

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

ЦЯТКОВСЬКА ОЛЕНА ВІТАЛІЇВНА

УДК 657.42+657.6:336.1-048.35]:658.115(043.5)

**ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ
НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Реферат
дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук

Київ – 2025

Дисертацією є рукопис

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку та консалтингу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, м. Київ.

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор
БОНДАР Микола Іванович,
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана,
декан факультету обліку та податкового
менеджменту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
ЗАДОРЖНИЙ Зеновій-Михайло Васильович,
Західноукраїнський національний університет
(м. Тернопіль),
завідувач кафедри обліку і оподаткування

доктор економічних наук, професор
ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович,
Державний університет «Житомирська політехніка»,
завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні
та обліку

доктор економічних наук, професор
САДОВСЬКА Ірина Борисівна,
Волинський національний університет
імені Лесі Українки (м. Луцьк),
завідувач кафедри обліку і оподаткування

Захист відбудеться 08 квітня 2025 року о 12-00 год. на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана.

Із дисертацією можна ознайомитись на офіційному сайті https://kneu.edu.ua/ua/science_kneu/scientific_council/d-26.006.06/ та в науковій бібліотеці імені М. В. Довнар-Запольського Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська, 49-Г, ауд. 601.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
доктор економічних наук, професор



Ірина КРИШТОПА

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Державні установи як основні учасники бюджетного процесу в сучасних економічних умовах функціонують на засадах європейських принципів діяльності, адаптуючи свою до специфіки відповідної сфери. Це сприяє підвищенню прозорості, зрозумілості, відкритості та актуальності показників результативності діяльності всіх суб'єктів господарювання.

Ефективність національної економіки визначається економічним розвитком її суб'єктів та повнотою їх адаптації до сучасних тенденцій модернізації системи управління державними фінансами. Суб'єкти державного сектору відрізняються як за призначенням, так і за цілями діяльності, зокрема виокремлюються фінансові й нефінансові установи. Попри наявні відмінності, державна політика щодо цих суб'єктів має бути єдиною та узгодженою. Для забезпечення прозорості діяльності установ державного сектору важливо дотримуватись уніфікованих принципів бухгалтерського обліку та складання звітності з метою формування актуальної інформації, що надає можливість її зіставлення за різними часовими періодами та гарантує її доступність для всіх стейкхолдерів. Це сприятиме ухваленню обґрунтованих управлінських рішень відповідно до вимог сучасного розвитку державного управління.

Досягти бажаного соціального ефекту представники державного сектору можуть через реалізацію державних політик у діяльності конкретної установи. Для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень необхідно аналізувати й систематизувати інформацію, отриману з різних джерел, проте основним джерелом залишається обліково-аналітична система, інформація якої узагальнюється у звітності установи.

Нефінансові активи становлять близько 50 % в загальній структурі активів суб'єктів державного сектору. Серед них основні засоби та нематеріальні активи становлять близько 60 %, інвестиційна нерухомість – 2 %, запаси – 32 %, інші нефінансові активи – 4 %, а накопичений знос становить понад 85 %, що свідчить про застарілість об'єктів нефінансових активів державних установ.

Для розгляду економічної сутності складових нефінансових активів, основних методичних і практичних аспектів обліку, аналізу та контролю нефінансових активів проаналізовано підходи як вітчизняних, так і зарубіжних фахівців-економістів. Питання обліку об'єктів нефінансових активів, зокрема процесу використання та вибуття, досліджували такі науковці, як О. М. Андрієнко, Л. С. Бачинська, О. В. Богданюк, О. В. Борович, М. І. Бондар, О. В. Гамова, І. М. Гур'єва, І. В. Дворник (Пищолка), Л. І. Жидеєва, О. В. Коба, І. А. Козачок, Л. П. Коритник, Л. Г. Ловінська, Е. І. Ливиненко, Н. В. Ракоєд, С. В. Свірко, Г. В. Собкова, Т. А. Спірках, С. Ю. Федоренко, О. О. Чубчик, О. Б. Юрченко.

Проблемні аспекти обліку, первісного визнання та оцінки безпосередньо необоротних активів вивчали провідні науковці: М. Т. Білуха, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Верига, З. В. Гуцайлюк, З.-М. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, Я. Д. Крупка, М. В. Кужельний, С. Ф. Легенчук, В. Г. Лінник, В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, І. Б. Садовська, В. К. Орлова, М. М. Шигун. За результатами їхніх наукових досліджень загалом окреслено перелік умов для подальшого розвитку системи обліку необоротних активів. Утім, проблематика обліку нефінансових активів у державних установах за багатьма позиціями залишилася недослідженою.

Питаннями обліку та звітності в державних установах займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, які свого часу порушували актуальні проблеми системи обліку та аудиту державних установ. Зокрема, різні аспекти обліку в установах державного сектору досліджували такі науковці: Т. В. Канєва, Л. М. Кіндрацька, Л. П. Коритник, Т. В. Ларікова, Л. Г. Ловінська, С. О. Левицька, О. Л. Михальська, Н. А. Остап'юк, Є. А. Фещенко, С. О. Шевченко. Проблемами аудиту займалися І. А. Бержанір, О. М. Галас, Л. В. Гуцаленко, В. І. Дмитренко, Т. О. Каменська, М. Д. Корінько, О. А. Линдюк, І. О. Мариніч, Г. А. Матвієнко, І. І. Матієнко-Зубенко, Т. О. Мулик, К. О. Назарова, О. А. Петрик, С. П. Потеряйко, В. М. Прасюк, А. О. Семенець, Н. А. Сиротенко, Ю. Б. Слободяник, О. С. Твердохліб, О. В. Філозоф.

У вирішенні проблемних питань до розкриття інформації у звітності, внесли вагомий внесок такі вітчизняні науковці, як О. В. Артюх, П. Й. Атамас, К. В. Безверхий, З.-М. Задорожний, Т. І. Єфименко, В. М. Жук, В. О. Іваненко, П. О. Куцик, М. В. Кучерява, С. Ф. Легенчук, Л. Г. Ловінська, А. В. Озеран, І. Я. Омецінська, Л. К. Сук, Н. І. Сушко, В. С. Титикало, М. М. Шигун, П. О. Штуф, О. О. Яблонько.

Водночас питання обліку і аудиту нефінансових активів державних установ досліджували і зарубіжні автори, зокрема Alhababsah S., Alslihat N., Alrawashdeh N., Al-Ali S., Al-Omari M., Gazzaz A., Alali H., Battaglio R. P. Jr., Belardinelli P., Bellé N., Cantarelli P., Brusca I., Montesinos V., Chow D. S. L., Chan J. L., Dorn F., Gaebler S., Roesel F., Grossi G., Kallio K. M., Sargiacomo M., Skoog M., Mahacek D., Vcev A., Sebo D., Lucia-Maria Udrescu.

Проте залишилися невирішеними окремі проблеми щодо придбання, експлуатації та вибуття нефінансових активів, а відповідно, і управління державними фінансами на стадіях: планування коштів на придбання й обслуговування нефінансових активів; контролю та аудиту за цільовим використанням бюджетних коштів; досягнення ефективності їх використання в розрізі кожного об'єкта нефінансових активів. Необхідно забезпечити формування цілісної системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ задля вирішення наявних проблем, що уможливить узагальнення інформації в частині доцільності витрачання коштів на той чи інший об'єкт залежно від здійснених витрат та корисності їх використання.

Формування ефективною системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ потребує комплексного та цілісного підходу, який забезпечує взаємозв'язок усіх елементів управління цими активами. Нефінансові активи, такі як будівлі, обладнання, інфраструктурні активи, нематеріальні активи мають стратегічне значення для функціонування цих установ та виконання ними суспільно важливих завдань.

Ключовим елементом розвитку і становлення управління державними установами є система бухгалтерського обліку та звітності, елементи якої в сучасному світі мають формуватися на засадах прозорості, відкритості, зіставності та стандартизації інформації відповідно до МСБОДС. У Концептуальній основі МСБОДС визначено ключові вимоги та принципи стосовно даних бухгалтерського обліку, що є підґрунтям ухвалення будь-яких управлінських рішень на різних рівнях державного управління.

Цілісна система обліку і аудиту нефінансових активів державних установ забезпечує ефективне управління ресурсами, прозорість та підзвітність, а також сприяє зменшенню ризиків втрат і неефективного використання активів. Інтеграція єдиних і автоматизованих підходів та положень міжнародних стандартів є ключовими умовами для побудови ефективної системи державного управління нефінансовими активами.

Отже, сучасні економічні й соціальні реалії в Україні та світі, сформовані під впливом різних умов діяльності державних установ, вказують на критичну необхідність застосування комплексного підходу до розв'язання окреслених невідповідностей у понятійному апараті та класифікації з метою вирішення системних питань удосконалення методики оцінки нефінансових активів, відображення фактів інвестиційної діяльності у бухгалтерському обліку, забезпечення досконалої організації та методологічних підходів обліку і аудиту нефінансових активів державних установ.

Наукова актуальність і практична значущість окреслених питань зумовили вибір теми дисертації, визначення її мети, окреслення завдань, об'єкта, предмета і логіки формування структури роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана згідно з тематичними планами науково-дослідних робіт Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана. Результати дослідження використано при виконанні держбюджетної теми кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу «Облік, аналіз, аудит та оподаткування в умовах глобалізаційних змін» (державний реєстраційний номер 0123U100746) і кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу за темами: «Детермінанти розвитку та механізми обліково-аналітичного забезпечення фінансового моніторингу та податкового менеджменту» (державний реєстраційний номер 0121U000138); «Модернізація аналізу фінансової звітності суб'єктів господарювання в умовах інноваційного розвитку економіки України» (номер державної реєстрації 0115U002363); «Актуальні проблеми розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю в інституційних секторах економіки» (номер державної реєстрації 0116U001429). Особисто автором у межах зазначених тем було концептуалізовано та розроблено пропозиції щодо вдосконалення теоретичних, методичних, організаційних і практичних аспектів обліку та аудиту нефінансових активів державних установ. Запропоновано класифікацію нефінансових активів, напрацьовано пропозиції щодо вдосконалення методики їх обліку за сучасних умов розвитку державного сектору, а також систематизовано та узагальнено особливості відображення у звітності інформації щодо нефінансових активів державних установ.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає у розробленні теоретико-методологічних засад, обґрунтуванні інноваційних науково-методичних та практичних підходів до формування системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ, спрямованих на забезпечення достовірності й релевантності обліково-аналітичної інформації, підвищення транспарентності та ефективності управління державними ресурсами в умовах глобалізації економіки.

Для досягнення мети поставлено та послідовно вирішено такі завдання:

- розкрити вплив архітектоніки державного сектору на формування системи обліку і аудиту, ідентифікувати та систематизувати понятійний апарат для визначення місця державних установ у структурі державного сектору;
- оцінити ефективність управління нефінансовими активами в державних установах задля формування інформаційної бази в частині їх визнання, оцінки, використання та порядку розкриття інформації;
- розвинути наукові підходи до інтерпретації та класифікації нефінансових активів через поглиблення сутності створених і нестворених нефінансових активів державної установи для підвищення ефективності прийняття управлінських рішень;
- визначити вплив причинно-наслідкових зв'язків інституційного середовища управління державними фінансами на формування системи обліку і аудиту нефінансових активів у контексті забезпечення резилієнтності;
- поглибити методологію обліку нефінансових активів через оцінку змістовності принципів бухгалтерського обліку з метою формування комплексної інформації для задоволення потреб користувачів у процесі аналізу фінансово-господарської діяльності державних установ;
- уточнити порядок оцінки нефінансових активів державних установ як умову забезпечення ефективності використання ресурсів та здійснення бюджетування і планування в державних установах;
- сформувати фундаментальні положення організації обліку в системі управління нефінансовими активами державних установ з визначенням їхнього впливу на методіку обліку і аудиту з урахуванням оцінки організаційно-інформаційного середовища та ідентифікації основних елементів організації бухгалтерського обліку;
- конкретизувати облікову політику в частині складових нефінансових активів державної установи, які безпосередньо позначаються на її діяльності, з метою формування ефективної системи бухгалтерського обліку і аудиту з урахуванням різних чинників впливу зовнішнього та внутрішнього середовища;
- удосконалити теоретико-методологічні підходи до формування системи обліку нефінансових активів державних установ на основі оцінки взаємозв'язку чинників впливу на методологію бухгалтерського обліку, що сприятиме своєчасному та достовірному відображенню змісту господарських операцій на субрахунках бухгалтерського обліку й узагальнення у звітності;
- систематизувати складові структури системи обліку нефінансових активів державних установ для розроблення заходів із її вдосконалення відповідно до новітніх викликів, пов'язаних з модернізацією процесів їх надходження, внутрішнього переміщення та вибуття з метою забезпечення ефективності їх використання;
- ідентифікувати сучасні інформаційні тренди та визначити їхній вплив на повноту розкриття інформації щодо нефінансових активів державних установ в умовах обмеженості доступу до них;
- узагальнити та розвинути наукові підходи до удосконалення контролю ефективності виконання бюджетних програм із застосуванням програмно-цільового методу бюджетного планування та забезпеченням повноти розкриття інформації щодо можливостей надання оцінки ефективності використання бюджетних коштів;

- розробити модернізовану стратегію розвитку державного аудиту нефінансових активів державних установ для підвищення ефективності аналізу використання бюджетних коштів шляхом їх економії;

- виявити трансформаційні тенденції в удосконаленні системи внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ на основі застосування ризик-орієнтованого підходу для забезпечення своєчасної ідентифікації та впливу зовнішніх і внутрішніх ризиків;

- аргументувати методичні підходи щодо забезпечення транспарентності звітності державних установ з урахуванням міжнародного досвіду задля вдосконалення прозорості та відкритості діяльності державних установ;

- розкрити організаційно-методичні аспекти відображення узагальненої інформації про нефінансові активи у звітності державних установ, що сприятиме підвищенню рівня бюджетного контролю та результативності показників їх діяльності;

- обґрунтувати напрями удосконалення інформаційного забезпечення нефінансової звітності та визначити її місце в управлінні нефінансовими активами державних установ на шляху досягнення Цілей сталого розвитку.

Об'єктом дослідження є процес надходження, руху та вибуття нефінансових активів державних установ з урахуванням впливу інституційного середовища й сучасних трендів модернізації їх системи обліку і аудиту.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних, організаційних та практичних аспектів формування системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ для забезпечення транспарентності та релевантності обліково-аналітичної інформації в умовах глобалізації економіки.

Методи дослідження. Методологічним підґрунтям роботи є сукупність загальнонаукових і спеціальних методів дослідження процесу формування системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ. Відповідно до мети та завдань дослідження використано як загальнонаукові, так і спеціальні методи. Бібліографічний і бібліометричний аналіз покладено в основу дослідження тенденцій розвитку і вдосконалення системи обліку та аудиту в державному секторі, порівняння міжнародного й національного досвіду. Історичний аналіз еволюції обліку та аудиту нефінансових активів проведено з використанням методу моделювання при побудові модернізованої концепції «9E's» розвитку державного аудиту державних установ. Статистичний метод застосовано в процесі оцінки результативності програмно-цільового методу, аналізу бюджетних програм та розміру витрат державних установ, що фінансуються як з державного, так і з місцевого бюджету; кейс-метод використано при дослідженні обліку нефінансових активів, доступ до яких обмежено, а також інфраструктурних активів з метою управління ними та проведення аудиту; метод системного аналізу використано при побудові системи обліку і аудиту нефінансових активів, спрямованої на можливості врахування взаємозв'язку між обліком нефінансових активів та іншими фінансовими процесами. Це сприятиме розумінню необхідності оптимізації цих процесів для досягнення максимального ефекту; аналіз ризиків використано щодо процесу картування ризиків та формування матриці оцінки ризиків.

Інформаційною базою дисертаційної роботи є: нормативно-правові документи, які регламентують питання обліку та звітності, відповідно, на національному, міжнародному та локальному рівні; результати наукових та практичних досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків у сфері обліку і аудиту нефінансових активів державних установ; матеріали фахових вітчизняних та зарубіжних видань і науково-практичних конференцій; статистичні дані та інформаційні джерела щодо діяльності державних установ; спеціалізовані фахові видання та офіційні сайти державних установ (Державної казначейської служби України, Державної податкової служби, Державної аудиторської служби України, Міністерства фінансів України, Міністерства освіти і науки України, Державної служби статистики України); дані бухгалтерського обліку та звітності державних установ і Державного вебпорталу бюджету для громадян.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробленні теоретико-методологічних засад і науково-практичних рекомендацій щодо формування системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ. Основні положення та результати дисертації, які виносяться на захист і характеризують наукову новизну, полягають у такому:

вперше:

- сформовано цілісну систему узагальненої інформації про нефінансові активи державних установ в єдиній державній базі через запровадження розробленого Державного реєстру нефінансових активів державних установ з визначенням його загальних відомостей (держатель чи власник реєстру, мова ведення, суб'єкти та об'єкти інформаційного обміну, фінансування та право власності), технічних характеристик, можливостей його функціонування, обґрунтування структури єдиного реєстраційного номера, виокремлення основних елементів узагальнення інформації, що уможливить розширення організаційних та методологічних можливостей обробки, передачі, узагальнення, накопичення, зберігання та аналізу інформації про нефінансові активи різними її користувачами, для прийняття ними управлінських рішень;

- розроблено модернізовану стратегію аудиту на основі положень концепції «9E's» розвитку аудиту державних установ, яка включає оцінку економічності, ефективності, результативності, навколишнього середовища, справедливості, етики, ефективності комунікації, експертизи та електронного аудиту. Це сприятиме посиленню соціальної цінності результатів проведеного аудиту та аналізу ефективності використання бюджетних коштів у процесі забезпечення їх економії і цільового використання, досягнення результативних показників бюджетних програм, дотримання правил та норм ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, функціонування системи внутрішнього контролю і стану внутрішнього аудиту щодо нефінансових активів державних установ;

- запропоновано комплекс механізмів та інструментів внутрішнього аудиту з урахуванням трансформаційних тенденцій через: ідентифікацію класифікаційних ознак ризиків фінансового управління державними установами; розроблено механізм прогнозування системи внутрішнього контролю з використанням ризик-орієнтованого підходу в державних установах, шкалу оцінювання ймовірності настання ризику та встановлення рівня негативного його впливу на ефективність

системи внутрішнього аудиту; картування ризиків та формування матриці їх оцінки, що уможливить своєчасність ідентифікації зовнішніх і внутрішніх ризиків на основі виявлення та прогнозування можливих ситуацій із визначенням рівня ймовірності настання та рівня впливу відповідного ризику;

удосконалено:

– підходи до класифікації та ідентифікації нефінансових активів на основі поглиблення сутності понять «створені» та «нестворені» нефінансові активи державних установ через виокремлення таких класифікаційних ознак: функції їх використання, способи надходження, їхня матеріальна форма, процес виробництва (джерело формування), доступ до активів. Зазначеним створюються передумови для обґрунтованості прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів, оновлення, відтворення та посилення контролю ефективності використання бюджетних коштів;

– методологічне забезпечення обліку нефінансових активів державних установ у частині: доповнення принципів бухгалтерського обліку принципом прозорості та відкритості, що розширить обсяг і зміст інформації для задоволення потреб користувачів щодо результативності фінансово-господарської діяльності державних установ, а також посилить її значення в процесі ухвалення управлінських рішень. Застосування запропонованого принципу в державних установах при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності сприятиме зниженню рівня корупції та зловживань у державному секторі;

– організацію обліку нефінансових активів державних установ у частині: виокремлення чинників впливу на її формування (зовнішні загальні, зовнішні спеціальні, внутрішні загальні та внутрішні спеціальні); розмежування організаційно-інформаційного середовища та облікової політики; ідентифікації основних елементів організації бухгалтерського обліку, що сприятиме оптимізації облікових практик та забезпечить достовірність інформації як умови покращання управління державними ресурсами та дотримання вимог фінансової прозорості й підзвітності;

– організаційно-методичні положення формування облікової політики в частині структури та уточнених складових елементів, пов'язаних із нефінансовими активами державних установ, які безпосередньо впливають на діяльність установи, що уможливить формування ефективної системи бухгалтерського обліку і аудиту з урахуванням різних чинників в умовах зовнішнього та внутрішнього середовища;

– методичні підходи до побудови уніфікованого Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме: обґрунтовано необхідність доповнити рахунок 10 «Основні засоби» субрахунком бухгалтерського обліку 1019 (1029) «Інфраструктурні активи» та рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» – 1119 (1129) «Витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів»; визначено та узагальнено порядок їх застосування. Це дасть змогу забезпечити групування та узагальнення інформації про інфраструктурні активи, витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів як окремого об'єкта обліку, з урахуванням усіх елементів облікового процесу, що сприятиме ефективному управлінню нефінансовими активами;

– технологію обліку нефінансових активів державних установ через ідентифікацію сучасних інформаційних трендів з урахуванням обмеженості доступу

до них. Обґрунтовано доцільність обліковування на субрахунку бухгалтерського обліку 1911 (1921) «Нефінансові активи, доступ до яких неможливий» операцій з перекласифікації таких активів; наведено об'єктивні умови доповнення чинного переліку елементів витрат, наведених у НП(С)БОДС 135 «Витрати» елементом «Витрати від надзвичайних подій» та порядку застосування окремого субрахунку бухгалтерського обліку 8512 (8522) «Витрати від надзвичайних подій». Це дасть можливість сформувати актуальну інформацію про активи та фінансові результати виконання кошторису за відповідними елементами;

– систему контролю ефективності управління нефінансовими активами з використанням програмно-цільового методу бюджетного планування: конкретизовано основні елементи програмно-цільового методу, наведено переваги запровадження принципу ефективного та результативного управління. Практична реалізація запропонованого сприятиме ефективному використанню бюджетних коштів, відображатиме ефективність надання публічних послуг і уможливить їх оцінку;

– порядок розкриття інформації про нефінансові активи з обґрунтуванням необхідності забезпечення транспарентності звітності державних установ у процесі: дослідження питань гармонізації системи бухгалтерського обліку та статистики державних фінансів; оцінки результатів імплементації МСБОДС; уточнення змісту дефініції «внутрішньогосподарська звітність державних установ»; виокремлення основних користувачів звітності державних установ; ідентифікації класифікаційних ознак з урахуванням різних форм, структури та призначення звітності, що забезпечить своєчасність, правильність та оперативність формування і надання актуальної та відкритої звітності різним користувачам залежно від їхніх потреб та запитів;

– концептуальні підходи до інформаційного забезпечення нефінансової звітності державних установ, зокрема в контексті управління нефінансовими активами як невід'ємного елемента досягнення Цілей сталого розвитку. Визначено структуру та зміст звітності зі сталого розвитку державних установ відповідно до ESRS, застосування яких сприятиме впровадженню цих стандартів у систему бухгалтерського обліку та звітності державних установ. Зазначене покладено в основу розроблених методичних рекомендацій щодо узагальнення інформації у звітності зі сталого розвитку, що є стратегічним напрямом підвищення прозорості й ефективності управління ресурсами;

набули подальшого розвитку:

– теоретико-методологічні питання становлення та розвитку управління нефінансовими активами державних установ у частині: ідентифікації понять «державна установа», «державне підприємство» та визначення місця державних установ у структурі державного сектору; виокремлення критеріїв оцінки ефективності управління державними фінансами з метою отримання інформації щодо їхньої вартості, джерел фінансування, способу отримання, витрат на обслуговування, місцезнаходження, первісної вартості, переоцінки та інших критеріїв, що надзвичайно важливо як для контролю використання бюджетних коштів, так і для управління державними фінансами, з урахуванням уніфікації національної термінологічної практики. Використання узагальненої інформації за

відповідними критеріями забезпечить розширення сфери аналізу поточного стану нефінансових активів, обґрунтованість планування та встановлення результатів освоєння бюджетних коштів, оцінки ефективності експлуатації нефінансових активів;

– дослідження механізму фінансування бюджету та основних джерел покриття витрат на нефінансові активи державних установ і його впливу на розвиток їх обліку через формування інституційного середовища управління державними фінансами з урахуванням їх основних проблем при реалізації державної політики, компонентів взаємозв'язку управління державними фінансами та нефінансовими активами державних установ з метою ефективного управління цими активами як однієї зі складових державних фінансів;

– організаційно-методологічні підходи до оцінки нефінансових активів у процесі розроблення моделі системи їх оцінювання у взаємозв'язку з її елементами (об'єкт, суб'єкт, предмет, суб'єктивна та об'єктивна сторона), які формують загальний алгоритм та особливості здійснення оцінки нефінансових активів; розроблено порядок оцінки та перекласифікації нефінансових активів залежно від доступу до активу, що забезпечить ефективність використання ресурсів та здійснення бюджетування та планування в державних установах;

– методологічні підходи до побудови системи обліку нефінансових активів у частині: окреслення взаємозв'язку впливу чинників на методологію бухгалтерського обліку; виокремлення основних елементів процесу придбання нефінансових активів, ідентифікації особливостей відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації про надходження цих активів, що сприятиме забезпеченню своєчасності та достовірності відображення змісту господарських операцій на субрахунках бухгалтерського обліку й узагальнення у звітності;

– організаційно-методичні засади формування інформації про нефінансові активи у звітності державних установ з урахуванням специфіки державного сектору та вимог до прозорості й підзвітності через: визначення ключових проблем і викликів, пов'язаних із відображенням нефінансових активів у звітності; доповнення форми № 1-дс статтями 1070 «Нефінансові активи, доступ до яких обмежений» та 1080 «Інфраструктурні активи» з розробленням алгоритму із запропонованими рекомендаціями щодо відображення інформації про нефінансові активи за статтями форми № 1-дс «Баланс» установи, Звіту про фінансові результати форми № 2-дс – 2320 «Витрати від надзвичайних подій». Це дає змогу забезпечити більш повне, точне та прозоре відображення активів у звітності, що сприятиме підвищенню ефективності управління державними ресурсами та посиленню довіри до державних установ серед громадськості та інших стейкхолдерів.

Практичне значення одержаних результатів у дисертаційній роботі полягає в науковій обґрунтованості розроблених рекомендацій та пропозицій, представлених як результат проведеного дослідження, що спрямовані на підвищення інформативності даних бухгалтерського обліку та звітності з метою покращання транспарентності та ефективності управління державними ресурсами.

Наукові напрацювання й одержані результати отримали практичне застосування: на регіональному рівні – Апаратом виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації) використано рекомендації щодо

особливостей перекласифікації та відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інфраструктурних активів (Довідка від 27.12.2024 № 009-1472); Департаментом військової освіти Міністерства оборони України взято до розгляду особливості формування облікової політики за нефінансовими активами та в навчальному процесі військових навчальних закладів (Довідка від 19.09.2024 № 220/7/989);

на рівні суб'єктів господарювання – Згурівською селищною радою ураховано рекомендації щодо обліку та визнання нефінансових активів, які отримано в результаті відчуження, та рекомендації щодо визнання та відображення на субрахунках бухгалтерського обліку витрат від надзвичайних подій, зумовлених надзвичайними подіями державної установи (Довідка від 19.12.2024 № 07-06/3065); Бориспільською філією Київського обласного центру зайнятості взято до розгляду рекомендації з удосконалення системи внутрішнього контролю щодо нефінансових активів (Довідка б/н).

Результати дисертаційної роботи впроваджено в навчальний процес кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана при підготовці та викладанні обов'язкових навчальних дисциплін «Облік в бюджетних установах» та «Облік в державному секторі» на першому (бакалаврському) рівні вищої освіти, а також вибіркової дисципліни «Звітність бюджетних установ» на другому (магістерському) рівні вищої освіти. При викладанні дисципліни «Звітність бюджетних установ» використано теоретико-методологічні підходи до удосконалення системи управління нефінансовими активами в процесі застосування програмно-цільового методу (довідка від 16.08.2024).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Основні положення, інструментальні засоби і висновки, викладені в дисертації, які виносяться на захист, одержано автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистих досліджень.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертації доповідалися і обговорювалися на науково-практичних конференціях всеукраїнського та міжнародного рівнів: «Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту» (м. Київ, 2017 р.); «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку» (м. Київ, 2018, 2020 рр.); «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль, 2018 р.); The XIX International Science Conference «Development of scientific and practical approaches in the era of globalization» (м. Бостон, США, 2021); «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства» (м. Київ, 2021 р.); «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємств» (м. Львів, 2022 р.); «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах глобалізаційних змін» (м. Київ, 2022 р.); «Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу» (м. Житомир, 2023, 2024 рр.); «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної Інтеграції» (м. Херсон – м. Хмельницький, 2023 р.); «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах

інноваційної трансформації соціально-економічних систем» (м. Кропивницький, 2023 р.); «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України» (м. Київ, 2023 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 26-27 вересня 2024 р.); «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах глобалізації економіки» (м. Житомир, 2024 р.).

Публікації. Основні положення та результати дослідження опубліковано дисертантом самостійно та у співавторстві у 42 наукових працях, загальним обсягом 40,85 д. а., особисто автору належить 34,83 д.а., з них: в одній монографії; 20 – у зарубіжних та наукових фахових виданнях України; 4 – у періодичних виданнях, включених до міжнародних наукометричних баз Scopus та Web of Science; 17 – в інших виданнях апробаційного характеру, що відтворюють основний зміст роботи та наукові результати дисертації і відповідають нормативним вимогам МОН України. Робота виконана з дотриманням правил і норм академічної доброчесності.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Обсяг основного тексту роботи становить 354 сторінок. Робота містить 45 таблиць на 33 сторінках, 64 рисунки на 34 сторінках, 8 додатків. Список використаних джерел налічує 412 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, висвітлено ступінь опрацьованості наукової проблеми, визначено мету й завдання дослідження, об'єкт, предмет, детально розкрито методи дослідження, обґрунтовано наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, а також наведено відомості щодо апробації та публікацій основних результатів дослідження.

У розділі 1 дисертації **«Теоретичні передумови удосконалення бухгалтерського обліку і аудиту нефінансових активів державних установ»** досліджено архітектуру державного сектору, еволюцію розвитку управління нефінансовими активами, інтерпретацію сутності та питання класифікації нефінансових активів державних установ.

У процесі дослідження архітектури державного сектору з'ясовано його структуру та визначено коло суб'єктів, різних за специфікою діяльності. До них належать: державні фінансові корпорації, державні нефінансові корпорації та установи сектору загальнодержавного управління.

За результатами аналізу нормативно-правових документів, ідентифікації та актуалізації ключових характеристик суб'єкта державного сектору сформульовано і наведено авторські визначення таких дефініцій: державне підприємство та державна установа. Зокрема, державна установа є суб'єктом державного сектору, який діє на основі державної чи комунальної форми власності, має право впливу та управління підприємством через частку в статутному капіталі, надає послуги й реалізовує товари на неринкових умовах і користується майном на правах оперативного управління. Державні установи наділені правом отримувати бюджетні асигнування з державного чи місцевого бюджету залежно від органу, який їх утворив, та відповідно до їх функціональних призначень. На отримані асигнування державна установа бере на

себе зобов'язання та здійснює витрати за рахунок бюджетних коштів. Як суб'єкти державного сектору державні установи є розпорядниками бюджетних коштів та неприбутковими установами, а державні підприємства можуть бути тільки одержувачами бюджетних коштів і водночас як неприбутковими, так і прибутковими.

У процесі здійснення заходів з модернізації та вдосконалення бухгалтерського обліку та складання звітності в державних установах на цій основі виокремлено нову дефініцію «нефінансові активи». Згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» активи державних установ поділено на фінансові й нефінансові, хоча до 2017 р. в Балансі установи такий поділ не проводився, а активи поділялися на оборотні й необоротні. З огляду на чинне законодавство усі активи та пасиви установ державного сектору перегруповано та приведено у відповідність до МСБОДС та системи національних рахунків. У процесі дослідження економічної сутності поняття «нефінансові активи», проаналізовано основні передумови запровадження такої класифікації активів у практику установ державного сектору.

Відповідно сформовано авторське визначення таких економічних категорій, як створені нефінансові та нестворені нефінансові активи державних установ.

Створені нефінансові активи державних установ – це ресурси, які контролюються державними установами в результаті минулих подій щодо їх створення та приносять економічну вигоду в результаті володіння на правах оперативного управління або використання їх протягом певного періоду. До складу створених нефінансових активів відносяться основні засоби, запаси, машини, обладнання, нематеріальні активи та інші створені нефінансові активи.

Нестворені нефінансові активи державних установ – це ресурси, що контролюються державними установами в результаті минулих подій, створення яких не пов'язане з процесом виробництва та здійсненням капітальних інвестицій щодо них, а також які приносять економічну вигоду в результаті володіння на правах оперативного управління або використання їх протягом певного періоду. До складу нестворених нефінансових активів віднесено надра, водні ресурси, природні копалини, некультивовані біологічні активи, контракти, договори оренди, ліцензії, набутий гудвіл, маркетингові активи та інші нестворені нефінансові активи.

Визначено та ідентифіковано основні елементи системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ з урахуванням їхнього впливу на формування прозорості, достовірної та актуальної інформації. Це дає підстави характеризувати систему обліку і аудиту нефінансових активів державних установ як інтегровану сукупність методологічних, організаційних та інформаційних елементів, спрямованих на ідентифікацію, оцінку, реєстрацію, контроль і аналіз нефінансових активів відповідно до положень нормативно-правових актів, міжнародних стандартів обліку та аудиту. Її мета – забезпечення достовірності, прозорості та релевантності облікової інформації для ефективного управління державними ресурсами, підвищення підзвітності державних установ, оптимізації процесів управління активами та забезпечення їх раціонального використання в умовах цифровізації і трансформації державного сектору.

Сучасна система обліку та аудиту нефінансових активів має задовольняти вимоги управлінського процесу в частині достовірності даних, своєчасності їхнього отримання та аналітичної цінності. Це визначає необхідність забезпечення інтеграції

новітніх інформаційних технологій, стандартизації процедур обліку згідно з міжнародними стандартами, а також створення ефективного механізму внутрішнього і зовнішнього аудиту. У підсумку формування такої системи є важливим елементом реформування державних фінансів, що відповідає викликам сучасного етапу розвитку економіки та державного управління.

Запропонована система обліку і аудиту нефінансових активів державних установ складається зі взаємопов'язаних компонентів обліку, аудиту, контролю та інформаційно-аналітичної підтримки процесу управління. Структура системи обліку і аудиту містить широкий перелік складових елементів, що як безпосередньо, так і опосередковано впливають на ефективність її функціонування.

Сукупність взаємопов'язаних елементів системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ, сформованої з урахуванням архітектури державного сектору, проілюстровано на рис. 1.

Розроблено порядок здійснення суб'єктами державного сектору визначених процедур у процесі відображення узагальненої інформації в єдиній державній базі та запропоновано створення Державного реєстру нефінансових активів державних установ (далі – Державний реєстр нефінансових активів, Державний реєстр). Загальна його інформаційна база включатиме дані про: держателя чи власника реєстру, мову його ведення, перелік суб'єктів та об'єктів інформаційного обміну, порядок фінансування та право власності. Визначені завдання, функціональне призначення та технічні характеристики або реквізити цього реєстру доцільно розглядати як елемент управління державними фінансами, що забезпечується через його унікальну функціональну можливість у частині пошуку інформації, формування запитів і отримання узагальненої інформації.

Це передбачає необхідність надання кожному учаснику бюджетного процесу вільного доступу до інформації про об'єкти нефінансових активів, оскільки вони є державною власністю і їх придбання та обслуговування фінансуються за рахунок коштів державного чи місцевого бюджету. Загалом для задоволення запитів як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів та оцінки ефективності управління державними фінансами у вільному доступі має бути інформація в частині вартості, джерел фінансування, способів отримання та інших позицій, пов'язаних з нефінансовими активами.

Запровадження Державного реєстру забезпечить взаємозв'язок між різними інформаційними системами з метою доповнення та внесення інформації про об'єкти нефінансових активів різними суб'єктами. Не менш істотним елементом цього реєстру є належним чином представлена класифікація нефінансових активів і сформовані на її основі довідники та класифікатори. Їх використання сприятиме розширенню організаційних та методологічних можливостей обробки, передачі, узагальнення, накопичення, зберігання та аналізу інформації про нефінансові активи різними користувачами, що важливо для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

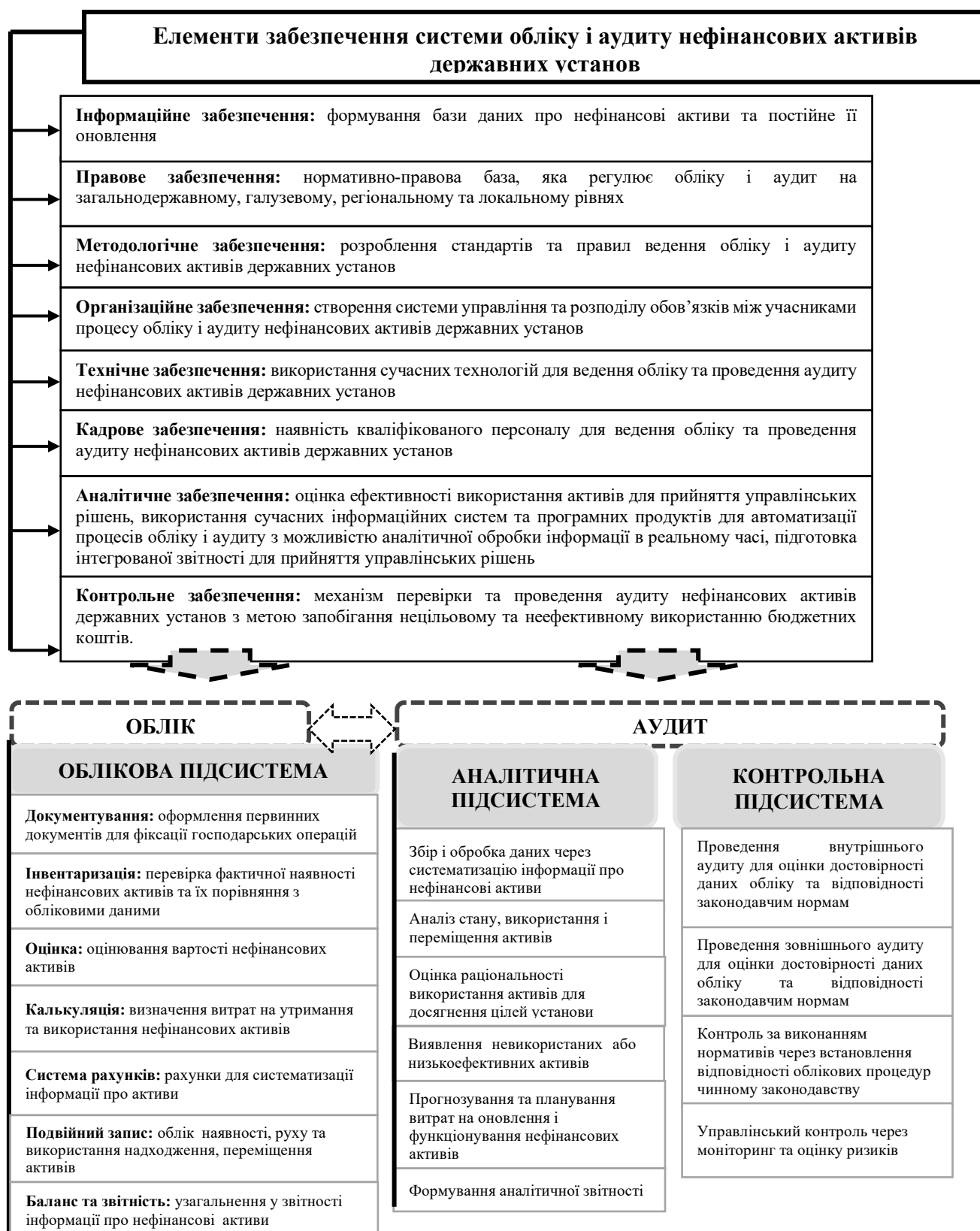


Рис. 1. Основні елементи системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ

Джерело: сформовано автором.

На основі структурно-семантичного та прагматичного підходу до інтерпретації та класифікації нефінансових активів розроблено структуру єдиного реєстраційного

номера та запропоновано основні етапи його запровадження. При формуванні структури єдиного реєстраційного номера нефінансових активів важливо спиратися на їх класифікацію для оперативного отримання актуальної, достовірної та структурованої інформації про стан і особливості використання цих активів, з урахуванням різних підходів до узагальнення інформації.

Кожному об'єкту нефінансових активів на момент реєстрації в Державному реєстрі автоматично має присвоюватися реєстраційний номер, із включенням до нього відповідного субрахунку бухгалтерського обліку.

Відповідно, групування користувачів Державного реєстру нефінансових активів пропонується проводити з урахуванням їхніх функцій у частині різного доступу до інформації.

Акцентовано увагу на те, щоб Державний реєстр нефінансових активів був доступним у режимі перегляду будь-якому користувачеві інтернету, який зможе переглядати, фільтрувати, групувати й узагальнювати інформацію про нефінансові активи. Водночас без реєстрації він не матиме права на внесення змін та видалення наявних об'єктів.

Запропонований алгоритм функціонування Державного реєстру нефінансових активів враховує особливості використання інформаційної бази різними користувачами. При чому авторизація користувача реєстру дасть змогу через особистий кабінет формувати інформацію відповідної державної установи, тоді як неавторизовані користувачі зможуть тільки переглядати, фільтрувати, групувати інформацію та формувати запити на отримання витягів чи звітів із Державного реєстру.

З метою доповнення Державного реєстру інформацією про переоцінку об'єктів нефінансових активів виокремлено такий статус авторизованого користувача, як оцінювач, що підтверджено відповідними документами оцінювачів. Після входу до реєстру оцінювачі зможуть віднайти за єдиним реєстраційним номером потрібний об'єкт і прикріпити та зафіксувати інформацію про оцінку.

Нефінансові активи посідають вагоме місце у структурі активів установи, сприяючи її ефективній діяльності. Відповідно до значення у фінансовій звітності державних установ та з урахуванням системи національних рахунків узагальнено й критично оцінено класифікацію нефінансових активів. Запропоновано доповнення класифікаційних ознак нефінансових активів у процесі їх ідентифікації та віднесення до конкретної групи активів: за функціональною класифікацією використання; за способом надходження; за матеріальною формою; за процесом виробництва (за джерелом формування); за матеріальною формою; за доступом до активів.

Встановлено, що управління державними фінансами тісно взаємопов'язане з управлінням нефінансовими активами, оскільки всі складові управління державними фінансами, які реалізуються через державні політики, базуються на даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Основними компонентами взаємозв'язку між управлінням державними фінансами та нефінансовими активами є: бюджетна і податкова політика, стратегічне планування, програмно-цільовий метод, децентралізація, публічні закупівлі, бухгалтерський облік та фінансова звітність. Їх взаємодія сприятиме ефективному управлінню нефінансовими активами установи для успішної реалізації державної політики. Отже, забезпеченість

нефінансовими активами установ та їхній стан є ключовими складовими державної політики управління державними фінансами.

У розділі 2 **«Організація обліку нефінансових активів в умовах сучасної парадигми управління державними установами»** критично проаналізовано принципи регулювання обліку в управлінні нефінансовими активами, розкрито особливості організації обліку державними установами та представлено модель оцінки нефінансових активів як елементу методу бухгалтерського обліку.

За результатами дослідження удосконалено методологічні засади обліку та звітності через їх доповнення принципом транспарентності та відкритості. Це забезпечить можливість надання різним користувачам прозорості та публічної інформації про фінансово-господарську діяльність державних установ, що необхідно в контексті як реалізації ефективної державної політики, так і контролю використання бюджетних коштів з урахуванням їх цільового спрямування.

У частині нефінансових активів транспарентність сприятиме підвищенню підзвітності суб'єктів господарювання через доступ до інформації, що дає змогу оцінити ефективність використання цих активів. Відповідно, для успішної реалізації принципу транспарентності та відкритості створюється Єдиний державний реєстр нефінансових активів державних установ. Його важлива функція – посилення суспільного контролю та формування довіри до діяльності державних установ.

Крім того, завдяки відкритості даних, що передбачено принципом транспарентності та відкритості, можна поглибити аналіз нефінансових активів у частині виявлення недоліків у їх використанні та забезпечення оперативності й коригування управлінських рішень. Також запровадження принципу транспарентності та відкритості сприятиме гармонізації національних стандартів із міжнародними практиками, що важливо за умов процесів глобалізації та інтеграції.

Зокрема, транспарентність стосується обізнаності щодо фінансово-господарської діяльності державних установ, а відкритість – можливості впливати на прийняття управлінських рішень. Запровадження цього принципу сприятиме формуванню досконалої інформаційно-аналітичної системи бухгалтерського обліку та складання звітності суб'єктів державного сектору, зниженню рівня корупції та зловживань у державному секторі. Завдяки транспарентності підвищуються можливості перевірки даних та звіряння їх через зіставлення різних звітів. Відкритість свідчить про доступність інформації для її використання різними користувачами.

У дисертації обґрунтовано, що для державних установ оцінка як професійна діяльність у частині нефінансових активів є вкрай важливою з огляду на поширену практику безоплатного отримання нефінансових активів з подальшим відображенням змісту цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку та узагальненням у звітності. У контексті зазначеного виникають проблеми, спричинені відсутністю інформації щодо вартості отриманих нефінансових активів. Відповідно, державні установи мають створювати комісію для власноручного оцінювання або залучати професійного оцінювача.

Оцінювання нефінансових активів включає взаємопов'язану систему елементів, об'єднаних загальним алгоритмом здійснення оцінки. На її рівень та специфіку формування безпосередньо впливають усі елементи без винятку, з огляду на особливості прояву кожного з них у процесі. Тому при проведенні оцінки активів

доцільне використання кількох методів із застосуванням різних процедур та з урахуванням обставин зберігання, використання, способу надходження активів, що узагальнено в системі оцінювання нефінансових активів державних установ.

Від способу надходження нефінансових активів залежить і порядок їх визнання та оцінки, що регулюється НП(С)БОДС. Існує прямий взаємозв'язок між способом надходження і визначенням оцінки нефінансових активів, оскільки оцінка надходження таких активів у результаті придбання за плату істотно відрізняється від оцінки при їх безоплатному отриманні.

За обмеженості або відсутності доступу до нефінансових активів необхідно їх перекласифікувати та перевести з однієї групи до іншої. Якщо об'єкт нефінансових активів знаходиться на тимчасово окупованій території, то його необхідно вивести зі складу однієї групи таких активів і включити до іншої з відображенням на балансі за вартістю, за якою він обліковувався та відображався у звітності до моменту унеможливлення доступу до нього.

Для перекласифікації визначаються основні критерії для їх урахування під час прийняття рішення про перекласифікацію.

Згідно з НП(С)БОДС та уточненим авторським визначенням сутності поняття нефінансові активи державних установ їх поділено на створені та нестворені, які контролюються державними установами в результаті минулих подій щодо їх створення і приносять економічну вигоду в процесі володіння на правах оперативного управління або використання протягом певного періоду.

До основних критеріїв визнання нефінансових активів віднесено їх підконтрольність та управління державною установою.

Відповідно до класифікації активів за ознакою доступу до них, нефінансові активи поділяються на активи з вільним, частковим доступом і такі, що знаходяться на тимчасово окупованій території, тобто з обмеженим доступом.

Оцінка та визнання нефінансових активів, доступ до яких обмежений, проводиться на підставі обґрунтовано обраних критеріїв відповідно до сутності таких активів, що саме і впливає на перелік критеріїв стосовно конкретного об'єкта. До основних критеріїв наявності доступу до активів віднесено:

- відсутність управління та контролю над об'єктом нефінансових активів;
- імовірність отримання певних економічних вигід у майбутньому;
- можливість достовірної оцінки (переоцінки);
- використання за цільовим призначенням.

З урахуванням наведеного в нормативно-правових документах доцільно передбачити право суб'єктів державного сектору на здійснення перекласифікації всіх об'єктів нефінансових активів за умови їх місцезнаходження на території району ведення воєнних (бойових) дій або перебування в тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні). Певна річ, вони будуть оцінюватися за вартістю, відображеною у звітності за попередній звітний період.

Перекласифікація активів у бухгалтерському обліку передбачає зміну їх категорії або групи відповідно до нових умов, які впливають на їхнє використання або контроль. Відсутність доступу до активів може виникнути через форс-мажорні обставини, правові обмеження, втрату фізичного контролю чи зміну статусу власності, що потребує перегляду їх класифікації.

За відсутності доступу перекласифікація активів є одним з ключових інструментів адаптації облікової інформації до реальної ситуації. Це дає змогу забезпечити прозорість фінансової звітності та ефективність управлінських рішень у складних умовах. Особливості оцінки та перекласифікації нефінансових активів за відсутності вільного доступу до об'єктів через повномасштабну російську агресію та окупацію певної частини території України проілюстровано на рис. 2.



Рис. 2. Способи відображення в обліку нефінансових активів залежно від типу доступу до них

Джерело: сформовано автором.

Вибуття нефінансових активів може здійснюватися різними каналами. Відповідно, процес вибуття та порядок оцінки й обліку матимуть відмінності.

Оцінка нефінансових активів як елемент методу бухгалтерського обліку в державних установах забезпечує ефективне використання ресурсів і результативність процесів бюджетування та планування. Для оцінки вартості нефінансових активів, запропоновано державним установам проводити інвентаризацію всіх матеріальних і нематеріальних активів, що перебувають у власності установи з детальним описом кожного активу, його поточного стану й оціночної ринкової вартості. Далі в інвентаризаційних відомостях слід визначити грошову вартість кожного активу на підставі його оціночної ринкової вартості. Така оцінка має проводитися регулярно, для набуття впевненості, що всі нефінансові активи обліковуються належним чином і їхня вартість актуальна на дату звітування й узагальнення інформації.

Дослідженням наукових підходів до сутності поняття «організація бухгалтерського обліку» підтверджено вплив значної кількості як внутрішніх, так і зовнішніх чинників на формування та становлення раціональної системи бухгалтерського обліку в державних установах. Організація бухгалтерського обліку в державних установах є сукупністю заходів та процесів, які здійснюються керівником установи чи уповноваженою особою та спрямовані на організування,

впорядкування, групування та узагальнення основних елементів організації у єдиному обліковому середовищі державної установи з метою формування раціональної та ефективної системи бухгалтерського обліку, за показниками якої мають прийматися управлінські рішення.

Групування основних чинників впливу на формування організації бухгалтерського обліку в державній установі відбувається в єдиній системі контрольованості процесу впливу та особливостей функціонування установ державного сектору. Всі чинники поділено на зовнішні загальні та зовнішні спеціальні, а також на внутрішні загальні та внутрішні спеціальні. Розмежовано і наведено визначення сутності різних груп чинників відповідно до особливостей їхнього впливу на організацію бухгалтерського обліку в державних установах.

Організація бухгалтерського обліку є середовищем, що забезпечує формування фінансово-звітної інформації на методичному, технічному та адміністративно-управлінському етапах, завдяки якому та під впливом якого формується облікова політика установи. Відтак, організація бухгалтерського обліку – ширше поняття, ніж облікова політика установи. Від раціонально побудованої організації бухгалтерського обліку залежить результативність його ведення, що є необхідною умовою встановлення рівня ефективності діяльності під впливом управлінських рішень.

У структурі організації бухгалтерського обліку в державних установах умовно виокремлено такі складові: інформаційне, організаційне забезпечення, регламентацію документування облікових процесів та облікову політику. Кожен елемент є важливою складовою ефективною системи бухгалтерського обліку.

Визначені основні складові облікової політики в розрізі елементів за певними напрямками покладено в основу типової структури облікової політики будь-якої державної установи, що забезпечить логіку формування розпорядчого документа про облікову політику з урахуванням ключових складових, які мають бути в ній відображені. Загалом кожна установа має право на самостійне визначення альтернативних варіантів організації обліку із застосуванням у практичній діяльності. Серед складових типової структури облікової політики щодо нефінансових активів запропоновано окремо визначати обрані методи, способи та прийоми відображення інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Також обґрунтовано важливість виокремлення елементів облікової політики в частині інвестиційної нерухомості, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів і нестворених нефінансових активів (рис. 3).

У розділі 3 «Сучасні тренди модернізації обліку нефінансових активів у державних установах» розвинуто методологічні підходи до побудови системи обліку нефінансових активів державних установ, удосконалено облік процесу надходження нефінансових активів, досліджено новітні виклики модернізації процесу використання і вибуття нефінансових активів державних установ та систематизовано сучасні цифрові тренди з визначенням їх впливу на розкриття інформації щодо нефінансових активів державних установ.



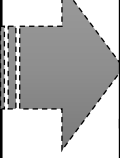

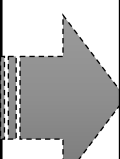


ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВНОЇ УСТАНОВИ ЩОДО НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ	
	<p style="text-align: center;">ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Одиниця обліку - Критерії визнання основних засобів активами - Класифікація основних засобів - Строки корисного використання груп основних засобів - Періодичність нарахування амортизації - Оцінка об'єктів основних засобів - Оцінка після визнання - Переоцінка - Методи нарахування амортизації основних засобів - Ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів - Класифікація інших необоротних матеріальних активів - Критерії визнання малоцінних необоротних матеріальних активів - Метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів
	<p style="text-align: center;">ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Критерії визнання активом - Первісна оцінка - Оцінка після визнання
	<p style="text-align: center;">ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕЗАВЕРШЕНИХ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Критерії щодо розмежування операційної та інвестиційної нерухомості - Методи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості
	<p style="text-align: center;">ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Критерії визнання нематеріальних активів активом - Класифікація нематеріальних активів - Оцінка об'єкта нематеріальних активів - Переоцінка об'єкта нематеріальних активів - Оцінка після визнання нематеріальних активів - Строки корисного використання груп нематеріальних активів - Періодичність нарахування амортизації - Критерії амортизації нематеріальних активів - Метод нарахування амортизації на нематеріальні активи - Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів
	<p style="text-align: center;">ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ЗАПАСІВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Одиниця аналітичного обліку запасів - Критерії визнання запасів активом - Порядок аналітичного обліку запасів - Класифікація запасів - Первісна оцінка запасів - Оцінка на дату балансу - Методи оцінки вибуття запасів - Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів - Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат
	<p style="text-align: center;">ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Визначення справедливої вартості біологічних активів - Об'єкт бухгалтерського обліку - Строки корисного використання груп довгострокових біологічних активів - Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції, пов'язаних із біологічними перетвореннями - База розподілу загальновиборничих витрат рослинництва і тваринництва
	<p style="text-align: center;">ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕСТВОРЕНИХ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Строк корисного використання гудвілу - Визнання витрат на обслуговування нестворених нефінансових активів

Рис. 3. Структура облікової політики щодо нефінансових активів у державних установах

Джерело: сформовано автором.

Проведені систематизація й узагальнення питань методології бухгалтерського обліку нефінансових активів сприятимуть своєчасному та достовірному відображенню змісту господарських операцій на субрахунках бухгалтерського обліку та узагальненню інформації у звітності, з подальшим використанням отриманої інформації для ухвалення відповідних управлінських рішень щодо управління державними установами та державними фінансами. Для аналізу і групування інформації обрано найсуттєвіші статті у складі нефінансових активів, а саме: основні засоби, нематеріальні активи, запаси, інвестиційна нерухомість та біологічні активи.

Різні підходи до визначення чинників впливу на побудову системи бухгалтерського обліку досліджено з позиції досягнення високого рівня її ефективності. На методології обліку в державних установах істотно позначаються чинники, які впливають на організацію бухгалтерського обліку, зокрема внутрішні загальні й внутрішні спеціальні, а також зовнішні загальні та зовнішні спеціальні. Схематично взаємозв'язок впливу чинників на методологію бухгалтерського обліку проілюстровано на рис. 4.

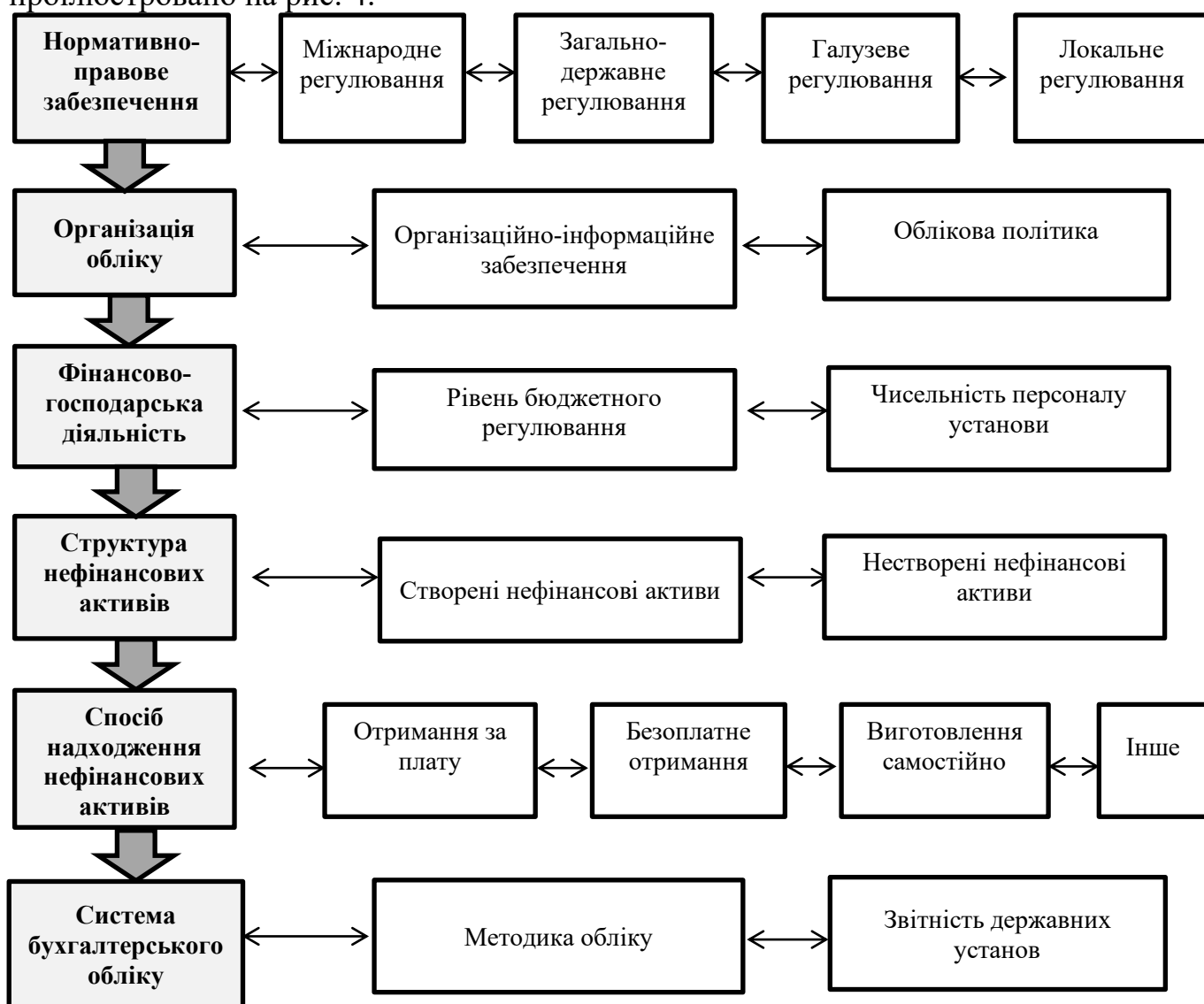


Рис. 4. Взаємозв'язок впливу чинників на методологію бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано автором.

На методику обліку нефінансових активів в умовах воєнного стану суттєво впливають наявні проблеми теоретичного та методичного характеру. Особливо це стосується бухгалтерського обліку надходження та вибуття таких активів. У результаті дослідження розроблено теоретичні й методичні рекомендації щодо удосконалення обліку нефінансових активів з обґрунтуванням важливості виокремлення такого об'єкта обліку, як інфраструктурні активи. Також уточнено елементи доходів за необхідними операціями з визначенням особливостей відображення інформації про ці активи на субрахунках бухгалтерського обліку. Зокрема, запропоновано доповнити п. 1.2 НП(С)БОДС 124 «Доходи» такими елементами доходів: безоплатно отримані товари, роботи і послуги, безоплатна допомога та надходження від відчуження активів (рис. 5).

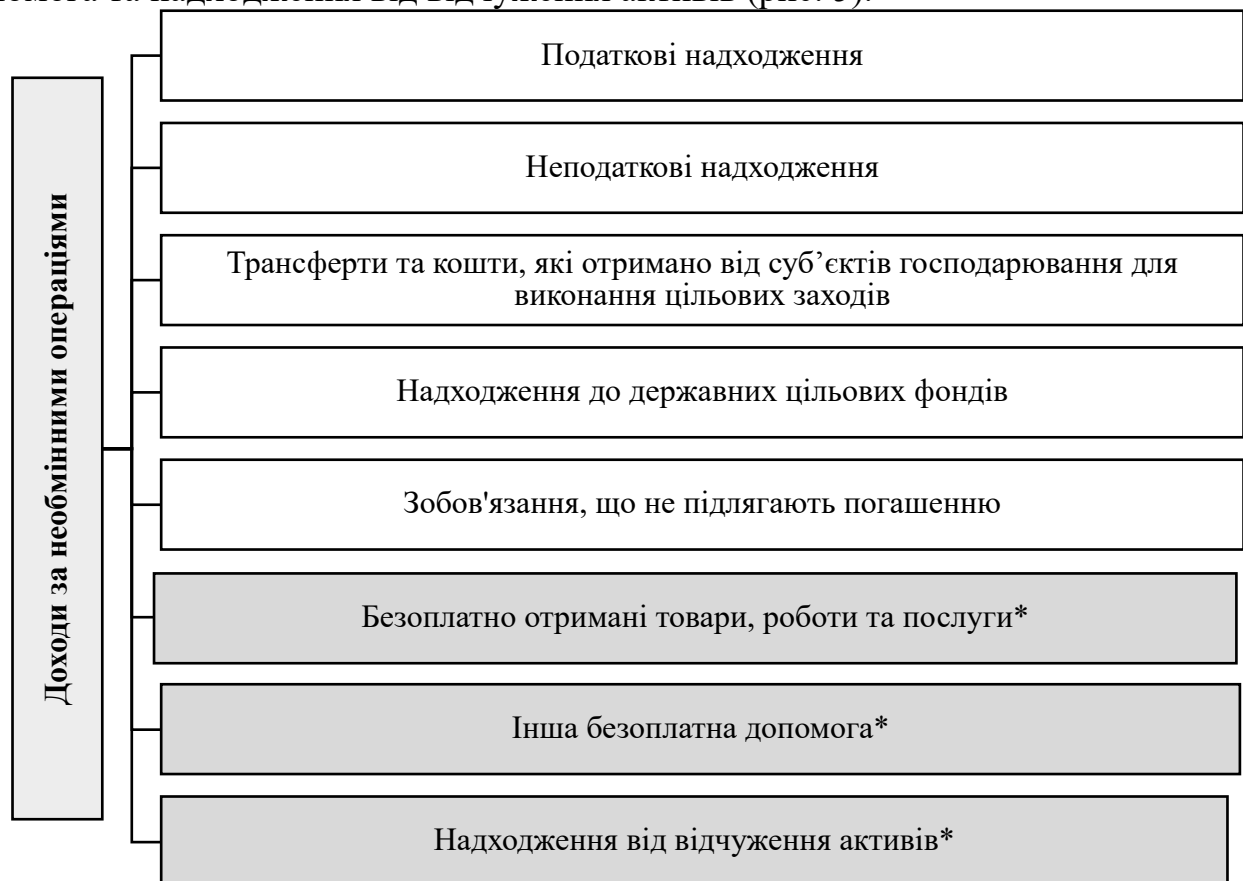


Рис. 5. Елементи доходів за необхідними операціями

Джерело: сформовано та доповнено автором на основі¹.

Перебування нефінансових активів на тимчасово окупованій території або території ведення бойових дій потребує перекласифікації активів і тимчасового виведення зі складу відповідної групи з подальшим обліковуванням на субрахунку бухгалтерського обліку 1911 (1921) «Нефінансові активи, доступ до яких неможливий». На цьому субрахунку узагальнюватиметься інформація про всі активи, доступ до яких неможливий, але зі збереженням інформації про групу цього активу до його перекласифікації на аналітичних рахунках.

¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення 30.01.2025).

Алгоритм відображення на субрахунках бухгалтерського обліку перекласифікації об'єктів нефінансових активів у зв'язку з обмеженим доступом наведено на рис. 6.

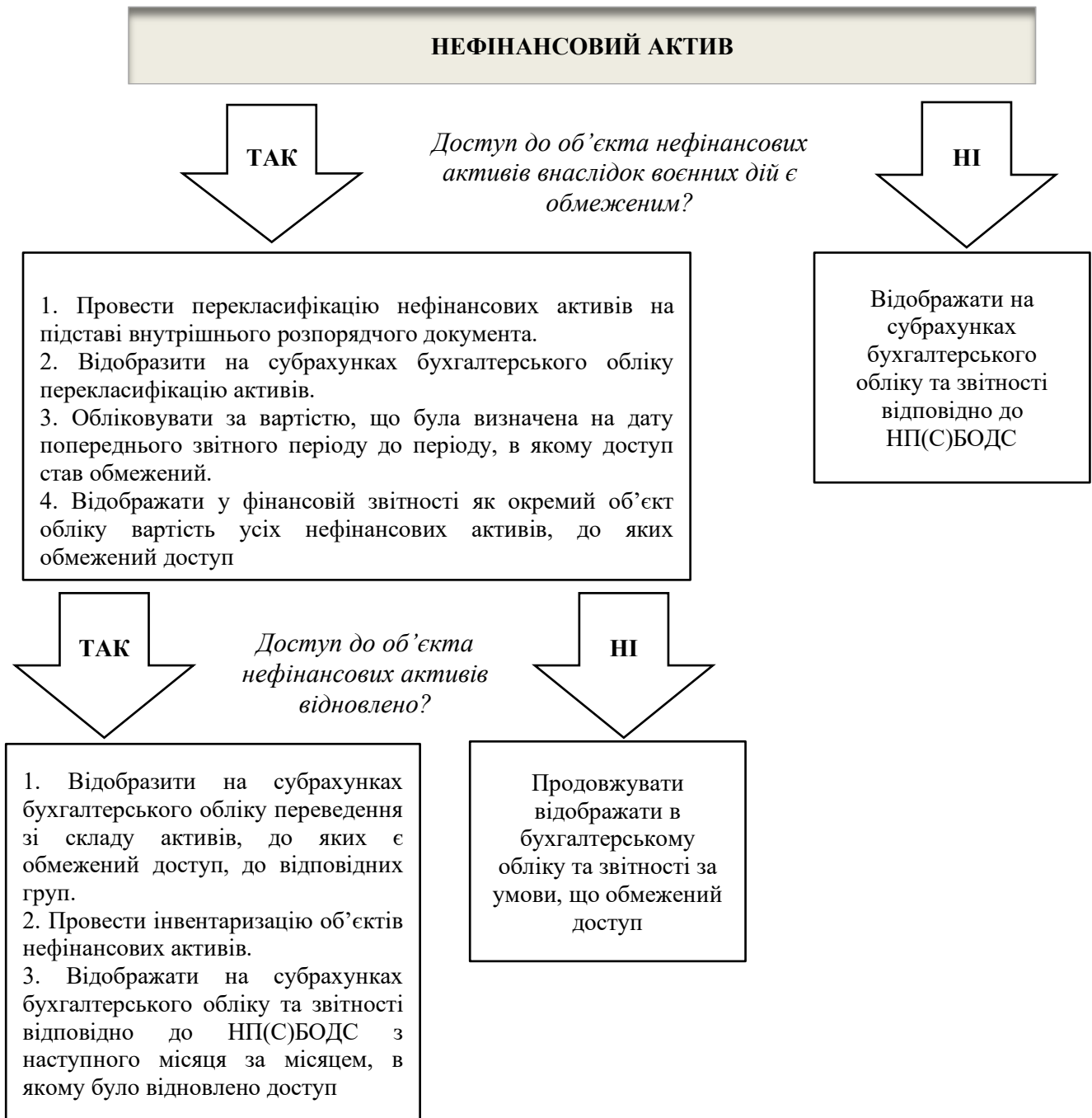


Рис. 6. Алгоритм відображення на субрахунках бухгалтерського обліку перекласифікації об'єктів нефінансових активів у зв'язку з обмеженим доступом
Джерело: сформовано автором.

Обсяги збитків і втрат державних установ через збройну агресію рф проти України необхідно обліковувати окремо. У цьому контексті запропоновано доповнити чинний План рахунків субрахунком бухгалтерського обліку 8512 (8522) «Витрати від надзвичайних подій», що уможливить отримання актуальної та згрупованої інформації про витрати установ державного сектору внаслідок незвичайної діяльності.

У процесі дослідження проаналізовано та систематизовано основні диджитал-технології управління державними фінансами, які сприяють його ефективності та забезпечують транспарентний і відкритий доступ усіх користувачів до інформації щодо видатків бюджету і напрямів їх витрачання. За результатами аналізу диджитал-технологій виявлено відсутність окремої цифрової системи для систематизації й узагальнення інформації про нефінансові активи державних установ з деталізацією інформації в частині вартості, дати надходження, джерела придбання відповідного активу, додаткових витрат на його обслуговування і використання та інших характеристик, важливих для прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого використання, обслуговування, вибуття чи передачі об'єкта нефінансових активів. Для практичного впровадження запропоновано розроблений порядок дій, дотримання якого забезпечить оперативність відображення, групування та узагальнення інформації про всі об'єкти нефінансових активів державних установ.

У розділі 4 «Сучасні тенденції розвитку аудиту нефінансових активів державних установ» систематизовано сучасні підходи до застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, розроблено стратегію аудиту та продемонстровано комплекс механізмів та інструментів внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ.

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу України та бюджетної політики країни розпорядники бюджетних коштів у процесі бюджетного планування застосовують програмно-цільовий метод, реалізація якого здійснюється через складання бюджетних програм, їхніх паспортів та середньострокове планування.

Доведено необхідність запровадження принципу ефективного та результативного управління, що передбачає обов'язковість планування та складання бюджетів усіма учасниками бюджетного процесу з визначенням цілей, із урахуванням національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки. Виконання бюджетів визначається досягненням конкретних результатів у процесі надання якісних публічних послуг із залученням мінімального обсягу бюджетних коштів. На підтвердження зазначеного проводиться оцінювання ефективності та цільового використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу.

Це сприятиме ефективному використанню бюджетних коштів та відобразатиме якість надання публічних послуг, оскільки основною метою діяльності державних установ є не отримання прибутку, а забезпечення соціального ефекту в суспільстві у процесі надання якісних публічних послуг за рахунок бюджетних коштів.

Пропонований принцип також віддзеркалює сутність програмно-цільового методу бюджетного планування та визначає важливість його застосування на різних стадіях бюджетного процесу, а не лише в процесі бюджетного планування. Особливо актуальний він при оцінці ефективності використання бюджетних коштів в умовах дефіциту державних фінансів.

У процесі аналізу бюджетних програм встановлено, що при формуванні потрібної їх кількості розпорядники бюджетних коштів орієнтуються на результати проведеного моніторингу, оцінки та використання відповідних інформаційних джерел для середньострокового бюджетного планування.

Аналізом структури, динаміки, темпу приросту і зростання видатків на виконання бюджетних програм, які фінансуються за рахунок державного та місцевих бюджетів, підтверджено суттєве зменшення їх обсягів, зокрема на виконання бюджетних програм, фінансованих за рахунок коштів місцевого бюджету. Також зменшилася середня сума видатків на одну бюджетну програму. Водночас обсяг видатків на виконання бюджетних програм, що фінансуються за рахунок коштів державного бюджету, навпаки, зріс: темп приросту у 2023 р. порівняно з 2018 р. становив 51,34 %, а для бюджетних програм, що фінансувалися за рахунок коштів місцевого бюджету, цей показник мав від'ємне значення – 67,99 %.

У результаті дослідження концепції аудиту нефінансових активів державних установ виокремлено складові, спрямовані на визначення ефективності та економічності використання як бюджетних коштів, так і безпосередньо нефінансових активів. Основні складові цієї концепції наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Основні складові концепції «9E's» аудиту нефінансових активів державних установ

№	Складова	Сутність
1	Economy (оцінка економічності)	Вказує на необхідність створення економічно ефективних стратегій, що забезпечують рентабельність і стабільність економічної системи. Аудитори мають урахувати ефективність витрат, зокрема чи витрачено необхідну кількість ресурсів для досягнення мети без надмірних витрат
2	Efficiency (ефективність)	Вказує на те, наскільки ефективно аудитор виконав свої завдання, а також, чи було досягнуто максимальний результат від витрачених ресурсів. Основний підсумок полягає в тому, щоб досягти максимального результату за мінімальних витрат
3	Effectiveness (результативність)	Визначає, наскільки аудиторська діяльність допомогла досягти поставленої мети або виконала свою функцію. Це поняття покликане визначити, наскільки аудиторські процедури та рекомендації сприяли покращанню ситуації або забезпечили досягнення поставленої мети
4	Environment (навколишнє середовище)	Підкреслює важливість урахування впливу стратегій на навколишнє середовище і прийняття рішень, які сприяють екологічній стійкості та збереженню природних ресурсів
5	Equity (справедливість)	Визначає необхідність розглядати соціальну відповідальність в управлінні та стратегічному плануванні, а також забезпечення справедливого розподілу ресурсів і можливостей для всіх членів суспільства
6	Ethics (етика)	Стосується якостей чесності та доброчесності в особистій поведінці та відданості обов'язку керуючого публічними коштами
7	Communication Effectiveness (ефективність комунікацій)	Оцінка того, наскільки ефективно аудитори спілкуються з клієнтами, представниками органів управління та іншими стейкхолдерами. Зрозумілість і звітність можуть суттєво впливати на сприйняття аудиту і прийняття рекомендацій
8	Expertise (експертиза)	Здатність аудиторів застосовувати високий рівень фахових знань і навичок у конкретній сфері аудиту. Це може включати глибоке розуміння галузі клієнта та використання актуальних аудиторських методик
9	Electronic Auditing (електронний аудит)	Застосування сучасних технологій та аналітичних інструментів для підвищення ефективності й точності аудиторських процесів

Джерело: запропоновано автором на основі².

² Performance Auditing / KPMG. 2013. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Performance-Auditing.pdf>. (дата звернення 31.03.2024).

У сучасних реаліях розвитку економічних процесів у діяльності державних установ важливо створити систему ефективного, з дотриманням норм професійної етики, управління нефінансовими активами задля досягнення стратегічних цілей та відповідального використання ресурсів.

У процесі розгляду питань класифікації ризиків проведено їх групування за такими класифікаційними ознаками: формою (внутрішні та зовнішні); джерелом небезпеки (техногенні, природні, змішані та економічні); часом виникнення (постійні, тимчасові й короткострокові). Серед зовнішніх виокремлено політичні, економічні, науково-технічні, природно-екологічні та соціально-психологічні ризики. До внутрішніх віднесено фінансові, кадрові, операційні, репутаційні та управлінські. Врахування запропонованої класифікації ризиків при побудові системи внутрішнього аудиту сприятиме здійсненню ефективно оцінки внутрішнього середовища для проведення належного внутрішнього контролю через формування механізмів контролю, управління, оцінки, моніторингу і комунікації.

На основі аналізу результатів наукових досліджень, практичної діяльності розроблено узагальнену шкалу оцінювання настання ризиків у державних установах в частині управління нефінансовими активами в якій поєднано лінгвістичну і кількісну шкали оцінювання ймовірності настання ризиків та рівня їхнього впливу на діяльність установ.

Для всебічного дослідження та оцінки впливу ризиків на діяльність установи державного сектору використано коефіцієнт можливих втрат від настання ризику (K_r), розрахований на основі коефіцієнта настання ризику (R) та математичного очікування ефективності діяльності установи. За результатами розрахунку цього коефіцієнта проведено картування ризиків для реагування на них та вжиття відповідних заходів щодо їх мінімізації та недопущення в майбутньому.

З використанням запропонованої матриці оцінки ризиків в управлінні нефінансовими активами проведено ідентифікацію зовнішніх і внутрішніх ризиків із визначенням рівня ймовірності настання відповідного ризику та рівня впливу наслідків його настання, що забезпечить формування системи внутрішнього аудиту з урахуванням визначених та ідентифікованих ризиків залежно від рівня впливу на загальну систему обліку й аудиту нефінансових активів державних установ.

У розділі 5 **«Концептуальні підходи до розкриття інформації про нефінансові активи в державних установах»** аргументовано методичні підходи щодо забезпечення транспарентності звітності державних установ з урахуванням міжнародного досвіду, розкрито організаційно-методичні аспекти відображення інформації у звітності та обґрунтовано напрями удосконалення інформаційного забезпечення нефінансової звітності.

Розширення глобалізаційних процесів, у тому числі євроінтеграційних, визначає необхідність задоволення бюджетними установами запитів користувачів інформації через формування транспарентної, повної та відкритої інформації про діяльність установи. У цьому контексті основних користувачів звітності державних установ, поділено на внутрішніх і зовнішніх, що забезпечить їхні потреби стосовно своєчасності, правильності та відповідності інформації її відображенням у звітності.

Звітність державних установ включає комплекс окремих її видів та форм. Водночас у деяких формах інформація узагальнюється загалом по установі, а в інших

– деталізується в розрізі конкретних об'єктів обліку. У дисертації розширено класифікацію видів звітності державних установ, виокремлено класифікаційні ознаки з урахуванням форм звітності, їх структури та призначення.

За результатами узагальнення наукових досліджень та порядку нормативно-правового регулювання звітності державних установ внутрішньогосподарську звітність запропоновано розуміти, як сукупність кількісних та якісних взаємопов'язаних показників, що відображають інформацію про діяльність державної установи щодо господарсько-виробничих, організаційно-господарських і внутрішньогосподарських відносин та мають часові, кількісні й цільові обмеження, формуються для задоволення потреб внутрішніх користувачів інформації.

Серед актуальних питань виокремлено проблеми амортизації в частині нефінансових активів. На сьогодні інформація щодо сум нарахованої амортизації не наводиться у звітності про виконання бюджету. Водночас інформація стосовно обліковуваних сум зносу розкривається у фінансових звітах для підтвердження змін у вартості активів. Причина такого підходу до відображення амортизації в бюджетній звітності державних установ України пов'язана з особливостями фінансування установ та здійснення контролю за використанням державних коштів. Усунення цієї проблеми стане можливим при відображенні відповідної інформації в Єдиному державному реєстрі нефінансових активів державних установ: для користувачів сформується умови своєчасного, відкритого та прозорого ознайомлення з інформацією про стан використання об'єктів нефінансових активів.

Головна мета інтегрованої звітності полягає у формуванні цілісної інформації про діяльність установи, з урахуванням фінансових і нефінансових аспектів, із демонстрацією стратегій, спрямованих на довгостроковий розвиток і стійкість, в основу яких покладається підвищення рівня довіри з боку інвесторів, партнерів, користувачів інформації та громадськості.

Результати дослідження Європейських стандартів зі сталого розвитку (ESRS), із позиції визначених ними вимог до формування та розкриття інформації у звітності зі сталого розвитку, характеристикою їхніх основних складових та їх ідентифікацією для використання в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності, покладено в основу розроблених Методичних рекомендацій щодо формування звітності зі сталого розвитку відповідно до положень ESRS, що сприятиме скороченню адаптаційного періоду й періоду складання звітності державними установами.

Нині відсутні офіційний переклад та ідентифікація ESRS українською мовою. У процесі аналізу наукових публікацій і змісту відповідних нормативних документів виявлено неузгодженості в інтерпретації їхнього змісту. З метою їх усунення запропоновано уточнення сутності, призначення та ідентифікації ESRS S1 «Власна робоча сила», ESRS S2 «Працівники у ланцюгу постачання», ESRS S3 «Громади, на які впливає діяльність», ESRS G1 «Корпоративна поведінка».

Визначено перелік ключових переваг та викликів запровадження звітності зі сталого розвитку для державних установ, оскільки складання цієї звітності державними установами є необхідним елементом системи обліку і аудиту нефінансових активів. Це сприятиме прозорості, відкритості, відповідальності й ефективності управління ресурсами державних установ, що важливо для досягнення

глобальних Цілей сталого розвитку. Успішність імплементації ESRS у практику вітчизняних державних установ потребує формування відповідної інфраструктури та відповідної кваліфікації персоналу.

За підсумками дослідження питань обліку і аудиту нефінансових активів державних установ сформовано комплекс передумов запровадження системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ у складі облікової, аналітичної та контрольної системи. Облікова система державних установ як важлива частина управлінського механізму забезпечує правильне та ефективне ведення обліку всіх фінансових і нефінансових активів, у тому числі активів, зобов'язань та доходів. Це складний механізм, який включає різні елементи, що забезпечують точність, прозорість і підзвітність фінансової діяльності державних установ, які реалізуються через організацію обліку, формування облікової політики, класифікацію нефінансових активів, Державний реєстр нефінансових активів державних установ, методика обліку та узагальнення інформації у звітності. Аналітична система обліку та аудиту нефінансових активів у державних установах є багатофункціональним інструментом забезпечення ефективності управління та контролю за використанням бюджетних коштів. Основні її складові – програмно-цільовий метод бюджетного планування, картування ризиків, аналітичне забезпечення управління активами та моніторинг – взаємодіють для досягнення цілей державного управління у контексті реалізації державних політик. Вони сприятимуть своєчасному виявленню проблем, ефективному реагуванню на них та цільовому використанню бюджетних коштів з максимізацією корисності державних активів.

Система обліку і аудиту нефінансових активів державних установ є системою взаємопов'язаних елементів, основне її призначення – узагальнення, зберігання, групування та подання відкритої, достовірної і транспарентної інформації про нефінансові активи державних установ для ефективного управління ними та забезпечення цільового використання бюджетних коштів.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове комплексне вирішення наукової проблеми, що полягає в обґрунтуванні теоретико-методологічних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо формування системи обліку і аудиту нефінансових активів державних установ. На основі отриманих результатів дослідження сформовано такі висновки:

1. Розгляд архітектури державного сектору в розрізі суб'єктів господарювання забезпечив поглиблення змісту понятійно-термінологічного інструментарію в частині ідентифікації понять «державна установа», «державне підприємство», що сприяло обґрунтованому визначенню місця державних установ у структурі державного сектору та уніфікації національної термінологічної практики. Становлення та розвиток процесу управління нефінансовими активами державних установ досліджено в розрізі інформації щодо їхньої вартості, джерел фінансування, способу отримання, витрат на обслуговування, місцезнаходження, первісної

вартості, переоцінки та інших критеріїв задля обґрунтування напрямів удосконалення методології й організації обліку. На цій основі сформовано перелік критеріїв для оцінки ефективності управління державними фінансами.

2. На підставі розгляду положень Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року розроблено порядок відображення узагальненої інформації про нефінансові активи державних установ в єдиній базі через запровадження Державного реєстру нефінансових активів державних установ. До загальних відомостей щодо нього віднесено такі: дані про держателя чи власника реєстру, мова його ведення, перелік суб'єктів та об'єктів інформаційного обміну, порядок фінансування та право власності, що буде основою визначення його технічних характеристик та можливостей. Це забезпечить розширення організаційних та методологічних можливостей обробки, передачі, узагальнення, накопичення, зберігання та аналізу інформації про нефінансові активи різними користувачами інформації для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень. Розроблений порядок формування структури єдиного реєстраційного номера в Державному реєстрі нефінансових активів державних установ, з виокремленням основних елементів узагальнення інформації та наведено алгоритм функціонування Єдиного державного реєстру нефінансових активів державних установ дасть змогу генерувати узагальнену багатовекторну обліково-аналітичну інформацію для підвищення рівня ефективності управлінських рішень та забезпечення відкритості даних.

3. У контексті досягнення відповідності вітчизняної практики міжнародним стандартам і вимогам у частині нефінансових активів, посилення контролю та підвищення ефективності аудиту в державному секторі, сприянню сталому розвитку виокремлено такі їхні класифікаційні ознаки: за функціональною класифікацією використання; за способом надходження; за матеріальною формою; за процесом виробництва (джерелом формування); за доступом до активів. Класифікація та ідентифікація нефінансових активів за наведеними ознаками відповідатиме потребам їх обліку, аналізу та аудиту.

4. Наявність причинно-наслідкових зв'язків між обліком нефінансових активів і управлінням державними фінансами свідчить про необхідність формування чіткої та прозорої системи обліку цих активів як невід'ємного елемента стратегічного управління державними ресурсами. Завдяки сформованій системі обліку нефінансових активів забезпечуються зберігання й оптимізація державного майна, що безпосередньо позначається на фінансовій стабільності установи та ефективності управлінських рішень. Для забезпечення функціонування досконалого в інформаційному плані інституційного середовища управління державними фінансами передбачено можливість оперативного усунення наявних проблем, зокрема в частині налагодження чітких взаємозв'язків у компонентах усього управління та з нефінансовими активами.

5. Можливості прийняття управлінських рішень замовниками послуг реалізуються з використанням комплексу інформації щодо фінансово-господарської діяльності установи. Для удосконалення методологічного забезпечення обліку і аудиту нефінансових активів запропоновано доповнення переліку принципів бухгалтерського обліку принципом прозорості та

відкритості, що розширить обсяг і зміст інформації для задоволення потреб користувачів та сприятиме зниженню рівня корупції, мінімізації кількості фінансових порушень і зловживань у державному секторі.

6. Для підвищення рівня ефективності використання ресурсів, результативності процесів бюджетування та планування в державних установах розроблено модель системи оцінювання нефінансових активів у взаємозв'язку з її елементами (об'єкт, суб'єкт, предмет, суб'єктивна та об'єктивна сторона), представлену як загальний алгоритм дій у процесі здійснення оцінки нефінансових активів, а також алгоритм оцінки та перекласифікації нефінансових активів залежно від доступу до активу.

7. З метою оптимізації облікової практики та досягнення високого рівня точності й достовірності інформації, необхідної для належного управління державними ресурсами та дотримання вимог фінансової прозорості й підзвітності, визначено основні фундаментальні положення організації обліку в системі управління нефінансовими активами державних установ. Для формування положень організації обліку класифіковано чинники впливу на систему обліку і аудиту з виокремленням таких груп: зовнішні загальні, зовнішні спеціальні, внутрішні загальні та внутрішні спеціальні чинники. Доведено наявність обґрунтованих умов для розмежування організаційно-інформаційного середовища та облікової політики, сформовано алгоритм організації бухгалтерського обліку в державних установах та ідентифіковано основні її елементи.

8. Дієвість системи бухгалтерського обліку і аудиту відповідно до умов залежить від багатьох чинників та елементів зовнішнього і внутрішнього середовища. У результаті дослідження конкретизовано й удосконалено облікову політику установи: запропоновано її структуру та уточнено перелік елементів у частині нефінансових активів державних установ, які безпосередньо впливають на діяльність установи.

Відповідність системи обліку нефінансових активів державних установ вимогам своєчасного та достовірного відображення господарських операцій на субрахунках бухгалтерського обліку реалізується у процесі складання звітності. Для формування результативної системи обліку нефінансових активів представлено розроблений алгоритм бухгалтерського обліку в державних установах, з урахуванням впливу конкретних чинників на методологію бухгалтерського обліку. Виокремлено основні елементи процесу придбання нефінансових активів, ідентифіковано особливості відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації, пов'язаної з процесом надходження нефінансових активів.

9. Процедурні питання обліку надходження нефінансових активів державних установ й узагальнення інформації про інфраструктурні активи посилено доповненням рахунку 10 «Основні засоби» субрахунком бухгалтерського обліку 1019 (1029) «Інфраструктурні активи», з визначенням та узагальненням порядку його застосування з метою формування інструментарію управління інфраструктурними активами. Результати систематизації переліку особливостей бухгалтерського обліку інфраструктурних активів залежно від способу надходження покладено в основу групування та узагальнення інформації про інфраструктурні активи, необхідної різним користувачам з позиції формування єдиного державного реєстру нефінансових активів.

Відповідно до новітніх викликів модернізації процесу використання та вибуття нефінансових активів запропоновано напрями удосконалення системи обліку. Зокрема це стосується відображення на субрахунках бухгалтерського обліку витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів і визнання їх окремим об'єктом обліку. Доцільним є врахування витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів на окремому субрахунку бухгалтерського обліку 1119 (1129) «Витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів». Цим підтверджено необхідність та об'єктивність доповнення чинного переліку елементів доходів у НП(С)БОДС 124 «Доходи» такими: безоплатно отримані товари; роботи та послуги; безоплатна допомога та надходження від відчуження активів. Такі елементи уможливають достовірне відображення інформації про отримані нефінансові активи і стануть інформаційною основою подальшого доповнення облікового процесу новими елементами.

10. Виокремлено позиції модернізації обліку процесу використання і вибуття нефінансових активів задля отримання й формування актуальної інформації про активи та фінансові результати виконання кошторису за відповідними елементами підкріплено ідентифікацією сучасних інформаційних трендів з визначенням їхнього впливу на розкриття інформації. Узагальнення основних елементів процесу їх використання та вибуття стало підставою обґрунтування порядку застосування субрахунку бухгалтерського обліку 1911 (1921) «Нефінансові активи, доступ до яких неможливий» у частині обліковування операцій із перекласифікації об'єктів нефінансових активів у зв'язку з обмеженим доступом до них, що підсилено розробленим алгоритмом відображення на субрахунках бухгалтерського обліку операцій з перекласифікації об'єктів нефінансових активів через обмежений доступ до них. Крім того, чинний перелік елементів витрат відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» доповнено елементом «Витрати від надзвичайних подій» з розробленням порядку відображення інформації на окремому субрахунку бухгалтерського обліку 8512 (8522) «Витрати від надзвичайних подій».

11. До важливих напрямів удосконалення системи управління нефінансовими активами та забезпечення контролю ефективності виконання бюджетних програм віднесено програмно-цільового метод бюджетного планування, з визначенням його сутності й обґрунтуванням доцільності запровадження принципу ефективного та результативного управління. Практична реалізація запропонованого посилить ефективність використання бюджетних коштів, що важливо в контексті надання публічних послуг високої якості.

Сучасна система аудиту ефективності використання бюджетних коштів не позбавлена окремих недоліків. Для їх усунення уточнено підходи до формування Стратегії розвитку державного аудиту державних установ, яка базується на основних елементах, спрямованих на визначення ефективності, економічності та відповідності запитам управління в частині використання бюджетних коштів і активів. Розроблена Стратегія аудиту нефінансових активів державних установ на основі концепції «9E's» сприятиме підвищенню результативності аудиту з орієнтуванням її елементів на визначення ефективності, економічності й відповідності запитам управління в частині використання інформації щодо бюджетних коштів. Це сприятиме посиленню соціальної цінності результатів проведеного аудиту та підвищенню результативності

аналізу використання бюджетних коштів у процесі досягнення економії бюджетних коштів та забезпечення їх цільового використання. Ідеться про розрахунок значень показників бюджетних програм, правильність дотримання правил та норм ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, дієвості системи внутрішнього контролю і стану внутрішнього аудиту щодо нефінансових активів державних установ.

12. Ідентифіковані трансформаційні тенденції в удосконаленні системи внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ запропоновано реалізовувати через використання комплексу механізмів та інструментів побудови системи внутрішнього аудиту на підставі узагальненої класифікації ризиків фінансового управління державними установами. У зазначеному контексті узагальнено порядок прогнозування системи внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу в державних установах; розроблено шкали оцінювання ймовірності настання ризику та рівня впливу його настання на економічну діяльність; проведено картування ризиків та сформовано матрицю оцінки ризиків, що забезпечить своєчасність ідентифікації зовнішніх і внутрішніх ризиків на основі виявлення та прогнозування виникнення ситуацій, що несуть відповідні ризики для управління нефінансовими активами.

13. Порівняння міжнародного та вітчизняного досвіду в забезпеченні транспарентності звітності як інструменту вдосконалення прозорості та відкритості діяльності державних установ здійснено через: дослідження питань гармонізації системи бухгалтерського обліку та статистики державних фінансів; оцінку результатів імплементації МСБОДС; уточнення змісту дефініції «внутрішньогосподарська звітність державних установ»; виокремлення основних користувачів звітності державних установ; ідентифікацію класифікаційних ознак з урахуванням різних форм, структури та призначення звітності. Це сприятиме своєчасному, правильному та достовірному формуванню і наданню актуальної й відкритої звітності різним користувачам з урахуванням їхніх потреб та запитів.

14. Організаційно-методичні аспекти відображення інформації про нефінансові активи у бюджетній звітності державних установ розглянуто з позиції особливостей діяльності суб'єктів державного сектору та вимог до її прозорості й підзвітності. Виокремлено окремі проблеми пов'язані із інформацією щодо нефінансових активів, зокрема стосовно невідображення у бюджетній звітності даних про накопичену амортизацію. За результатами аналізу порядку відображення інформації про нефінансові активи у фінансовій звітності запропоновано доповнення форми № 1-дс статтями 1070 «Нефінансові активи, доступ до яких обмежений» та 1080 «Інфраструктурні активи», з розробленням відповідного алгоритму та рекомендацій щодо відображення інформації про нефінансові активи за статтями форми № 1-дс «Баланс» установи. У Звіті про фінансові результати форми № 2-дс запропоновано передбачити додаткову статтю 2320 «Витрати від надзвичайних подій» задля забезпечення якості, прозорості, відкритості та достовірності фінансової звітності в державному секторі, що сприятиме підвищенню ефективності управління державними активами та довіри користувачів до фінансових звітів.

15. За сучасних умов розвитку євроінтеграційних процесів в Україні істотне значення має дослідження напрямів удосконалення інформаційного забезпечення нефінансової звітності та визначення її місця в управлінні нефінансовими активами державних установ у процесі досягнення Цілей сталого розвитку. У результаті дослідження сформовано концептуальні підходи та запропоновано Методичні рекомендації з формування звітності зі сталого розвитку відповідно до ESRS. Упровадження таких стандартів у систему бухгалтерського обліку та звітності державних установ стане важливим кроком у напрямі підвищення прозорості й ефективності управління ресурсами.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії, розділи в колективних монографіях:

1. Цятковська О. В. Облік і аудит в управлінні нефінансовими активами державних установ. Київ: КНЕУ. 2024. 312 с. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/8398b83e-e2fa-41c8-9fe3-02c0c8ca17b8/content> (18,12).

У наукових фахових виданнях України:

2. Цятковська О. В. Основні аспекти бухгалтерського обліку об'єктів основних засобів в державному секторі. *Фінанси, облік і аудит*. 2017. Вип. 1(29). С. 263–276. URL: <https://kneu.edu.ua/userfiles/arch/faa29.pdf> (0,6 д.а.).

3. Цятковська О. В. Особливості обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору відповідно до НП(С)БОДС. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2017. № 3-4. С. 72–79 URL: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/321/321> (0,7 д. а.).

4. Цятковська О. В. Бухгалтерський облік розрахунків з податку на додану вартість розпорядниками бюджетних коштів. *Фінанси, облік і аудит*. 2018. Вип. 2 (32). С. 392–407. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/131bef64-361b-487b-9730-7ea750eff4da/content> (0,85 д. а.).

5. Цятковська О. В. Облік нефінансових активів в управлінні суб'єктами державного сектору. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2021. Вип. 3-4. С. 40–47. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2021.03-04.040> (0,7 д. а.).

6. Цятковська О. В. Особливості обліку нефінансових активів установ державного сектору в управлінні державними фінансами. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 32. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-101>. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/835/802> (0,35 д. а.).

7. Ларікова Т. В., Цятковська О. В. Особливості оцінки ефективності бюджетних програм соціального забезпечення. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 4. С. 124–133. DOI: <https://doi.org/10.33763/npndfi2021.04.124> (0,8 д. а.: особисто авторці належить 0,4 д. а.: узагальнено особливості складання бюджетних програм головними

розпорядниками бюджетних коштів із застосуванням програмно-цільового методу, проаналізовано результати оцінювання ефективності всіх вказаних програм Міністерства соціальної політики України за 2020 р.).

8. Цятковська О. В. Бухгалтерський облік в управлінні державними установами. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2021. Т. 4, № 28. С. 38–47. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2021-04-38-47>. URL: <https://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/712/575> (0,9 д.а.).

9. Бондар М. І., Цятковська О. В. Принципи бухгалтерського обліку в управлінні державними установами. *Фінанси України*. 2022. № 11. С. 22–34. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.11.021>; URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/ce719c08-aba1-4c32-8759-8f4f3a357103/content> (0,9 д. а.: особисто авторці належить 0,6 д. а.: обґрунтовано доцільність доповнення чинного переліку принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності новим принципом прозорості та відкритості, що зумовлено необхідністю надання прозорої інформації про фінансово-господарську діяльність державних установ різним користувачам облікової інформації).

10. Цятковська О. В. Організація обліку нефінансових активів державних установ. *Економічний аналіз*. 2023. Т. 33, № 3. С. 355–363. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2023.03.355>. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/5806> (0,85 д. а.).

11. Цятковська О. В. Облікова політика, як інструмент управління нефінансовими активами державних установ. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2023. № (3 (71)). С. 85–91. DOI: <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2022-71-85-91>. URL: <https://snku.krok.edu.ua/index.php/vcheni-zapiski-universitetu-krok/article/view/622/646> (0,75 д. а.).

12. Цятковська О. В. Оцінка як елемент управління нефінансовими активами державних установ. *Облік і фінанси*. 2023. № 3 (101). С. 158–164. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-3\(101\)-158-164](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-3(101)-158-164). URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/1893502> (0,67 д. а.).

13. Цятковська О. В. Методологічні основи побудови обліку нефінансових активів державних установ. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2023. Вип. 4. С. 552–562. DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2023-4-552-562>. URL: <https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/121/131> (0,68 д. а.).

14. Бондар М. І., Цятковська О. В. Облік нефінансових активів державних установ в умовах воєнного стану. *Via Economica*. 2023. Вип. 3. С. 27–33. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8559/2023-3-4>. URL: <https://journals.rshu.rivne.ua/index.php/viaeconomica/article/view/52/49> (0,68 д. а.: особисто авторці належить 0,5 д. а.: сформовано рекомендації щодо необхідності уточнення елементів витрат за необмінними операціями).

15. Цятковська О. В. Особливості обліку процесу надходження нефінансових активів державних установ. *Вісник Херсонського національного технічного університету*. 2023. № 4 (87). С. 305–311. DOI: <https://doi.org/10.35546/kntu2078-4481.2023.4.37>. URL: https://journals.kntu.kherson.ua/index.php/visnyk_kntu/article/view/523 (0,6 д. а.).

16. Бондар М. І., Цятковська О. В. Особливості обліку інфраструктурних активів у державних установах. *Збірник наукових праць ТДАТУ імені Дмитра Моторного (економічні науки)*. 2023. № 3 (49). С. 87–94. DOI: <https://doi.org/10.31388/2519-884X-2023-49-87-94>. URL: <https://oj.tsatu.edu.ua/index.php/zbirnyk/article/view/663/634> (0,69 д. а.: особисто авторці належить 0,4 д. а.: систематизовано комплексний підхід до формування інформації про відповідні активи у бухгалтерському обліку, який передбачає виокремлення субрахунку для обліку інфраструктурних активів, а також обґрунтовано особливості ведення їх бухгалтерського обліку залежно від способу надходження, що забезпечить формування актуальної та ефективної системи бухгалтерського обліку інфраструктурних активів).
17. Цятковська О. В. Програмно-цільовий метод в управлінні та забезпеченні контролю за використанням державних фінансів. *Вісник Дніпропетровського науково-дослідного інституту судових експертиз Міністерства юстиції України. Економічні науки*. 2024. Вип. 1 (09). С. 19–27. DOI: <https://doi.org/10.32782/2708-1834/2024-09.3> URL: http://e-visnyk.dniprondise.in.ua/journals/1_2024/5.pdf (0,78 д.а.).
18. Цятковська О. В., Чемодурова Є. Є. Аудит виконання програм соціально-економічного розвитку територіальних громад. *Via Economica*. 2024. Вип. 4. С. 200–206. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8559/2024-4-28>. URL: <https://journals.rshu.rivne.ua/index.php/viaeconomica/article/view/132/118> (0,8 д. а.: особисто авторці належить 0,4 д. а.: узагальнено особливості застосування програмно-цільового методу в територіальних громадах).
19. Цятковська О. В., Примаченко О. Л. Особливості державного аудиту нефінансових активів в Україні. *Сталий розвиток економіки*. 2024. № 2 (49). С. 302–306. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-48>. URL: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/978/937> (0,6 д. а.: особисто авторці належить 0,4 д. а.: систематизовано основні напрями державного аудиту, зважаючи на особливості порушень за різними напрямками, з метою ефективного та цільового використання бюджетних коштів, з урахуванням того, що стратегія розвитку державного аудиту нефінансових активів державних установ має ґрунтуватися на принципах бюджетної системи, принципах бухгалтерського обліку та аудиту).
20. Цятковська О. В. Особливості розвитку внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2024. Вип. 6. С. 445–456. <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2024-6-445-456>. URL: <https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/214/212> (0,82 д.а.).
21. Бондар М. І., Цятковська О. В. Нефінансова звітність в управлінні державними установами. *Економіка та суспільство*. 2024. № 69. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-69-115>. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5234>. (1 д. а.: особисто авторці належить 0,6 д. а.: порівняння інтерпретації європейських стандартів звітності зі сталого розвитку з виокремленням підходів до інтеграції нефінансових показників до звітності державних установ).

У наукових виданнях, що включені до міжнародних наукометричних баз Scopus i Web of Science:

22. Tsiatkovska O., Prymachenko O., Lezhnenko L., Feshchenko Y., Mykhalska O. Accounting for non-financial assets in the public finance management system in Ukraine during the conflict. *Theoretical and Practical Research in the Economic Fields. (Scopus)*. 2024. Vol. 15, Iss. 2. P. 245–255. DOI: [https://doi.org/10.14505/tpref.v15.2\(30\).08](https://doi.org/10.14505/tpref.v15.2(30).08). URL: <https://journals.aserspublishing.eu/tpref/article/view/8464>. (1,2 д. а.: особисто авторці належить 0,4 д. а.: розроблено систему рекомендацій для розпізнавання та перекласифікації нефінансових активів у воєнних умовах)

23. Martyniuk T., Bondar M., Remlein M., Tsiatkovska O., Ostapiuk N. Accounting of infrastructure assets of state institutions as an element of sustainable development goals. *Rivista di Studi sulla Sostenibilita. (Scopus)*. 2024. Iss. 1. P. 173–187. DOI 10.3280/RISS2024-001010 URL: <https://www.francoangeli.it/rivista/getArticoloFree/76071/En> (1 д. а.: особисто авторці належить 0,4 д. а.: систематизовано та згруповано основні елементи класичної моделі бухгалтерського обліку активів інфраструктури).

24. Levytska I., Ostapiuk N., Tsiatkovska O., Resler M., Mykhalska O. State institution non-financial asset audit strategy development. *Economics of Development. (Scopus)*. 2024. Vol. 23, Iss. 2. P. 57–68. DOI: <https://doi.org/10.57111/econ/2.2024.57>. URL: <https://ecdev.com.ua/en/journals/t-23-2-2024/strategiya-rozvitku-auditunefinansovikh-aktiviv-derzhavnikh-ustanov>. (1,6 д.а.: особисто авторці належить 0,5 д. а.: запропоновано розширення концепції ефективності в аудиті «9E's» та сформульовано ключові напрями стратегії аудиту нефінансових активів державних установ).

25. Bondar M. I., Stovpova A. S., Ostapiuk N. A., Biriuk O. H., Tsiatkovska O.V. Efficiency of Using Cryptocurrencies as an Investment Asset. *International Journal of Criminology and Sociology. (Scopus)*. 2020. Vol. 9. P. 2944–2954. DOI: <https://doi.org/10.6000/1929-4409.2020.09.359>. URL: <https://www.lifescienceglobal.com/journals/83-abstract/ijcs/4439-abstract-efficiency-of-using-cryptocurrencies-as-an-investment-asset> (Scopus) (дата звернення: 05.04.2021. (1 д.а.: особисто авторці належить 0,4 д.а.: дослідження критеріїв відбору інвестиційних активів та їх аналіз прибутковості).

В інших виданнях апробаційного характеру:

26. Цятковська О. В. Особливості обліку оренди в бюджетних установах. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту* : матеріали Міжнар. наук. інтернет-конф. (м. Київ, 17 листоп. 2017 р.). Київ : КНЕУ, 2017. С. 190–192. (0,12 д. а.).

27. Цятковська О. В. Особливості модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 90-річчю від дня народж. д.е.н., проф. Василя Васильовича Сопка (м. Київ, 7 груд. 2018 р.). Київ : КНЕУ, 2018. С. 161–162 (0,1 д. а.).

28. Цятковська О. В., Чухра К. І. Порівняльна характеристика НП(С)БОДС та МСБОДС «Консолідована фінансова звітність». *Облік, оподаткування і контроль:*

теорія та методологія : матеріали IV Міжнар. наук. практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 63–65. (0,13 д.а.: особисто авторці належить 0,06 д. а.: систематизовано особливості консолідованої звітності за НП(С)БОДС та МСБОДС).

29. Цятковська О. В., Безбах Д. В. Проблемні аспекти обліку основних засобів суб'єктів державного сектору. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 61–63. (0,13 д. а.: особисто авторці належить 0,06 д. а.: узагальнено поняття «основні засоби» відповідно до НП(С)БОДС та МСБОДС).

30. Цятковська О. В. Бухгалтерський облік грантових операцій в установах державного сектору. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-й річниці створення каф. аудиту. (м. Київ, 10 груд. 2020 р.). Київ : КНЕУ, 2020. С. 281–284. (0,2 д. а.).

31. Цятковська О. В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та управління установами державного сектору. *Development of scientific and practical approaches in the era of globalization* : Abstracts of XIX International Scientific and Practical Conference. Boston, USA, 2021. P. 54–56. (0,14 д. а.).

32. Цятковська О. В. Облік виконання кошторисів суб'єкта державного сектору. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства* : матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 115-річчю Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана (м. Київ, 09–10 грудня 2021 року.) Київ : КНЕУ, 2021. С. 252–254. (0,13 д. а.).

33. Бондар М. І., Цятковська О. В. Роль принципів бухгалтерського обліку в управлінні державними фінансами. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємств* : матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 28–29 жовтня 2022 р.) Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2022. С. 5–8. (0,13 д. а.: особисто авторці належить 0,08 д. а.: аналіз показників та рівня індексу сприйняття корупції в Україні).

34. Цятковська О. В. Облік нефінансових активів суб'єктів державного сектору. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах глобалізаційних змін* : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 8 грудня 2022 р.). К. : КНЕУ, 2022. С. 210–211. (0,1 д. а.).

35. Цятковська О. В. Особливості обліку нефінансових активів державних установ. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Житомир, 9–10 листопада 2023 р.). Житомир, 2023. С. 163–165. (0,13 д. а.).

36. Цятковська О. В. Особливості обліку процесу вибуття нефінансових активів державних установ. *Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної Інтеграції* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (20–21 листопада 2023 р., м. Херсон – м. Хмельницький,). С. 66–69. (0,2 д. а.).

37. Цятковська О. В. Бухгалтерський облік в умовах застосування програмно-цільового методу. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем* : матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кропивницький, 30 листопада 2023 р.). Кропивницький : ЦНТУ, 2023. С. 457–459. (0,2 д. а.).

38. Цятковська О. В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку в державному секторі та статистики державних фінансів. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України* : матеріали IX Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 08 грудня 2023 р.). Київ : КНЕУ, 2023. С. 125–126. (0,1 д. а.).

39. Цятковська О. В. Особливості стандартизації внутрішнього аудиту державних установ. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах глобалізації економіки* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конфер. (м. Житомир, 19 квітня 2024 р.). Житомир : ЦФЕНД, 2024. С. 14–16. (0,2 д. а.).

40. Ketners, K., & Tsiatkovska, O. (2024). Fight against corruption: Analysis of strategies and impact of anti-corruption measures on the social and economic development of society in Ukraine. *European Chronicle*, 9 (1), 16-25. doi:10.59430/euch/1.2024.16. URL: <https://echronicle.com.ua/journals/vol-9-no-1-2024/fight-against-corruption-analysis-of-strategies-and-impact-of-anti-corruption-measures-on-the-social-and-economic-development-of-society-in-ukraine> (0,8 д. а.: особисто авторці належить 0,3 д. а.: визначено роль упровадження інноваційних технологічних рішень, на прозорість та публічність у державних установах).

41. Бондар М. І., Цятковська О. В. Роль глобалізаційних процесів у забезпеченні транспарентності звітності державних установах. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 26–27 вересня 2024 р.). Тернопіль, 2024. С.49–53. (0,15 д. а.: особисто авторці належить 0,09 д. а.: розглянуто роль глобалізаційних процесів у забезпеченні транспарентності звітності через виокремлення різних її видів).

42. Цятковська О. В. Особливості розкриття інформації про нефінансові активи в державних установах. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Житомир, 7–8 листопада 2024 р.). Житомир, 2024. С. 310–313. (0,25 д. а.).