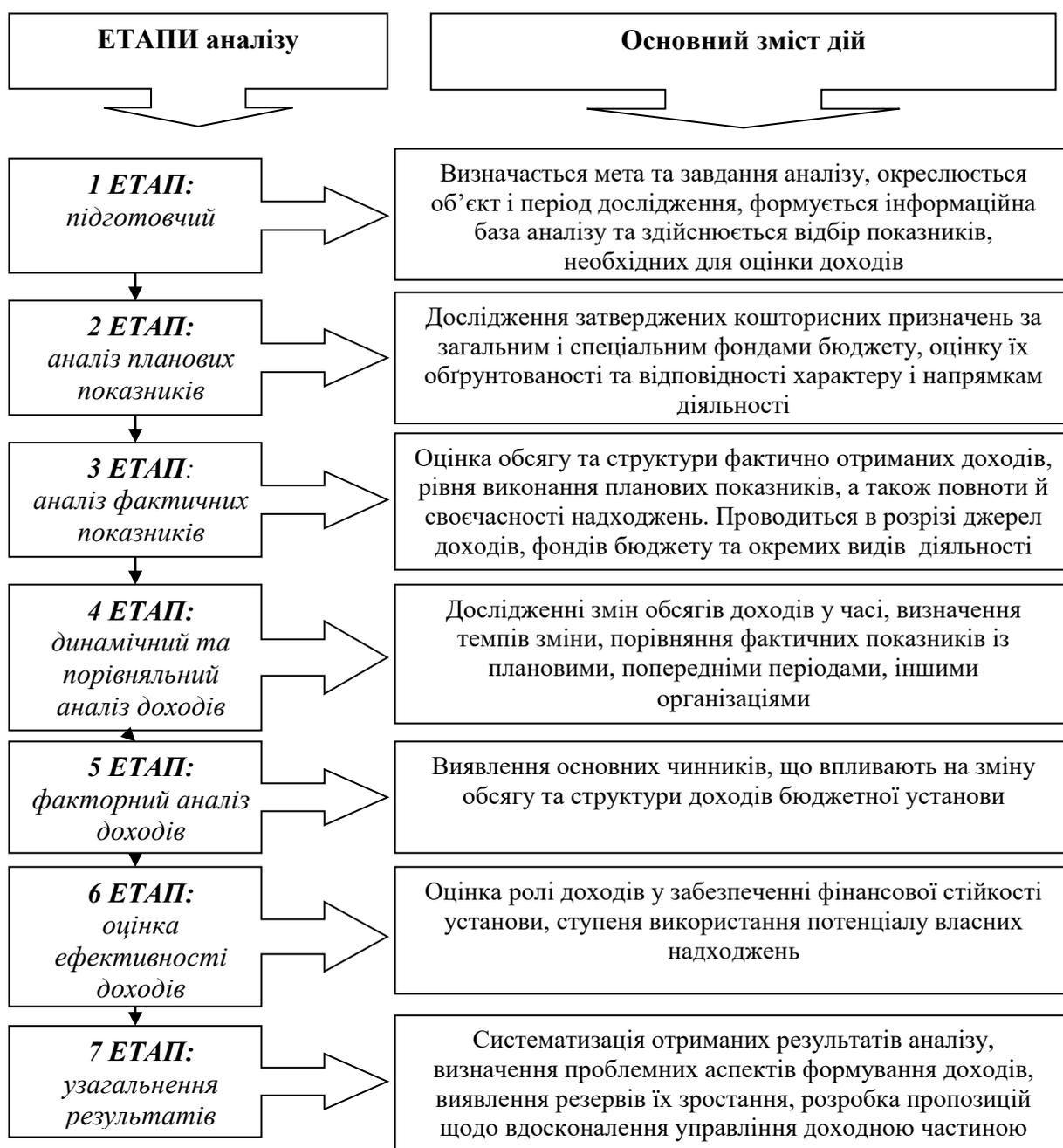


Рис. 1.3. Основні етапи аналізу доходів бюджетної організації

Джерело: систематизовано автором за даними [14,16,16]

Серед найбільш поширених методів і методичних прийомів основних методів здійснення аналізу доходів бюджетних установ, науковці відмічають: порівняльний метод, горизонтальний аналіз даних (дає змогу дослідити динаміку доходів у часі, визначити абсолютні та відносні зміни показників і встановити тенденції їх розвитку); вертикальний аналіз (спрямований на оцінку структури доходів і визначення питомої ваги окремих джерел у загальному обсязі фінансових надходжень бюджетної установи). Кемарська Л. Г. до їх сукупності додає метод коефіцієнтів, метод узагальнення та систематизації та економіко-логічний метод, що враховує специфіку діяльності бюджетних установ та конкретні умови їх функціонування [18, с. 120].

Сучасні умови та практика діяльності бюджетних установ України формують методику аналізу їх доходів як гнучкий, багатокomпонентний інструмент управління, орієнтований на своєчасне виявлення проблем, мінімізацію фінансових ризиків і підвищення ефективності використання обмежених бюджетних ресурсів. Такий підхід, на думку Шинкаренко О. М., Мичак Н. О., підсилює аналітичну цінність аналізу доходів і перетворює його на важливий елемент системи фінансового менеджменту в державному секторі [70].

Військові установи, як бюджетні організації, функціонують у найбільш регламентованому та чутливому до зовнішніх умов сегменті державного сектору. Специфіка діяльності військових частин визначає особливий характер формування їх доходів, що, своєю чергою, зумовлює відмінності в підходах до їх аналізу порівняно з іншими бюджетними установами [1, с. 63].

Аналіз доходів військових частин характеризується домінуванням бюджетних асигнувань загального фонду як основного джерела фінансового забезпечення, що обмежує можливості диверсифікації доходів і підсилює значення оцінки повноти та своєчасності бюджетного фінансування. У таких умовах аналітичний акцент зміщується з пошуку альтернативних джерел надходжень на контроль виконання затверджених кошторисних призначень,

стабільність фінансового забезпечення та відповідність обсягів доходів фактичним потребам військової частини.

Важливою особливістю аналізу доходів військових частин є підвищені вимоги до точності, регламентованості та конфіденційності інформації, що обмежує коло доступних аналітичних даних і зумовлює використання внутрішньої звітності та казначейських даних як основних інформаційних джерел. Це впливає на методику аналізу, яка має бути адаптованою до нормативних обмежень і спрямованою на внутрішні управлінські потреби, а не лише на публічну фінансову оцінку.

Крім того, аналіз доходів військових частин здійснюється в умовах підвищеної залежності від змін бюджетної політики та пріоритетів держави у сфері оборони. Це зумовлює необхідність регулярного моніторингу динаміки фінансування, оцінки рівня його достатності та виявлення ризиків фінансових розривів, які можуть негативно впливати на виконання бойових і забезпечувальних завдань.

Основним джерелом формування доходів бюджетних установи сектору оборони України є бюджетне фінансування. Фінансове забезпечення воєнного сектору України в сучасних умовах набуває стратегічного значення - обсяги та стабільність надходження бюджетних ресурсів визначають спроможність держави підтримувати обороноздатність, безперервність функціонування військових частин і виконання ними покладених завдань. З огляду на зростання ролі оборонних видатків у структурі державного бюджету, підвищується потреба в системному аналізі доходної бази підприємств воєнного сектору, що дозволяє оцінити достатність їхнього фінансового забезпечення, його динаміку та відповідність поточним і перспективним потребам оборони. У цьому контексті особливої актуальності набуває дослідження змін обсягів доходів, їх структури та тенденцій формування, як аналітичної основи для подальшої оцінки ефективності фінансового управління у воєнному секторі.

Потенціал фінансування сфери оборони України сьогодні визначається комплексом економічних, політичних і нормативних чинників. До основних факторів належать обсяги державного бюджету та пріоритети бюджетної політики, що формують ресурсну базу для оборонних видатків; макроекономічна стабільність і рівень наповнення бюджету податковими та іншими доходами; законодавчо-нормативне регулювання фінансування оборонного сектору, включаючи Бюджетний кодекс України та спеціальні акти щодо оборонних видатків; зовнішньополітичні та безпекові обставини, які визначають потребу у збільшенні ресурсів для забезпечення обороноздатності; а також ефективність управління державними фінансами та можливості оптимізації витрат і залучення додаткових джерел фінансування, у тому числі власних надходжень військових частин.

Як свідчать результати проведених досліджень, за останні роки обсяг фінансування потреб Міністерства оборони в Україні різко збільшився та у 2023 році склав 30,9 млрд дол США, що становить відповідно понад 16% від ВВП країни (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Динаміка обсягів фінансування Міністерства оборони України

Роки	Обсяг фінансування, млрд грн	Обсяг фінансування, млрд дол США	ВВП, млрд дол США	Обсяг фінансування до ВВП, %
2016	51,1	2,2	93,3	2,4
2017	64,0	2,5	112,2	2,2
2018	82,2	2,9	130,8	2,2
2019	101,1	2,7	153,8	2,4
2020	116,6	5,0	155,6	3,2
2021	120,1	4,2	200,1	2,1
2022	920,5	33,8	160,5	21,1
2023	1131,8	30,9	190,7	16,2

Джерело: складено автором за даними: [60, с. 578]

Протягом 2024-2025 років фактичні обсяги фінансового забезпечення оборонного сектору України характеризувались стійкою тенденцією до подальшого нарощування. У 2024 році фактичний розмір видатків

Державного бюджету на забезпечення обороноспроможності країни склав 2304,5 млрд грн із відповідною часткою у структурі витрат 51,4% (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Розмір та частка витратків Державного бюджету на фінансування оборонного сектору

Джерело: побудовано автором за даними: [7]

Відповідно до прийнятого Закону України «Про державний бюджет України на 2026 рік» [54] розмір витратків на оборону запланований на рівні 2,8 трлн грн (близько 27,2% ВВП). Крім того, передбачено додаткове фінансування у розмірі 281,7 млрд грн на фінансову підтримку інвестицій у виробництво озброєння та 30 млрд грн державних грантів для бюджетних підприємств.

Проте, як відмічають Ставицький А., Харламова Г., Шпирко В., стратегія фінансового забезпечення оборонної галузі в Україні не є оптимальною та потребує удосконалення з урахуванням провідного світового досвіду (країни США, ЄС). Серед основних напрямів подальшого удосконалення діючої практики фінансового забезпечення національного оборонного сектору науковці звертають увагу на: забезпечення стабільного зростання витратків державного бюджету на оборону у відповідності до стратегічних пріоритетів держави; оптимізацію структури бюджетних витрат

з акцентом на пріоритетні програми модернізації озброєння, підготовки особового складу та розвитку логістичної та матеріально-технічної інфраструктури; підвищення ефективності використання наявних фінансових ресурсів шляхом впровадження сучасних систем планування, контролю та аудиту; розвиток власних джерел доходів оборонного сектору, включаючи платні послуги та господарську діяльність військових формувань у межах законодавства; а також інтеграцію міжнародної допомоги та грантового фінансування у національні плани оборонного забезпечення з метою підвищення загальної фінансової стійкості сектору [62, с. 133].

Їх думку поділяють й Петруха С., Петруха Н., Гуденко Б., які зауважують не достатній ступені гнучкості діючих фінансових механізмів забезпечення підприємств оборонного сектору. Серед ключових проблемних аспектів експерти виділяють обмеженість бюджетних ресурсів та їх нерівномірність упродовж року, що ускладнює планування та реалізацію довгострокових програм; високу залежність від державного замовлення та нестачу власних джерел фінансування; бюрократичну складність процедур фінансового планування і звітності, що знижує оперативність управлінських рішень; вплив макроекономічних чинників, зокрема коливань валютного курсу та інфляції, які підвищують вартість виробництва озброєння та матеріально-технічного забезпечення. Додатково ускладнюють ситуацію нормативні та організаційні обмеження, що обмежують гнучкість використання коштів та швидке реагування на змінні потреби оборонного сектору. У якості покращення стану фінансування бюджетних підприємств оборонної сфери науковці пропонують активізацію державно-приватного партнерства, а також удосконалення інструментарію стратегічного планування та середньострокового бюджетування державних установ [48, с. 71].

Покращення фінансування оборонного сектору є базисом зростання доходів бюджетних установ даної галузі, оскільки забезпечує стабільні та своєчасні надходження бюджетних коштів, що є основним джерелом їх

фінансового забезпечення. Збільшення обсягів фінансування дозволяє ефективніше виконувати кошторисні призначення, реалізовувати додаткові програми розвитку, модернізації та забезпечення матеріально-технічної бази, а також активізувати власну доходну діяльність установ у межах законодавства. У підсумку підвищення фінансового потенціалу сектору створює умови для стабільного та прогнозованого росту доходів бюджетних установ, підвищує їх фінансову стійкість і здатність виконувати покладені на них державні функції.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ ВІЙСЬКОВОЇ ЧАСТИНИ А 2153

2.1. Оцінка фінансового стану військової частини А 2153

Військова частина А2153 Одеського району Одеської області знаходиться у с. Радісне Одеського району Одеської області (с. Радісне).

Діяльність військової частини регламентується наступними нормативно-правовими актами: Конституція України, Законів «Про оборону України», «Про Збройні Сили України», «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», «Про військовий обов'язок і військову службу», Законом України «Про державні закупівлі», Дисциплінарним статутом ЗСУ та Військовим статутом ЗСУ. За сучасних умов військова частина А2153 активно виконує бойові завдання, є одним з ключових елементів протиповітряної оборони Одещини.

Основними принципами управління діяльністю військової частини А2153 відповідно до внутрішніх нормативних положень, є: централізація, чітка організаційно-штатна структура, територіальний принцип дислокації, поділ за видами та родами військ, принцип постійної бойової готовності, повного комплектування, соціального забезпечення.

Суб'єкт дослідження є бюджетною установою, господарська діяльність якого регулюється Бюджетним і Податковим кодексами України, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Інструкцією з бухгалтерського обліку в державному секторі. Ключовими принципами регулювання господарської діяльності суб'єкта дослідження є: цільове використання бюджетних коштів, економія та ефективність, контроль та звітність.

Експлуатація об'єктів інфраструктури військової частини А2153 регламентується Житловим та Цивільним кодексами України, правилами

технічної експлуатації будівель та споруд, вимогами державних санітарних норм і правил, правилами внутрішній розпорядку. Господарська діяльність військової частини - є строго регламентованим процесом, спрямований на всебічне забезпечення життєдіяльності та боєздатності формування в рамках виділених державою коштів і ресурсів.

Розмір військової частини, як бюджетної установи, визначається сукупністю кількісних і вартісних показників, що відображають масштаб її фінансово-господарської діяльності, ресурсне забезпечення та обсяг виконуваних функцій. До ключових індикаторів належать: вартість активів, обсяг бюджетних асигнувань і фактичних доходів, чисельність особового складу, вартість закріпленого майна та основних засобів, рівень і структура видатків, а також показники фінансового результату виконання кошторису. Сукупність основних показників, що свідчать про розміри військової частини А 2153, наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Розміри військової частини А2153

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. до 2022р.	
				(+,-)	%
Вартість нефінансових активів, тис грн	210078	239666	714275	504197	340,0
Вартість основних засобів, тис. грн.	197502	217747	1226314	1028812	620,9
Вартість фінансових активів, тис грн	87,9	879	119561	119473,1	1360,2 рази
Вартість сукупних активів, тис. грн.	210166	239755	833836	623670	396,8
Власний капітал, тис. грн.	209985	235716	830406	620421	395,5
Фінансовий результат, тис. грн.	-7405	3034	853,8	8258,8	x
Доходи, тис грн	28354,7	61957,5	67065,0	38710,3	236,5

Джерело: розраховано автором

Аналіз показників, що характеризують розміри військової частини А2153 у 2022-2024 роках, свідчить про суттєве розширення масштабів її

діяльності та значне зростання ресурсного потенціалу. Протягом досліджуваного періоду спостерігається різке збільшення вартості сукупних активів - з 210,2 млн грн у 2022 році до 833,8 млн грн у 2024 році, що у 3,97 рази перевищує початковий рівень. Основним чинником такого зростання стало нарощування основних засобів, вартість яких зросла більш ніж у шість разів (до 1226,3 млн грн), що відображає інтенсивне оновлення матеріально-технічної бази військової частини в умовах виконання завдань сектору оборони України.

Позитивною тенденцією є також суттєве збільшення фінансових активів, яке свідчить про посилення ліквідної складової активів та підвищення фінансової гнучкості даної бюджетної установи. Зростання власного капіталу майже у чотири рази корелює з динамікою активів і підтверджує розширення економічного потенціалу військової частини. Зростання ресурсного потенціалу військової частини забезпечило позитивний вплив на виконання кошторису і кінцеві фінансові показники діяльності – з дефіцитної військова частина перетворилась на профіциту бюджетні установу, що вказує на підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами та більш збалансоване виконання кошторису.

У цілому отримані результати дозволяють зробити висновок, що військова частина А2153 протягом 2022-2024 років істотно збільшила свій економічний масштаб, зміцнила майнову та фінансову базу, що відповідає сучасним тенденціям посилення фінансового забезпечення бюджетних установ оборонного сектору України.

Нарощування розмірів та масштабів діяльності бюджетної військової установи відбувалось поряд із зростанням рівня ефективності використання наявних ресурсів – фінансових, нефінансових та матеріальних (табл. 2.2.).

Як свідчать отримані результати аналізу, за останні три роки у військовій частині розмір доходів у розрахунку на одиницю сукупних активів залишився незмінними – близько 0,1 грн. але при цьому суттєво підвищився

рівень рентабельності діяльності – негативний тренд дефіциту бюджету був подоланий у 2023 році із подальшим сталим його значенням на рівні 0,01 грн.

Таблиця 2.2

Ефективність використання ресурсів військової частини А2153

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. в % до 2022р.
Розмір доходу на 1 грн. активів, грн.	0,1	0,3	0,1	-0,1
Розмір дефіциту (-), профіциту (+) на 1 грн. активів, грн.	-0,04	0,01	0,01	0,03
Капіталовіддача, грн.	0,1	0,3	0,1	-0,1
Капіталомісткість, грн.	7,0	3,5	18,3	11,3
Рівень рентабельності активів, %	-0,04	0,01	0,01	x

Джерело: розраховано автором

Суб'єкт дослідження – військова частина є досить специфічним суб'єктом господарювання, діяльність якого визначається особливою структурою джерел залучення коштів та фінансування активів. Як продемонстрували розрахунки, у структурі пасивів (джерел фінансування) максимальну частку займає власний капітал, який представлений фінансовим результатом діяльності даної бюджетної установи – у 2024 році його частка становила 97,7% або 205,3 млн грн (табл. 2.3). Близько 1,2% (2056,1 тис грн) у структурі фінансових джерел займають кошти цільового фінансування (з Державного бюджету України). Довгострокові зобов'язання, як джерело фінансового забезпечення діяльності військової частини, не використовуються. Поточні зобов'язання представлені внутрішніми розрахунками – 0,1% та розрахунками з бюджетом (військовий збір, ЄСВ, ПДФО з персоналу).

У структурі активів військової частини А 2153 найбільша питома вага приходить на нефінансові активи – 99,9% (210,2 млн грн). З них активи представлені, здебільшого, основними засобами – їх вартість станом на кінець 2024 році складає 197,5 млн грн (93,9% у загальній структурі активів бюджетної установи). Значно менша частка активів приходить на запаси –

вони становлять 4,5% або 9,9 млн у їхній структурі. Така специфіка структури активів і джерел фінансового забезпечення функціонування даної бюджетної установи у повній мірі визначається та відповідає особливостям її господарської діяльності у оборонному секторі країни.

Таблиця 2.3

**Склад та структура активів військової частини А2153 за 2024 рік
(станом на кінець року)**

Актив			Пасив		
Статті	тис грн	%	Статті	тис грн	%
Нефінансові активи	210078,0	99,9	Власний капітал	205339,8	97,7
у т. ч. основні засоби	197502,3	93,9	у т. ч. фінансовий результат	2056,1	0,9
незавершені капітальні інвестиції	2589,6	1,2	цільове фінансування	2589,6	1,2
запаси	9986,1	4,47	Поточні зобов'язання	180,5	0,1
Фінансові активи	87,9	0,01	у т.ч. з бюджетом	30,1	0,01
у т.ч. дебіторська заборгованість	87,9	0,01	за внутрішніми розрахунками	150,4	0,1
Всього активів	210165,9	100,0	Всього пасивів	210165,9	100,0

Джерело: розраховано автором

Як показали попередні дослідження, основна частка активів військової частини А 2153 приходить на основні засоби. Домінування основних засобів у структурі активів даної установи є закономірним відображенням її оборонної функції, бюджетного статусу та капіталомісткого характеру матеріально-технічного забезпечення. Військова частина А2153 виконує завдання оборонного характеру, що потребує наявності значної матеріально-технічної бази у вигляді будівель і споруд військової інфраструктури, озброєння та військової техніки, спеціального обладнання, засобів зв'язку тощо. Крім того, її діяльність не носить комерційного характеру (отримання прибутку), у зв'язку з цим не передбачає формування значних обсягів оборотних активів (товарів, виробничих запасів, дебіторської

заборгованості), характерних для бізнес-суб'єктів. Фінансування військової частини здійснюється за кошти державного бюджету відповідно до затверджених кошторисів, що обмежує накопичення грошових коштів на рахунках і зумовлює їх цільове та оперативне використання, внаслідок чого частка грошових активів у балансі залишається незначною (у військовій частині А 2153 станом на кінець року дорівнює нулю). Також, як показали дослідження, значна частина матеріальних ресурсів у військовій частині закріплюється на правах оперативного управління та обліковується саме у складі основних засобів, що підвищує їх питому вагу в активах.

Як показали поглиблені дослідження, склад основних засобів військової частини А2153 за період 2022-2024 років зазнав суттєвих змін та на кінець звітнього періоду представлений військовими машинами, транспортом та іншими необоротними матеріальними активами. Військові виклики, які мають місце протягом останніх років, зумовили значне зростання кількості і вартості військової техніки і обладнання – їх загальна вартість за 2022-2024 роки зросла у шість разів 197502,3 тис грн – до 122631,4 тис грн (станом на кінець відповідного року).

Крім того, змінилась також структура основних засобів військової частини. Максимальну частку у структурі основних засобів військової частини займають необоротні матеріальні активи – у 2022 році їхня вартість складала 152,7 млн грн (за залишковою вартістю станом на кінець року), відповідна частка – 76,2% (рис. 2.1). Значна питома вага приходилась на машини та військове обладнання – понад 19%.

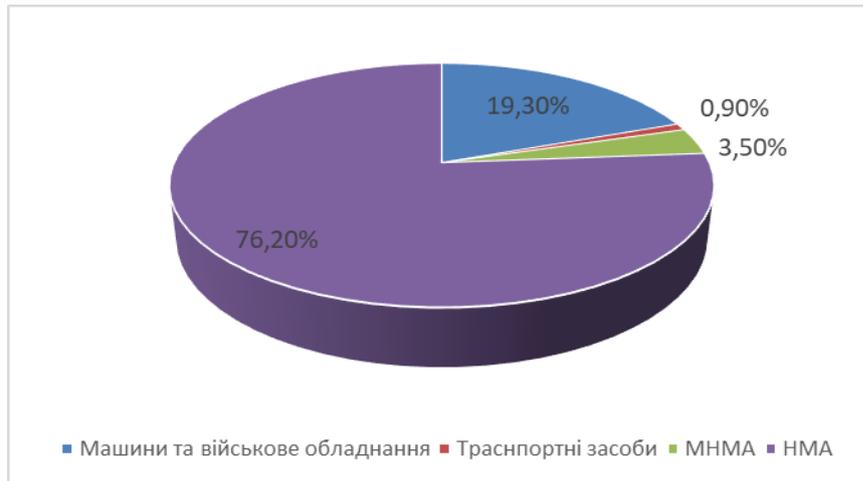


Рис. 2.1. Структура основних засобів військової частини А2153 у 2022 році, %

Джерело: побудовано автором

За три роки частка необоротних матеріальних активів суб'єкта дослідження скоротилась до 63,9% (79,8 млн грн), а машин та обладнання – збільшилась до 28,5% (34,3 млн грн) (рис. 2.2.).

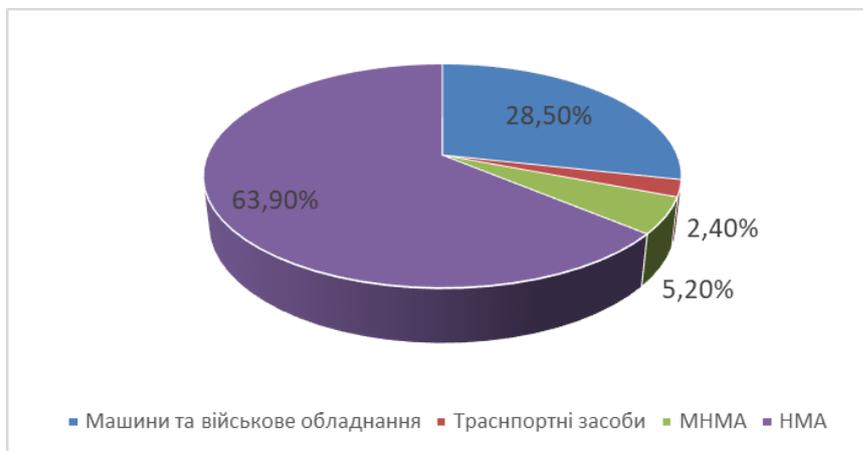


Рис. 2.2. Структура основних засобів військової частини А2153 у 2024 році, %

Джерело: побудовано автором

Скорочення частки необоротних матеріальних активів за одночасного тренду зростання питомої ваги машин та обладнання свідчить про структурну трансформацію активів військової частини. Насамперед це пов'язано з активним оновленням та доукомплектуванням матеріально-

технічної бази за рахунок сучасного озброєння, військової техніки, спеціального обладнання та засобів забезпечення, що в умовах воєнного стану фінансуються за пріоритетною ознакою. Зменшення частки інших необоротних матеріальних активів пояснюється відносною стабільністю або повільнішими темпами оновлення будівель, споруд та інфраструктурних об'єктів, які мають тривалий строк експлуатації і не потребують частих капіталовкладень.

Такі зміни у вартості та структурі активів військової частини А2153 є результатом збільшення обсягів капітальних інвестицій, пріоритетним напрямком яких за 2022-2024 роки стали основні засоби. Як свідчать результати проведеного аналізу, масштаби капітальних вкладень, максимального масштабу інвестиції у військове обладнання мали місце у 2022 році, що пов'язано із початком повномасштабного військового конфлікту на території України – їх розмір склав відповідно 1235,7 млн грн. У 2024 році розмір капітальних вкладень суттєво зменшився та становив 462,7 млн грн. (рис. 2.3). Основними джерелом фінансування капітальних вкладень в оновлення та придбання нових основних засобів військової частини залишався Державний бюджет України.

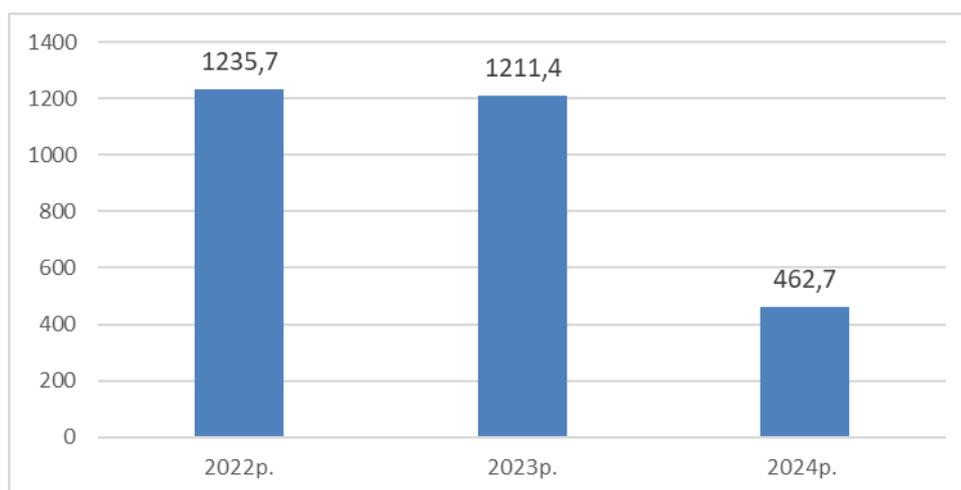


Рис. 2.3. Динаміка капітальних інвестицій у основні засоби військової частини А2153, млн грн

Джерело: побудовано автором

Певні зміни триваючий військовий конфлікт також спричинив й у структурі та вартості виробничих запасів суб'єкта дослідження. За 2022 -2024 роки вартість виробничих запасів військової частини (станом на кінець року) збільшилась у 59 раз і склала 591,5 млн грн. Основну частку з них займали активи для розподілу та передачі - 98,8%. Ці активи не призначені для реалізації, а використовуються виключно з функціональною метою - забезпечення бойової та тилової діяльності, а їх розподіл і передача мають адміністративно-управлінський характер. Під час воєнних дій вони представлені, здебільшого, боєприпасами, озброєнням та комплектуючими до них, медичними засобами, інженерним, зв'язковим та спеціальним майном тощо. Близько 1% у структурі виробничих запасів військової частини займають будівельні матеріали, 0,2% - ПММ.

Важливим елементом фінансово-економічного аналізу є оцінка ліквідності та рівня забезпеченості військової частини грошовими коштами, оскільки саме грошові ресурси визначають можливість своєчасного виконання поточних завдань, забезпечення повсякденної та бойової діяльності, а також фінансову стійкість установи в цілому. В умовах функціонування військових частин, як бюджетних установ, рух грошових коштів формується за всіма видами діяльності - операційною, інвестиційною та фінансовою - відповідно до бюджетного законодавства України. У зв'язку з цим доцільним є аналіз динаміки та структури надходжень і використання грошових коштів військової частини, що дозволяє оцінити її ліквідність та рівень фінансового забезпечення.

Результати аналізу стану забезпеченості та наявності грошових коштів військової частини А2153 показали, що їх рух формується внаслідок здійснення операційної та інвестиційної діяльності. Фінансову діяльність військова частина протягом 2022-2024 років не проводила (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Забезпеченість та рух грошових коштів військової частини А2153,
тис грн

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. в % до 2022р.
Надходження коштів від операційної діяльності - всього	28663,5	63759,6	69659,8	243,0
Витрачання коштів від операційної діяльності - всього	28354,7	61972,7	66896,0	235,9
Чистий рух коштів від операційної діяльності	308,8	1822,9	2763,8	895,0
Надходження коштів від інвестиційної діяльності - всього	1235,7	1211,4	462,7	37,4
Витрачання коштів від інвестиційної діяльності - всього	1544,5	3034,3	3025,5	195,9
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	-308,8	-1822,9	-2562,8	829,9

Джерело: розраховано автором

Аналіз забезпеченості та руху грошових коштів військової частини А2153 свідчить про зростання масштабів її фінансового забезпечення упродовж трьох останніх років. Обсяги вхідних грошових потоків від операційної діяльності за досліджуваний період зросли у 2,43 рази – з 28,3 млн грн до 66,9 млн грн. Це є наслідком підвищення рівня бюджетного фінансування та посилення ролі операційної діяльності у формуванні грошових ресурсів військової частини. Водночас витрачання коштів також характеризується високими темпами зростання, однак позитивний чистий рух коштів від операційної діяльності в усі роки підтверджує наявність поточної ліквідності та здатність даної установи своєчасно виконувати свої фінансові зобов'язання. Інвестиційна діяльність протягом усього періоду має від'ємне сальдо грошових потоків, що зумовлено переважанням витрат на оновлення та придбання основних засобів над обсягами відповідних надходжень. Така ситуація є типовою для військових частин в умовах воєнного стану та свідчить про спрямування фінансових ресурсів на

зміцнення матеріально-технічної бази, що в цілому не погіршує ліквідність установи завдяки стабільному операційному фінансуванню.

Як загальний результат, загальний розмір грошових коштів, який залишився у розпорядженні військової частини А2153 станом на кінець 2024 року, дорівнював 201,0 тис грн. Такий розмір виявився низьким для забезпечення повної поточної платоспроможності суб'єкта дослідження. Як підтвердили відповідні розрахунки, коефіцієнт абсолютної платоспроможності військової частини дорівнював 0,06 за існуючої норми 0,2-0,25. При цьому, за рахунок достатнього розміру наявної дебіторської заборгованості військова частина має фінансову можливість погасити свої поточні зобов'язання на рівні коефіцієнта 34,8, що значно перевищує рекомендовані параметри проміжної ліквідності суб'єктів господарювання.

Таким чином, як продемонстрували результати оцінки сучасного фінансово-економічного стану, військова частина А2153 є бюджетною установою, що динамічно розвивається, нарощує власні активи, здійснює активну операційну і інвестиційну діяльність.

Військова частина А2153 у досліджуваному періоді характеризується, у цілому, стабільним та контрольованим фінансовим станом. Структура активів відображає їх чітку функціональну спрямованість із переважанням необоротних активів та зростанням питомої ваги машин і обладнання, що є наслідком оновлення матеріально-технічної бази в умовах воєнного стану. Рух грошових коштів засвідчує зростання обсягів операційного фінансування та формування позитивного чистого грошового потоку від операційної діяльності, що забезпечує поточну ліквідність установи. Платоспроможність військової частини підтримується, зокрема, за рахунок наявної дебіторської заборгованості, що дозволяє своєчасно виконувати фінансові зобов'язання та забезпечувати безперервність діяльності. У цілому фінансово-економічний стан військової частини А2153 відповідає специфіці функціонування бюджетних установ оборонного сектору України та характеризується

достатнім рівнем фінансового забезпечення для виконання покладених завдань.

2.2. Сучасний стан бухгалтерського обліку доходів у бюджетній установі

Суб'єкт дослідження - військова частина А 2153, як бюджетна установа, не здійснює господарської діяльності комерційного спрямування, а її доходи формуються переважно за рахунок коштів Державного бюджету України, що надходять у межах бюджетних асигнувань відповідно до затверджених кошторисів. Це формує особливості організації та ведення бухгалтерського обліку доходів у даній установі.

Бухгалтерський облік доходів у військовій частині А 2153 ведеться відповідно до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, Бюджетного кодексу України, Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та відомчих нормативно-правових актів Міністерства оборони України. Організація бухгалтерського обліку у військовій частині А2153 Одеського району уявляє собою строго регламентовану систему, що має свою специфіку, обумовлену бюджетним фінансуванням, військовою організацією та національною безпекою.

Бухгалтерська служба суб'єкта дослідження є частиною фінансової служби, як окремого структурного підрозділу військової частини і підпорядковується командирі частини через заступника командира з тилу (матеріального забезпечення). Керівництво здійснює начальник фінансово-економічної служби Заставський П.І. Штат бухгалтерів становить 5 осіб та включає: бухгалтера з розрахунків з оплати праці, бухгалтера з обліку матеріальних запасів, бухгалтера з обліку основних засобів, бухгалтера-касира. Головним бухгалтером військової частини є Мерчур Г.В.

Доходи військової частини відображаються за касовим та нарахувальним методами залежно від виду операцій і джерел фінансування. Переважну частку становлять доходи загального фонду бюджету, тоді як доходи спеціального фонду мають обмежений характер і формуються, як правило, за рахунок відшкодування витрат, надання окремих платних послуг у межах чинного законодавства або благодійної допомоги. Усі надходження обліковуються із суворим дотриманням вимог бюджетної класифікації та фінансової дисципліни. Основним документом, який, регламентує облік доходів у суб'єкті дослідження, є Бюджетний кодекс та НП(С)БО 124 «Доходи».

Бухгалтерський облік у військовій частині А2153 ведеться за допомогою спеціалізованої облікової програми «Дебет Плюс». Дана автоматизована програма обліку вже адаптована до вимог НП(С)БОДС, Плану рахунків державного сектору та бюджетного законодавства.

У військовій частині А2153, як отримувача та розпорядника бюджетних коштів, виникає об'єктивна необхідність відкриття рахунків у органах Державного казначейства для зарахування на них коштів, що виділяються з Державного бюджету. Ці рахунки відкриваються за відповідними кодами класифікації бюджетних видатків та доходів бюджетних організацій у розрізі загального та спеціального фондів. Процедури відкриття рахунків у органах державного Казначейства регулює Порядок № 758 (від 22 червня 2012 року).

Дослідження діючої системи та порядку бухгалтерського обліку у військовій частині А 2153 дозволили відмітити її основні особливості, які відрізняють облік в даній установі від інших суб'єктів господарювання. Серед них: переважно бюджетний характер формування доходів (за окремими періодами у військовій частині були випадки отримання доходів у формі благодійної допомоги від населення та бізнесу територіальної громади); чіткий цільовий характер використання бюджетних надходжень (виключно відповідно до затвердженого кошторису видатків); некомерційний характер

діяльності; тісний зв'язок обліку доходів з діючим порядком казначейського обслуговування; ведення аналітичного обліку доходів за різними ознаками.

Доходи у бюджетній установі в «Дебет Плюс» розглядаються не як фінансовий результат діяльності, а як надходження фінансових ресурсів за відповідними джерелами фінансування. Програма надає можливості бухгалтеру здійснити чітке розмежування доходів загального та спеціального фондів бюджету з використанням аналітичних ознак, що унеможлиблює їх змішування. Доходи загального фонду відображаються як бюджетні асигнування, отримані через органи Державної казначейської служби відповідно до затверджених бюджетних призначень і паспортів бюджетних програм. Доходи спеціального фонду обліковуються за видами власних надходжень, благодійної допомоги, грантів та інших цільових коштів, використання яких суворо обмежене визначеним призначенням.

Перед початком ведення обліку доходів у програмі здійснюється налаштування плану рахунків бюджетної установи, довідників джерел фінансування, кодів програмної та економічної класифікації видатків і доходів, а також аналітичних рахунків за фондами бюджету. Завдяки цьому всі операції з надходження коштів автоматично відображаються у бухгалтерському обліку з дотриманням вимог бюджетної класифікації та казначейського контролю. Підставою для визнання доходів у «Дебет Плюс» є первинні документи, насамперед виписки Державної казначейської служби, платіжні доручення, договори та інші підтвердні документи, на основі яких формуються бухгалтерські проведення.

На початковому етапі в програмі «Дебет-Плюс» бухгалтером здійснюється налаштування нормативно-довідкової інформації, без якої облік асигнувань є неможливим. Робота виконується у головному меню програми: «Довідники» - «Бюджетна класифікація», де необхідно заповнити: коди класифікації КПКВК (відповідно до бюджетної програми МОУ); коди КЕКВ (як правило, 2110, 2120, 2210 тощо); вказати джерело фінансування –

Державний бюджет України та фонд бюджету (загальний фонд та /або спеціальний фонд).

Одночасно у меню «Довідники» - «Рахунки бухгалтерського обліку» активуються відповідні рахунки: 2311 – «Рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки», 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів», 7011 «Бюджетні асигнування», 5511 – «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та інші. Ці рахунки є базовими для обліку надходжень бюджетного фінансування у військовій частині А 2153.

Відображення планових асигнувань у військовій частині здійснюється за встановленим на певний період кошторисом. Після доведення кошторису планові обсяги фінансування фіксуються у програмі через модуль програми: «Головне меню» – «Планування» - «Кошторис» - «Асигнування». У відповідному вікні зазначаються дані про: бюджетний період, суму бюджетних асигнувань, КПКВК та КЕКВ, загальний фонд бюджету. Ці дані надалі використовуються програмою для контролю за лімітами фінансування. Бухгалтерські проведення на цьому етапі не формуються.

Факт надходження бюджетних асигнувань на рахунки військової частини фіксується на підставі виписки органу Державної казначейської служби у модулі: «Казначейство» - «Виписки». У діалоговому вікні бухгалтер зазначає дату та номер казначейської виписки, реєстраційний рахунок, суму асигнувань, коди КПКВК, КЕКВ, розмір загального фонду бюджету на відповідний період. Після підтвердження операції програма автоматично формує бухгалтерське проведення: дебет рахунка 2313 «Реєстраційні рахунки», кредит рахунка 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів». Така бухгалтерська проводка відображає надходження коштів цільового фінансування на рахунок військової частини.

У міру використання бюджетних коштів та наприкінці звітного періоду здійснюється віднесення сум цільового фінансування до доходів. Для цього у програмі «Дебет Плюс» застосовується наступний технічний сервіс:

«Операції» - «Закриття рахунків» - «Визнання доходів загального фонду». Бухгалтер військової частини у діалоговому вікні програми обирає: звітний період, суму фінансування, та відповідне джерело фінансування (найчастіше - загальний фонд).

Програма забезпечує ведення детального аналітичного обліку доходів за фондами бюджету, кодами класифікації, джерелами надходжень, бюджетними програмами та звітними періодами, що дозволяє військовій частині здійснювати постійний контроль за виконанням кошторису та відповідністю фактичних надходжень затвердженим плановим показникам. На основі накопичених облікових даних у «Дебет Плюс» автоматично формується бюджетна та фінансова звітність, довідки про надходження коштів, звіти про виконання кошторису і реєстри бухгалтерського обліку, що подаються до органів Державної казначейської служби. Таким чином, програма «Дебет Плюс» забезпечує системний, прозорий і нормативно обґрунтований облік доходів військової частини, сприяючи підвищенню фінансової дисципліни та ефективності управління державними коштами.

Формування доходів бюджетної установи здійснюється виключно на підставі належно оформлених первинних документів, які підтверджують факт надходження коштів або виникнення права на їх отримання. У бюджетному обліку первинні документи виконують не лише підтвердну, а й контрольну функцію, оскільки є підставою для відображення операцій у бухгалтерському обліку, бюджетній звітності та для здійснення казначейського контролю.

Основним первинним документом для визнання доходів загального та спеціального фондів є виписка з рахунків, відкритих в органах Державної казначейської служби України. Саме виписка ДКСУ підтверджує факт фактичного надходження коштів на реєстраційний або спеціальний рахунок бюджетної установи. У ній зазначаються дата операції, сума надходження, джерело фінансування, код бюджетної класифікації та призначення платежу. У програмі «Дебет Плюс» виписка казначейства використовується як

основний документ для автоматичного формування бухгалтерських проведень з обліку доходів та збільшення залишків коштів.

Для доходів спеціального фонду важливу роль відіграють платіжні доручення платників, які надходять до установи разом із випискою ДКСУ або зберігаються як підтвердні документи. Платіжне доручення містить інформацію про платника, суму коштів, підставу платежу та цільове призначення надходження. Воно дає можливість ідентифікувати вид доходу, правильно віднести його до відповідного коду доходів бюджету та фонду, а також підтвердити цільовий характер коштів.

У разі надходження благодійної допомоги, гуманітарних або цільових коштів первинними документами можуть бути листи-повідомлення від надавачів допомоги, договори дарування, акти приймання благодійної допомоги, а також виписки казначейства. Ці документи підтверджують як сам факт надходження коштів, так і їх цільове призначення, що є критично важливим для бюджетного обліку та подальшого контролю використання.

Для обліку бюджетних асигнувань додатково використовуються кошторис, план асигнувань, довідки про зміни до кошторису, які не фіксують факт надходження коштів, але визначають правові межі та обсяг доходів загального фонду. У поєднанні з виписками ДКСУ ці документи забезпечують відповідність фактичних надходжень затвердженим бюджетним призначенням.

Усі первинні документи після перевірки на повноту реквізитів, законність та відповідність бюджетній класифікації вводяться до програми «Дебет Плюс». На їх підставі формуються бухгалтерські записи, ведеться аналітичний облік доходів за фондами, джерелами фінансування та бюджетними програмами, а також забезпечується автоматичне формування реєстрів обліку і бюджетної звітності.

Синтетичний облік доходів розпорядника та одержувача бюджетних коштів у бюджетних установах, зокрема у військових частинах України, здійснюється відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в

державному секторі з використанням рахунків класу 7 «Доходи». Специфіка цього обліку полягає в тому, що доходи бюджетної установи не формують прибуток, а відображають надходження фінансових ресурсів у межах затверджених бюджетних призначень та дозволених законодавством власних надходжень. Військова частина А 2153, як отримувач та розпорядник бюджетних коштів використовує бухгалтерський рахунок 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування». Для відображення в обліку фінансових ресурсів, отриманих від цільових фондів, передбачений рахунок 702 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату».

Аналітичний облік доходів військової частини у програмі «Дебет-Плюс» забезпечує деталізацію інформації про бюджетні асигнування за джерелами фінансування, фондами бюджету, кодами бюджетної класифікації та звітними періодами. Аналітичний облік є обов'язковою передумовою контролю за виконанням кошторису та формування бюджетної звітності.

Аналітичний облік доходів бюджетної організації ведеться за допомогою відповідних довідників, що використовуються програмою для деталізації доходних операцій. На головному меню інтерфейсу програми бухгалтер обирає сервіс «Довідники» та потрібне діалогове вікно (наприклад, за видами бюджетних програм, витратами, фондами фінансування, КЕКВ). Ці критерії є ознаками аналітичного обліку доходів бюджетної установи.

За їх допомогою бухгалтер здійснює налаштування рахунків доходів з аналітикою та відкриває картку за рахунком 7011 «Бюджетні асигнування». Після надходження бюджетних асигнувань на рахунки Державного казначейства формується казначейська виписка, у якій надходження коштів відображається за цими аналітичними критеріями.

Аналогічно у програмі «Дебет Плюс» налаштований аналітичний облік доходів, які військова частина може отримувати у вигляді цільового фінансування (за рахунком 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»). При закритті рахунків доходів аналітичні дані за

рахунком 7011 «Бюджетні асигнування» або 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» автоматично узагальнюються та переносяться на рахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису».

Закриття рахунків доходів і визначення фінансового результату виконання кошторису в програмі «Дебет-Плюс» здійснюється наприкінці звітнього місяця або року та є завершальним етапом обліку доходів бюджетної установи. Операція виконується централізовано за допомогою спеціалізованих сервісів програми та не передбачає ручного введення бухгалтерських проведення.

Перед виконанням процедури закриття бухгалтер здійснює контрольні дії, зокрема, має перевірити повноту відображення доходів за допомогою меню «Звіти» - «Оборотно-сальдова відомість». Після даної операції аналізується наявність оборотів за рахунком 7011 «Бюджетні асигнування». Бухгалтер має також перевірити відповідність сум доходів даним казначейських виписок. Відбувається така перевірка за допомогою сервісного меню «Звіти» - вкладці «Аналітика за рахунком» (рахунок 7011 та фонд бюджету). Загальним результатом такої дії є уточнення, що всі витрати звітнього періоду вже відображені (знаходяться у межах фактичного виконання кошторису).

Закриття рахунків доходів і витрат виконується через головне меню програми «Дебет Плюс»: «Операції» - вкладка «Закриття періоду» - «Закриття рахунків доходів і витрат». У даному діалоговому вікні бухгалтер військової частини має визначити ключові параметри закриття рахунків доходів: 1) вибір звітнього періоду (місяць, рік); 2) вибір типу установи (бюджетна установа); 3) вибір фонду, з якого установа отримує фінансування; 4) вибір бухгалтерського рахунку для його закриття (рахунок 7011 «Бюджетні асигнування»); 5) обрання рахунку фінансового результату (рахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду»). Обираючи функцію «сформувати проведення» (за умови, що всі дані відображені в обліку вірно) рахунок доходів за відповідний період

закривається. Бухгалтерський рахунок 7011 «Бюджетні асигнування» після виконання операції має нульове сальдо, що є обов'язковою умовою правильного закриття звітнього періоду.

З метою контролю за відповідними бухгалтерськими проведеннями бухгалтер установи може перевірити оборотно-сальдову відомість, яка формується у головному меню «Звіти» - у сервісі «Оборотно-сальдова відомість». Також перевірити правильність виконання кошторису бюджетної установи за відповідний період бухгалтер може за допомогою сервісу головного меню у підрозділі «Звіти» - вікні «Аналіз рахунку» (рахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду»).

Інформація, сформована в результаті закриття рахунків доходів, автоматично використовується програмою «Дебет-Плюс» для формування фінансової звітності бюджетної установи, складання бюджетних форм звітності за відповідний період, аналітичного оцінювання виконання кошторису військової частини.

Первинний облік доходів у військовій частині, як у більшості бюджетних установ, здійснюється на підставі первинних документів, які підтверджують надходження бюджетних коштів та інших дозволених надходжень і забезпечують їх документальне оформлення відповідно до вимог бюджетного законодавства та НП(С)БОДС. Серед основних первинних документів для обліку доходів військової частини є документи, отримані від органів Державної казначейської служби України - виписка з реєстраційного рахунку в органах ДКСУ та повідомлення про надходження бюджетних асигнувань.

Крім того, у обліковій практиці військової частини А 2153 використовуються наступні первинні облікові та фінансові документи: кошторис, план асигнувань загального фонду бюджету, довідки про зміни до кошторису, бюджетні зобов'язання та фінансові зобов'язання, листи-розпорядження головного розпорядника бюджетних коштів, документи щодо

благодійної допомоги (акти приймання, накладні, листи дарувальників) та інші.

Контроль за правильністю і повною бухгалтерського обліку доходів у автоматизованій програмі «Дебет Плюс» може здійснюватися за допомогою сервісу головного меню «Звіти»: «Аналіз рахунку», «Оборотно-сальдова відомість» та/або «Бюджетна звітність».

Відображення окремих господарських операцій з обліку доходів військової частини А 2153 представлені у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

**Господарські операції з обліку доходів та фінансового результату
військової частини А 2153 за 2024 рік**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Відображено надходження бюджетних асигнувань на рахунок Державної казначейської служби	2313	5411	65872162,00
Визнано доходи (бюджетні асигнування) військової частини	5411	7011	65872162,00
Відображено надходження трансферту на рахунок військової частини	2313	5411	456180,00
Визнано доходи (інші трансферти) військової частини	5411	7011	456180,00
Закрито рахунок доходів на фінансовий результат	7011	5511	6706540,00
Закрито рахунки витрат на виконання бюджетних програм на фінансовий результат - всього	5511	801	65251081,00
у т.ч. : - витрати на оплату праці	5511	8011	45 307 889,00
- відрахування на соціальні заходи	5511	8012	8 442 824,00
- матеріальні витрати	5511	8013	7 789 708,00
- амортизація	5511	8014	3 710 660,00
- інші витрати за обмінними операціями	5511	8411	106906,00
Закрито рахунки інших витрат за необмінними операціями	5511	8532	853174,00

Визначено кінцевий фінансовий результат (профіцит – кредитовий залишок)			853879,00
---	--	--	-----------

Джерело: складено автором

Як показали господарські проведення, доходи військової частини складаються з доходів від необмінних та обмінних операцій.

У бухгалтерському обліку військової частини А 2153 доходи від обмінних операцій визнаються відповідно до НП(С)БО 124 «Доходи» та інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Визнання доходів від обмінних операцій здійснюється на дату виникнення права на отримання доходу, коли головний бухгалтер установи впевнений, що одночасно виконуються такі умови: 1) установою передані активи або надані послуги, що підлягають взаємній компенсації; 2) наявна достовірна оцінка отриманих активів; 3) існує ймовірність надходження економічних вигод від операції.

У фінансовій звітності державних установ (зокрема у формі № 2 «Звіт про фінансові результати») доходи від обмінних операцій відображаються окремо, з урахуванням їх цільового призначення та фонду бюджету, до якого вони зараховуються (загальний чи спеціальний фонди). Надходження (доходи) від надання платних послуг, реалізації майна або виконання робіт (які не заборонені для діяльності військових частин України) визнаються доходами від обмінних операцій та відображаються у спеціальному фонді у разі цільового використання або у загальному фонді, якщо вони мають загальне призначення.

Визнання доходів від необмінних операцій здійснюється в момент отримання активів або виникнення права на їх одержання, за умови можливості достовірної оцінки та підтвердження їх цільового призначення. Такі доходи відображаються у звітності за справедливою вартістю отриманих грошових коштів, матеріальних цінностей або послуг, а їх використання

підлягає окремому обліковому контролю з метою забезпечення прозорості та дотримання вимог бюджетного законодавства.

2.3. Аналіз доходів військової частини

В умовах повномасштабної збройної агресії проти України, що супроводжується зростанням потреб оборонного сектору за одночасних бюджетних обмежень та високої невизначеності макроекономічного середовища, аналіз доходів військової частини набуває особливої актуальності. У даний час військові частини функціонують у складних фінансово-економічних умовах, які характеризуються нестабільністю державних доходів, пріоритетністю оборонних видатків, обмеженістю власних джерел надходжень і жорстким регулюванням бюджетного процесу. За таких обставин формування доходів військових частин визначається не лише обсягами бюджетного фінансування, а й ефективністю управління наявними ресурсами, дотриманням вимог бюджетного законодавства та здатністю адаптувати фінансову діяльність до змін зовнішнього середовища.

Попередні дослідження показали, що основним джерелом фінансового забезпечення військової частини А 2153 є кошти Державного бюджету України. При цьому, за період 2022-2024 років обсяг державного фінансування (доходів) даної бюджетної установи значно збільшився (рис. 2.4). Найбільшими темпами зростання обсяг доходів збільшувався протягом 2022-2023 років, за якого він зріс з 28,4 млн грн до 61,9 млн грн (у 2,2 рази). У 2024 році річний розмір доходу військової частини збільшився до 67,1 млн грн (відповідно на 8,1% порівнянні попереднім роком).

Фінансування оборонного сектору України має, в основному, двох джерельний характер, та здійснюється за рахунок коштів Загального та Спеціального фондів Державного бюджету. За сучасних умов такий фінансовий підхід до управління зумовлений необхідністю поєднання

стабільного бюджетного забезпечення сектору безпеки з можливістю цільового використання додаткових ресурсів в умовах воєнного стану. Даний підхід дозволяє забезпечити безперервне функціонування військових частин, водночас підвищуючи гнучкість бюджетної системи у реагуванні на зростаючі потреби оборони.



Рис. 2.4. Розмір та темпи зростання доходу військової частини А 2153

Джерело: побудовано автором

Загальний фонд Державного бюджету є основним джерелом фінансування поточної діяльності військових частин і спрямовується на покриття базових, системних та гарантованих державою витрат. За рахунок коштів цього фонду фінансуються видатки на грошове забезпечення військовослужбовців, нарахування на оплату праці, харчування, речове забезпечення, медичне обслуговування, оплату комунальних послуг та енергоносіїв, утримання військової інфраструктури, а також більшість видатків на бойову підготовку й повсякденне функціонування військових частин. Таким чином, загальний фонд формує фінансову основу стабільності та керованості діяльності військових формувань.

Спеціальний фонд Державного бюджету виконує додаткові функції і формується за рахунок цільових надходжень, що мають чітко визначене призначення. Кошти цього фонду спрямовуються переважно на фінансування

капітальних та спеціалізованих витрат військових частин, зокрема на закупівлю та модернізацію озброєння і військової техніки, капітальне будівництво та реконструкцію об'єктів військової інфраструктури, придбання спеціального обладнання, виконання окремих державних цільових програм у сфері оборони, а також заходи, що реалізуються за рахунок власних надходжень бюджетних установ або міжнародної допомоги. Використання спеціального фонду забезпечує цільовий характер витрачання ресурсів та підвищує прозорість фінансування оборонних потреб.

Поєднання загального та спеціального фондів у фінансуванні військових частин країни дозволяє державі одночасно гарантувати стабільне утримання Збройних Сил і забезпечувати концентрацію ресурсів на пріоритетних напрямках обороноздатності, що є критично важливим в умовах тривалих безпекових загроз.

Поряд із бюджетним фінансуванням за рахунок Загального та Спеціального фондів Державного бюджету України, в сучасних умовах зростає актуальність додаткових позабюджетних джерел фінансової допомоги військовим частинам, які формують третій, допоміжний рівень ресурсного забезпечення оборонного сектору. Необхідність їх залучення зумовлена високою динамікою бойових і матеріально-технічних потреб, які не завжди можуть бути оперативно та в повному обсязі покриті в межах стандартних бюджетних процедур.

Особливу роль серед таких додаткових джерел фінансової підтримки військових частин відіграє волонтерська допомога, яка стала важливим елементом фінансово-економічної підтримки військових частин. Волонтерські надходження, як правило, мають адресний та оперативний характер і спрямовуються на забезпечення першочергових потреб підрозділів - придбання спеціального обладнання, засобів зв'язку, індивідуального захисту, транспорту, а також матеріально-технічних ресурсів, необхідних для виконання бойових завдань. Їх значущість полягає у здатності швидко

реагувати на зміну умов служби та зменшувати часовий розрив між виникненням потреби й її фінансовим забезпеченням.

Важливим додатковим джерелом підтримки є також фінансова та матеріальна допомога з боку місцевих територіальних громад, що реалізується в межах програм соціально-економічного розвитку, цільових місцевих програм підтримки Збройних Сил України або рішень органів місцевого самоврядування. Такі ресурси спрямовуються на покращення матеріально-технічної бази військових частин, відновлення та утримання інфраструктури, забезпечення транспортними засобами, засобами енергозабезпечення та іншими ресурсами подвійного призначення. Участь територіальних громад у фінансовій підтримці військових формувань посилює взаємодію між військовою та цивільною сферами та сприяє підвищенню стійкості оборонної системи на регіональному рівні.

У системі бухгалтерського обліку бюджетних установ, до яких належать військові частини, доходи формуються в результаті здійснення обмінних та необмінних операцій. Обмінні операції військових частин уявляють собою господарські операції, у межах яких військова частина отримує активи або послуги в обмін на надання рівноцінних активів, робіт чи послуг. Економічна сутність таких операцій полягає у взаємному виконанні зобов'язань між сторонами, де кожна з них отримує відповідну вигоду. Необмінні операції військових частин характеризуються надходженням активів без надання рівноцінної компенсації з боку військової частини. Як результат, обмінні та необмінні операції формують основні джерела доходів військової частини А 2153 (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Джерела доходів військової частини А 2153

Джерело: складено автором

Як показали проведені розрахунки, основну частку і структуру доходів військової частини А 2153 становлять доходи від обмінних операцій, які, зокрема, представлені бюджетними асигнуваннями. У 2024 році вони становлять понад 98% всіх доходів та дорівнюють 67065 тис грн. (табл. 2.6).

За період дослідження загальний розмір доходів військової частини збільшився на 18,6% та у 2024 році склав 67,1 млн грн.

Таблиця 2.6

Склад та структура доходів військової частини А 2153

Показники	2022р.		2023р.		2024р.	
	тис грн	%	тис грн	%	тис грн	%
Доходи – всього, тис грн	28354,7	100,0	61958	100,0	67065	100,0
у т.ч. доходи від обмінних операцій	28184,0	99,4	60602,0	97,8	65872,2	98,2
з них бюджетні асигнування	28184,0	99,4	60602,0	98,7	65872,2	98,2
доходи від необмінних операцій	170,7	0,6	1355,5	2,2	1192,9	1,8

При цьому спостерігається певна зміна структури формування доходів суб'єкта дослідження, яка характеризується подальшим зростанням питомої ваги та розміру доходи від обмінних операцій, зокрема, бюджетних асигнувань – до 98,2%, та поступовим нарощуванням доходів від необмінних операцій. У 2024 році їх частка у порівнянні з 2022 роком зросла до 1,8% (1022,2 тис грн) – до 1192,9 тис грн відповідно.

Згідно з НП(С)БО у державному секторі, бюджетні асигнування у звітності відображаються як доходи від обмінних операцій. Їх зміст полягає у наступних функціях доходів військової частини: 1) держава, надаючи бюджетні кошти, очікує виконання конкретних функцій, покладених на військову частину; 2) між надавачем ресурсів (державою) і отримувачем (військовою частиною) існує взаємне зобов'язання: фінансування - виконання оборонних завдань; 3) фінансування має умовний та цільовий характер, а його використання підлягає суворому контролю й звітності.

Доходи від необмінних операцій бюджетних установ відображаються у їх фінансовій звітності як надходження активів, що не пов'язані з виникненням зустрічних зобов'язань щодо передачі рівноцінних ресурсів. У формі № 2 «Звіт про фінансові результати» такі доходи виокремлюються в окрему групу та включають, зокрема, благодійну і волонтерську допомогу, безповоротні трансферти, фінансову та матеріальну підтримку з боку органів

місцевого самоврядування, а також інші надходження, що мають безумовний або цільовий характер.

Доходи від необмінних операцій у діяльності військової частини А 2153 представлені двома категоріями надходжень: трансфертами та іншими доходами від необмінних операцій (табл. 2.7).

Таблиця 2.6

**Склад та структура необмінних від необмінних операцій
військової частини А 2153**

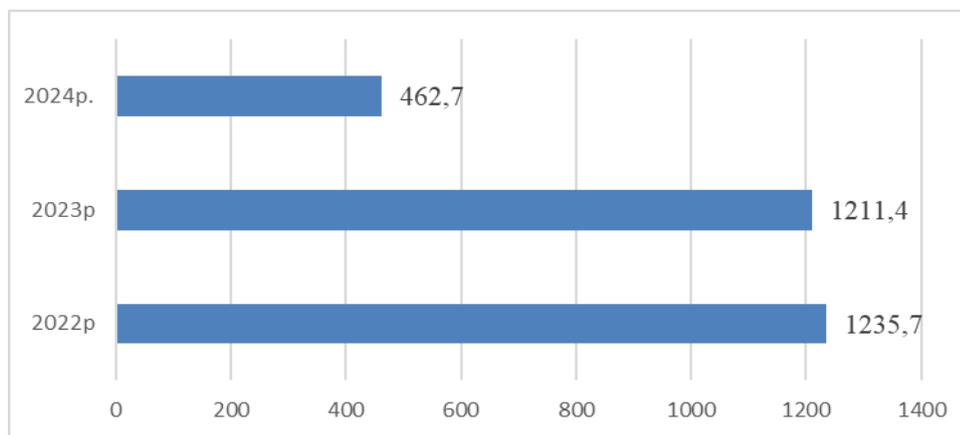
Показники	2022р.		2023р.		2024р.	
	тис грн	%	тис грн	%	тис грн	%
Доходи від необмінних операцій – всього, млн грн	170,7	100,0	1355,5	100,0	1192,9	100,0
у т.ч. трансферти	151,7	88,9	1032,0	76,1	456,2	38,2
інші доходи від необмінних операцій	19,0	11,1	323,5	23,9	736,7	61,8

Значну питому вагу в структурі доходів від необмінних операцій військової частини займають трансферти. За три останніх роки їх частка характеризується стабільним трендом скорочення із 88,9% у 2022 році до 38,2% у 2024 році. Незважаючи на це, абсолютний обсяг трансфертів збільшився у три рази та склав 456,2 тис грн. Як частина доходів, трансферти надходять до військової частини без надання зустрічної компенсації з її боку. У суб'єкті дослідження трансферти були представлені бюджетними трансфертами та трансфертами органів місцевого самоврядування, що не відносяться до основного бюджетного фінансування.

Як показали проведені наукові дослідження, ріст доходів від інших необмінних операцій за період 2022-2024 роки був зумовлений отриманням військовою частиною різноманітних надходжень, що не мають характеру бюджетних асигнувань і не передбачають виникнення зустрічних зобов'язань щодо надання рівноцінної компенсації. Як засвідчили дані бухгалтерського відділу військової частини А 2153, серед таких доходів обліковувались:

благодійна допомога у грошовій формі, волонтерська допомога, що має адресний характер і спрямовується на забезпечення першочергових потреб військових підрозділів, що були отримана від юридичних і фізичних осіб місцевої територіальної громади селища Радісного Одеського району. Значними обсягами також характеризується матеріальна допомога від волонтерських організацій району та області. Так, на користь військової частини на безкоштовній основі було передано: велика кількість комп'ютерного обладнання та офісного устаткування (монітори, ноут-буки), легкові авто та вантажівки, транспортери (Volkswagen transporter 70X0A-ACV), будівельні матеріали, генератори, канцелярські засоби тощо. Ці доходи протягом останніх років формують важливу допоміжну складову фінансового забезпечення військових частин, підвищуючи їх ресурсну спроможність та оперативність реагування на зміну потреб у межах виконання оборонних завдань.

Аналіз фінансової звітності військової частини за формою № 3 «Звіт про рух грошових коштів» показав наявність вхідних грошових потоків, пов'язаних із надходженням її цільового фінансування протягом 2022-2024 років. Ці грошові надходження не є тотожними доходам звітного періоду та постають частиною вхідних грошових потоків від інвестиційної діяльності. Відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі доходи визнаються лише в частині фактично використаного цільового фінансування. У зв'язку з цим вхідні грошові потоки від цільового фінансування, які фактично мають місце, постають потенційним джерелом формування доходів військової частини, реалізація якого залежить від обсягів та строків освоєння отриманих коштів (рис. 2.6).



**Рис. 2.6. Обсяг доходів від цільового фінансування
військової частини А 2153, млн грн**

Джерело: побудовано автором

Узагальнюючи дослідження структури та складу доходів військової частини А 2153, можна визначити, що її фінансовий результат формується внаслідок цільового використання всіх джерел фінансування, включно з бюджетними асигнуваннями з загального та спеціального фондів, доходами від обмінних та необмінних операцій, волонтерською та благодійною допомогою, трансфертами від органів місцевого самоврядування та інших надходжень цільового характеру. Кожен вид доходів забезпечує військову частину необхідними ресурсами для виконання визначених державою завдань та підтримки її функціональної спроможності. Ефективне управління отриманими коштами та їх раціональне розподілення між різними напрямками діяльності дозволяє визначити кінцевий фінансовий результат, який у бюджетній практиці відображається як профіцит або залишок коштів, що може бути спрямований на подальше забезпечення потреб військової частини. На основі зведення всіх видів доходів та відповідного використання коштів можна навести динаміку кінцевого фінансового результату діяльності військової частини А 2153, який протягом 2023-2024 роки був представлений профіцитом (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

**Кінцевий фінансовий результат використання доходів
військової частини А 2153**

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. до 2022р.	
				(+,-)	%
Сукупні доходи, тис грн	28354,7	61957,5	67065,0	38710,3	236,5
Чистий фінансовий результат, тис. грн.	-7405	3034	853,8	8258,8	x
Частка профіциту у доходах, %	x	4,9	1,3	x	x
Частка витрат, покритих доходами, %	79,3	105,1	101,3	22,0	x
Розмір профіциту (дефіциту) на 1 грн доходів, грн	-0,26	0,05	0,01	0,27	x

Аналіз кінцевого фінансового результату використання доходів військової частини А 2153 свідчить про значне зростання сукупних доходів протягом 2022–2024 років: вони збільшилися з 28 354,7 тис. грн у 2022 році до 67 065,0 тис. грн у 2024 році (у 2,4 рази). При цьому чистий фінансовий результат демонструє коливання від дефіциту у 7 405 тис. грн у 2022 році до профіциту в 853,8 тис. грн у 2024 році, що відображає поступове покращення ефективності використання отриманих доходів.

Зростання частки профіциту у доходах бюджетної установи свідчить про здатність військової частини забезпечувати баланс доходів і видатків та накопичувати фінансовий ресурс для подальшого використання. Індикатор показник частки витрат, покритих доходами, демонструє, що вже у 2023 році доходи перевищували витрати (105,1%), а у 2024 році залишаються достатніми для покриття основних потреб частини (101,3%), що підтверджує стабільність фінансового забезпечення її діяльності.

Значна амплітуда розміру профіциту на 1 грн доходів, який змінювався від -0,26 грн у 2022 році до 0,01 грн у 2024 році, свідчить про поступове підвищення ефективності використання ресурсів за одночасного тренду перевищення темпів росту сукупних доходів над темпами зростання

профіциту. Це вказує на необхідність оптимізації розподілу та використання коштів для підвищення фінансової результативності.

У цілому, результати аналізу демонструють, що військова частина А 2153, незважаючи на виключно складні реалії існування, підвищила рівень фінансової стабільності та забезпечила профіцитність своєї діяльності, що створює підґрунтя для ефективного планування та розширення використання доходів у майбутніх періодах.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ПОКРАЩЕННЯ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

3.1. Шляхи удосконалення обліку доходів військової частини А 2153

Результати наукових досліджень, отриманих при вивченні сучасної системи бухгалтерського обліку доходів у військовій частині А 2153 показали, що у цілому, бухгалтерський облік ведеться за діючими вимогами і положеннями та відповідає чинному нормативно-правовому базису.

Разом з тим, були визначені певні недоліки, серед яких були виявлені певні проблемні аспекти, зумовлені характером походження фінансових ресурсів (бюджетним) та характером їх використання. Зокрема, виконання бюджетів за видатками ґрунтується переважно на механізмі доведення бюджетних асигнувань. Бюджетні асигнування становлять переважну частину джерел фінансування діяльності суб'єкта дослідження (98,2% за підсумками 2024 року). Разом з тим, більш результативним підходом є фінансування на основі взятих і підтверджених зобов'язань. Окремої уваги потребують також недосконалість термінологічного апарату бухгалтерського обліку, а саме відсутність чітких і всеосяжних облікових визначень, які б у повній мірі відображали загальноекономічну сутність відповідних категорій та елементів обліку. Недостатньо систематизованим на даний час також залишається нормативно-правове та науково-методичне забезпечення процесу гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку бюджетних установ з міжнародними стандартами державного сектору.

Зазначені недоліки негативно позначаються на організації роботи як бухгалтерських служб бюджетних установ (зокрема, військової частини А 2153), так і органів Державної казначейської служби України, ускладнюють своєчасне формування та подання інформації до органів фінансового контролю, що в кінцевому підсумку знижує ефективність функціонування

бюджетних установ та призводить до зростання трудомісткості облікових процедур. З огляду на це, доцільним є відображення у плані асигнувань більш деталізованих статей видатків відповідно до кодів економічної класифікації, передбачених кошторисом, а також запровадження окремої форми кошторису загального фонду з помісячною деталізацією надходжень і видатків.

Суттєвою проблемою також є відсутність уніфікованого підходу до визначення напрямів використання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків і кредитування бюджету в планах асигнувань та кошторисах. Так, план асигнувань формується у помісячному розрізі із зазначенням переважно захищених статей, тоді як кошторис передбачає значно глибший рівень деталізації як за доходами, так і за видатками. Такі розбіжності на практиці зумовлюють необхідність складання додаткових розшифровок і пояснювальних матеріалів, що створює додаткове навантаження на бухгалтерів бюджетних установ і працівників казначейства та призводить до нерівномірного розподілу обсягу облікових робіт.

З метою усунення розбіжностей між національною практикою бухгалтерського обліку бюджетних установ та міжнародними стандартами державного сектору була затверджена Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року. Однак неповна реалізація визначених у ній завдань безпосередньо позначається на організації бухгалтерського обліку у військових частинах, що підтверджується наявністю низки системних проблем у їх практичній діяльності.

Зокрема, задеклароване Стратегією розмежування повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку щодо відображення активів, зобов'язань, доходів і витрат на практиці у військових частинах залишається формальним. Це проявляється у дублюванні функцій між фінансовими службами військової частини А 2153 та органами Державної казначейської служби, ускладненні процедур підтвердження бюджетних зобов'язань і затримках у відображенні господарських операцій в облікових регістрах.

Невиконання в повному обсязі положень Стратегії щодо впровадження уніфікованих національних стандартів та єдиного плану рахунків, гармонізованого з бюджетною класифікацією, зумовлює збереження суперечностей між бухгалтерським і бюджетним обліком у військових частинах. У результаті облік доходів і видатків у військовій частині А 2153, як в більшості бюджетних установ, здебільшого зводиться до контролю за асигнуваннями, тоді як інформація про фактичні зобов'язання та економічну сутність операцій має обмежене аналітичне значення.

Недостатня реалізація заходів з удосконалення фінансової звітності призводить до того, що звітність військових частин орієнтована переважно на фіскальні потреби та контроль виконання кошторису, а не на формування інформаційної бази для управлінських рішень. Обмежені можливості консолідації звітних даних і їх аналітичної інтерпретації знижують прозорість фінансового забезпечення діяльності військових частин.

Окремою проблемою є відсутність єдиної уніфікованої інформаційної системи бухгалтерського обліку в державному секторі, що було передбачено Стратегією. У діяльності військових частин це проявляється у використанні різних програмних продуктів, фрагментарному обміні інформацією з органами Державної казначейської служби та значному обсязі ручних операцій, що підвищує ризики помилок і збільшує навантаження на бухгалтерські служби.

Таким чином, невиконання ключових завдань Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі безпосередньо зумовлює наявність проблемних аспектів обліку у військових частинах, зокрема формалізм облікових процедур, низьку аналітичну цінність фінансової інформації та ускладнення управління бюджетними ресурсами в умовах підвищених вимог до прозорості та ефективності використання державних коштів.

Подальше удосконалення бухгалтерського обліку доходів військової частини А 2153, має ґрунтуватися на поєднанні методологічних,

організаційних та інформаційно-технологічних заходів, спрямованих на підвищення достовірності, прозорості та аналітичної цінності облікової інформації в умовах воєнного стану (рис. 3.1.).

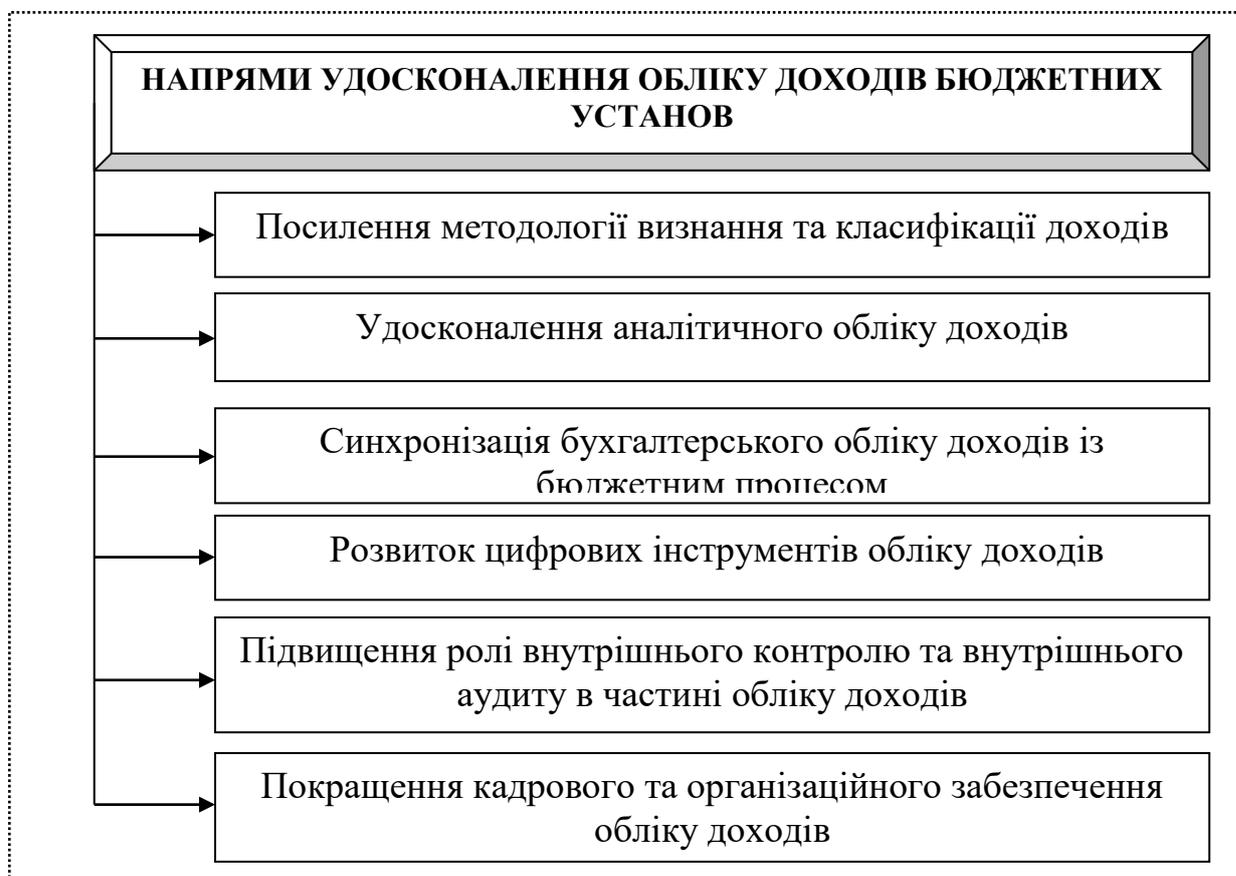


Рис. 3.1. Напрями удосконалення обліку доходів бюджетних установ

Джерело: складено автором

Першочерговим напрямом є посилення методології визнання та класифікації доходів. Доцільним є чітке розмежування в обліку доходів від обмінних і необмінних операцій із деталізацією бюджетних асигнувань за джерелами фінансування, напрямом використання та періодами виникнення бюджетних зобов'язань. Це дозволить перейти від формального контролю асигнувань до відображення економічної сутності доходів військової частини.

Важливим є удосконалення аналітичного обліку доходів шляхом розширення системи аналітичних рахунків до рахунків класу 7 «Доходи». Запровадження аналітики за програмами, підрозділами, функціональними напрямом діяльності та фондами фінансування сприятиме підвищенню

управлінської корисності облікової інформації та забезпечить можливість оцінки ефективності фінансового забезпечення виконання бойових і тилкових завдань.

Окремої уваги потребує синхронізація бухгалтерського обліку доходів із бюджетним процесом. Доцільно забезпечити більшу узгодженість між планом асигнувань, кошторисом та фактичним визнанням доходів у бухгалтерському обліку, зокрема шляхом переходу до відображення доходів у момент виникнення права на їх отримання, а не лише за фактом касових надходжень через органи Державної казначейської служби.

З урахуванням сучасних умов актуальним є розвиток цифрових інструментів обліку доходів. Уніфікація програмного забезпечення, інтеграція облікових систем військових частин із інформаційними ресурсами Державної казначейської служби та автоматизація формування облікових реєстрів і звітності дозволять скоротити обсяг ручних операцій, зменшити ризики помилок і забезпечити оперативність отримання фінансової інформації.

Важливим напрямом удосконалення є підвищення ролі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в частині обліку доходів. Запровадження процедур попереднього контролю правильності визнання доходів, відповідності їх бюджетному законодавству та кошторисним призначенням сприятиме мінімізації фінансових порушень і підвищенню фінансової дисципліни у військових частинах.

Не менш значущим є кадрове та організаційне забезпечення обліку доходів. Підвищення кваліфікації бухгалтерських працівників військових частин у сфері застосування НП(С)БОДС, бюджетного законодавства та сучасних інформаційних систем сприятиме більш якісному та професійному веденню обліку в умовах постійних нормативних змін.

Удосконалення бухгалтерського обліку доходів військової частини А 2153 має бути спрямоване на подолання формалізму, підвищення аналітичності та інтеграцію облікової інформації в систему управління

фінансовими ресурсами, що є особливо важливим в умовах воєнного стану та підвищених вимог до ефективності використання бюджетних коштів.

Стратегічний євроінтеграційний курс розвитку України об'єктивно передбачає активізацію процесів уніфікації та гармонізації облікових систем і стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності із сучасним світовим простором. У сфері функціонування бюджетних установ така уніфікація є тривалим та складним процесом, який поступово реалізується у вітчизняній сфері обліку та звітності. Проте, швидкість таких процесів залишається досить повільною, що відтермінує інтеграцію України у європейський простір та доєднання до провідної світової практики.

Для підвищення ефективності бухгалтерського обліку доходів військових частин України та забезпечення його відповідності сучасним міжнародним стандартам (IPSAS) доцільно здійснити низку організаційно-методичних та технологічних заходів. У таблиці 3.1 наведено основні проблемні аспекти ведення обліку доходів у військових частинах, пропозиції щодо їх усунення та очікувані результати, що сприятимуть підвищенню прозорості, достовірності та аналітичної цінності фінансової інформації.

Реалізація запропонованих заходів удосконалення бухгалтерського обліку доходів українських військових частин потребує взаємодії як державних органів, так і самих бюджетних установ. Державні органи, зокрема Міністерство фінансів та Державна казначейська служба, відповідають за затвердження нормативно-правових документів, гармонізацію облікових стандартів з міжнародними підходами, уніфікацію плану рахунків і форм фінансової звітності, а також контроль за їх дотриманням. Водночас конкретна реалізація заходів на місцевому рівні, включаючи організацію внутрішніх процедур, ведення аналітичного обліку, цифровізацію процесів та підвищення кваліфікації персоналу, залежить безпосередньо від самих бюджетних установ і військових частин. Такий розподіл повноважень дозволяє забезпечити баланс між нормативним регулюванням і практичною ефективністю обліку.

Таблиця 3.1

**Рекомендовані напрями подальшого удосконалення обліку доходів
військової частини А 2153 відповідно до міжнародних стандартів**

Існуючі проблемні аспекти	Рекомендації і пропозиції	Очікуваний ефект
Ведення обліку доходів за касовим методом, що не відображає економічну сутність операцій	Перехід на метод нарахування (accrual basis) у відображенні доходів і видатків	Більш точне відображення фінансового стану, підвищення аналітичної цінності обліку
Відсутність чітких критеріїв визнання доходів від обмінних та необмінних операцій	Впровадження уніфікованих правил і стандартів бухгалтерського обліку, гармонізованих із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку державного сектору (IPSAS)	Забезпечення єдності облікових підходів, мінімізація помилок у визнанні доходів
Розбіжності між планом асигнувань, кошторисом і фактичними доходами	Синхронізація плану асигнувань і кошторису з бухгалтерським обліком доходів	Зменшення облікових розбіжностей, скорочення обсягу ручних розрахунків
Використання різного програмного забезпечення та ручних операцій	Підвищення ступеня уніфікації цифрових облікових систем і інтеграція з Державною казначейською службою	Підвищення оперативності обліку, зменшення ризику помилок і дублювання роботи
Недостатній рівень кваліфікації бухгалтерів у сфері міжнародних стандартів	Підвищення кваліфікації персоналу, навчання IPSAS та сучасним інформаційним системам	Професійне ведення обліку, підвищення достовірності та управлінської цінності фінансової інформації
Відсутність внутрішнього контролю відповідності обліку доходів стандартам	Впровадження внутрішнього аудиту та процедур контролю відповідності IPSAS	Зниження ризику порушень, підвищення фінансової дисципліни та прозорості використання бюджетних коштів

Зокрема, проведені наукові дослідження дозволи виявити відсутність у обліковій політиці військової частини А 2153 внутрішніх нормативних

положень, які регламентують критерії визнання доходів від обмінних та необмінних операцій (які є основним фінансовим джерелом забезпечення її діяльності). Відсутність чітких критеріїв визнання доходів від обмінних та необмінних операцій у військовій частині створює системні проблеми обліку (формалізм, невідповідність економічній суті операцій, ускладнення аналітики). Одним із способів усунення цієї проблеми є внесення змін до Наказу про облікову політику військової частини А 2153 (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Пропозиції з доповнення Наказу про облікову політику військової частини А 2153 у частині обліку доходів

Проблемні положення	Пропозиції щодо змін в обліковій політиці	Короткий зміст заходів	Очікуваний результат
Відсутність чітких критеріїв визнання доходів від обмінних та необмінних операцій	Встановити критерії визнання доходів відповідно до НП(С)БОДС 124	Визначити, які операції вважаються обмінними та необмінними. Вказати момент визнання доходів (контроль над активами або момент зменшення зобов'язань)	Забезпечення однозначності обліку, зменшення помилок, підвищення аналітичної цінності доходів
Невизначеність моменту обліку доходів	Вказати точні правила відображення доходів у бухгалтерських регістрах	Розробити таблиці типових операцій із зазначенням моменту обліку. Визначити послідовність проведень у бухгалтерських регістрах та звітності	Чітке і послідовне відображення доходів, уникнення невідповідностей із бюджетним обліком
Розбіжності між обліком доходів та кошторисом (планом асигнувань)	Узгодити облікову політику з бюджетним процесом	Встановити процедуру регулярної звірки доходів з планом асигнувань і кошторисом. Внести уточнення до наказу щодо обов'язку контролю відповідності доходів кошторису	Узгодженість обліку та бюджетного процесу, скорочення облікових розбіжностей, прозорість використання

			коштів
Відсутність практичних прикладів для бухгалтерів	Надати у наказі конкретні приклади операцій та їх обліку	Розробити довідникову таблицю з типовими доходними операціями військової частини. Зазначити рахунки та аналітику, що застосовуються для кожного типу доходів	Полегшення роботи бухгалтерів, зниження ризику помилок, підвищення якості звітності
Недостатній контроль за правильністю визнання доходів	Запровадити внутрішні процедури контролю	Встановити процедури попередньої перевірки правильності визнання доходів. Запровадити практику проведення внутрішнього аудиту	Мінімізація фінансових ризиків, підвищення достовірності та прозорості обліку доходів

У сучасних умовах, коли вимоги до прозорості, оперативності та достовірності фінансової інформації зростають, цифровізація бухгалтерського обліку стає одним із ключових напрямів удосконалення управління бюджетними коштами. Особливо це актуально для військових частин, де облік доходів і видатків потребує високої точності, інтеграції з казначейськими та бюджетними системами та швидкого доступу до даних для прийняття управлінських рішень. Впровадження сучасних цифрових платформ дозволяє не лише автоматизувати облікові процеси, а й забезпечити ефективний контроль, підвищити прозорість використання бюджетних ресурсів і зменшити ризики помилок або невідповідностей у фінансовій звітності.

У світовій практиці цифровізація обліку бюджетних установ (в тому числі військових частин) - це важлива складова підвищення прозорості, достовірності та оперативності управління державними фінансами. В багатьох країнах світу саме системи електронного обліку та інтегровані управлінські платформи стали фундаментом нових підходів до публічних фінансів. Однією з ключових моделей цифровізації є системи управління фінансами уряду (Government Financial Management Information Systems

(FMIS), які уявляють собою комплексні інформаційні системи, що автоматизують бюджетні процеси, бухгалтерський облік, казначейське обслуговування, контроль і звітність. Такі цифрові системи дозволяють уніфікувати дані, автоматизувати обробку трансакцій та формувати єдине джерело правди для всієї державної фінансової системи. Так, наприклад у Великобританії створена та функціонує цифрова система Treasury використовує COINS - потужна база даних витрат державних органів, яка інтегрує детальну фінансову інформацію і дозволяє аналізувати виконання бюджетів у розрізі тисяч категорій [72]. В Україні також є прогресивні приклади цифровізації системи обліку публічних фінансів, зокрема, платформа Є-data - держплатформа, яка дозволяє переглядати виконання бюджетів, деталі витрат, дані про державні банки та інші фінансові показники. Цей інструмент доступний розпорядникам, контролюючим органам і громадянськості.

З урахуванням провідних європейських і світових практик цифрової трансформації державних фінансів можна для системи обліку військових частин України можна рекомендувати наступні кроки:

1) інтеграція із загальнонаціональною FMIS-платформою – запровадження у військових частинах облікових модулів, які безпосередньо взаємодіють із загальною FMIS або електронною фінансовою системою Міністерства фінансів та Державної служби Казначейства. Це створить сприятливі передумови для: автоматичного обміну даними про доходи (видатки), уникнення дублювання ручних операцій і обліку, оперативного формування звітності.

2) Подальша комплексна автоматизація облікових процесів - впровадження сучасних облікових програм або модулів, що підтримують автоматичне формування реєстрів доходів, зв'язок між бухгалтерськими проводками і бюджетними трансакціями, автоматичну перевірку відповідності операцій кошторисним призначенням тощо.

3) Створення єдиного цифрового захищеного інформаційного простору даних і обміну інформацією. Створення централізованого сховища бухгалтерських даних сприятиме вирішенню наступних завдань: доступу до актуальних даних у реальному часі, інтеграції з іншими державними системами, підтримки аналітики та відкритого доступу для контролюючих органів.

4) Використання відкритих електронних сервісів, наприклад, цифрових платформ (Є-data тощо), які сприяють перетворенню бюджетні дані у відкриті, доступні для аналізу й громадського контролю. Такі заходи є необхідними передумовами підвищення прозорості виконання бюджету, в тому числі на рівні військової частини.

5. Підвищення кібербезпеки та захисту даних – виключна умова для подальшої цифровізації фінансових даних на підприємствах оборонного сектору. Цифрові платформи повинні мати надійні механізми безпеки (шифрування, автентифікацію), особливо коли йдеться про військові фінансові дані.

Запропоновані заходи з удосконалення обліку доходів та систем фінансового управління на рівні військової частини мають комплексний характер та спрямовані не лише на забезпечення підвищення точності, прозорості та оперативності фінансової інформації, а й створюють умови для ефективного управління державними коштами. Впровадження цих заходів можуть сприяти не тільки підвищенню якості бухгалтерського обліку та фінансової звітності, але й створювати передумови для зміцнення обороноздатності України, оскільки дозволяють оперативно контролювати і раціонально використовувати ресурси, що спрямовуються на забезпечення бойових та тилових завдань у складних умовах сучасної воєнної реальності.

3.2. Напрями покращення фінансового забезпечення військових установ України

Фінансове забезпечення військових частин України в умовах сучасних безпекових викликів набуває виняткового значення та перетворюється на один із ключових чинників підтримання обороноздатності держави. За умов повномасштабної збройної агресії проти України фінансові ресурси перестають виконувати суто облікову чи розподільчу функцію та фактично стають інструментом забезпечення безперервності бойової, оперативної й тилової діяльності військових формувань. Саме достатність, стабільність і своєчасність фінансового забезпечення визначають спроможність військових частин виконувати покладені на них завдання як у зоні бойових дій, так і в пунктах постійної дислокації.

У сучасних умовах фінансове забезпечення військових частин виходить за межі традиційного бюджетного фінансування та охоплює комплекс взаємопов'язаних процесів - від планування та прогнозування потреб до ефективного використання, контролю й оцінки результативності застосування бюджетних коштів. Високий рівень матеріало- та капіталомісткості військової сфери, значна частка основних засобів у структурі активів, а також необхідність оперативного реагування на зміну воєнно-економічної ситуації обумовлюють підвищені вимоги до якості фінансового управління на рівні окремих військових частин.

Особлива роль фінансового забезпечення військових частин проявляється також у його безпосередньому впливі на морально-психологічний стан особового складу, рівень соціального захисту військовослужбовців та загальну стійкість системи оборони. Належне фінансування грошового забезпечення, матеріального постачання, відновлення та модернізації майна створює фінансову основу для підтримання боєготовності та зменшення нефінансових ризиків, пов'язаних із перебоями в ресурсному забезпеченні.

Таким чином, фінансове забезпечення військових частин України в сучасних реаліях слід розглядати не лише як елемент бюджетного механізму, а як стратегічний компонент національної безпеки, від ефективності якого залежить здатність держави протистояти зовнішнім загрозам, забезпечувати стаке функціонування сектору оборони та досягати визначених воєнно-стратегічних цілей.

Незважаючи на суттєве зростання обсягів фінансування сектору безпеки й оборони України в останні роки, система фінансового забезпечення військових частин продовжує характеризуватися наявністю низки проблемних аспектів, що знижують її ефективність та адаптивність до умов воєнного часу. Значна частина цих проблем має системний характер і зумовлена як інституційними обмеженнями бюджетної системи, так і специфікою функціонування військових формувань.

Однією з ключових проблем залишається жорстка централізація фінансових ресурсів та обмежена фінансова автономія військових частин. Процеси планування, розподілу та перерозподілу бюджетних асигнувань значною мірою залежать від рішень вищих органів управління, що ускладнює оперативне реагування на непередбачувані потреби, характерні для умов активних бойових дій. У результаті виникають часові лаги між фактичним виникненням потреби та її фінансовим забезпеченням.

Вагомим проблемним аспектом є також дисбаланс між поточними та капітальними видатками військових частин. Переважна спрямованість фінансових ресурсів на забезпечення поточних потреб, зокрема грошового забезпечення та утримання особового складу, обмежує можливості для своєчасного оновлення основних засобів, модернізації матеріально-технічної бази та інвестування у довгострокові оборонні спроможності.

Окремої уваги потребує обмежена гнучкість бюджетного планування в умовах високої невизначеності воєнно-економічного середовища. Чинні механізми кошторисного фінансування не завжди враховують динамічні зміни інтенсивності бойових дій, переміщення підрозділів та зміну

пріоритетів забезпечення, що знижує рівень відповідності між запланованими та фактичними фінансовими показниками.

Суттєвим стримувальним чинником виступає і недостатній рівень інтеграції фінансового обліку, аналізу та управлінських рішень на рівні військових частин. Переважання формально-облікового підходу до фінансової інформації обмежує можливості її використання для оцінки ефективності витрачання коштів, прийняття управлінських рішень та формування альтернативних сценаріїв фінансового забезпечення.

Крім того, проблемним залишається високе навантаження на фінансові служби військових частин, зумовлене поєднанням зростаючих обсягів фінансових операцій, посиленням вимог до контролю та звітності, а також дефіцитом кадрових і технічних ресурсів. Це підвищує ризики помилок, затримок у проведенні розрахунків та знижує загальну якість фінансового управління.

Наявні проблемні аспекти фінансового забезпечення військових частин України мають комплексний характер і потребують не лише збільшення обсягів фінансування, а й удосконалення інституційних механізмів його планування, розподілу та використання з урахуванням специфіки воєнного часу та стратегічних цілей розвитку сектору оборони.

Основою фінансового забезпечення оборонного сектору України, з огляду на специфіку національної економічної моделі, є фінансовий потенціал Державного бюджету. Протягом останніх років фінансування обороноспроможності країни постає центральним пріоритетом розподілу видатків Державного бюджету України. Розмір видатків на оборону та їх частка у структурі видатків бюджету характеризується постійним трендом зростання. У Державному бюджеті України на 2026 рік на потреби оборони країни передбачено близько 60% всіх сукупних видатків. Загальна їх сума запланована на рівні 2807,1 млрд грн, що складає 27,% від національного валового продукту (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Обсяги фінансування оборонного сектору України на 2026 рік

Джерело: складено автором за даними [54]

Крім безпосередньо видатків на фінансування міністерства оборони України на 2026 рік передбачені також інші статті витрат на забезпечення безпеки країни та підтримки її обороноздатності. Серед них фінансова підтримка інших силових і безпекових структур, пов'язаних із обороною (СБУ, Національної гвардії та Державної прикордонної служби України, інших силових структур), видатки на створення резервних фондів та фондів, що забезпечують непередбачувані потреби оборонних заходів, інші статті витрат. Проте, основною статтею у бюджеті України на 2026 рік залишається пряме фінансове забезпечення діяльності національного міністерства оборони – вони передбачені у розмірі 1761 млрд грн та становлять близько 40% у структурі сукупних видатків Державного бюджету (табл. 3.3).

Основою системи фінансового забезпечення військових частин України є фінансове кошторисне планування. Воно постає базовим елементом механізму бюджетного фінансування сектору оборони та виступає ключовим інструментом узгодження потреб військових формувань із можливостями державного бюджету. В умовах воєнного стану саме кошторисне планування забезпечує цільову спрямованість, контрольованість і безперервність

фінансових потоків, необхідних для виконання бойових, оперативних і тилових завдань.

Таблиця 3.3

План видатків Державного бюджету на оборонний сектор на 2026 рік

Статті видатків	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
	млрд грн	%	млрд грн	%
Фінансування міністерства оборони - всього	1760,9	40,2	203,7	52,5
у т. ч. фінансування апарату Міністерства оборони України	1704,9	38,9	171,9	44,3
керівництво та військове управління у сфері оборони	0,863	0,0	-	-
забезпечення діяльності ЗСУ	1135,8	25,9	24,9	6,4
Розвиток, закупівля техніки та обладнання	559,7	12,8	138,8	35,8
Будівництво (придбання) житла для військовослужбовців ЗСУ	0,1	0,001	0,09	0,0
Здійснення заходів з реформування та розвитку оборонно-промислового комплексу	-	-	7,7	2,0
Всього видатків Державного бюджету	4378,5	100,0	388,1	100,0

Джерело: розраховано автором за даними [54]

Кошторисне планування діяльності військових частин ґрунтується на загальних засадах бюджетної системи України та здійснюється в межах програмно-цільового методу бюджетування. Військові частини, як розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня, не формують бюджет самостійно, а реалізують затверджені бюджетні програми через індивідуальні кошториси, які є основним фінансово-плановим документом бюджетної установи. Кошторис визначає граничні обсяги доходів і видатків, напрями використання бюджетних асигнувань та є юридичною підставою для здійснення фінансових операцій.

Фінансове кошторисне планування діяльності військових частин України, зокрема, військової частини А 2153, являє собою багаторівневий, регламентований і контрольований процес, спрямований на забезпечення

ефективного та цільового використання бюджетних ресурсів. На початковому етапі здійснюється формування фінансових потреб військової частини на плановий бюджетний період з урахуванням її штатної структури, функціонального призначення, матеріально-технічного забезпечення та очікуваних завдань. Планова величина цих потреб узагальнюється та коригується у межах доведених лімітів бюджетних асигнувань, що надходять від головного розпорядника коштів - Міністерства оборони України.

Наступним етапом є безпосереднє складання кошторису доходів і видатків військової частини за економічною та програмною класифікацією, із деталізацією за кодами економічної класифікації видатків. Після погодження з відповідними фінансовими органами кошторис затверджується в установленому порядку та стає обов'язковим до виконання протягом бюджетного року. У процесі виконання кошторису допускається його коригування, однак виключно в межах чинного бюджетного законодавства та за рішенням уповноважених органів.

Разом з тим, система кошторисного планування військової частини А 2153 ґрунтується не лише на затверджених видатках, передбачених розподілом коштів бюджету на оборонні потреби держави. Протягом 2022-2024 років, крім бюджетного фінансування, систему кошторисного фінансового забезпечення становлять також кошти добровільної (волонтерської) допомоги, яка надходить до військової частини від місцевих територіальних громад.

Як показали попередні дослідження, фінансовий кошторис доходів військової частини А 2153 доповнюється надходженнями від благодійних організацій та фондів (БФ «Повернись живим», «Благодійний фонд Енґрі Корґі», БФ «Хлібодарський»), приватних компаній, бізнес-структур, громадських організацій (Авангардівська селищна рада). Ці надходження відбуваються як у фінансовій, так і матеріальній формах.

Такі внески до військової частини А2153 є підставою для внесення змін до кошторису за спеціальним фондом за коштами, отриманими як окремі

субвенції з місцевого бюджету. Вони також формують певну частину доходів суб'єкта дослідження у вигляді допомоги або спеціальних субвенцій, грантів, що мають спеціальний цільовий характер освоєння та подальшого використання.

Підставою для внесення змін до кошторису за спеціальним фондом є фактичне або підтвержене документально рішення про надання цільових коштів, зокрема у формі субвенції з місцевого бюджету або благодійної допомоги. На відміну від загального фонду, планування спеціального фонду має умовний характер і уточняється впродовж бюджетного року в міру надходження відповідних ресурсів.

Документальний процес внесення змін до кошторису військової частини А 2153 за спеціальним фондом відбувається у наступній послідовності (табл. 3.4).

Благодійна допомога, дотації та субвенції з місцевих бюджетів військовій частині А 2153 виступають не лише додатковим джерелом фінансового забезпечення військових частин, а й повноцінною підставою для коригування кошторису спеціального фонду. Документально цей процес базується на поєднанні правових рішень про надання коштів, внутрішніх фінансових обґрунтувань та процедур бюджетного погодження, що забезпечує законність, цільовий характер і контрольованість використання даних фінансових ресурсів.

За сучасних умов трансформації безпекового середовища та тривалого воєнного протистояння покращення фінансового забезпечення військових частин України потребує системного підходу, спрямованого не лише на нарощування обсягів фінансування, а й на підвищення якості фінансового управління та адаптивності бюджетного механізму. Реалізація таких змін має ґрунтуватися на поєднанні бюджетної дисципліни з гнучкістю фінансових інструментів, що відповідає умовам високої невизначеності.

Порядок дій при формуванні кошторису військової частини А 2153 за спеціальним фондом

Етапи дій формування кошторису	Основний зміст заходів
Формування правових підстав надходження коштів	Підставою є рішення відповідної місцевої ради або виконавчого органу про надання цільової субвенції військовій частині із зазначенням її призначення та обсягу. У разі отримання благодійної допомоги або грантів підставою виступають договори про надання благодійної допомоги, меморандуми про співпрацю, грантові угоди, листи-повідомлення благодійників або офіційні гарантійні листи про перерахування коштів.
Підготовка подання на ім'я вищого розпорядника бюджетних коштів або фінансового органу	Зазначається джерело надходження коштів, їх цільове призначення, очікувана сума та необхідність внесення змін до кошторису спеціального фонду. До подання обов'язково додаються копії підтвердних документів, що засвідчують законність і цільовий характер надходжень.
Коригування показників спеціального фонду кошторису	На підставі погодженого рішення вносяться зміни до кошторису доходів і видатків, а також до плану асигнувань спеціального фонду. Доходи відображаються за відповідними кодами класифікації доходів бюджету, а видатки — за кодами економічної класифікації відповідно до цільового призначення субвенції або благодійної допомоги.
Затвердження змін до кошторису	Змінений кошторис та довідка про зміни до кошторису погоджуються з органами Державної казначейської служби та стають підставою для відкриття або уточнення асигнувань спеціального фонду. Лише після цього військова частина набуває права здійснювати видатки за рахунок отриманих коштів.
Відображення надходжень і використання коштів у бухгалтерському обліку та звітності	Кошти спеціального фонду обліковуються окремо від загального фонду, що забезпечує прозорість, контроль цільового використання та можливість формування достовірної фінансової і бюджетної звітності.

Першим ключовим напрямом покращення є підвищення гнучкості кошторисного планування військових частин. Перш за все, доцільним, на нашу думку, є розширення можливостей оперативного коригування кошторисів у межах бюджетного року з урахуванням зміни інтенсивності бойових дій, переміщення підрозділів та появи непередбачених потреб. Це передбачає удосконалення процедур внесення змін до кошторисів, зокрема за спеціальним фондом, без порушення принципів цільового використання бюджетних коштів.

Важливим напрямом покращення фінансового забезпечення військової частини А 2153 є розвиток спеціального фонду як інструменту диверсифікації фінансових ресурсів військових частин. Активніше залучення грантів, благодійної допомоги, субвенцій з місцевих бюджетів та інших позабюджетних надходжень дозволяє частково зменшити навантаження на загальний фонд державного бюджету та підвищити фінансову стійкість військових формувань. Водночас це потребує чіткого нормативного регулювання, прозорих процедур обліку та посилення фінансового контролю.

Перспективним також постає інтеграція фінансового планування з аналізом ефективності використання ресурсів на рівні військової частини А 2153. Перехід від формального кошторисного підходу до елементів результативно-орієнтованого фінансового управління дає змогу оцінювати не лише обсяги витрат, а й досягнуті результати, що особливо важливо в умовах обмеженості ресурсів та високої вартості військового забезпечення.

Виняткового значення за останні роки набула необхідність посилення інституційної спроможності фінансових служб військових частин. Підвищення кваліфікації фінансового персоналу, автоматизація облікових і планових процесів, а також зменшення надмірного адміністративного навантаження сприятимуть підвищенню якості фінансових рішень та зниженню ризиків помилок у процесі виконання кошторисів.

Окремої уваги потребує поглиблення координації між державним і місцевими бюджетами у сфері фінансової підтримки військових частин. Формування середньострокових програм співфінансування, узгоджених за цілями та пріоритетами, дозволить підвищити передбачуваність надходжень та забезпечити цільове спрямування коштів на критично важливі потреби оборонного характеру.

Таким чином, покращення фінансового забезпечення військових частин України в сучасних реаліях має відбуватися в межах комплексної трансформації фінансово-бюджетного механізму, що поєднує гнучкість кошторисного планування, розвиток спеціального фонду, орієнтацію на результат та інституційне зміцнення фінансових служб. Реалізація зазначених напрямів створює передумови для підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів і посилення обороноздатності держави.

3.3. Прогноз доходів військової частини А 2153 на перспективний період

Отримані результати наукових досліджень показали, що обсяг доходів військової частини А 2153 Одеського району за період 2022-2024 років характеризується сталим трендом зростання. Джерелами їх отримання були бюджетні кошти та кошти благодійних організацій Одеської області. Забезпечення функціонування бюджетних установ потребує чіткого обґрунтування фінансових планів і кошторисів, на підставі яких забезпечується фінансування роботи розпорядників бюджетних коштів. За умов загострення кризового стану та поглиблення військового конфлікту в Україні об'єктивно виникає потреба у збільшенні обсягів фінансового забезпечення і доходів держаних суб'єктів військового призначення.

Прогнозування доходів військової частини як бюджетної установи є важливим елементом системи фінансового управління в умовах підвищених безпекових викликів та обмеженості бюджетних ресурсів. На відміну від суб'єктів господарювання, прогнозування доходів військових частин носить чіткий планово-нормативний характер і базується, переважно, на механізмах бюджетного фінансування.

Науково-методичні засади прогнозування доходів бюджетної установи ґрунтуються на дотриманні принципів реалістичності, нормативної обґрунтованості, цільової спрямованості, стабільності та адаптивності. Реалістичність прогнозних показників забезпечується їх відповідністю макроекономічним умовам та фінансовим можливостям державного бюджету, тоді як нормативна обґрунтованість передбачає врахування вимог бюджетного законодавства, кошторисних норм і встановлених лімітів фінансування. Цільова спрямованість прогнозу доходів проявляється у його орієнтації на досягнення конкретних оборонних завдань і підтримання належного рівня боєздатності військової частини.

Інформаційною базою прогнозування доходів військової частини А 2153 виступають фактичні показники виконання кошторису за попередні бюджетні періоди (2022-2024 роки), планові документи, бюджетні запити, нормативи фінансового забезпечення, а також очікувані зміни у чисельності особового складу та потребах матеріально-технічного забезпечення. В умовах воєнного стану прогнозування доходів для суб'єкта дослідження набуває особливої ваги, оскільки слугує інструментом забезпечення фінансової стійкості військових формувань, підвищення обґрунтованості бюджетних рішень і своєчасного реагування на зміну оборонних пріоритетів Одеської області та країни у цілому.

Прогнозування доходів військової частини як бюджетної установи базується на застосуванні комплексу взаємопов'язаних методів, вибір яких визначається планово-нормативним характером фінансового забезпечення та особливими умовами функціонування оборонної сфери. Серед найбільш

поширених методів прогнозування використовуються наступні: 1) нормативно-розрахунковий, який для військової частини забезпечує високий рівень обґрунтованості прогнозу, відповідність бюджетному законодавству та прозорість формування доходної частини кошторису; 2) метод екстраполяції (аналізу динаміки) – надає можливості оцінки стабільності бюджетних асигнувань, потребує коригування з огляду на зміни оборонних програм, чисельності підрозділів та інтенсивності бойових завдань; 3) балансовий метод – дозволяє забезпечити відповідність між обсягами фінансування та плановими видатками, виявити можливі дефіцити або резерви фінансових ресурсів, підвищити ефективність бюджетного планування; 4) кошторисний метод – характеризується жорсткою регламентацією статей доходів, тісним зв'язком із бюджетним процесом та орієнтацією на забезпечення цільового використання бюджетних коштів; 5) метод сценарного підходу - враховує рівень воєнних ризиків, дозволяє моделювати наслідки зміни обсягів фінансування, підвищує адаптивність фінансового планування в умовах невизначеності; 6) експертно-аналітичний метод - доповнює формалізовані методи, застосовується за відсутності повної статистичної інформації, дозволяє врахувати специфічні чинники, не відображені у нормативних документах.

Із врахуванням специфіки фінансового забезпечення та функціонування суб'єкта дослідження для прогнозування розміру його майбутніх доходів найбільш доцільним вважаємо застосування комбінованого методу, основою якого є нормативно-розрахунковий із застосуванням ознак балансового, економіко-математичного та експертного методів (як додаткових).

Для розрахунку прогнозної величини розміру доходів військової частини, джерелом яких є бюджетні асигнування, скористаємось математичною формулою, наведеною на рис. 3.3.

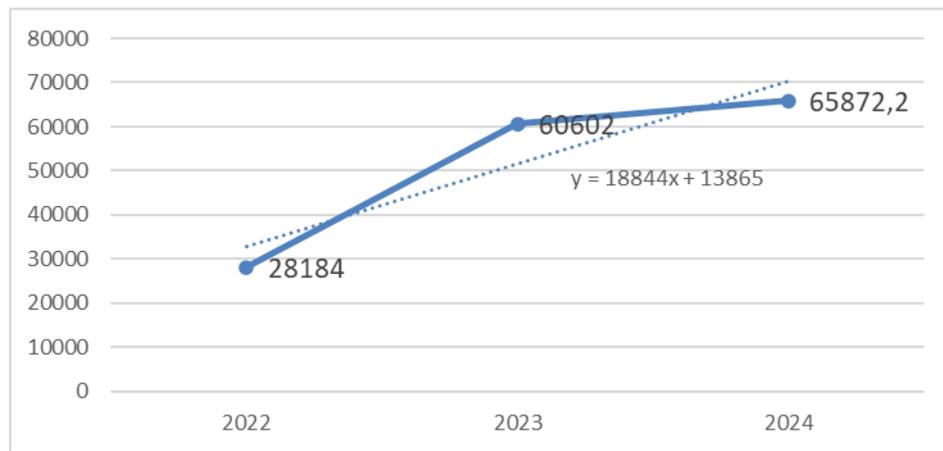


Рис. 3.3. Математична модель прогнозу розміру доходів військової частини А 2153 (бюджетні асигнування) на 2026р., тис грн.

Джерело: розраховано автором

Прогнозним періодом для визначення плану надходження грошових бюджетних коштів військової частини А 2153 було обрано 2026 рік. Математична формула розрахунку прогнозної величини безготівкових грошових коштів передбачає часовий крок (часовий інтервал між двома послідовними точками прогнозу) = 5. Розрахунки свідчать, що прогнозна величина доходів за рахунок бюджетного фінансування військової частини у 2026 році становитиме 108085,0 тис грн.

Прогнозування плану доходів суб'єкта дослідження, крім бюджетних джерел, мають враховувати доходи від необмінних операцій – трансфери, які традиційно, займають близько 2% у загальній структурі доходів. Як показали результати попереднього аналізу, протягом 2022-2024 років обсяг таких трансфертів у військовій частині А 2153 значно збільшився, що також є вадливим фактором для прогнозування їх обсягу на перспективний період. Відповідні розрахунки планового розміру доходів від необмінних операцій військової частини А 2153 на перспективу проведено за допомогою рис. 3.4.

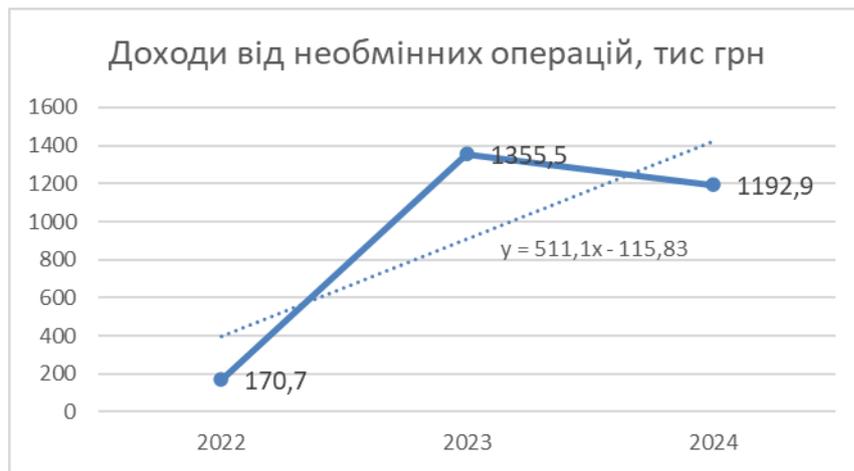


Рис. 3.4. Математична модель прогнозу розміру доходів військової частини А 2153 (необмінні операції) на 2026р., тис грн.

Джерело: розраховано автором

Як показують попередні розрахунки, прогнозна величина доходів від необмінних операцій військової частини у 2026 році можуть становитиме 2439,67 тис грн.

У процесі прогнозування доходів військової частини на плановий бюджетний рік доцільним є врахування прогнозного рівня інфляції, закладеного у Законі України про Державний бюджет. Інфляційні очікування виступають одним із ключових макроекономічних параметрів, що безпосередньо впливають на формування обсягів бюджетного фінансування, оскільки держава, плануючи видатки на утримання бюджетних установ, зобов'язана забезпечити збереження реальної купівельної спроможності бюджетних асигнувань. З урахуванням прогнозу інфляції здійснюється індексація основних нормативів фінансового забезпечення, зокрема видатків на оплату праці, грошове забезпечення військовослужбовців, оплату комунальних послуг, придбання матеріально-технічних ресурсів та інших поточних потреб військових частин.

Прогнозний рівень інфляції фактично визначає номінальне зростання обсягів бюджетних асигнувань, що відображається у доходній частині кошторису військової частини. За умов інфляційного зростання відсутність

коригування фінансування призводила б до зменшення реального обсягу ресурсів і, відповідно, до ризиків недофінансування виконання покладених завдань. У цьому контексті врахування інфляційного показника у прогнозних розрахунках доходів дозволяє забезпечити більш реалістичну оцінку майбутніх фінансових надходжень, узгоджену з макроекономічними параметрами бюджетної політики держави. Для військових частин це має особливе значення, оскільки стабільність і достатність фінансового забезпечення є критичною умовою підтримання належного рівня боєздатності та безперервності виконання оборонних функцій в умовах воєнного стану.

Ознайомлення з основними положеннями і статтями Закону України «Про Державний бюджет України на 2026 рік» показав, що прогнозний рівень інфляції дорівнює 9,9%. Вважаємо доцільним врахувати даний коефіцієнт для визначення прогнозної величини доходів військової частини на період 2026 року. Кінцеві розрахунки загального прогнозного розміру доходів військової частини А 2153 Одеської області на 2026 рік наведені у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Прогноз доходів військової частини А 2153

Показники	Факт за 2024 р.	Прогноз на 2026р (з урахуванням коефіцієнту інфляції)	Прогноз до 2024р., (+,-)
Доходи – всього, тис грн	67065	110754,1	43689,1
у т.ч. бюджетні асигнування	65872,2	108094,9	42222,7
Інші доходи (від необмінних операцій)	1192,9	2659,2	1466,3

Наведені у таблиці результати прогнозу доходів військової частини А 2153 свідчать про суттєве зростання загального обсягу фінансових

надходжень у прогностному періоді порівняно з фактичними показниками 2024 року. Загальний обсяг доходів прогнозується на рівні 110 754,1 тис. грн, що на 43 689,1 тис. грн перевищує фактичний рівень базового року. Основну частку доходів формуватимуть бюджетні асигнування, обсяг яких у прогностному періоді зростає на 42 222,7 тис. грн, що підтверджує збереження визначальної ролі державного бюджету у фінансовому забезпеченні військової частини. Водночас зростання інших доходів від необмінних операцій має допоміжний характер і не змінює загальної бюджетної спрямованості фінансового забезпечення військової частини. Отримані результати підтверджують обґрунтованість застосованого підходу до прогнозування доходів та його відповідність умовам функціонування військових формувань у сучасних макроекономічних і безпекових реаліях.

За умов обмеженості фінансових ресурсів державного бюджету та зростання потреб оборонної сфери особливої актуальності набуває питання підвищення рівня раціональності й ефективності використання доходів військових частин. Навіть за наявності прогностного зростання обсягів бюджетного фінансування ключовим завданням залишається забезпечення максимальної віддачі від кожної гривні бюджетних коштів, спрямованої на виконання оборонних функцій. Раціональне використання фінансових ресурсів є неодмінною передумовою сучасного фінансового управління та має передбачати посилення фінансової дисципліни, пріоритетність фінансування критично важливих потреб, мінімізацію непродуктивних витрат та підвищення обґрунтованості управлінських рішень. В умовах воєнного стану ефективне управління доходами військових частин виступає не лише економічною, а й стратегічною передумовою забезпечення їхньої стійкості, боєздатності та здатності своєчасно реагувати на виклики сучасного безпекового середовища.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені дослідження показали, що в умовах воєнного стану та обмеженості бюджетних ресурсів облік доходів набуває ключового значення для забезпечення фінансової прозорості й керованості діяльності бюджетних установ. Для військових частин належна організація обліку доходів є необхідною передумовою цільового використання бюджетних коштів, контролю за їх рухом та своєчасного прийняття управлінських рішень. Достовірний облік доходів дозволяє забезпечити фінансову дисципліну, підвищити ефективність бюджетного планування та зміцнити фінансову стійкість військових формувань у складних умовах сучасних безпекових викликів.

Суб'єктом дослідження постала військова частина А2153 Одеського району Одеської області знаходиться у с. Радісне Одеського району Одеської області. Суб'єкт дослідження є бюджетною установою, отримувачем та розпорядником бюджетних коштів. Вартість сукупних активів військової частини за період 2022-2024 років суттєво збільшилась та становить 833,8 млн грн., з яких 714,3 млн грн - нефінансові активи та 119,5 млн грн - фінансові активи. Основна частка активів військової частини А 2153 приходить на основні засоби, що представлені, переважно, військовими машинами і транспортом. Близько 97% у структурі капіталу військової частини займає власний капітал – 205,3 млн грн.

Загальний розмір доходів у 2024 році дорівнював 67,0 млн грн., загальний розмір витрат – 66,2 млн грн. Військова частина завершила звітний рік із профіцитом у сумі 853,8 тис грн.

Особливості і характер формування доходів суб'єкта дослідження зумовили низький рівень його ліквідності та поточної платоспроможності. Незважаючи на це, результати аналізу показали, що дана бюджетна установа динамічно розвивається, нарощує власні активи, здійснює активну операційну і інвестиційну діяльність.

Бухгалтерська служба є частиною фінансової служби, як окремого структурного підрозділу військової частини і підпорядковується командирю частини через заступника командира з тилу (матеріального забезпечення). Керівництво здійснює начальник фінансово-економічної служби (начальник фінслужби) Заставський П.І. Штат бухгалтерів становить 5 осіб та включає: бухгалтера з розрахунків з оплати праці, бухгалтера з обліку матеріальних запасів, бухгалтера з обліку основних засобів, бухгалтера-касира. Головним бухгалтером військової частини є Мерчур Г.В.

Основним документом, який, регламентує облік доходів у суб'єкті дослідження, є Бюджетний кодекс та НП(С)БО 124 «Доходи».

Бухгалтерський облік у військовій частині А2153 ведеться за допомогою спеціалізованої облікової програми «Дебет Плюс». Програма забезпечує ведення детального аналітичного обліку доходів за фондами бюджету, кодами класифікації, джерелами надходжень, бюджетними програмами та звітними періодами, що дозволяє військовій частині здійснювати постійний контроль за виконанням кошторису та відповідністю фактичних надходжень затвердженим плановим показникам.

Доходи у бюджетній установі в «Дебет Плюс» розглядаються не як фінансовий результат діяльності, а як надходження фінансових ресурсів за відповідними джерелами фінансування. Підставою для визнання доходів у «Дебет Плюс» є первинні документи, насамперед виписки Державної казначейської служби, платіжні доручення, договори та інші підтвердні документи, на основі яких формуються бухгалтерські проведення. Основним первинним документом для визнання доходів загального та спеціального фондів є виписка з рахунків, відкритих в органах Державної казначейської служби України.

Синтетичний облік доходів розпорядника та одержувача бюджетних коштів у бюджетних установах, зокрема у військових частинах України, здійснюється відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з використанням рахунків класу 7 «Доходи», на рахунку

701 «Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів», субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування». У кінці звітнього періоду рахунки доходів класу 7, зокрема рахунок 701 та рахунки спеціального фонду, закриваються на рахунок 551 «Фінансовий результат виконання кошторису».

Аналітичний облік доходів бюджетної установи ведеться паралельно з синтетичним обліком на рахунках класу 7 «Доходи» та забезпечує деталізацію надходжень за фондами, джерелами фінансування, бюджетними програмами, кодами класифікації доходів та економічною класифікацією видатків.

Основним джерелом фінансового забезпечення військової частини А 2153 є кошти Державного бюджету України, загальний розмір яких у 2024 році склав 67,1 млн грн, з яких 65,9 млн грн – доходи від обмінних операцій, 1,1 млн - доходи від необмінних операцій. Результати аналізу динаміки доходів військової частини А 2153 за 2022–2024 роки у розрізі видів діяльності показує, що переважна частка доходів формується від операційної діяльності, частка яких складає 99,3%. Кінцевим фінансовим результатом діяльності військової частини 2024 році виявився профіцит розміром 853,9 тис грн.

Військова частина є також отримувачем інших (небюджетних) доходів і активів, що ж результатом благодійної та волонтерської допомоги територіальної громади селища Радісного Одеського району. Серед таких активів частиною було отримано комп'ютерне обладнання, офісне устаткування, легкові авто та вантажівки, транспортери, будівельні матеріали, генератори тощо.

Прогнозні розрахунки розміру доходів військової частини А 2153 на перспективний період, проведені на основі застосування комбінованого методу, показали, що їх планова величина становить 43,7 млн грн.

Серед виявлених недоліків бухгалтерського обліку доходів військової частини дослідженнями були такі, як недосконалість термінологічного апарату бухгалтерського обліку, відсутність уніфікованого підходу до

визначення напрямів використання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків і кредитування бюджету в планах асигнувань та кошторисах, дублюванні функцій між фінансовими службами військової частини А 2153 та органами Державної казначейської служби.

Серед основних рекомендацій, спрямованих на подальше удосконалення обліку доходів військової частини, були обґрунтовані наступні:

- перехід на метод нарахування (accrual basis) у відображенні доходів і видатків;
- впровадження уніфікованих правил і стандартів бухгалтерського обліку, гармонізованих із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку державного сектору;
- підвищення ступеня уніфікації цифрових облікових систем і інтеграція з Державною казначейською службою;
- підвищення кваліфікації персоналу, навчання IPSAS та сучасним інформаційним системам;
- доповнення облікової політики військової частини А 2153 внутрішніми нормативними положеннями, які регламентують критерії визнання доходів від обмінних та необмінних операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артющенко О.О., Дяченко С.В., Сизов А.І. Фінансове забезпечення військової частини: навч. посіб. Київ: ВІКНУ, 2025. 112 с.
2. Бардаш С., Шаповалова В., Пашкова А. Верифікація наукової компоненти бухгалтерського обліку бюджетних установ. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*. 2024. № 336(6). С. 17-26.
3. Безверхий К. В. Облік в бюджетних установах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2020. 312 с.
4. Бондаренко Н.М., Гузенко Ю.А. Сучасні підходи до сутності доходів у бюджетних установах: навч. посіб. Київ: «ЦУЛ», 2020. 312с.
5. Бондаренко О.М., Славінський О.І., Стінковий А.П. Облік формування фінансових результатів та відображення їх у фінансовій звітності. *Economics. Finances. Law*. 2023. № 9. С. 40-45.
6. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI, зі змінами та доповненнями. URL: www.zakon.rada.gov.ua
7. Видатки державного бюджету України. Міністерство фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/>
8. Височан О. Облік доходів майбутніх періодів у небюджетних неприбуткових організаціях. *Економіка та суспільство*. 2022. № 45. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-45-44>
9. Гайдучок Т., Вітер С., Гданська Ю. Обліково-інформаційне забезпечення механізму управління фінансовими результатами підприємств в умовах євроінтеграційних процесів. *Молодий вчений*. 2024. № 5 (129). С. 116-122. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2024-5-129-22>
10. Гільорме Т.В., Ленъ А.В. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін. *Економіка та суспільство*. 2017. С. 722-728.
11. Губарик О. М., Іванова Д. В. Проблематика обліку та контролю доходів і витрат на малих підприємствах. *Проблеми сучасних*

трансформацій. *Серія: економіка та управління*. 2024. № 11. URL: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-11-09-01>

12. Демешок О.О. Стан фінансового забезпечення сектору оборони України в контексті реалізації військової кадрової політики: зб. наук. пр.// Центр воєнно-стратегічних досліджень Нац. ун-ту оборони України імені Івана Черняхівського, 2021. № 3(73). С. 102–108.

13. Допомога ЗСУ: відображення в обліку. URL:<https://www.accountor.com/uk/ukraine/article/dopomoha-zsu-vidobrazhennya-v-obliku>

14. Заросило А. П. Особливості аналізу доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів. Збірник матеріалів Міжнародної наукової інтернет-конференції «Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту». 2017. С. 204-205.

15. Зозуля П. Новий бюджетний облік: облік доходів: від нарахування до списання. *Ibuhgalter*. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/articles/1085>

16. Іванков В.М. Фінансові результати бюджетної установи як предмет судової економічної експертизи. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2022. Вип. 8(41). С. 271-276.

17. Ізмайлов Я. Проблеми та перспективи обліку в державному секторі. Бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору: проблеми практики та професійної підготовки збір. тез за матеріалами круглого столу, м. Ірпінь, 05 жовтня 2023 р., Ірпінь, Державний податковий університет, 2023. С. 35-38.

18. Кемарська Л. Г. Особливості економічного аналізу діяльності суб'єктів державного сектору. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 23. С. 118-122.

19. Коваль Л.В., Мазур А.М. Особливості аналізу доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. DOI: 10.32702/2307-2105-2021.10.81

20. Козаченко А.Ю. Доходи суб'єктів господарювання: економічна сутність та класифікація. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 6, Том 2. С. 35-40.

21. Колеватова А.В., Колеватов А.С. Обліково-аналітичне забезпечення системи управління фінансовими результатами підприємства. *Ефективна економіка*. 2025. № 9. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/7588/7714>

22. Колесніченко А. С., Аваменкро Т.О., Стригуль А.А. Економічна сутність категорій "витрати", "доходи" та "фінансові результати" у забезпеченні фінансової стійкості підприємства. *Бізнес інформ*. 2023. № 11. С. 231-240.

23. Кулик М.В. Еволюція сутності та теорій доходу. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 57. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-126>

24. Ларікова Т.В. Особливості складання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів у період воєнного стану. *Фінанси України*. 2022. № 10. С. 100-104.

25. Ларікова Т.В. Проблемні аспекти обліку фінансових результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 14. С. 182-187.

26. Левадський І. Власні надходження бюджетних установ. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/212-vlasn-nadhodjennya-byudjetnih-ustanov>»

27. Левчук О.В. Фінансове забезпечення Збройних Сил України: тенденції та основні шляхи реформування. *Збірник наукових праць Центру воєнно-стратегічних досліджень Національного університету оборони України*. 2020. № 2(69). С. 53-58.

28. Лень В.С. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. Чернігів: Десна Поліграф, 2016. 560 с.

29. Мардус Н.Ю. Теоретичні і методичні підходи до визначення фінансового результату в обліку і аудиті. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 11. С. 202-207.

30. Марченко С. Бюджет 2024: посилюємо армію, індексуємо соцстандарты та будуємо економіку перемоги. *Українська правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/11/10/706448/>

31. Матусевич О.О., Кошман С.А. Аналіз підходів та методів щодо визначення фінансових результатів. *Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету*. 2018. Вип. 15. С. 53-58.

32. Меліхова Т. О., Синиця Ю. С., Зайченко Д. Р. Удосконалення обліку, оподаткування та контролю видатків у бюджетній установі в системі казначейського обслуговування бюджетних коштів. *Проблеми сучасних трансформацій*. 2023. № 10. URL: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-10-09-05>

33. Мельник Т., Кошоллап Я. Проблеми визнання і відображення в обліку доходів підприємства. *Молодий вчений*. 2020. № 12 (88). С. 150-154.

34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text

35. Мізіна І.В. Особливості правового регулювання фінансування оборонної сфери в умовах воєнного стану. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2023. № 1. С. 141-146.

36. МСБО 1 «Подання фінансових звітів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

37. МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)». URL: <https://document.vobu.ua/wp-content/uploads/2023/06/ipsas23.pdf>

38. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну», затверджений Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2001 році. URL: <http://www.ipsasb.org/>

39. Мулик Т.О. Методичні підходи до аналітичного забезпечення управління доходами. *Агросвіт*. 2020. № 6. С. 313-319.

40. Назаренко О.В., Лукаш Р.В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 22. С. 19-25.

41. Назарова Г.Б., Кононенко Л.В., Калашнікова А.К. Облікові процедури формування фінансових результатів: сучасний стан та напрями їх вдосконалення. *Економічний простір*. 2020. № 156. С. 206-212. URL: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/156-38>

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>

44. Нашкерська М. М. Напрями проведення аналізу доходів і витрат бюджетної установи. *Облік і фінанси*. 2019. № 1(83). С. 92-99.

45. Норд Г.Л. Апробація механізму формування обліково-аналітичної системи управління фінансовими результатами. *Агросвіт*. 2018. № 12. С. 34-41.

46. Орехова А.І., Толстошеєва В.С. Організаційні аспекти та проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Держава та регіони*. 2021. № 6 (123). С. 140-145.

47. Патарідзе-Вишинська М. В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід. *Економіка. Управління. Інновації*. 2018. № 2. С. 2-18.

48. Петруха С., Петруха Н., Гуденко Б. Фінансування сил безпеки і оборони України: тенденції, структура, виклики. *Економічний аналіз*. 2025. Том 35. № 3. С. 68-82.

49. Пирець Н. М., Панфілова Я.Б. Особливості обліку фінансових результатів згідно з національними та міжнародними стандартами. *Економічний простір*. 2017. № 3 (72). С. 228 – 234.

50. Проданчук В.Г. Підходи до визначення основних напрямів аналізу фінансового стану бюджетної установи. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2023. № 4(162). С. 35-39.

51. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>

52. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. №1219 / Міністерство фінансів України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28215Z.html

53. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

54. Про Державний бюджет України на 2026 рік: Закон України від 03 грудня 2025 року № 4695-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4695-20#Text>

55. Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.06.2021 р. № 590. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#n9>

56. Радіонов Ю. Д. Державні фінанси: особливості виконання функцій в умовах війни. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 12. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15830798>

57. Рибаківа Л. П., Симочко М. І., Бобров-Понзень Д. В. Деякі аспекти обліку та оподаткування доходів підприємств. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2025. Вип. 44. С. 36-40.

58. Скоморохова С.Ю., Бондарчук С.А. Особливості аналізу доходів бюджетних установ. URL: <https://dspace.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/cc6c50dd-30cf-4ae9-957f-8be574992314/content>

59. Скорнякова Ю. Б., Мордвинов К. О. Фінансові результати діяльності підприємства: принципи обліку та облікова політика. *Економіка та суспільство*. 2025. Вип. 71. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-9>

60. Солдатенко О.В. Фінансування збройних сил України в умовах воєнного стану: євроінтеграційний вектор. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2023. № 80. С. 576-580.

61. Соловійова Н. В. Облік виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 14. С. 133-137.

62. Ставицький А., Харламова Г., Шпирко В. Фінансування оборонних витрат України: нова геополітична парадигма чи збереження сталих тенденцій? *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2023. № 1 (222). С. 126-140.

63. Стригуль Л. С. Напрямки вдосконалення обліку та звітності бюджетних установ. Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції: матеріали 9-ї Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 100-річчю ОНЕУ, 20 травня 2021 р. Одеса : ОНЕУ, 2021. С. 82-85.

64. Тростянська К.М., Крижановська О.А. Проблемні питання бухгалтерського обліку неприбуткових організацій. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 2. С. 184-189.

65. Хмелюк А., Донських Н. Удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері: перспективні напрями реформування. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 3. С. 205-211.

66. Чайка В.В. Видатки на національну безпеку та оборону в системі бюджетних правовідносин. *Приватне та публічне право*. 2024. № 2. С. 61-67.

67. Череп А.В., Гамова О.В., Козачок І.А. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. Київ: Кондор, 252с.
68. Чухліб А.В. Аналіз в системі інформаційно-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами від операційної діяльності. *SWorldJournal*. 2024. № 22. С. 3-6.
69. Шацкова Л.П., Фрайман А.В. Особливості та проблемні аспекти формування облікової політики бюджетної установи. *ECONOMICS: time realities*. 2020. № 2(48). С. 92-96.
70. Шинкаренко О. М., Мичак Н. О. Особливості методики аналізу доходів і видатків бюджетної установи. URL: http://journals-lute.lviv.ua/journal/15_2013/45.pdf
68. Banerjee AV, Niehaus P, Suri T. Universal basic income in the developing world. *Annual Review of Economics*. 2019. Vol. 11. P. 961–85.
69. Davis R.M. The Current State of Profit Theory. *The American Economic Review*. Vol. 42, No. 3. P. 245-264.
70. Menšík J. The Origins of the Income Theory of Money. *Review of Economic Perspectives*. 2015. Vol. 14, Iss. 4. P. 373-392. <https://doi.org/10.1515/revecp-2015-0005>
71. Sulyma M., Gvinsadze A. Ефективне управління доходами, витратами і фінансовими результатами підприємства. *Європейський науковий журнал Економічних та Фінансових інновацій*. 2024. № 1(13). С. 188-199. <https://doi.org/10.32750/2024-0118>
72. Wikipedia. Combined Online Information System. URL:https://en.wikipedia.org/wiki/Combined_Online_Information_System

ДОДАТКИ