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

Олена ЦЯТКОВСЬКА

ОБЛІК І АУДИТ В УПРАВЛІННІ НЕФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ

Монографія

КНЕУ
КИЇВ
2024

УДК 657+657.6
Ц99

Рецензенти

Світлана Левицька, д-р екон. наук, проф.,
професор кафедри обліку і аудиту,
(Національний університет водного господарства та природокористування)

Любов Гуцаленко, д-р екон. наук, проф.,
професор кафедри обліку та оподаткування,
(Національний університет біоресурсів і природокористування України)

Олена Бірюк, канд. екон. наук, доцент,
заступник завідувача кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,
(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана)

Рекомендовано до друку Вченою радою КНЕУ імені Вадима Гетьмана
Протокол № 10 від 30.05.2024 р.

Цятковська О.

Ц99 Облік і аудит в управлінні нефінансовими активами державних установ [Електронний ресурс]: монографія. Київ: КНЕУ, 2024. 312 с.

ISBN 978-966-926-488-6

Монографію присвячено дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку та аудиту в управлінні нефінансовими активами державних установ. Розкрито концепцію розвитку обліку нефінансових активів в управлінні державними установами через дослідження архітектоніки державного сектору, інтерпретацію та класифікацію нефінансових активів, інституційне середовище управління державними фінансами та його вплив на розвиток обліку нефінансових активів державних установ. Визначено особливості організації обліку нефінансових активів в умовах сучасної парадигми управління державними фінансами на основі дослідження принципів регулювання обліку та управління нефінансовими активами, особливостей оцінки нефінансових активів як елементу управління ними. На основі комплексного аналізу існуючих трендів модернізації обліку нефінансових активів державних установ висвітлено методологічні основи побудови обліку нефінансових активів державних установ. Виокремлено новітні виклики модернізації обліку процесу їх надходження та вибуття, сучасні цифрові тренди та їх вплив на розкриття інформації про нефінансові активи. Значну увагу приділено комплексному дослідженню удосконалення аудиту нефінансових активів державних установ на основі оцінки програмно-цільового методу у забезпеченні ефективності виконання бюджетних програм. Обґрунтовано стратегію розвитку державного аудиту та особливостей удосконалення системи внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ.

Монографія призначена для науковців, практикуючих аудиторів та бухгалтерів, керівників установ, державних службовців, докторантів, аспірантів та студентів економічних спеціальностей, та інших зацікавлених читачів.

УДК 657+657.6

Розповсюджувати та тиражувати
без офіційного дозволу КНЕУ забороняється

© О. В. Цятковська, 2024
© КНЕУ, 2024

ISBN 978-966-926-488-6

ЗМІСТ

Перелік умовних скорочень 5

Вступ 6

Розділ 1. КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В УПРАВЛІННІ ДЕРЖАВНИМИ УСТАНОВАМИ 9

1.1. Архітектоніка державного сектору та її взаємозв'язок з бухгалтерським обліком. 9

1.2. Становлення та розвиток управління нефінансовими активами державних установ. 26

1.3. Структурно-семантичний та прагматичний підхід до інтерпретації та класифікації нефінансових активів державних установ 39

1.4. Інституційне середовище управління державними фінансами та його вплив на розвиток обліку нефінансових активів державних установ 64

Висновки до розділу 1 73

Розділ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В УМОВАХ СУЧАСНОЇ ПАРАДИГМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИИМИ УСТАНОВАМИ 76

2.1. Сучасні принципи регулювання обліку та управління нефінансовими активами державних установ 76

2.2. Оцінка нефінансових активів як елемент управління державними установами. 105

2.3. Організація обліку в системі управління нефінансовими активами державних установ. 119

Висновки до розділу 2 135

Розділ 3. СУЧАСНІ ТРЕНДИ МОДЕРНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ У ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВАХ 138

3.1. Методологічні основи побудови обліку нефінансових активів державних установ 138

3.2. Удосконалення обліку процесу надходження нефінансових активів державних установ 144
3.3. Новітні виклики модернізації обліку процесу використання і вибуття нефінансових активів державних установ 171
3.4. Сучасні цифрові тренди та їхній вплив на розкриття інформації щодо нефінансових активів державних установ 179
Висновки до розділу 3 185

Розділ 4. УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ 188

4.1. Програмно-цільовий метод у забезпеченні ефективності виконання бюджетних програм. 188
4.2. Стратегія розвитку державного аудиту нефінансових активів державних установ 211
4.3. Удосконалення системи внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ 228
4.4. Аналітичне забезпечення управління нефінансовими активами державних установ. 249
Висновки до розділу 4 . . . . . *258*

Висновки 261
Список використаних джерел 266
Додатки. 291

Перелік умовних скорочень

БКУ – Бюджетний кодекс України

ГКУ – Господарський кодекс України

ДКСУ – Державна казначейська служба України

ДПС – Державна податкова служба

ЄС – Європейський Союз

КЕКВ – код економічної класифікації видатків

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСБОДС – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі

МСО – Міжнародні стандарти оцінки

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

НП(С)БОДС – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі

ООН – Організація Об'єднаних Націй

сектор ЗДУ – сектор загального державного управління

СНР – Система національних рахунків

ТПКВК МБ – Типова програмна класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів

ЦКУ – Цивільний кодекс України

IIA – Institute of Internal Auditors (Інститут внутрішніх аудиторів)

ISSAI – International Standards for Supreme Audit Institutions (Міжнародні стандарти вищих органів аудиту)

ВСТУП

Діяльність державних установ як основних учасників державної політики та з урахуванням сучасних умов розвитку економіки має розвиватися і відповідати європейським принципам та особливостям діяльності. Саме євроінтеграційні процеси є головною причиною модернізації та вдосконалення системи державних фінансів із метою встановлення прозорості, зрозумілості та актуальності у показниках діяльності всіх суб'єктів господарювання.

Ефективність національної економіки залежить від усіх суб'єктів, які розвиваються відповідно до сучасних трендів модернізації, але основою всіх змін і позитивних динамік розвитку зазвичай є потужний державний сектор. Варто зазначити, що суб'єкти державного сектору є різними як за призначенням, так і за метою діяльності. Зокрема, це можуть бути ринкові й неринкові виробники, фінансові та нефінансові установи. Але водночас державна політика стосовно цих суб'єктів має бути єдиною. Для ведення прозорої діяльності установи державного сектору мають дотримуватися єдиних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, щоб забезпечувати актуальною інформацією, отриманою в результаті аналізу, зіставлення, всіх стейкхолдерів і приймати на її основі відповідні управлінські рішення.

Досліджуючи архітектоніку державного сектору і з урахуванням запропонованої класифікації всіх суб'єктів державного сектору, доцільно проаналізувати основних суб'єктів бюджетної системи України, зокрема державні установи та державні підприємства.

Установи державного сектору є суб'єктами господарювання, котрі формують і впливають на досягнення максимального рівня соціального ефекту в суспільстві. Відповідно, при збільшенні соціального ефекту в суспільстві зростатиме рівень розвитку економіки. Тобто між соціальним задоволенням громадян у суспільстві й рівнем економічного розвитку країни існує причинно-наслідковий зв'язок.

На належному рівні забезпечити відповідний соціальний ефект можуть представники державних установ шляхом реалізації державних політик у діяльності конкретної установи. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідно проана-

лізувати й систематизувати інформацію, яку користувачі можуть отримати з різних інформаційних джерел. Проте основним джерелом для прийняття ефективних управлінських рішень є саме обліково-аналітична інформація, що узагальнюється у звітності установи.

Економічну сутність складових нефінансових активів із розглядом основних методичних і практичних аспектів обліку, аналізу та контролю нефінансових активів висвітлено у працях як вітчизняних, так і зарубіжних фахівців-економістів. Питання обліку об'єктів нефінансових активів, у тому числі процесу використання та вибуття, були предметом дослідження науковців: О. М. Андрієнко, Л. С. Бачинська, О. В. Богданюк, О. В. Борович, О. В. Гамова, І. М. Гур'єва, І. В. Дворник (Пищолка), Л. І. Жидєєва, О. В. Коба, І. А. Козачок, Е. І. Ливиненко, Н. В. Ракоєд, С. В. Свірко, Г. В. Собкова, Т. А. Спіркач, С. Ю. Федоренко, О. О. Чубчик, О. Б. Юрченко.

Проблемні аспекти обліку, первісного визнання та оцінки саме 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, В. Г. Лінник, В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, В. К. Орлова та ін. Результати досліджень науковців загалом формують необхідні умови для забезпечення й подальшого розвитку системи обліку необоротних активів, але не щодо проблемних питань обліку нефінансових активів.

Одним із ключових елементів у розвитку і становленні управління державними установами є саме система бухгалтерського обліку та звітності, які в сучасному світі мають бути прозорими, зіставними та стандартизованими відповідно до МСБОДС. У Концептуальній основі до МСБОДС визначено ключові вимоги та принципи щодо даних бухгалтерського обліку, які є підґрунтям для прийняття будь-яких управлінських рішень на різних рівнях державного управління.

На сьогодні залишаються невирішені проблеми стосовно придбання, експлуатації та вибуття нефінансових активів, а відповідно, і управління державними фінансами: планування коштів на придбання й обслуговування нефінансових активів, контроль за цільовим використання бюджетних коштів, визначення ефективності їх використання в розрізі кожного об'єкта нефінансових активів. Необхідне й формування єдиної інформаційної бази щодо нефінансових активів у державних установах, що забезпечить вирішення визначених проблем і дасть можливість узагальнити

інформацію щодо доцільності витрачання коштів на той чи той об'єкт залежно від здійснених витрат і корисності використання.

Варто зазначити, що саме в Системі національних рахунків 2010 р., яка є інтегрованою та єдиною системою обліку господарських процесів у різних країнах світу, у рахунках нагромадження застосовується поділ активів на фінансові та нефінансові.

Поняття «нефінансові активи суб'єктів державного сектору» стало актуальним і важливим об'єктом дослідження внаслідок розроблення та запровадження НП(С)БОДС. У результаті модернізації і вдосконалення ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в державних установах з'явилися не зовсім нові об'єкти обліку. Згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» активи бюджетної установи поділяються на фінансові й нефінансові. Проте варто зауважити, що до 2017 р. в Балансі установи такого поділу не було, а активи поділялися на оборотні й необоротні. Тому згідно з чинним законодавством усі активи та пасиви установи державного сектору було перегруповано та приведено у відповідність до МСБОДС. Перш ніж досліджувати економічну сутність поняття «нефінансові активи», потрібно проаналізувати основні причини нової класифікації активів установ державного сектору.

За Системою національних рахунків 2008 р. нефінансові активи (non-financial assets) поділяються на «produced assets» та «non-produced assets». У національній статистичній СНР таку класифікацію інтерпретовано як поділ нефінансових активів на вироблені й невироблені. Аналіз нормативно-правових документів і рекомендацій, які розробляє та затверджує Державна служба статистики України, показав, що в усіх документах нефінансові активи класифікуються на вироблені й невироблені.

Проте теперішні реалії економічного та соціального стану в країні та світі під впливом різних умов функціонування державних установ зумовлюють критичну необхідність застосування комплексного підходу до розв'язання окресленої проблеми, з обґрунтуванням понятійного апарату та класифікації, а також вирішенням комплексу питань з удосконалення методики оцінки нефінансових активів, відображення фактів інвестиційної діяльності у бухгалтерському обліку, забезпечення досконалої організації контролю та аналізу ефективності інвестиційних процесів.

Розділ 1

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В УПРАВЛІННІ ДЕРЖАВНИМИ УСТАНОВАМИ

1.1. Архітектоніка державного сектору та її взаємозв'язок із бухгалтерським обліком

Економіка України за сучасних умов має розвиватися і відповідати європейським принципам та особливостям діяльності. Саме євроінтеграційні процеси є головною причиною модернізації та вдосконалення системи державних фінансів з метою встановлення прозорості, зрозумілості та актуальності у показниках діяльності всіх суб'єктів господарювання.

Ефективність національної економіки залежить від усіх суб'єктів, але основою будь-яких змін і позитивної динаміки розвитку зазвичай є потужний державний сектор. Крім того, варто зважати на те, що суб'єкти державного сектору є різними як за призначенням, так і за метою діяльності. Зокрема, це можуть бути ринкові й неринкові виробники, фінансові та нефінансові установи. Але водночас державна політика щодо цих установ має бути єдиною. Для ведення прозорої діяльності установи державного сектору мають застосовувати єдині принципи діяльності, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, з метою забезпечення можливості проведення аналізу, зіставлення та прийняти відповідних управлінських рішень.

Успішне управління та ефективні результати діяльності суб'єктів господарювання можливі тільки при розумінні сутності, призначення та сфери діяльності цих суб'єктів, а отже, вкрай важливо розуміти саму структуру діяльності установ державного сектору. Зокрема, при дослідженні управління останніми виникає питання стосовно того, що входить до його складу та суб'єктів державного управління та чи можна ці два поняття ототожнюва-

ти. Саме тому і потрібно детально дослідити архітектоніку державного сектору економіки.

Сутність, структуру та основні елементи державного сектору економіки чітко визначено у Класифікації інституційних секторів економіки України. Відповідно до неї цей сектор включає всі інституційні одиниці-резиденти, які: контролюються одиницями – резидентами сектору загального державного управління; віднесені до сектору загального державного управління; віднесені до державних нефінансових корпорацій; віднесені до державних фінансових корпорацій [134].

В основу Класифікатора інституційних секторів економіки України покладено Класифікатор секторів економіки, побудований на базі класифікації секторів економіки системи національних рахунків, яку було затверджено на 28-й сесії Статистичної комісії ООН у 1995 р. Національна структура Класифікатора відповідає міжнародній. Але доцільно детальніше розглянути саме сектор органів державного управління, або, за національним класифікатором, сектор загальнодержавного управління.

Основними напрямами діяльності сектору органів державного управління є загальне управління, регулювання й планування економіки, науково-дослідної діяльності, охорони навколишнього середовища, забезпечення правопорядку, оборони, а також – у соціальній сфері – стосовно безкоштовного або пільгового обслуговування населення в галузі освіти, охорони здоров'я, соціального забезпечення, культури та мистецтва, фізичної культури та спорту.

У структурі сектору органів державного управління виокремлюють підсектори.

Підсектор центрального уряду складається з усіх адміністративних органів держави і центральних органів, компетенція яких поширюється на всю територію країни (крім управління фондами соціального забезпечення). Це Офіс Президента України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України та інші органи влади.

Підсектор регіональних урядів включає органи, які здійснюють функції управління на рівні, нижчому за центральний уряд, проте вищому за місцевий, тобто в рамках адміністративних одиниць – регіонів.

Підсектор місцевих органів управління складається з місцевих органів, компетенція яких поширюється на найменші одиниці адміністративного поділу (район, місто, село).

Підсектор фондів соціального забезпечення та інших позабюджетних фондів складається з інституційних одиниць, що функціонують на різних рівнях управління. Вони контролюються

державою, але є самостійними щодо здійснення фінансових операцій. До них належать Державний пенсійний фонд, Фонд соціального страхування, Фонд соціальної підтримки населення, Державний фонд сприяння зайнятості та ін. [121, с. 12].

Питання сутності державного сектору економіки часто було предметом дослідження. Особливо актуальним воно стало, коли Україна почала рух у напрямі євроінтеграції. Таким чином, усі нормативні документи та макроекономічні елементи нашої держави загалом мають відповідати міжнародним підходам і міжнародній статистиці фінансів.

Дискусійні питання щодо дослідження структури, системи побудови та особливостей функціонування державного сектору неодноразово становили предмет дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних науковців.

Зокрема, М. І. Макогон акцентує увагу на тому, що державний сектор утворює сектор державного управління, який охоплює органи влади різних рівнів, підвідомчі їм установи та державні інституційні одиниці, котрі входять до секторів нефінансових і фінансових корпорацій. Система державних фінансів включає сукупність державного та місцевих бюджетів, державні цільові фонди, фінанси підприємств і організацій державної та комунальної форм власності, державний кредит, державні фінансові інститути [83].

С. М. Мочерний зазначає, що державний сектор – це частина економіки, що перебуває в державній власності, управляється, регулюється і контролюється державними органами [97].

А. В. Майстер надає власне визначення державного сектору економіки – сукупність суб'єктів господарювання, у яких переважає державна частка акціонерної власності та діяльність яких спрямована на виробництво визначених державою суспільно корисних товарів і надання соціально значущих суспільних послуг [82].

Сучасна національна економіка за структурою класифікується за двома напрямами: секторальним і галузевим. У розвинутих країнах секторальний поділ економіки здійснюється на основі використання міжнародних стандартів, зокрема Керівництва зі статистики державних фінансів 2001 р. [247] та Системи національних рахунків 2008 р. [157]. Відповідно до зазначених стандартів економіка країни в цілому поділяється на п'ять секторів – інституційних одиниць, що мають подібні цілі [83, с. 25].

Отже, майже всі науковці дотримуються єдиних принципів щодо визначення сутності та структури державного сектору економіки. У результаті аналізу наукових поглядів і Класифікації секторів економіки можна зробити висновок, що **державний**

сектору – це сектор економіки, до складу якого входять державні фінансові та нефінансові корпорації, а також установи загального державного управління, які контролюються та здійснюють спільну політику з державними установами. Структуру державного сектору відповідно до Класифікації секторів економіки наведено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Структура функціонування державного сектору економіки

Джерело: сформовано автором на основі [134].

Ефективне функціонування державного сектору економіки є важливою передумовою успішної міжнародної діяльності України та добробуту кожного її громадянина. Тому при здійсненні перших кроків у міжнародній сфері Україна мала забезпечити та надати своїм партнерам достовірну, зіставну та прозору облікову інформацію. На її основі міжнародні партнери мусили проводити аналіз і оцінювати потенціал співпраці з державним сектором. Саме цим викликано потужний і тривалий процес модернізації системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності України.

З початком модернізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в установах державного сектору розроблено та затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [142]. Нею було встановлено, що вітчизняний бюджетний облік має відповідати міжнарод-

ним стандартам бухгалтерського обліку. Крім того, варто зазначити, що з набуттям чинності цієї Стратегією бюджетний облік починає ототожнюватися з бухгалтерським обліком у державному секторі. На нашу думку, з таким ототожненням важко погодитися, оскільки крім бюджетних установ до структури державного сектору належать Національний банк України, державні підприємства, Пенсійний фонд України та інші державні фінансові й нефінансові корпорації.

Всі установи державного сектору, крім того, що поділяються за секторами, поділяються на організації, орієнтовані на отримання прибутку, та некомерційні. Отже, варто визнати, що архітектоніка державного сектору та його взаємозв'язок з бухгалтерським обліком є доволі складними і розгалуженими. Зокрема, на рис. 1.2 це продемонстровано та підтверджено розгалуженістю суб'єктів державного сектору, а також обліковим відображенням на субрахунках бухгалтерського обліку різних господарських операцій.

Отже, відповідно до проведеного аналізу структури державного сектору та її взаємозв'язку з бухгалтерським обліком, можна стверджувати, що державний сектор є багатовекторним. Підтвердження цього, зокрема, є те, що установи державного сектору можна поділити на різні групи саме за веденням бухгалтерського обліку та його організацією. Тобто в структурі установ державного сектору застосовуються субрахунки бухгалтерського обліку чотирьох різних Планів рахунків. Державні нефінансові корпорації та державні фінансові корпорації, які можна класифікувати як небанківських фінансові установи, у своїй діяльності застосовують План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [135]. Але крім небанківських фінансових установ до державних фінансових установ належать державні банківські установ, або, як їх визначено Класифікаторі секторів економіки, державні корпорації, котрі приймають депозити, та Національний банк. Банківські установи використовують при веденні бухгалтерського обліку План рахунків бухгалтерського обліку банків України [136], що істотно відрізняється від плану рахунків, призначеного для державних підприємств. Крім того, Національний банк України має власний План рахунків бухгалтерського обліку [138]. Суб'єкти сектору загального державного управління, де головним суб'єктом є Міністерство фінансів, яке здійснює та забезпечує ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, відображають господарську діяльність на субрахунках бухгалтерського обліку, визначених Планом рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору [137].



Рис. 1.2. Взаємозв'язок структури державного сектору з бухгалтерським обліком

Джерело: сформовано автором.

Отже, у результаті проведеного дослідження можна говорити, що бухгалтерський облік в установах державного сектору є розгалуженим і залежним від архітектоніки цього сектору. Це вкотре підтверджує, що господарська діяльність установ державного сектору відображена в різних сферах діяльності економіки. Відповідно до секторальної належності й визначаються призначення та мета діяльності суб'єктів державного сектору.

Варто також зауважити, що для різних суб'єктів державного сектору економіки стандарти бухгалтерського обліку теж різняться. Зокрема, державні нефінансові та фінансові установи дотримуються положень визначених НП(С)БО та МСБО, а установи загального державного сектору – НП(С)БОДС і МСБОДС.

Питання бухгалтерського обліку в установах державного сектору є актуальними з огляду на трансформаційні процеси, які відбуваються в економіці країни. Ще нагальнішими вони стали, коли було розроблено та затверджено НП(С)БОДС і План рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору. Адже саме в згаданих положення (стандартах) було визначено, що вони для суб'єктів державного сектору. Тобто, на перший погляд, всі установи є суб'єктами державного сектору і мають застосовувати ці положення. Але в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» чітко визначено, що законодавець має на увазі під поняттям суб'єкт *державного сектору*: суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди [98]. Тобто йдеться про всі установи сектору загального державного управління. Як визначено в Класифікації секторів економіки, сектор загального державного управління (ЗДУ) об'єднує юридичних осіб, для яких основною діяльністю є виконання функцій законодавчої, виконавчої або судової влади відносно інших інституційних одиниць у межах певної території. Вони мають повноваження збирати податки та інші обов'язкові платежі, а також витрачати їх відповідно до урядової політики. Сектор ЗДУ включає: усі одиниці центральних, регіональних, місцевих органів управління; усі неринкові некомерційні організації (НКО), які контролюються і переважно фінансуються органами управління. Поділ сектору ЗДУ за підсекторами такий: центральні органи державного управління; регіональні та місцеві органи управління; фонди соціального страхування [134].

У науковому доробку вітчизняних дослідників теж порушувалося це питання. Зокрема, С. В. Свірко ставила питання щодо визначення в нормативних документах з бухгалтерського обліку

для установ державного сектору та їх зіставності з Класифікацією інституційних секторів економіки. За результатами дослідження С. В. Свірко запропонувала внести зміни до терміносистеми та ідентифікувати бухгалтерський облік в установах загального державного управління як бюджетний облік, або бухгалтерський облік у секторі загального державного управління, що сприятиме формуванню нового науково обґрунтованого теоретичного базису вказаної складової вітчизняної системи бухгалтерського обліку [153, с. 42].

Крім того, варто підкреслити, що в кожному МСБОДС акцентовано увагу на тому, що ці стандарти поширюються на всі суб'єкти державного сектору, крім державних комерційних підприємств. Цей принцип щодо застосування дотримано та імплементовано у НП(С)БОДС, але не визначено у всіх стандартах. Зокрема, у НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» вказано, що він не застосовується суб'єктами державного сектору до фінансової звітності контрольованих суб'єктів господарювання, які є підприємствами державного, комунального секторів економіки, котрі належать до сфери їх управління. Показники фінансової звітності підприємств державного, комунального секторів економіки підлягають консолідації згідно з НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 628, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 19 липня 2013 р. за № 1223/23755 (зі змінами) [99].

Отже, згідно з НП(С)БОДС визначено конкретний перелік установ, які застосовують ці стандарти. Тоді як у МСБОДС, навпаки, наведено виключення, тобто вказано установи, що не застосовують у своїй діяльності ці стандарти. Водночас основні принципи та особливості застосування цих стандартів не порушуються.

Крім того, що в національних стандартах наведено перелік установ, які їх застосовують, у цих стандартах є певні неузгодженості. Саме тому в результаті дослідження рекомендуємо внести зміни до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» і викласти поняття «суб'єкти державного сектору» в уточненій редакції (табл. 1.1).

Запропоновані зміни до чинного законодавства зумовлені тим, що потрібно узгодити всі нормативні документи. У НП(С)БОДС не використовується поняття «бюджетна установа», але у ст. 2. БКУ надано визначення такого поняття. Отже, потрібно внести зміни до ст. 2 БКУ та привести у відповідність до НП(С)БОДС і МСБОДС.

Таблиця 1.1

ПРОЄКТ ЗМІН ДО НП(С)БОДС ЩОДО ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «СУБ'ЄКТИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ»

№ з/п	Нормативно-правовий документ	Поточна	Проєкт змін
1	НП(С)БОДС 101	суб'єкти державного сектору – **суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі**, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди	суб'єкти державного сектору – суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, **Державна Казначейська служба України** та державні цільові фонди
2	НП(С)БОДС 121	суб'єкти державного сектору – розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба України та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування	суб'єкти державного сектору – розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба України та **державні цільові фонди**
3	Ст. 2 БКУ	розпорядник бюджетних коштів – бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом, середньострокових зобов'язань у сфері охорони здоров'я та здійснення витрат бюджету	розпорядник бюджетних коштів – **державна** установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом, середньострокових зобов'язань у сфері охорони здоров'я та здійснення витрат бюджету

Джерело: сформовано автором на основі [17; 98; 100].

Слід не забувати про багаторічні напрацювання вітчизняних науковців з бухгалтерського обліку, які ідентифікували облік в установах державного сектору як облік у бюджетних установах, або бюджетний облік. Але з огляду на сучасні виклики та реалії потрібно навести та проаналізувати визначення поняття «бюджетна установа», наведеного у Бюджетному кодексі України (ст. 22 БКУ): бюджетні установи – органи державної влади, органи міс-

цевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок, відповідно, державного чи місцевого бюджету [17]. Проаналізувавши це визначення, можна говорити з впевненістю, що установи сектору ЗДУ не можна однозначно характеризувати як бюджетні, оскільки до їх складу входять також державні цільові фонди та Державна казначейська служба України (згідно зі ст. 22 БКУ її не віднесено до бюджетних установ). Тому перелік установ сектору ЗДУ є значно ширшим і потребує уточнення для узагальнення назви сукупності установ.

Основні характеристики та особливості ідентифікації суб'єкта державного сектору наведено за допомогою структурно-логічної схеми ідентифікації суб'єкта державного сектору (рис. 1.3).

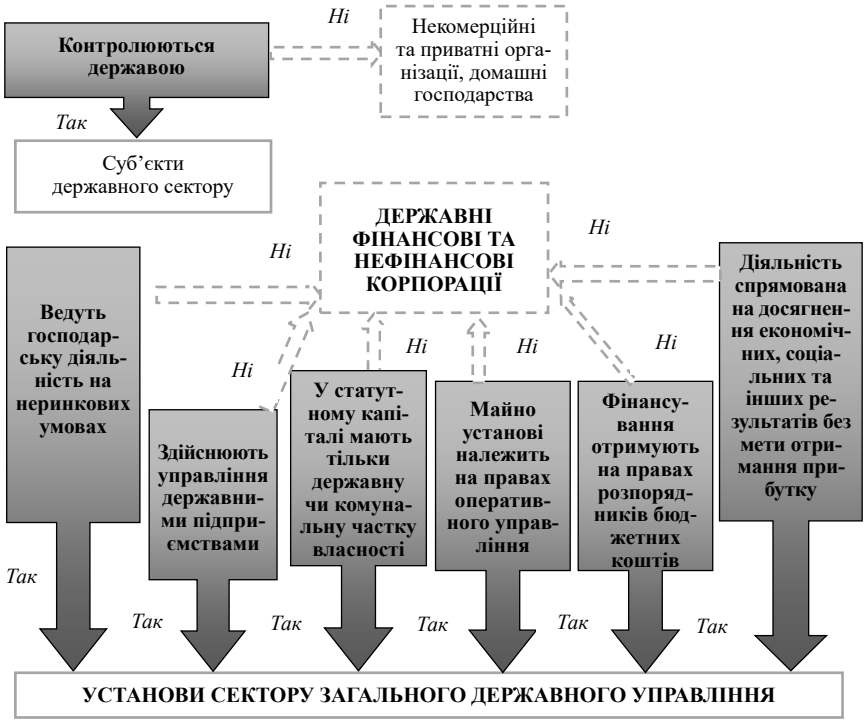


Рис. 1.3. Структурно-логічна схема ідентифікації суб'єкта державного сектору

Джерело: сформовано автором.

За результатами проведеного дослідження можна зробити припущення, що архітектоніка державного сектору ґрунтується на двох ключових складових, тих суб'єктах, на яких покладається основна діяльність: 1) установи сектору загального державного управління; 2) державні фінансові та нефінансові корпорації.

Сфера діяльності та напрями у них зовсім різні, прикладом чого є навіть те, що перші – неприбуткові, а другі – прибуткові. Але для узагальнення та визначення суб'єктів державного сектору з метою подальшої ідентифікації відповідно до особливостей діяльності та функціонального призначення доцільно їх розмежувати та визначити основні напрями діяльності. Тобто за результатами проведеного дослідження доцільно констатувати, що основу архітектоніки державного сектору економіки становлять державні підприємства та державні установи. Але для розуміння сутності доречно навести дефініцію цих понять.

Розглядаючи архітектоніку державного сектору і з урахуванням запропонованої класифікації усіх його суб'єктів, варто розглянути основних суб'єктів бюджетної системи України, зокрема визначити їхнє місце в системі державних установ і державних підприємств.

У БКУ визначено, що основними суб'єктами бюджетної системи України є головні розпорядники бюджетних коштів, розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачі бюджетних коштів.

Розпорядник бюджетних коштів, відповідно до БКУ, – бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом, середньострокових зобов'язань у сфері охорони здоров'я та здійснення витрат бюджету. Враховуючи, що розпорядник бюджетних коштів є державною установою, доцільно доповнити визначення поняття «державна установа».

Розпорядники бюджетних коштів за функціональним призначенням та обсягом наданих повноважень поділяються на головних і розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня [17]. Головний розпорядник бюджетних коштів розробляє та затверджує середньостроковий план діяльності, паспорти бюджетних програм, а також здійснює контроль за використанням бюджетних коштів. Він також забезпечує належну організацію та методику бухгалтерського обліку, складання та по-

дання звітності самим головним розпорядником бюджетних коштів і розпорядниками бюджетних коштів, які належать до мережі розпорядників бюджетних коштів відповідного головного розпорядника.

Будь-який розпорядник бюджетних коштів за функціональним призначенням може уповноважити одержувача бюджетних коштів на виконання заходів, передбачених бюджетною програмою, шляхом доведення йому бюджетних асигнувань та надання відповідних коштів бюджету (на безповоротній чи поворотній основі). Всі одержувачі бюджетних коштів і розпорядники бюджетних коштів включаються до мережі головного розпорядника бюджетних коштів. Варто зазначити, що одержувач бюджетних коштів використовує бюджетні кошти, які йому надано розпорядником бюджетних коштів на поворотній або безповоротній основі, відповідно до вимог бюджетного законодавства та на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань.

Отже, за БКУ, одержувач бюджетних коштів – суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету. Крім того, головною відмінністю одержувача бюджетних коштів від розпорядника бюджетних коштів є те, що перший не має статусу бюджетної установи.

У табл. 1.2 наведено основні характеристики й функціональні ознаки розпорядника та одержувача бюджетних коштів, з урахуванням яких можна ідентифікувати суб'єкта державного сектору та віднести до однієї або іншої групи суб'єктів бюджетної системи України. З огляду на ці характеристики сформульовано ключові питання для точної та своєчасної ідентифікації суб'єкта господарювання, оскільки від правильності його ідентифікації залежить ефективність управління установою. Як результат, від статусу суб'єкта державного сектору залежить і система бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Отже, у результаті дослідження структури державного сектору та ключових складових бюджетної системи України можна сформулювати та навести визначення основних суб'єктів державного сектору.

Таблиця 1.2

ОСНОВНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ РОЗПОРЯДНИКІВ ТА ОДЕРЖУВАЧІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

№ з/п	Функціональна характеристика	Розпорядник бюджетних коштів	Одержувач бюджетних коштів
1	Чи має статус бюджетної установи?	так	ні
2	Чи отримує бюджетне асигнування (повноваження, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання і здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження)?	так	ні
3	Чи має бюджетне призначення (повноваження, яке має кількісні, часові й цільові обмеження та дає можливість надавати бюджетні асигнування)?	так	ні
4	Чи формує бюджетний запит (документ, що містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для виконання покладених на нього функцій на середньостроковий період, на підставі відповідних граничних показників видатків бюджету та надання кредитів з бюджету)?	так	ні
5	Чи складає бюджетну програму?	так	ні
6	Чи веде облік відповідно до НП(С)БОДС?	так	ні
7	Чи розробляє план діяльності суб'єкта державного сектору з урахування Бюджетної декларації та Закону «Про Державний бюджет України» на відповідний рік?	так	ні
8	Чи має доходи спеціального фонду?	так	ні
9	Чи отримує кошти на безповоротній основі?	так	так або ні
10	Має державну чи комунальну форму власності?	так	так або ні
11	Чи має неприбутковий статус ?	так	так або ні
12	Чи складає кошторис?	так	так
13	Чи входить до мережі розпорядника бюджетних коштів?	так	так
14	Чи складає бюджетну звітність?	так	так
15	Чи складає фінансову звітність?	так	так
16	Чи може бути державним підприємством?	ні	так

Джерело: сформовано автором.

Державна установа – суб'єкт державного сектору, який діє на основі державної чи комунальної форми власності, має право впливу та управління на підприємствах через частку в статутному капіталі, надає послуги та реалізує товари на неринкових умовах, а майном користується на правах оперативного управління. Державні установи мають право отримувати бюджетні асигнування з державного чи місцевого бюджету залежно від органу, який їх утворив та відповідно до функціонального призначення цих установ. Отже, на отримані асигнування державна установа має право брати зобов'язання та здійснювати витрати за рахунок бюджетних коштів.

Державне підприємство – суб'єкт державного сектору, який створений і контролюється державною установою для задоволення суспільних потреб, надає послуги та реалізує товар на ринкових умовах, а державним майном користується на правах господарського відання. На відміну від державних установ ці підприємства не отримують бюджетних асигнувань із державного чи місцевого бюджету. Але державні підприємства через державні установи можуть отримувати бюджетні кошти як фінансову підтримку або кошти на виконання певних цільових програм соціального, культурного, освітнього чи іншого напряму.

Для державних установ основною сферою їхньої діяльності є законодавча, виконавча або судова влада, а також державні позабюджетні фонди та фонди соціального забезпечення. Всі ці установи мають пряме джерело доходу загального або спеціального фонду шляхом отримання бюджетних асигнувань, відповідно, з державного чи місцевого бюджету, доходів або отримання доходів спеціального фонду.

Варто зазначити, що державні установи як суб'єкти державного сектору є розпорядниками бюджетних коштів та неприбутковими установами, а державні підприємства можуть бути тільки одержувачами бюджетних коштів і водночас як неприбутковими, так і прибутковими.

Структуру державного сектору згідно із запропонованою ідентифікацією наведено на рис. 1.4.

Підтвердженням того, що потрібно привести у відповідність у нормативних документах понятійний апарат і ідентифікувати суб'єктів державного сектору, котрі є неприбутковими, як державні установи, є положення Системи національних рахунків. Основною одиницею обліку в ній виступає інституційна одиниця, яка є суб'єктом господарювання і приймає самостійні рішення стосовно володіння активами, взяття зобов'язань та участі в еко-

номічній діяльності, а також може вступати в операції з іншими одиницями. Всі інституційні одиниці об'єднуються в сектори: нефінансові підприємства, фінансові установи, державні установи, приватні некомерційні організації, що обслуговують домашні господарства та домашні господарства.



Рис. 1.4. Структура державного сектору

Джерело: сформовано автором.

У Системі національних рахунків окремий розділ присвячено рахункам доходів і витрат на фінансування капітальних витрат:

1) нефінансові корпоративні та схожі з ними підприємства;

2) фінансові установи;

3) державні установи;

4) приватні некомерційні організації, що обслуговують домашні господарства;

5) домашні господарства з урахуванням приватних нефінансових некорпоративних підприємств [157].

Як результат, статистична інформація про інституційні сектори економіки України відповідатиме міжнародним вимогам, оскільки саме державні установи у загальній структурі суб'єктів господарювання становлять важливу складову, що підтверджено даними у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

ІНФОРМАЦІЯ ЩОДО КІЛЬКОСТІ УСТАНОВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙ, ВКЛЮЧЕНИХ ДО ЄДИНОГО РЕЄСТРУ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ТА ОДЕРЖУВАЧІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Роки	Кількість установ (організацій)						
	Державний бюджет	у тому числі		Місцеві бюджети	у тому числі		Разом
		розпоряд-ники	одержу-вачі		розпоряд-ники	одержу-вачі	
2015	**17 815**	14 252	3 563	**59 747**	41 821	17 926	**77 562**
2016	**17 651**	14 093	3 558	**62 295**	42 150	20 145	**79 946**
2017	**16 707**	13 550	3 157	**63 200**	41 616	21 584	**79 907**
2018	**12 917**	11 455	1 462	**59 415**	38 204	21 211	**72 332**
2019	**12 941**	11 673	1 268	**59 804**	36 825	22 979	**72 745**
2020	**12 287**	11 096	1 191	**59 146**	36 038	23 108	**71 433**
2021	**11 561**	10 415	1 146	**58 762**	36 715	22 047	**70 323**
2022	**10 614**	9 459	1 155	**56 577**	34 623	21 954	**67 191**

Джерело: сформовано на основі [41].

Відповідно до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, включених до нього, станом на 2022 р. становила 67,2 тис. установ та організацій, з них 10,6 тис. установ та організацій державного бюджету та 56,6 тис. установ та організацій місцевих бюджетів.

У 2022 р. порівняно з 2021 р. кількість установ та організацій, зареєстрованих в органах Казначейства, зменшилась на 3,1 тис., а саме: державного бюджету – на 0,9 тис., місцевих бюджетів – на 2,2 тис. Основною причиною такого стрімкого зменшення слушно можна вважати повномасштабне вторгнення, яке призвело до окупації значної території країни, а також постійні ракетні обстріли цивільної інфраструктури, котрі завдають серйозні руйнування та становлять небезпеку для життя і здоров'я громадян.

Аналіз структури мережі розпорядників бюджетних коштів уможливлює твердження, що зменшення кількості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, включених до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, простежу-

ється майже в усіх територіальних представництвах ДКСУ. Така ситуація безпосередньо спричинена скороченням бюджетних коштів на виконання бюджетних програм в умовах воєнного стану. Але варто зауважити, що найбільша динаміка до зменшення – у Донецькій, Львівській, Запорізькій областях [148].

Отже, кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, постійно зазнавала змін. Так, у період із 2015 р. по 2017 р. кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів була найвищою. Максимальне значення становить 79,9 тис. установ за 2016 р., що на 2,4 тис. більше за попередній рік. Таке зростання відбулося за рахунок одержувачів місцевих бюджетів.

У період із 2018 р. по 2021 р., незважаючи на незначне зниження порівняно з 2017 р. (у середньому на 8,2 тис. менше), спостерігалась відносна сталість кількості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. У цьому періоді найбільше значення було у 2019 р. – 72,7 тис. Зростання, як зазначалося, відбулося за рахунок місцевих бюджетів, у яких кількість розпорядників бюджетних коштів зменшилась на 1,4 тис. установ через їх ліквідацію і водночас кількість одержувачів бюджетних коштів збільшилась на 1,8 тис. організацій у зв'язку з доданням їх до мережі розпорядників і одержувачів коштів місцевих бюджетів у 2019 р. Надалі розпочалося зниження у зв'язку з ліквідацією розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно до нового адміністративно-територіального устрою України.

Крім того, якщо порівнювати динаміку кількості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у 2017 р. з відповідним показником у 2023 р., то динаміка є вкрай негативною, оскільки відбулося зменшення на 12,8 тис., з яких 7,1 тис. фінансувалися за рахунок коштів державного бюджету та 5,7 тис. – із місцевого бюджету.

Отже, дослідження структури державного сектору в розрізі законодавчо визначених і науково обґрунтованих підходів дало можливість сформувати основні принципи архітектоніки державного сектору. Зокрема, визначено та розмежовано наукові поняття «державна установа» і «державне підприємство» як основні суб'єкти державного сектору, котрі забезпечують ефективну й безперебійну діяльність держави загалом. Адже на суб'єктів державного сектору покладаються основні функції органів законодавчої, виконавчої та судової влади, органів місцевого самоврядування, державних цільових фондів, державних фінансових і

нефінансових установ. Саме від функціонального, відомчого та бюджетного призначення установи залежить як загальна архітектоніка державного сектору, так і її взаємозв'язок з бухгалтерським обліком. Але для детального розуміння та визначення основних принципів управління державними фінансами на підставі даних бухгалтерського обліку доцільно детально дослідити становлення та розвиток управління державними фінансами та застосувати структурно-семантичний і прагматичний підхід до інтерпретації та класифікації нефінансових активів державних установ.

1.2. Становлення та розвиток управління нефінансовими активами державних установ

Установи державного сектору є досить різноплановими, у чому і проявляються їхні функціональна спрямованість та статусність у сучасних умовах економіки в цілому. Від ефективності управління установами державного сектору залежать загальні результати виконання бюджету країни. В історичному проміжку часу як сам підхід до поділу та функціонального призначення установ державного сектору, так і процес управління ними потребують детального опрацювання та дослідження.

О. В. Длугопольський неодноразово досліджував концептуальні засади функціонування державного сектору. Зокрема, автор зазначає, що державний сектор є каталізатором нової рушійної сили економіки й громадянського суспільства (створення конкурентного середовища, досягнення високої якості життя, розроблення соціальних стандартів), а важливими інституційними обмеженнями для експансії держави виступають незалежність центрального банку та встановлення верхньої межі для окремих податків (свої перерозподільні акції держава повинна планувати таким чином, щоб не виходити за межі оподаткування та не "послаблювати" стійкість національної грошової одиниці) [39, с. 22]. Окрім того, О. В. Длугопольський виокремив і систематизував основні теорії розвитку державного сектору у світі, а саме: 1) теорію викликів соціального середовища М. Олсона; 2) закон А. Вагнера про експансію публічного сектору; 3) теорію "нафтової плями" Л. Мізеса; 4) теорію забезпечення економічного розвитку Ф. Гершенкорна; 5) концепцію Р. Армі щодо оптимального розміру держави; 6) теорія поміркованого державництва В. Гумбольдта [39, с. 12].

Сучасні теорії впливу державного сектору на економіку представлено переважно двома напрямами: неокласичним і кейнсіанським [83, с. 23].

Перш ніж досліджувати еволюцію становлення управління установами державного сектору, доцільно встановити, що входить до складу установи державного сектору. Згідно з п. 2. ст. 22 ГКУ, суб'єктами господарювання державного сектору економіки є суб'єкти, які діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 % чи становить величину, що забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [26].

«Бухгалтерський» нормативний документ – НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» – не надає визначення сутності цього поняття, а наводить конкретний перелік суб'єктів господарювання. Встановлено, що суб'єктами державного сектору є суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди [98].

Еволюція (лат. evolutio, від evolvo – розгортаю) – уявлення про зміни в природі і суспільстві, їхні закономірності й скерованість. Стан будь-якої системи розглядають як наслідок змін її попередніх станів. Про наявність процесу еволюції свідчать результати порівняльного аналізу викопних решток організмів минулих геологічних епох, багатовіковий досвід селекції нових сортів культур. рослин, порід свійських тварин та штамів мікроорганізмів, а також безпосередні спостереження змін ознак окремих видів відповідно до змін певних умов місця проживання [30].

Для того щоб розуміти зміни у становленні системи суб'єктів державного сектору, потрібно проаналізувати і визначити основні етапи та особливості кожного періоду. Варто зазначити, що перехід від одного етапу до іншого завжди має певні причини та передумови зміни.

Управління державними фінансами безпосередньо пов'язане з управлінням державними установами, оскільки саме ефективне управління та організація функціонування установ державного сектору впливають і забезпечують результативність використання державних фінансів.

Слід підкреслити, що управління державними установами здійснюється їхнім керівництвом, але з урахуванням тих повноважень, які покладено на керівників відповідно до установчих документів. Саме в останніх (положення, статут тощо)

визначається функціональне призначення установи. Оскільки державні установи не мають на меті отримання прибутку, то на них покладається завдання щодо забезпечення певного соціального ефекту для суспільства загалом та кожного громадянина індивідуально. Кожна державна установа має індивідуальне призначення й особливості діяльності, але в сукупності всі установи забезпечують ефективну діяльність системи державного управління в країні.

Втілення державної влади в діяльність органів влади відбувається через такі засоби її здійснення, як політика, адміністративні акти, правові норми, економічне стимулювання, ідеологічний вплив, примус, що забезпечують функціонування державновладного механізму. Державне управління є одним із видів діяльності зі здійснення державної влади (поряд із законотворенням і правосуддям), яке полягає у практичній реалізації організаційних, виконавчо-розпорядчих функцій із втіленням у життя вимог законодавства та здійсненням на цій основі управлінського впливу щодо певних об'єктів [37, с. 68].

Ключовим елементом, який забезпечує стабільний, ефективний, гармонійний розвиток країни та суспільства, є злагоджена робота всіх установ державного сектору, незалежно від того, чи то державні підприємства, чи державні установи. Кожен суб'єкт державного сектору має певне призначення, яке він повинен ефективно виконувати для досягнення та забезпечення належного соціального ефекту в суспільстві.

Якщо брати до уваги державні підприємства, то вони, відповідно, заповнюють і виконують покладені на них функції більшою мірою, ніж державні фінансові корпорації. Державні установи – це насамперед органи державної влади та місцевого самоврядування, на які покладено місію виконання відповідних державних функцій. Управління державними установами починається з того, що кожна установа у своїх статутних документах визначає обмежений обсяг функціональних векторів, котрих вона має дотримуватися і забезпечувати виконання на найвищому рівні в суспільстві.

Управління державними установами залежить від державної політики, якої дотримуються в той чи інший період розвитку країни та суспільства. Розвиток країни неможливий без впливу та розвитку суспільства, що формує основні складові державної політики та впливає на них. Ключовими суб'єктами, котрі реалізують державну політику, є саме державні установи. На рис. 1.5 показано взаємозв'язок і вплив державної політики на управління державними установами.

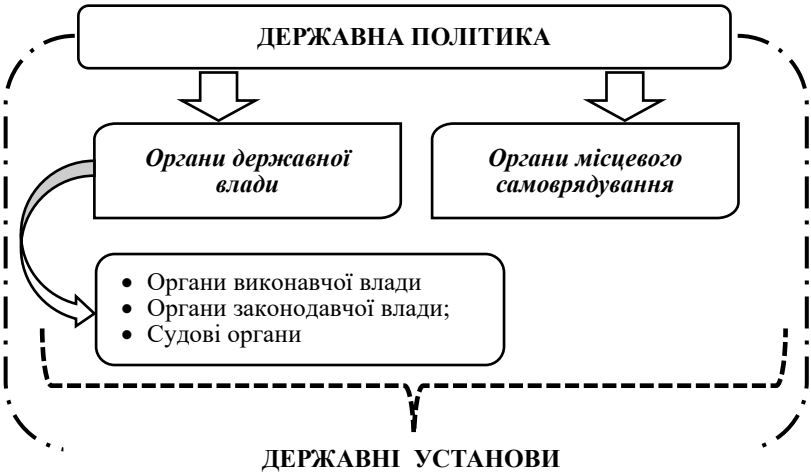


Рис. 1.5. Взаємозв'язок державної політики та державних установ

Джерело: сформовано автором.

Реалізувати державну політику можуть тільки державні установи в особі їх керівників, які й здійснюють управління державними фінансами на різних рівнях, – органи державної влади та органи місцевого самоврядування. Для того щоб розуміти особливості, методи та прийоми управління цими установами, доцільно дослідити становлення основних теорій управління установами державного сектору.

Питання щодо державного управління неодноразово ставало предметом дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Зокрема, А. Файоль сформулював та виокремив певні принципи, які можна вважати принципами правильного функціювання органів управління. Ці принципи викладено у 14 пунктах: розподіл роботи; авторитет керівництва; внутрішня дисципліна; єдність керівництва; єдність видання розпоряджень; підпорядкування індивідуальних інтересів більш загальним інтересам; винагорода; централізація; внутрішня ієрархія; порядок; рівність прав і обов'язків; стабільність персоналу; вимога виявлення ініціативи адміністративним персоналом; єднання персоналу [37, с. 95]. Отже, ефективне державне управління залежить від багатьох складових, які є невід'ємною частиною управління державними установами.

Аналіз наукових напрацювань дав можливість виокремити основні підходи до державного управління (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ УСТАНОВАМИ

Науковий підхід	Характеристика
Класичний підхід (А. Файоль, Л. Урвік, Дж. Д. Муні, Ал. Рейлі, Ал. П. Слоун)	Управління здійснюється з урахуванням усієї функціональної системи установи, а також побудови структури організації та управління працівниками
Адміністративний підхід (бюрократія) М. Вебер)	У цій теорії термін «бюрократія» використовується як синонім слів «управління», «адміністрування», позначаючи раціонально організовану систему управління, в якій справи розв'язуються компетентними службовцями на належному професійному рівні й цілком відповідно до законів та інших правил
Теорія людських стосунків (М. П. Фоллет, Е. Мейо, А. МасА лоу)	Людський фактор, мотивація до праці, лідерство та комунікація з працівниками розглядаються як основний елемент ефективного управління
Кількісний підхід	Заміна словесних розмірковувань і описового аналізу моделями, символами та кількісними показниками параметрів моделі
Концепція функціонального управління	Відхід від ієрархічних структур, перехід до функціонального управління спрямовані на децентралізацію управління, наближення його до людини та задоволення її потреб.
Системний підхід (Л. фон Берталанфі)	Організація розглядається як відкрита система, що складається з певної кількості взаємопов'язаних підсистем. Системний підхід має методологічну цінність для процесів аналізу та синтезу
Ситуаційний підхід	Центральним моментом є ситуація, тобто конкретний комплекс обставин, що впливають на об'єкт дослідження в певний час

Джерело: сформовано автором [37].

Управління на кожному етапі становлення та розвитку має певні особливості, які значно відрізняються від таких самих обста-

вин, але в інший час. Аналіз основних або ключових підходів до управління теж показав, що в різний час центром управління був різний об'єкт. Якщо за одним підходом ключовим елементом управління установ є працівники, то за іншим може бути бюрократ, котрий уособлює в собі керівника установи.

Управління державними фінансами здійснюється на основі системного підходу, тобто через сукупність взаємопов'язаних елементів або суб'єктів державного сектору, а саме державні установи в особі органів державної влади та місцевого самоврядування. Кожен учасник системи державного управління характеризується певним функціональним призначенням, а також може мати у своєму підпорядкуванні інші державні установи, на які суб'єкт делегує певні повноваження та призначення.

Органи державної влади здійснюють управління через органи виконавчої, законодавчої та судової влади. Всі ці установи належать до державних і водночас є розпорядниками бюджетних коштів. Але варто зазначити, що певні установи є головними розпорядниками бюджетних коштів, а інші – розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня. Другі перебувають у підпорядкуванні перших, які й формують основні напрями державної політики та державного управління загалом.

Ключовою особливістю діяльності та управління державними установами можна вважати те, що всі установи фінансуються з державного чи місцевого бюджету на безповоротній основі, але за умови, що буде дотримано принцип цільового використання бюджетних коштів та конкретні заходи та напрями. Ці заходи та напрями визначаються у функціональному призначенні діяльності установи.

Система державних установ формується під впливом становлення бюджетної системи і системи органів державної влади та місцевого самоврядування. Сучасна система державних установ була сформована при набутті незалежності України, тобто в час, коли було сформовано основні органи виконавчої, законодавчої та судової влади. Звичайно, під впливом різних факторів і з метою удосконалення системи державного управління структура цих установ переформатовується та реформується. Але головне їхнє призначення залишається стабільним і ключовим для забезпечення загального соціального ефекту для суспільства.

Розвиток державних установ неможливий як без ефективного управління, так і без реформування системи бухгалтерського обліку, оскільки саме на основі облікової інформації здійснюється управління установами, приймаються управлінські рішення.

Тому становлення та розвиток управління державними установами безпосередньо залежать від становлення та розвитку в них системи бухгалтерського обліку.

Сучасний стан і рівень бухгалтерського обліку сформовані на основі численних державних політик реформування, модернізації, гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку в державному секторі.

Варто зазначити, що відповідно до секторів економіки державні установи є лише частиною сектору загального державного управління, який входить до складу державного сектору. Але у всіх нормативних документах, пов'язаних із бухгалтерським обліком у державних установах, встановлено, що вони призначені саме для суб'єктів державного сектору, але за винятком державних підприємств. Це теж свого роду неврегульована проблема.

Управління державними установами здійснюється не тільки через систему бухгалтерського обліку, а й через планування та використання бюджетних коштів, дотримання цільового використання цих коштів, розроблення НП(С)БОДС та імплементацію МСБОДС, моніторинг і аналіз ризиків, зовнішній та внутрішній аудит, бюджетну і фінансова звітність, публічні закупівлі та інші механізми державного управління. Отже, система державного управління прямо залежить від злагодженої системи різних складових, серед яких важливе місце належить бухгалтерському обліку.

Сучасна система бухгалтерського обліку в державних установах стандартизована та гармонізована з МСБОДС. Основна причина цих процесів полягає в тому, що Україна має на меті тісно співпрацювати з міжнародними організаціями та установами, а отже, звітність установ державного сектору була прозорою, зрозумілою та зіставною зі звітністю міжнародних партнерів. Саме тому розпочався процес імплементації МСБОДС, узятих за основу напрацювання національних стандартів. НП(С)БОДС регулюються та змінюються з урахуванням певних суспільних викликів і державних політик. Не менш важливим рушійним елементом для змін є ті зміни, які вносяться до МСБОДС, оскільки вітчизняні стандарти мають відповідати нормам міжнародних.

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності державних установ вся інформація про діяльність установ, які мають суспільне значення, тобто державних установ, має узагальнюватися у звітності. Крім того, у Концептуальній основі визначено, що є два підходи до формування звітності: 1) на підставі статистики державних фінансів державного сектору з метою формування макроеконо-

мічних показників та 2) фінансової звітності загального призначення для прийняття управлінських рішень і узагальнення інформації.

Варто підкреслити, що в різних країнах застосовуються різні підходи. В окремих країнах формуються два пакети звітності з різним набором показників. Крім того, фінансова звітність, сформована як за першим, так і за другим підходом, має багато спільного. А найголовніше – звітність, сформована за кожним із зазначених підходів, містить важливу інформацію для узагальнення, систематизації та прийняття на її основі ефективних управлінських рішень.

Отже, інформація про нефінансові активи є частиною інформаційного забезпечення для прийняття ефективних управлінських рішень щодо управління державними фінансами. Тому кожний учасник бюджетного процесу, як внутрішній, так і зовнішній користувач, повинен мати вільний доступ до інформації про об'єкти нефінансових активів, оскільки всі ці об'єкти є державною власність і їх придбання та обслуговування фінансуються за рахунок коштів державного чи місцевого бюджетів. Відповідно, ця інформація має бути вільно доступною для громадськості, щоб кожен громадянин міг отримати інформацію про вартість, джерела фінансування, спосіб отримання, витрати на обслуговування та інші критерії для оцінки ефективності управління державними фінансами.

Таким чином, інформаційні критерії для кожного користувача будуть різними залежно від мети збирання інформації, періоду та інших завдань для прийняття рішень на підставі отриманої інформації.

Критеріїв для систематизації інформації про нефінансові активи може бути багато залежно від потреб її користувачів та виду нефінансових активів. За результатами узагальнення інформації та вивчення основних потреб користувачів виокремлено ключові критерії для її узагальнення, за якими вона може бути систематизована у відповідній інформаційній базі (рис. 1.6).

Кожен із запропонованих критеріїв матиме надзвичайне значення як для контролю використання бюджетних коштів, так і для управління державними фінансами, оскільки на основі узагальненої інформації можна буде аналізувати поточний стан нефінансових активів, планування та результати освоєння бюджетних коштів, а також ефективність експлуатації нефінансових активів.

Варто зазначити, що перелік критеріїв не є вичерпним, тобто інформаційна база може розширюватися згідно із запитами користувачів.

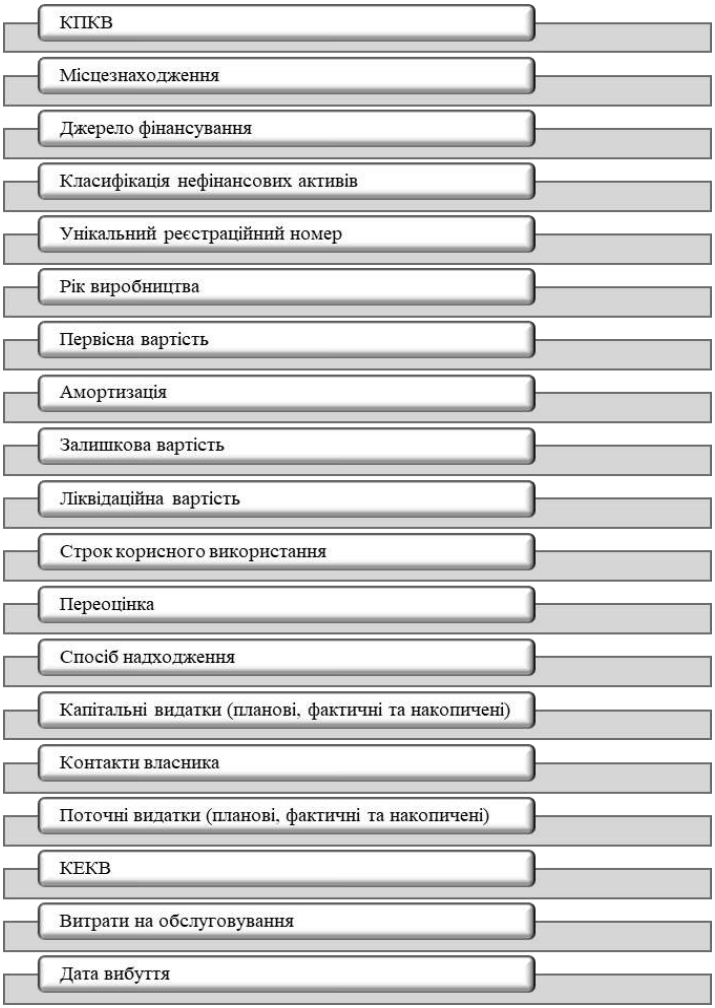


Рис. 1.6. Основні критерії для узагальнення інформації про нефінансові активи

Джерело: сформовано автором.

На сьогодні існує низка невирішених проблем щодо придбання, експлуатації та вибуття нефінансових активів, а відповідно, й управління державними фінансами. Зокрема, можна виокремити такі як планування коштів на придбання та обслуговування нефі-

нансових активів, контроль за цільовим використанням бюджетних коштів, визначення ефективності використання бюджетних коштів у розрізі кожного об'єкта нефінансових активів. Тобто можна узагальнити інформацію щодо доцільності витрачання коштів на об'єкт залежно від здійснених витрат і корисності використання.

Отже, така інформаційна база буде інформаційним джерелом як для ведення бухгалтерського обліку, так і для контролю використання бюджетних коштів з метою й оцінки активів, і планування видатків на придбання та обслуговування об'єктів нефінансових активів.

Оскільки на сьогодні державні установи потребують таку узагальнену інформацію, то доречно розробити і запровадити ведення **Державного реєстру нефінансових активів державних установ** – державної автоматизованої інформаційно-комунікаційної системи збирання, зберігання, накопичення, обробки та захисту інформації, що міститься в ній, яка забезпечує реєстрацію інформації про об'єкти нефінансових активів, визначеної відповідно до обов'язкових критеріїв. Основні характеристики Державного реєстру нефінансових активів державних установ наведено на рис. 1.7.

Відповідно до запропонованої моделі характеристик Державного реєстру нефінансових активів державних установ як автоматизованої системи її власником та держателем може бути центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування і реалізацію державної фіскальної, бюджетної та боргової політики. Саме на власника цього реєстру покладатимуться основні функції з ведення, обслуговування та технічної підтримки такого реєстру.

Суб'єктами інформаційного обміну можуть бути розпорядники бюджетних коштів, котрі вносять інформацію про свої об'єкти нефінансових активів, та інші користувачі, які можуть вносити інформацію про відповідні об'єкти (наприклад, після оцінки майна). Крім того, до суб'єктів доцільно віднести органи контролю та інших фізичних та юридичних осіб, котрі можуть замовляти й отримувати згенеровану інформацію відповідно до визначеного запиту на інформацію.

Об'єктами інформаційної системи будуть нефінансові активи, але згідно з визначеною класифікацією з метою забезпечення формування інформації відповідно до ефективності прийняття управлінських рішень щодо управління державними фінансами.

Крім того, на рисунку наведено загальні характеристики Державного реєстру нефінансових активів державних установ, а деталізований порядок ведення такого реєстру слід узагальнити у

Порядку ведення Державного реєстру нефінансових активів державних установ, який має розробити і затвердити власник такого реєстру.



Рис. 1.7. Характеристика Державного реєстру нефінансових активів державних установ

Джерело: сформовано автором.

Однак для того, щоб сформувати реєстр та запровадити у практичну діяльність, необхідно визначити основні завдання, які будуть реалізовані через його технічні характеристики. Від особливостей технічних характеристик залежатиме доцільність упровадження такого державного реєстру як елементу управління державними фінансами. На рис. 1.8 узагальнено та змодельовано основні технічні характеристики, яким має відповідати цей реєстр. Серед них виокремлено ті, які забезпечать реалізацію ключових завдань, що ставляться перед інформаційною системою з ведення державного реєстру.

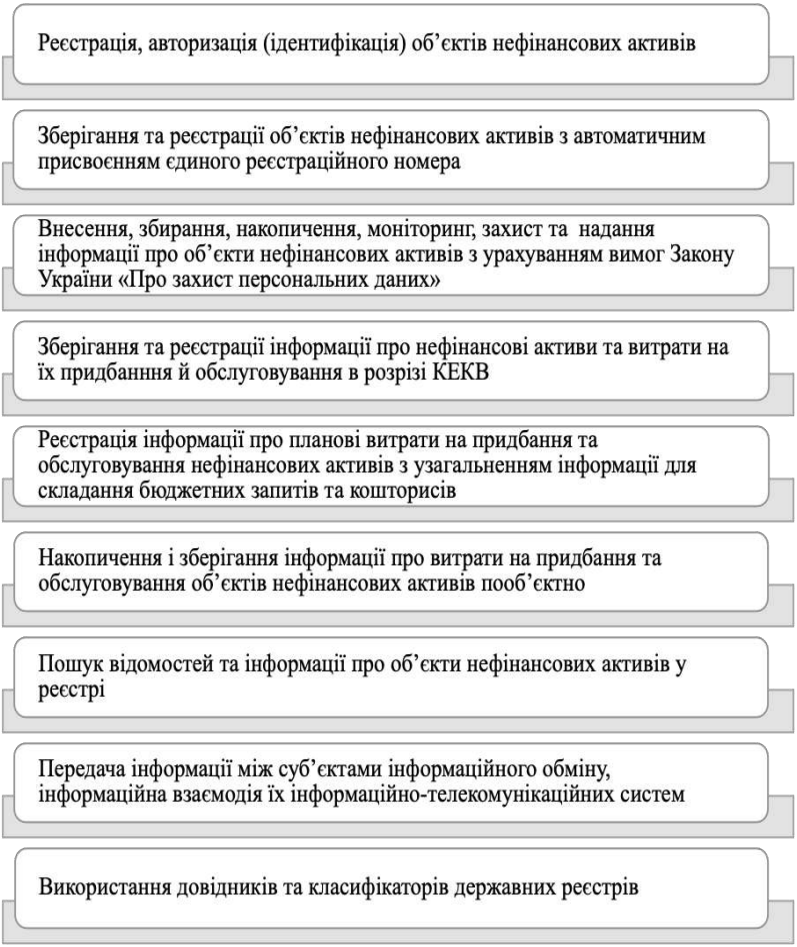


Рис. 1.8. Основні технічні характеристики та можливості функціонування Державного реєстру нефінансових активів державних установ

Джерело: сформовано автором.

Основними характеристиками, звичайно, мають бути реєстрація, авторизація, накопичення інформації про об'єкти нефінансових активів, що перебувають у державній чи комунальній власності. Державний реєстр повинен забезпечувати можливість взаємозв'язку між різними інформаційними системами з метою до-

повнення та внесення інформації про об'єкти нефінансових активів різними суб'єктами. Не менш важливим для такого реєстру будуть належним чином визначена класифікація нефінансових активів і сформовані на її основі довідники та класифікатори.

Одним із ключових завдань формування такої інформаційної системи є забезпечення достовірною, прозорою та відкритою інформацією про стан надходження та обслуговування об'єктів нефінансових активів різних користувачів, що можна забезпечити через таку функціональну можливість, як пошук інформації в реєстрі, формування запитів і отримання узагальненої інформації. Для формування та узагальнення інформації належним чином необхідно, щоб кожному об'єкту нефінансових активів автоматично присвоювався єдиний реєстраційний номер у Державному реєстрі нефінансових активів державних установ.

Єдиний реєстраційний номер – унікальний номер, який формується та присвоюється автоматично за допомогою програмних засобів ведення Державного реєстру нефінансових активів державних установ, складається з цифр, що утворюють числа натурального ряду, шляхом додавання одиниці до останнього наявного номера, за яким може бути ідентифіковано об'єкт нефінансових активів і всі пов'язані з ним документи в реєстрі.

В основу формування структури єдиного реєстраційного рахунку нефінансових активів доцільно покласти їх класифікацію, щоб можна було оперативно отримувати актуальну, достовірну та структуровану інформацію про стан і особливості використання цих активів у розрізі різних підходів до узагальнення інформації. Структура рахунку має забезпечувати інформативність для управління державними фінансами в країні.

Отже, становлення та розвиток управління державними фінансами залежать від багатьох факторів та особливостей функціонування бюджетної системи загалом. У загальній структурі активів свідченням про забезпеченість установи є наявність нефінансових активів. Але наявні нефінансові активи необхідно обслуговувати, модернізувати й оновлювати. Тому потрібне планувати витрачання бюджетних коштів, але з дотриманням цільового й раціонального їх використання. Відповідно, для забезпечення користувачів інформацією, раціонального бюджетного планування в державному секторі, ухвалення ефективних управлінських рішень щодо управління державними фінансами запропоновано розробити та використовувати Державний реєстр нефінансових активів державних установ. Визначено основні критерії до узагальнення інформації про них у державних установах, а також технічні й організаційні характеристики згаданого реєстру.

1.3. Структурно-семантичний та прагматичний підхід до інтерпретації та класифікації нефінансових активів державних установ

Державні установи відповідно до Бюджетного кодексу України створюються з метою забезпечення певного соціального ефекту в суспільстві та задоволення певних потреб громадян, але в жодному разі не для отримання прибутку. Але все одно для реалізації мети діяльності державній установі потрібно мати певні активи для ефективного виконання свого функціонального призначення. Тобто наявність активів у розпорядженні державної установи є обов'язковою умовою, і саме їх структура залежить від специфіки діяльності установи.

Питання щодо економічної сутності та класифікації активів у своїх дослідженнях порушували як вітчизняні, так і зарубіжні науковці. Але ці дослідження частіше спрямовувалися на вивчення особливостей формування активів суб'єктів підприємницької діяльності, тоді як праці, у котрих предметом дослідження були активи державних установ, зустрічаються рідше.

Майно, яке належить державним установах на умовах оперативного управління, є державною або комунальною власністю. Все майно, що становить державну чи комунальну власність, формує національне багатство країни. Від його структури та обсягу залежать результативність діяльності країни загалом і добробут кожного громадянина.

О. Б. Юрченко у наукових публікаціях визначає, що стосовно національного багатства активи поділяються на створені та нестворені нефінансові активи [213].

Питання сутності та складових національного багатства неодноразово було предметом дослідження. Зокрема, І. М. Бобух досліджував оцінку національного багатства у контексті міжнародного досвіду [6]. Н. Лутчин і Д. Саган досліджували оцінку національного багатства відповідно до вітчизняного досвіду та реалій розвитку. Автори зробили висновок, що національне багатство є одним із важливих індикаторів стану розвитку економіки. Крім того, Н. Лутчин та Д. Саган акцентують увагу на тому, що національне багатство – це сукупність створених і накопичених у країні працею всього суспільства матеріальних благ, рівня освіти, виробничого досвіду, майстерності, творчого обдарування населення за всю його історію [81, с. 47].

Структурно-семантичний і прагматичний підходи до інтерпретації нефінансових активів полягають у розумінні та наведенні основних складових цієї категорії задля правильного та точного розуміння не тільки сутності, а й призначення активів за різних обставин та в різних сферах господарювання державних установ. Але перш ніж розглядати детально сутність і застосовувати структурно-семантичний підхід до інтерпретації нефінансових активів, доцільно дослідити нормативно-правові акти та інші документи, де зустрічається це поняття.

У МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності» та НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» наведено майже ідентичні визначення: **активи** – це ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, від яких очікують надходження суб'єктові господарювання майбутніх економічних або які мають потенціал корисності для суб'єкта господарювання. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає, що **активи** – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [100]. Згідно із Системою національних рахунків 2008 р., **актив** – це накопичений запас вартості, котрий приносить економічну вигоду або ряд економічних вигід економічному власнику активу як наслідок володіння ним або використання його протягом деякого періоду часу [157, с. 43].

У Системі національних рахунків визначено, що всі активи, які не входять до складу фінансових, то належать до нефінансових активів [157, с. 47].

Доцільність порівняння та застосування у практичній діяльності принципів системи національних рахунків є те, що вона взаємопов'язана із системою бухгалтерських рахунків, оскільки в основу обох систем покладено принцип подвійного запису. У рахунках, які використовуються, праворуч записують одержані ресурси, ліворуч – використання, споживання цих ресурсів (у бухгалтерських рахунках справа записують надходження, зліва – вибуття). Стаття балансу в цьому випадку є різницею між ресурсами і їх використанням, котрий показує результат економічної діяльності або майновий стан країни. Стаття, що закриває черговий рахунок щодо використання, відкриває ресурсну сторону наступного рахунку системи. Кожну операцію відображають двічі відповідно до принципу подвійного запису.

У результаті аналізу НП(С)БОДС встановлено, що в жодному зі стандартів не наведено визначення «нефінансові активи», а

також складові, які формують нефінансові активи. Водночас у фінансовій звітності та Плані рахунків усі активи поділяються на фінансові та нефінансові. Тому доцільно дослідити не тільки сутність цього поняття, а й визначити класифікаційні ознаки поділу нефінансових активів на різні групи за подібними особливостями.

Поняття «нефінансові активи» практики і науковці почали часто використовувати з початку 2017 р. Це пов'язано з тим, що саме в цей час набули чинності НП(С)БОДС, за якими всі активи поділяються на фінансові та нефінансові. Такі зміни зумовлені імплементацією МСБОДС у національну систему бухгалтерського обліку.

Питання економічної сутності та класифікації нефінансових активів неодноразово було предметом дослідження. Зокрема, С. В. Свірко в результаті аналізу МСБОДС та Керівництва із статистики державних фінансів стверджує, що «нефінансові активи – це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. До їхнього складу входять основні засоби, нематеріальні активи, запаси, готова продукція, незавершені капітальні інвестиції, інші нефінансові активи» [155, с. 25].

Варто зазначити, що саме в Системі національних рахунків 2010 р., яка є інтегрованою та єдиною системою обліку господарських процесів у різних країнах світу, у рахунках нагромадження застосовується поділ активів на фінансові й нефінансові.

Поняття «нефінансові активи суб'єктів державного сектору» стало актуальним та важливим об'єктом дослідження у результаті розроблення та запровадження НП(С)БОДС. У результаті модернізації та вдосконалення ведення бухгалтерського обліку і складання звітності в державних установах з'явилися нові об'єкти обліку. Але правильніше сказати не нові об'єкти обліку, а переформатовані й об'єднані. ЗА НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» активи бюджетної установи поділяються на фінансові та нефінансові. Але до 2017 р. у Балансі установи такого поділу не було, а активи поділялися на оборотні й необоротні. Тому згідно з чинним законодавством усі активи та пасиви установ державного сектору були перегруповано і приведено у відповідність до МСБОДС. Перш ніж досліджувати економічну сутність поняття «нефінансові активи» потрібно проаналізувати ос-

новні причини нової класифікації активів установ державного сектору.

Питання економічної сутності поняття «нефінансові активи» неодноразово ставало предметом дослідження вітчизняних і зарубіжних науковців. Але більшою мірою предметом дослідження ставало визначення економічної сутності елементів нефінансових активів, а саме основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій, довгострокових і поточних біологічних активів, запасів та інших нефінансових активів.

Т. В. Черкашина дослідження акцентує увагу на тому, що нефінансові активи – це комбінований об'єкт бухгалтерського обліку, який містить інформацію про наявні необоротні й оборотні активи установи. Нефінансові активи можна класифікувати для цілей бухгалтерського обліку за допомогою основних елементів бухгалтерського обліку: за планом рахунків для державного сектору та за допомогою структури балансу, сформованого на підставі даних цих рахунків [207, с. 204].

Дослідження національної бюджетної системи та основних секторів економіки показало, що національні рахунки економіки згруповано таким чином, щоб відобразити інформацію про діяльність усіх суб'єктів господарювання різних секторів економіки. Одна з ключових позицій у системі формування та розподілу національної багатства належить саме державному сектору, оскільки на його суб'єктів покладено функції контролю за використанням та перерозподілом національного багатства. Від правильного групування суб'єктів господарювання на відповідні сектори економіки і будуть залежати не тільки аналіз діяльності цих суб'єктів, а й ефективність управлінських рішень та економіки в цілому.

Це і є основною причиною того, що План рахунків бухгалтерського обліку та форми фінансової звітності державних установ є відображенням Національної системи рахунків, оскільки з метою аналізу структури, а також детального групування національного багатства всі суб'єкти господарювання мають узагальнювати та систематизувати інформацію про свої активи за єдиними принципами та вимогами.

Крім того, варто акцентувати увагу на тому, що в різних країнах світу є розбіжності між методиками складання та подання статистичних даних і даних бухгалтерського обліку. Тобто в основу формування статистичної та бухгалтерської інформації покладаються різні принципи й вимоги. Саме різні такі підходи є

однією з причин низького рівня співробітництва вітчизняних державних установ з міжнародними організаціями та підприємствами.

Отже, запровадження та імплементацію принципів міжнародної системи національних рахунків спрямовано на зближення та встановлення певної відповідності між національними даними та міжнародною статистичною інформацією.

Згідно з Методологічним положенням з організації державного статистичного спостереження визначено, що нефінансові активи (AN) – активи, котрі перебувають в індивідуальній або колективній власності інституційних одиниць і надають власникам можливість отримання економічних вигід від володіння або використання протягом певного періоду [92].

За СНР 2008 нефінансові активи (non-financial assets) поділяються на produced assets та non-produced assets. У національній статистичній СНР таку класифікацію інтерпретовано як поділ нефінансових активів на вироблені та невироблені. Аналіз нормативно-правових документів і рекомендацій, які розробляє та затверджує Державна служба статистики України, показав, що в усіх документах нефінансові активи класифікуються на вироблені та невироблені.

А. І. Капліна та Н. В. Кириченко стверджують, що активи, які за своєю суттю не є фінансовими, визнаються нефінансовими, а також їх поділяють на вироблені активи, тобто ті, що виникли в результаті процесу виробництва, котрі підпадають під визначення меж сфери виробництва у СНР, і мимовільні, тобто активи, які виникли іншим чином, ніж у результаті процесу виробництва [57, с. 65].

Науковці у працях щодо системи національних рахунків застосовують аналогічну класифікацію. Але виникає питання стосовно такої інтерпретації, оскільки не всі нефінансові активи з'являються у складі нефінансових активів у результаті виробництва. Тому доцільно класифікувати нефінансові активи відповідно до СНР 2008 як створені нефінансові активи (produced assets) та нестворені нефінансові активи (non-produced assets).

Створені активи – нефінансові активи, які виникли в результаті процесів створення, що підпадають під визначення меж сфери виробництва у СНР. **Нестворені активи** – нефінансові активи, що виникли іншим чином, ніж унаслідок процесу виробництва. Основні складові нефінансових активів відповідно до СНР наведено на рис. 1.9.

СТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Створені основні засоби	Основні засоби	Житлові будівлі	
		Інші будівлі та споруди	Нежитлові будівлі інші споруди
		Машини та обладнання	Транспортні засоби для Інші машини та обладнання
		Системи озброєння	
		Культивовані біологічні ресурси	Племінна худоба, молочна худоба тощо Виноградники, сади та інші плантації
	Нематеріальні активи	Розвідка корисних копалин	
		Розробка програмного забезпечення	
		Розважальні програми, оригінали літературних і художніх творів	
		Інші нематеріальні активи, які зараховують до нефінансових активів	
Запаси матеріальних оборотних коштів		Сировина і матеріали	
		Незавершене виробництво	
		Готова продукція	
		Товари для перепродажу	
Цінності			
НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Матеріальні нестворені активи		Земля	
		Ресурси надр	Запаси вугілля, нафти і природного газу
			Запаси рудних мінералів
			Запаси нерудних мінералів
		Некультивовані біологічні ресурси	
		Водні ресурси	
Нематеріальні нестворені активи		Об'єкти патентування	
		Договори про оренду та інші контракти з правом передачі	
		Набутий гудвіл	
		Інші нематеріальні нестворені активи	

Рис. 1.9. Класифікація нефінансових активів відповідно до системи національних рахунків

Джерело: сформовано автором на основі [157; 247].

Згідно з інформацією, наведеною на рис. 1.9, усі нефінансові активи поділяються на створені й нестворені. Створені нефінансові активи включають створені основні засоби та запаси матеріальних оборотних коштів. Водночас створені основні засоби – це не тільки основні засоби, а саме житлові та нежитлові споруди, транспортні засоби, машини, обладнання, біологічні активи тощо, а й створені нематеріальні активи. Зокрема, до створених нематеріальних активів віднесено розробку програмного забезпечення, розвідку корисних копалин, оригінали літературних і художніх творів, а також інші створені нематеріальні активи.

Незвичною для вітчизняної практики є класифікація біологічних активів відповідно до класифікації, запропонованої в СНР. Згідно з нею біологічні активи поділяються на культивовані й некультивовані. Культивовані біологічні активи належать до створених біологічних активів, а некультивовані – це нестворені нефінансові активи. Племінна та молочна худоба, виноградники, сади та інші плантації, котрі дають кілька врожаїв, належать до складу культивованих біологічних активів.

Якщо порівнювати класифікацію створених нефінансових активів з нестворениими, то вона відрізняється, оскільки нестворені нефінансові активи чітко поділено на матеріальні нестворені та нематеріальні нестворені нефінансові активи. До матеріальних нефінансових активів віднесено землю, надра, водні ресурси та некультивовані біологічні активи. Об'єкти патентування, набутий гудвіл, договори про оренду та інші нестворені нематеріальні активи – це нематеріальні нестворені нефінансові активи.

Варто зауважити, що в Концептуальній основі СНР визначено, що ця система не є обов'язковою до застосування всіма країнами світу. Водночас вказано, що СНР має рекомендаційний характер і доцільно її імплементувати у національну систему національних рахунків, але з урахуванням специфіки діяльності суб'єктів господарювання зокрема та самої системи національної економіки загалом. Імплементація СНР, розробленої ООН, має на меті забезпечити прозорість, доступність і зрозумілість інформації про результативність діяльності суб'єктів господарювання в різних країнах світу.

Отже, система національних рахунків, розроблена ООН і рекомендована для членів цієї організації з метою впровадження у національну звітність зі статистики діяльності національної економіки. Тому при реформуванні системи управління державними фінансами України важливим етапом є ефективна модернізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів держав-

ного сектору. Останні є ключовими суб'єктами, котрі здійснюють управління публічними фінансами. Саме задля забезпечення ефективності такого управління в основу реформування національної СНР покладено міжнародну.

У результаті аналізу СНР 2008 та національної системи національних рахунків можна сформувати загальну класифікацію нефінансових активів (рис. 1.10).



Рис. 1.10. Класифікація нефінансових активів

Джерело: сформовано автором на основі [157].

Отже, відповідно до класифікації, наведеної на рис. 1.10, всі нефінансові активи поділяються на створені й нестворені. У результаті застосування структурно-семантичного та прагматичного підходу можна сформулювати авторське визначення таких економічних категорій, як створені нефінансові та нестворені нефінансові активи державної установи.

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 можна віднести 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 на 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 можна віднести надра, водні ресурси, природні копалини, некультивовані біологічні активи, контракти, договори оренди, ліцензії, набутий гудвіл, маркетингові активи та інші нестворені нефінансові активи.

Хоча в основу класифікація нефінансових активів в Україні покладено міжнародну СНР, варто зазначити, що в результаті аналізу обох класифікацій виявлено певні відмінності. Міжнародна СНР істотно відрізняється від класифікації нефінансових активів, на якій ґрунтується національний План рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів державного сектору України (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

КЛАСИФІКАЦІЯ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ВІДПОВІДНО ДО ПЛАНУ РАХУНКІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

Баланс		**План рахунків**
1		**2**
Основні засоби	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» 127 «Зменшення корисності активів»	**10 «Основні засоби»** 1011 «Земельні ділянки»; 1012 «Капітальні витрати на поліпшення земель»; 1013 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»; 1014 «Машини та обладнання»; 1015 «Транспортні засоби»; 1016 «Інструменти, прилади, інвентар»; 1017 «Тварини та багаторічні насадження»; 1018 «Інші основні засоби»
		11 «Інші необоротні матеріальні активи» 1111 «Музейні фонди»; 1112 «Бібліотечні фонди»; 1113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»; 1114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття»; 1115 «Інвентарна тара»; 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»; 1117 «Природні ресурси»; 1118 «Інші необоротні матеріальні активи»
		14 «Знос (амортизація) необоротних активів» 1411 «Знос основних засобів»; 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
Інвестиційна нерухомість	НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»	**10 «Основні засоби»** 1010 «Інвестиційна нерухомість»
		14 «Знос (амортизація) необоротних активів» 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»

Закінчення табл. 1.5

1		2
Нематеріальні активи	НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»	**12 «Нематеріальні активи»** 1211 «Авторське та суміжні з ним права»; 1212 «Права користування природними ресурсами»; 1213 «Права на знаки для товарів і послуг»; 1214 «Права користування майном»; 1215 «Права на об'єкти промислової власності»; 1216 «Інші нематеріальні активи»
		14 «Знос (амортизація) необоротних активів» 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Незавершені капітальні інвестиції	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	**13 «Капітальні інвестиції»** 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»; 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»; 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»; 1314 «Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи»
Довгострокові біологічні активи:	НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи»	**17 «Біологічні активи»** 1711 «Довгострокові біологічні активи рослинництва»; 1712 «Довгострокові біологічні активи тваринництва»
		14 «Знос (амортизація) необоротних активів» 1415 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»
Запаси	НП(С)БОДС 123 «Запаси» НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»	**15 «Виробничі запаси»** 1511 «Продукти харчування»; 1512 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»; 1513 «Будівельні матеріали»; 1514 «Пально-мастильні матеріали»; 1515 «Запасні частини»; 1516 «Тара»; 1517 «Сировина і матеріали»; 1518 «Інші виробничі запаси»
		18 «Інші нефінансові активи» 1811 «Готова продукція»; 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси»; 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»; 1816 «Інші нефінансові активи»
Виробництво	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	**16 «Виробництво»** 1611 «Науково-дослідні роботи»; 1612 «Виготовлення експериментальних приладів»; 1613 «Інше виробництво»
Поточні біологічні активи	НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи»	**17 «Біологічні активи»** 1713 «Поточні біологічні активи рослинництва»; 1714 «Поточні біологічні активи тваринництва»

Джерело: сформовано автором на основі [100–106; 137].

Відповідно до чинної системи бухгалтерського обліку в державному секторі України розроблено НП(С)БОДС щодо об'єктів обліку, які покладено в основу класифікації нефінансових активів у Плані рахунків і фінансовій звітності суб'єктів державного сектору.

Враховуючи міжнародну Систему національних рахунків і класифікацію нефінансових активів державних установ доцільно зіставити і з'ясувати, наскільки вітчизняна система класифікації нефінансових активів відповідає визначеній СНР. Результати такого дослідження наведено в табл. 1.6.

Відповідно до НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» біологічні активи поділяються на поточні й довгострокові. Таку класифікацію покладено в основу Плану рахунків і фінансової звітності суб'єктів державного сектору. Але згідно із СНР біологічні активи поділяються на культивовані та некультивовані. Тому в табл. 1.5 субрахунки 1017 «Тварини та багаторічні насадження», 1711 «Довгострокові біологічні активи рослинництва» та 1712 «Довгострокові біологічні активи тваринництва» відображено як у складі створених нефінансових активів, так і віднесено до нестворених нефінансових активів, оскільки нестворені нефінансові активи за своєю суттю не передбачають процесу виробництва і витрат, пов'язаних із їх створенням. Але виникає проблемне питання стосовно того, чи можуть здійснюватися капітальні інвестиції в нестворені нефінансові активи з метою покращання їхнього поточного стану. Зокрема, таким прикладом може бути осушення озер, укріплення берегової зони річки, роботи з меліорації та інші подібні заходи. Однак, ураховуючи прагматичний підхід до визначення економічної сутності невироблених нефінансових активів, доцільно визнати, що всі ці витрати державна установа не може капіталізувати і відносити на первісну вартість активу, адже за природою формування цей актив є нестворeним. Тому будь-які витрати, пов'язані з покращанням, модернізацією або реконструкцією, неефективно відносити на вартість цього активу, оскільки буде порушено основний принцип цільового використання бюджетних коштів.

Крім того, варто підкреслити, що в більшості випадків нестворені нефінансові активи оцінюються за умовною вартістю. Коли буде здійснено капіталізацію таких активів, то ці нестворені активи будуть вартісно відрізнятися від інших подібних активів. За цієї умови їх потрібно виводити з однієї до іншої групи нестворених нефінансових активів. Пропозицією для вирішення цієї проблеми може бути створення окремого об'єкта обліку, на якому капіталізуватимуться всі витрати, пов'язані з капіталізацією невироблених нефінансових активів. Іншим варіантом є віднесення таких витрат на поточні видатки установи.

Таблиця 1.6

КЛАСИФІКАЦІЯ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ВІДПОВІДНО ДО ПЛАНУ РАХУНКІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ І СНР

СНР	План рахунків
1	**2**
I. Нестворені нефінансові активи	
1.1. Природні ресурси	1011 «Земельні ділянки»; 1012 «Капітальні витрати на поліпшення земель»; 1017 «Тварини та багаторічні насадження»
	1117 «Природні ресурси»
	1211 «Авторське та суміжні з ним права»; 1212 «Права користування природними ресурсами»; 1216 «Інші нематеріальні активи»
	1711 «Довгострокові біологічні активи рослинництва»; 1712 «Довгострокові біологічні активи тваринництва»; 1713 «Поточні біологічні активи рослинництва»; 1714 «Поточні біологічні активи тваринництва»
1.2. Контракти, договори оренди та ліцензії	1214 «Права користування майном»; 1215 «Права на об'єкти промислової власності»
1.3. Набутий гудвіл та маркетингові активи	1213 «Права на знаки для товарів і послуг»
II. Створені нефінансові активи	
2.1. Основні засоби	1010 «Інвестиційна нерухомість»; 1013 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»; 1014 «Машини та обладнання»; 1015 «Транспортні засоби»; 1016 «Інструменти, прилади, інвентар»; 1017 «Тварини та багаторічні насадження»; 1018 «Інші основні засоби»
	1111 «Музейні фонди»; 1112 «Бібліотечні фонди»; 1113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»; 1114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття»; 1115 «Інвентарна тара»; 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»; 1118 «Інші необоротні матеріальні активи»
	1211 «Авторське та суміжні з ним права»; 1216 «Інші нематеріальні активи»

Закінчення табл. 1.6

1	2
	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»; 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»; 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»; 1314 «Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи» 1411 «Знос основних засобів»; 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»; 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»; 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»; 1415 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»
	1711 «Довгострокові біологічні активи рослинництва»; 1712 «Довгострокові біологічні активи тваринництва»
2.2. Запаси матеріальних оборотних коштів	1511 «Продукти харчування»; 1512 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»; 1513 «Будівельні матеріали»; 1514 «Пально-мастильні матеріали»; 1515 «Запасні частини»; 1516 «Тара»; 1517 «Сировина і матеріали»; 1518 «Інші виробничі запаси»
	1611 «Науково-дослідні роботи»; 1612 «Виготовлення експериментальних приладів»; 1613 «Інше виробництво»
	1713 «Поточні біологічні активи рослинництва»; 1714 «Поточні біологічні активи тваринництва»
	1811 «Готова продукція»; 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»; 1816 «Інші нефінансові активи»
2.4. Цінності	1814 «Державні матеріальні резерви та запаси»

Джерело: сформовано автором на основі [137; 157].

Детальніше визнання та способи капіталізації нестворених активів доцільно розглянути в наступних розділах роботи.

З огляду на наведену вище позицію субрахунки бухгалтерського обліку 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи» та 1314 «Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи» доцільно застосовуватися тільки для обліку створених нефінансових активів.

Щодо амортизаційних відрахувань, то доцільно зазначити, що відповідно до СНР це поняття не застосовується, а використовується поняття «споживання основного капіталу». Амортизаційні відрахування є актуальними та доречними для використання в бухгалтерському обліку, але не для статистичної інформації, оскільки в останній мають бути актуальними дані про поточну вартість нефінансових активів у державній установі.

Враховуючи, що амортизація нараховується тільки на ті нематеріальні активи, строк корисного використання яких можна визначити, субрахунок бухгалтерського обліку 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» доцільно відносити тільки до групи створених нефінансових активів. Адже на нестворені нефінансові активи, з урахуванням вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, амортизація не нараховуватиметься. Крім того, на всі інші нестворені нефінансові активи амортизація теж не буде нараховуватися. Згідно з НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» не підлягають амортизації земельні ділянки, музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, рідкісні й особливо цінні документи та колекції, які є частиною бібліотечних фондів, що внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання України, тощо як об'єкти з невизначеним строком корисного використання), піддослідні тварини, багаторічні насадження, котрі не досягли експлуатаційного віку, природні ресурси, незавершені капітальні інвестиції [100].

Запаси матеріальних оборотних коштів – це створені нефінансові активи, які складаються із товарів, матеріалів, сировини та послуг, що створені в поточному звітному періоді й призначені для споживання, продажу або інших способів використання в наступних періодах, для яких вони і утримуються. Тому до складу запасів матеріальних оборотних коштів віднесено не тільки виробничі запаси, а й науково-дослідні роботи та виробництво. Згідно з цією позицією субрахунок бухгалтерського обліку 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу» віднесено до групи запасів матеріальних оборотних активів.

Дослідження економічної сутності поняття «нефінансові активи» з використанням структурно-семантичного та прагматичного підходів дало можливість визначити і сформувати авторське трактування економічної сутності дефініції «нефінансові активи державних установ».

Отже, нефінансові активи державних установ – це створені та нестворені 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 нефінансових активів належать основні засоби, природні ресурси, нематеріальні активи, запаси, цінності тощо.

Класифікація нефінансових активів має різні вектори відображення інформації про них. Все залежить від джерел формування інформації, її користувачів, а також від завдань класифікації активів.

Найчастіше використовується класифікація нефінансових активів, яку покладено в основу фінансової звітності установ державного сектору. Але не менш важливою є класифікація, передбачена СНР. Ці дві класифікаційні ознаки мають різне призначення щодо узагальнення інформації. Зокрема класифікація, наведена у Плані рахунків та покладена в основу фінансової звітності, призначена для узагальнення інформації на субрахунках бухгалтерського обліку, а використовувана в СНР – для статистичного узагальнення інформації про діяльність суб'єктів господарювання.

Окрім зазначених класифікацій у результаті дослідження можна виокремити й інші класифікаційні ознаки щодо нефінансових активів державних установ. Їх перелік класифікаційних подано в табл. 1.7.

За результатами дослідження сутності та класифікації нефінансових активів виокремлено різні класифікаційні ознаки, які є обґрунтованими й актуальними з урахуванням особливостей функціонування державних установ на території України. Зокрема, залежно від належності до функціональної класифікації нефінансові активи запропоновано класифікувати на нефінансові активи для виконання функцій загальнодержавних, оборони, економічної діяльності, охорони навколишнього природного середовища, для забезпечення громадського порядку, безпеки, судової влади, охорони здоров'я, духовного та фізичного розвитку, соціального захисту та соціального забезпечення, використання в житлово-комунальному господарстві та у сфері освіти. Така класифікація забезпечить користувачів актуальною інформацією щодо належності нефінансових активів та їхнього впливу на забезпечення відповідних функцій державних установ, а також сприятиме ефективному прийняттю управлінських рішень як при обґрунтуванні фінансування, так і при визначенні ефективності використання цих активів.

Таблиця 1.7

УЗАГАЛЬНЕНА КЛАСИФІКАЦІЯ
НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види нефінансових активів
1	2	3
1	За функціональною класифікацією використання нефінансових активів	Нефінансові активи для виконання загальнодержавних функцій
		Нефінансові активи для виконання функцій оборони
		Нефінансові активи для забезпечення громадського порядку, безпеки та судової влади
		Нефінансові активи для виконання економічної діяльності
		Нефінансові активи для виконання охорони навколишнього природного середовища
		Нефінансові активи для використання в житлово-комунальному господарстві
		Нефінансові активи для забезпечення охорони здоров'я
		Нефінансові активи для забезпечення духовного та фізичного розвитку
		Нефінансові активи, які використовуються у сфері освіти
		Нефінансові активи для забезпечення соціального захисту та соціального забезпечення
2	За способом надходження	Придбані нефінансові активи
		Орендовані нефінансові активи
		Нефінансові активи отримані за внутрішньовідомчою передачею
		Безоплатно отримані нефінансові активи
		Нефінансові активи, отримані іншим шляхом
3	За матеріальною формою	Матеріальні нефінансові активи
		Нематеріальні нефінансові активи
4	За процесом виробництва (за джерелом формування)	Створені нефінансові активи
		Нестворені нефінансові активи
5	За матеріальною формою	Основні засоби
		Природні ресурси
		Нематеріальні активи
		Запаси
		Цінності
6	За доступом до активів	Вільний доступ
		Частковий доступ
		Знаходяться на тимчасово окупованій території

Джерело: сформовано автором.

Наступна класифікаційна ознака поєднує в собі як елемент бухгалтерського обліку, так і джерело надходження, а саме йдеться про спосіб надходження нефінансових активів. Відповідно до цієї класифікаційної ознаки нефінансові активи можна поділяти на придбані, орендовані, отримані безоплатно, отримані за внутрішньовідомчою передачею та отримані іншим шляхом. Знову-таки така класифікація забезпечить актуальною і достовірною інформацією користувачів щодо стану нефінансових активів та сприятиме проведенню ефективного аудиту стосовно оцінки, визнання й відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації про нефінансові активи. Адже кожний спосіб надходження нефінансових активів має різні особливості при оцінці та визнанні цих активів у державних установах.

Крім того, запропоновано класифікувати нефінансові активи за матеріальною формою, за процесом виробництва (за джерелом формування) та за матеріальною формою.

На сьогодні установи державного сектору мають істотні проблеми щодо оцінки, визнання та обліку нефінансових активів, оскільки, з огляду на воєнний стан у країні, повномасштабну агресію російської федерації та особливості функціонування державних установ у цей період, нефінансові активи необхідно класифікувати з урахуванням згаданих особливостей. Однією з проблем є те, що не всі установи мають доступ до своїх активів задля управління ними. Тому у зв'язку зі збройною агресією, тимчасовою окупацією територій і проведенням бойових дій на території України нефінансові активи слід класифікувати за такою класифікаційною ознакою, як доступ до активів, і відповідно, класифікувати на нефінансові активи, до яких є вільний доступ, частковий доступ, знаходяться на окупованій території. Адже від доступу до нефінансових активів залежить не тільки ведення бухгалтерського обліку, а й загальна оцінка активів держави.

Тому необхідним є відображення актуальної інформації про нефінансові активи та про доступ до них як у бухгалтерському обліку, так і в звітності.

Нефінансові активи є важливим елементом діяльності кожної державної установи, оскільки від їх наявності та складу залежать рівень забезпеченості установи і спроможність виконувати всі функції, які покладаються на неї. Але достатня наявність нефінансових активів не забезпечить ефективності діяльності. Отже, доцільно правильно здійснювати облік створе-

них і нестворених ресурсів, які є в розпорядженні й користуванні установи, задля того, щоб здійснювати ефективне управління самою установою. Управління здійснюють керівники установ на основі рішень, що приймаються в результаті аналізу й узагальнення інформації за даними бухгалтерського обліку та звітності. Тому ефективність діяльності установи залежить від взаємозв'язку між управлінням державними установами і їхніми нефінансовими активами.

Нефінансові активи становлять вагому частку в загальній структурі активів суб'єктів господарювання, зокрема в табл. 1.8 наведено статистичну інформацію щодо показників нефінансових активів за період 2013–2021 рр.

Якщо оцінювати показники у структурі активів суб'єктів господарювання, то варто зазначити, що вагома частка у структурі активів належить саме нефінансовим активам. Тобто цей показник дорівнює близько 50 %. Аналізуючи динаміку частки нефінансових активів у структурі активів, то за аналізований період цей показник мав незначні зміни. Найнижче його значення було у 2016 р. і становило 42,15 %, що на понад 6 % менше, ніж у 2013 р. Але порівняно з 2016 р. він у 2021 р. зріс на більш як 4,5 %, що свідчить про позитивну динаміку щодо забезпеченості суб'єктів господарювання нефінансовими активами.

Отже, нефінансові активи залежно від їхньої структури та особливостей забезпеченості суб'єктів господарювання є важливою складовою активів суб'єктів господарювання.

З огляду на структурно-семантичний і прагматичний підходи до інтерпретації і класифікації нефінансових активів доцільно на основі результатів дослідження розробити і запропонувати структуру єдиного реєстраційного номера, оскільки інформація, яка буде закодована в цьому номері, є важливим елементом побудови всієї інформаційної системи для управління державними фінансами загалом. У структуру унікального номера мають бути закладені основні елементи, за якими можна ідентифікувати об'єкт нефінансових активів у Державному реєстрі нефінансових активів державних установ. Пропозицію щодо структури єдиного реєстраційного номера наведено на рис. 1.11.

Реєстраційний номер, який буде присвоюватися автоматично в державному реєстрі нефінансових активів, базуватиметься на субрахунку бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.8

СТАТИСТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ ЩОДО НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ, тис. грн

Показники	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Основні засоби та нематеріальні активи	1750945,8	1781483,6	2661539,5	2771578,6	2769964,2	2986957,3	3271396,9	3539012,5	3818946,9
Знос	7837608,8	11424680,4	4598432,6	4385299,0	3887643,5	5117175,8	4723750,9	5559590,1	5597389,5
Інвестиційна нерухомість	32432,6	45339,5	47840,3	48948,3	52713,1	57675,5	76288,7	89427,3	101232,1
Довгострокові біологічні активи	8583,5	7418,5	8421,6	9419,3	10936,4	12357,0	13811,7	14407,6	15811,1
Незавершені капітальні інвестиції	270041,8	253147,0	271716,4	315736,7	389531,0	481724,2	487222,9	488413,3	518929,9
Запаси	683587,8	654061,7	850835,4	1046468,0	1294620,0	1548095,0	1624162,4	1739175,6	2096369,1
Поточні біологічні активи	13226,7	13450,4	15782,4	18925,4	21488,7	26613,5	28826,1	31800,9	36182,6
Усього нефінансові активи:	2758818,2	2754900,6	3856135,6	4211076,3	4539253,4	5113422,5	5501708,8	5902237,2	6587471,7
Баланс	**5712274,8**	**5994265,6**	**8073783,4**	**9991791,2**	**9961779,1**	**10878050,6**	**11494975,4**	**12682480,1**	**14070487,8**
Нефінансові активи в структурі активів	**48,30**	**45,96**	**47,76**	**42,15**	**45,57**	**47,01**	**47,86**	**46,54**	**46,82**

Джерело: сформовано автором на основі даних [92].



Рис. 1.11. Структура єдиного реєстраційного номера в Державному реєстрі нефінансових активів державних установ

Джерело: сформовано автором.

Перші чотири цифри реєстраційного номеру – субрахунок бухгалтерського обліку на якому обліковуватимуть об'єкт нефінансових активів у державній установі. Відповідно, у номері субрахунку буде відображено й ідентифіковано суб'єкта державного сектору, а саме через третю цифру в субрахунку.

П'ята і шоста цифри реєстраційного номеру – ідентифікатор об'єкта нефінансових активів, визначений відповідно до зіставлення субрахунків бухгалтерського обліку та класифікації нефінансових активів. У табл. 1.7 наведено зіставлення класифікації нефінансових активів та субрахунків бухгалтерського обліку. Зокрема, нестворені нефінансові активи: 11 – Природні ресурси; 12 – Контракти, договори оренди та ліцензії; 13 – Набутий гудвіл та маркетингові активи. Створені нефінансові активи: 21 – Основні засоби; 22 – Запаси матеріальних оборотних коштів; 23 – Цінності.

Сьома і восьма цифри реєстраційного номеру ідентифікуватимуть ознаку головного розпорядника бюджетних коштів згідно з кодом Типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету.

Дев'ята цифра реєстраційного номеру – відповідальний виконавець бюджетної програми в системі головного розпорядника. Якщо таким виконавцем є безпосередньо головний розпорядник бюджетних коштів, то третім знаком коду проставляється цифра "1", для визначення інших відповідальних виконавців використовуються цифри від "2" до "9" у межах одного головного розпорядника

З десятої по тринадцяту цифру реєстраційного номеру – це номер бюджетної програми (код Типової програмної класифікації видатків і кредитування місцевих бюджетів, ТПКВК МБ), який відповідає коду функціональної класифікації видатків і кредитування (КФКВК). Код ТПКВК МБ, який не відповідає коду функціональної класифікації видатків та кредитування, не застосовується з чотирнадцятої по сімнадцяту цифру реєстраційного номеру – порядковий номер, який формується шляхом додавання одиниці до останнього наявного номера.

Отже центральним елементом Державного реєстру нефінансових активів є саме об'єкт нефінансових активів. З метою дотримання основних критеріїв, визначених для державного реєстру нефінансових активів, і відображення необхідної інформації в реєстрі слід при реєстрації такого об'єкта фіксувати інформацію за елементами (реквізитами), поданими на рис. 1.12.

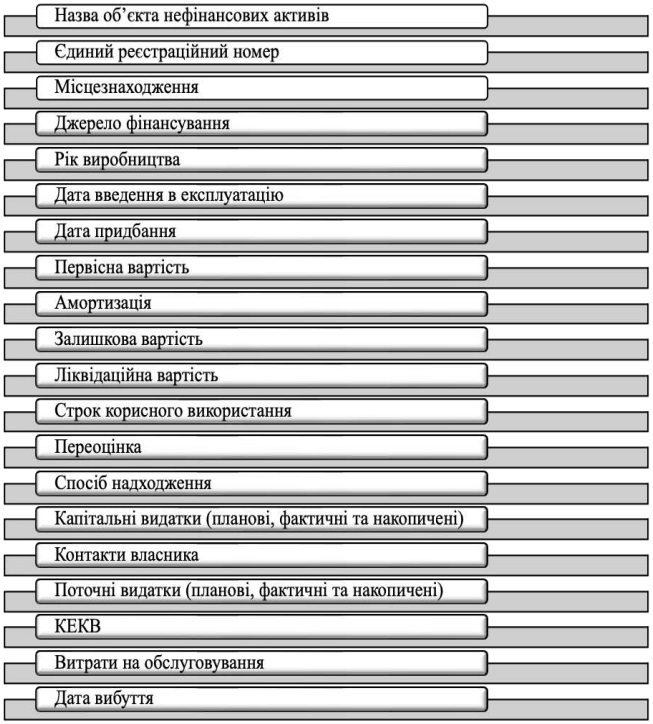


Рис. 1.12. Основні елементи узагальнення інформації в Державному реєстрі нефінансових активів державних установ

Джерело: сформовано автором.

За результатами дослідження щодо доцільності формування державного реєстру нефінансових активів визначено основні реквізити, за якими має узагальнюватися інформація про нефінансові активи. Такий реєстр функціонуватиме саме для державних установ, які мають майно в державній чи комунальній власності. Користувачі державного реєстру нефінансових активів класифікуватимуться на основі їхніх функцій з урахуванням різного доступу до інформації. З метою забезпечення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів та раціональної експлуатації нефінансових активів необхідно, щоб цей реєстр був у публічному доступі, зокрема в державних установах, а саме в особистому кабінеті. Алгоритм функціонування державного реєстру нефінансових активів для різних користувачів подано на рис. 1.13.



Рис. 1.13. Алгоритм функціонування Державного реєстру нефінансових активів державних установ

Джерело: сформовано автором.

Також передбачається, що Державний реєстр нефінансових активів буде доступний у режимі перегляду будь-якому користувачу інтернету. Останній зможе переглядати, фільтрувати, групувати й узагальнювати інформацію про нефінансові активи, але не зможе реєструвати, вносити зміни та видаляти наявні об'єкти.

Отже, алгоритм функціонування Державного реєстру нефінансових активів відображає основні особливості використання різними користувачами інформаційної бази. 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 з державного реєстру.

Щодо функціональних можливостей авторизованих користувачів, то тут все залежатиме від користувача, тобто від його статусу в системі. Авторизовані користувачі можуть мати різний статус, а отже, різні функціональні можливості. Зокрема передбачаються такі статуси користувачів, як державна установа (головний розпорядник матиме узагальнену інформацію за всіма розпорядниками, котрі знаходяться в його мережі), оцінювач, Державна аудиторська служба.

Розпорядник бюджетних коштів матиме доступ до державного реєстру з усіма функціональними можливостями, як-от реєстрація об'єктів нефінансових активів, їх групування та редагування. Такий доступ здійснюватиметься через авторизацію на сайті із застосуванням кваліфікованих електронних підписів. Авторизувавшись, користувач зможе реєструвати нові об'єкти нефінансових активів, вносити зміни до наявних, переглядати та групувати інформацію відповідно до потреб.

Головний розпорядник бюджетних коштів матиме можливість фіксувати, редагувати та видаляти інформацію про власні об'єкти нефінансових активів, а також узагальнювати інформацію за всіма державними установами, які входять до мережі відповідного розпорядника бюджетних коштів.

За результатами дослідження узагальнено і наведено основні характеристики нефінансових активів та запропоновано різні класифікаційні ознаки для їх групування. Саме класифікацію нефінансових активів покладено в основу ведення та накопичення інформації в державному реєстрі нефінансових активів з метою публічного доступу всіх користувачів до інформації про об'єкти таких активів.

Окремо виділено такий статус авторизованого користувача, як оцінювач, з метою доповнення державного реєстру інформацією про переоцінку об'єктів нефінансових активів, які підтверджені відповідними документами оцінювачів. Оцінювачі після входу до державного реєстру зможуть знайти за єдиним реєстраційним номером потрібний об'єкт і прикріпити та зафіксувати інформацію про оцінку.

Передбачається, що доступ до запропонованого реєстру матимуть контролюючі органи, а саме Державна аудиторська служба України як орган, що здійснює контроль за цільовим використанням бюджетних коштів. Крім того, доступ будуть мати і інші користувачі, у тому числі органи державної влади та місцевого самоврядування, оскільки основна мета запровадження ведення державного реєстру нефінансових активів полягає в консолідації інформації про об'єкти нефінансових активів державних установ у одній інформаційній системі з метою контролю та моніторингу цільового використання бюджетних коштів, раціональної експлуатації активів та виконання інших завдань щодо дотримання бюджетного законодавства.

Отже, головним завданням Державного реєстру нефінансових активів державних установ має бути накопичення актуальної, повної та достовірної інформації про всі об'єкти нефінансових активів, які належать державним установам, з узагальненням інформації про їхню структуру та стан.

Щоб Державний реєстр нефінансових активів державних установ забезпечував необхідною інформацією користувачів, слід спланувати та забезпечити поетапний процес його впровадження. Варто визначити основні етапи реалізації державної політики з упровадження цього реєстру. Дотримання чітких рекомендацій на кожному етапі забезпечить ефективне впровадження цієї державної політики (рис. 1.14).

На рис. 1.14 узагальнено та виокремлено основні етапи упровадження Державного реєстру нефінансових активів державних установ, які можна використовувати у практичній діяльності як на загальнодержавному, так і на галузевому рівні при створенні галузевого реєстру нефінансових активів. Важливим етапом є саме етап 1, котрий виокремлено як організаційний, на якому визначається хто та яким чином буде запроваджувати і реалізовувати державну політику щодо державного реєстру нефінансових активів. Зокрема, це може бути як окремо створена юридична особа, основним завдання якої будуть запровадження та підтримка ефективного функціонування відповідного реєстру, або це може делегуватися окремому відділу в Міністерстві фінансів.

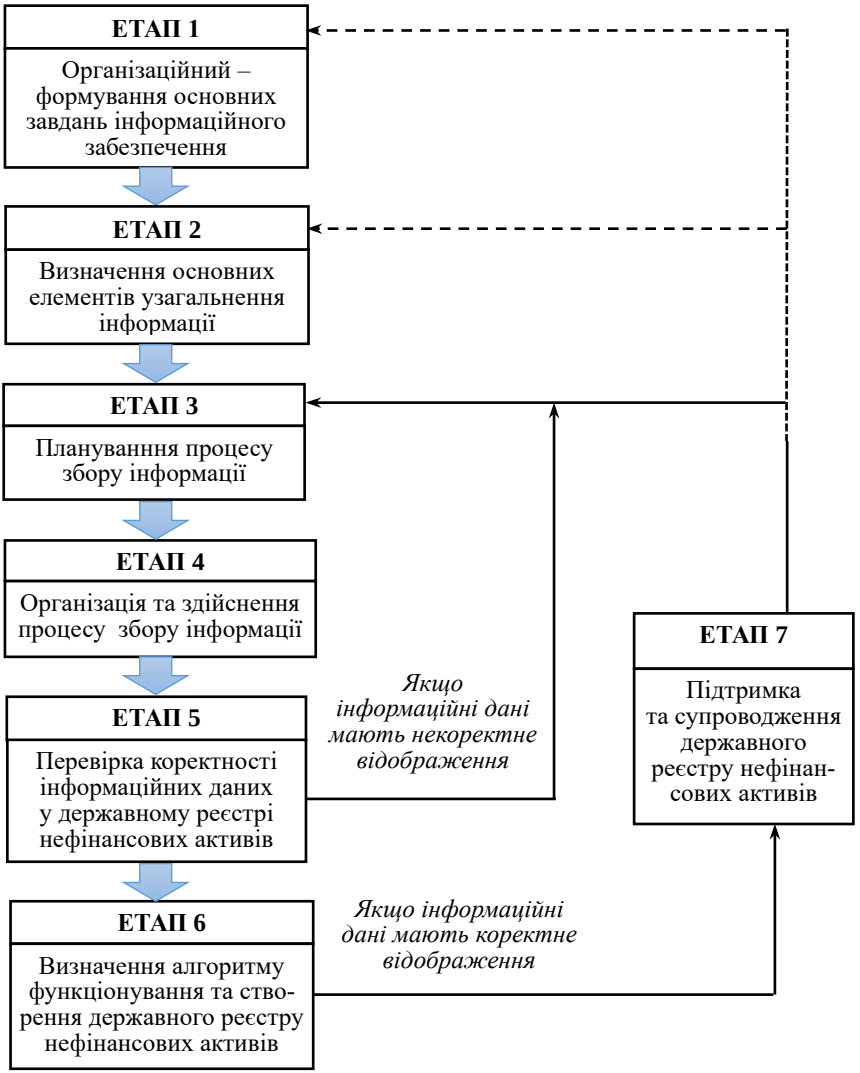


Рис. 1.14. Основні етапи запровадження Державного реєстру нефінансових активів державних установ

Джерело: сформовано автором.

Отже, завдяки дослідженню інтерпретації та класифікації нефінансових активів за допомогою структурно-семантичного та прагматичного підходу сформовано основні підходи до тлума-

чення економічної сутності певних дефініцій та згруповано класифікаційні ознаки. Крім того, розроблено та запропоновано алгоритм функціонування Державного реєстру нефінансових активів державних установ з виокремленням певних етапів упровадження в практичну діяльність установ.

Варто зазначити, що саме на основі згрупованої та систематизованої інформації в державному реєстрі нефінансових активів можна встановити та визначити взаємозв'язок управління державними фінансами та нефінансовими активами державних установ.

1.4. Інституційне середовище управління державними фінансами та його вплив на розвиток обліку нефінансових активів державних установ

Управління державними фінансами є ключовим елементом і сегментом управління країною загалом. Зокрема від ефективного управління державними фінансами залежать ефективність діяльності кожної державної установи та добробут кожного громадянина України.

Управління державними фінансами здійснюється шляхом реалізації державних політик установами, які на це уповноважені. Звичайно, не всі установи реалізовують одну і ту саму державну політику, але всі державні установи поділені на сегменти та наділені відповідними функціональними характеристиками для реалізації того чи іншого напряму державної політики. На ефективну реалізацію державної політики справляють вплив багато факторів та особливостей, що регламентуються як державою, так і суспільством. Водночас недосконалості державної політики, які проявляються в різних проблемах, впливають на функціонування установи (табл. 1.9).

Бюджетна та податкова політика має великий вплив як на управління державними фінансами, так і на управління самими установами, оскільки саме в результаті успішної, прозорої і правильно сформованої бюджетної та податкової політики установи державного сектору отримують у належному розмірі бюджетні призначення. Також при довірі до прозорої бюджетної, податкової та митної політики державні установи зможуть розраховувати на різні фінансові інвестиції. Але аналіз цієї державної політики

показав, що існують невпевненість і непрозорість у її реалізації. Тому є проблема з браком інвестицій у національну економіку, а державні установи не мають впевненості, що матимуть достатній розмір бюджетних призначень і зможуть вчасно розрахуватися за взятими зобов'язаннями.

Таблиця 1.9

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ ПРИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ

Державна політика	Проблема
Бюджетна та податкова політика	Нестабільність та недостатня прозорість бюджетної та податкової політики
Стратегічне планування	Відсутність загальнодержавного ефективного стратегічного планування
Контроль видатків	Контроль за цільовим використанням, але не за якістю наданої послуги
Законодавче регулювання	Нестабільне та недосконале законодавство у сфері державного управління
Децентралізація	Неузгодженість розподілу повноважень структурних підрозділів територіальної громади
Публічні закупівлі	Недостатня кваліфікація працівників та складність чинного законодавства щодо системи публічних закупівель
Бухгалтерський облік і фінансова звітність	Неузгодженість показників бюджетної та фінансової звітності, а також системи національних рахунків і даних бухгалтерського обліку. Відсутність консолідованого звіту щодо нефінансових активів державних установ залежно від функціональної класифікації
Внутрішній аудит	Оцінка та ідентифікація ризиків із застосуванням ризик-орієнтованого підходу
Статистична інформація	Відсутність узагальненої інформації про структуру та вартість нефінансових активів усіх суб'єктів державного сектору.

Джерело: сформовано автором.

Якщо реалізовуватиметься прозора бюджетна та податкова політика, що будуть забезпечені ефективним адмініструванням, то підвищиться рівень дотримання податкового, бюджетного та митного законодавства. І, як результат, бюджет буде поповнюва-

тися. А від рівня та розміру бюджету залежить обсяг бюджетних призначень кожної державної установи, незалежно від того, чи вона фінансується з державного або місцевого бюджету.

Стратегічне планування на макроекономічному рівні теж має недоліки і впливає на ефективність діяльності установи. Зокрема, це можна пояснити тим, що коли державна політика не ставить у пріоритеті стратегічного планування, то фінансування й підтримка різних бюджетних програм здійснюються в хаотичному режимі. Тобто без дотримання єдиної державної політики щодо розвитку країни та економіки в цілому. Тому в результаті недодержання стратегічного планування важливі бюджетні програми недоотримують належний рівень бюджетного фінансування, що спричинено тим, що в держави відсутня єдина стратегічна державна політика, в якій чітко визначені пріоритети розвитку і підтримка стратегічно важливих бюджетних програм.

Крім того, існує проблема того, що за цього рівня державної політики основним завданням державного фінансування є контроль за дотриманням цільового використання та рівнем витрачання бюджетних коштів, але не здійснюється контроль за якістю наданих послуг і рівнем соціального ефекту, який мають забезпечувати державні установи.

Нормативно-правове регулювання державних фінансів є багатовекторним і чітко регламентованим. Але оскільки деякі норми права часто змінюються, а інколи й суперечать одна одній, виникає проблема в реалізації певних державних політик. Водночас окремі сфери діяльності взагалі «йдуть у тінь» і від держави приховується реальний стан справ суб'єкта господарювання.

Однією з найуспішніших реформ з реалізації державної політики останніх років можна вважати реформу децентралізації. Однак, хоча ця державна політика вже здійснюється, все одно виникає низка проблемних питань в управлінні територіальними громадами, застосуванні програмно-цільового методу і, звичайно, в управлінні нефінансовими активами державних установ, що саме в органах місцевого самоврядування є одним із найважливіших напрямів діяльності.

Державна політика з децентралізації істотно впливає на управління нефінансовими активами, але більшою мірою на нестворені нефінансові активи, оскільки останні є насамперед унікальними і належать до природних ресурсів. Як результат, їх потрібно підтримувати в належному стані, щоб забезпечити їх використання протягом тривалого часу.

Установи державного сектору отримують фінансування на конкретні бюджетні програми, під які складають кошторис. Забезпечення ефективного виконання цих кошторисів залежить від злагодженої системи бухгалтерського обліку, публічних закупівель, внутрішнього та зовнішнього аудиту, а також від узагальнення достовірної і правдивої інформації у фінансовій і бюджетній звітності державної установи.

Реалізація системи публічних закупівель із метою забезпечення ефективного та цільового використання бюджетних коштів має багато проблемних питань, які доцільно вирішувати для ефективного управління державними фінансами та нефінансовими активами державних установ. Зокрема, серед усіх проблем доцільно виокремити найгостріші й ті, котрі негативно впливають на ефективність публічних закупівель. До таких проблем можна віднести недосконалий механізм публічних закупівель, недобросовісне конкурентне середовище і, звичайно, неналежний рівень професіоналізму фахівців.

Непостійний внутрішній аудит в державних установах теж позначається на ефективності управління державними фінансами. Тому в обов'язковому порядку потрібно передбачити, щоб усі державні установи в організаційно-структурній формі мали структурний підрозділ внутрішнього аудиту, підзвітний керівнику установи. Адже від ефективності роботи та інформаційно-аналітичного забезпечення, яке готуватимуть внутрішні аудитори, залежатиме ефективність діяльності установи. Окрім внутрішнього аудиту для результативності діяльності установи доцільно підвищити рівень зовнішнього аудиту, який проводиться Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою України.

Взаємозв'язок управління державними фінансами та нефінансовими активами державних установ залежить від багатьох компонентів, що формуються на підставі державної політики та певних рішень на різних рівнях управління. Основні компоненти, які впливають не тільки на державну політику, а й на управління державними установами, наведено на рис. 1.15.

Всі напрями державної політики пов'язані й певною мірою успіх кожного з них залежить від ефективності її реалізації державною установою. Для реалізації кожної з державних політик потрібно не тільки провести заходи щодо її планування, а й забезпечити реалізацію через напрацювання основних управлінських рішень. І саме на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності керівництво державних установ ухвалює всі управлінські рішення, які є головним елементом у реалізації державної політики.

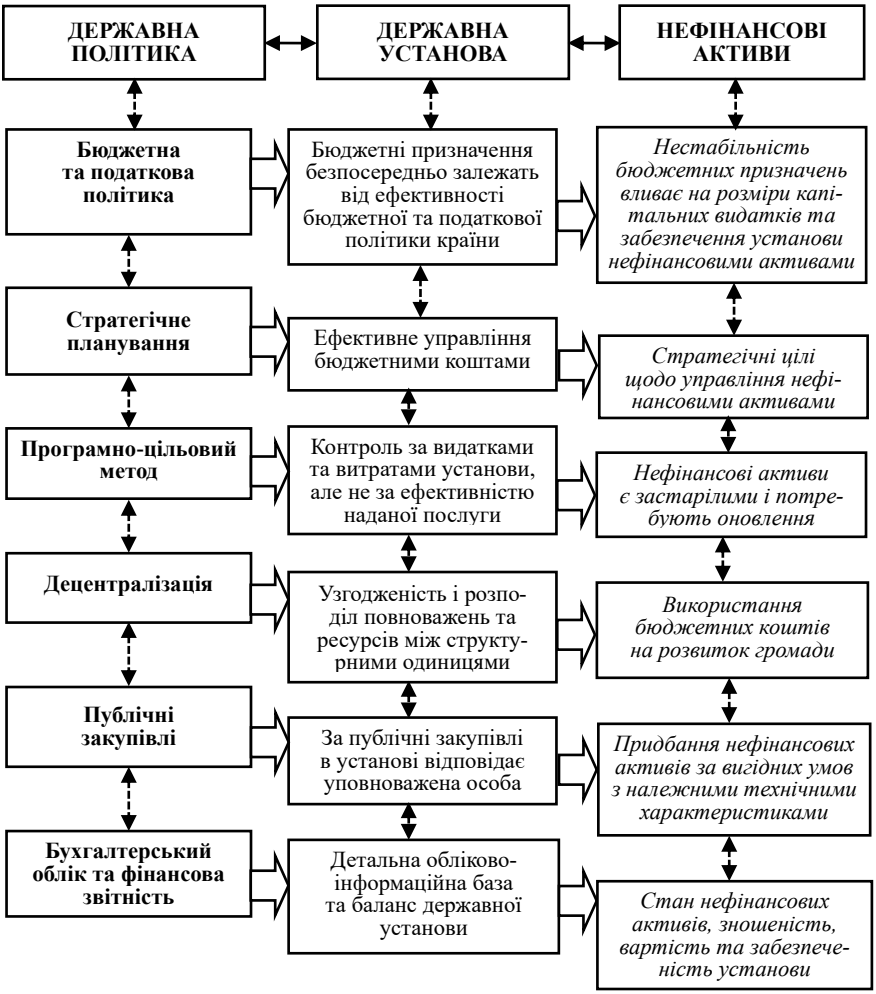


Рис. 1.15. Вплив інституційного середовища управління державними фінансами на розвиток обліку нефінансових активів державних установ

Джерело: сформовано автором.

На підставі аналізу структурно-логічної схеми щодо взаємозв'язку управління державними фінансами і нефінансовими активами можна з упевненістю сказати, що управління цими ак-

тивами безпосередньо залежить як від державної політики, так і від можливостей її реалізації державною установою.

Всі складові державної політики щодо управління державними фінансами тією чи іншою мірою впливають на управління нефінансовими активами. Саме останні є тими активами, що забезпечують надання послуг чи виконання робіт, які покладено на установу.

Не менш важливою є державна політика стосовно людського капіталу, оскільки від професіоналізму працівників, котрі формують державну політику чи реалізовують її на практиці, залежать ефективність та швидкість реалізації. Тому доцільно проводити курси з підвищення кваліфікації для працівників державних установ щодо питань бюджетного планування, застосування програмно-цільового методу при складанні бюджетних програм. Реалізація реформи з децентралізації теж потребує висококваліфікованих менеджерів, публічних закупівель, бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Стратегічне планування в державних установах можна реалізувати саме на підставі аналізу даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оскільки дані бухгалтерського обліку щодо виконання кошторису за певний період є основою для планування певних показників у кошторисі конкретної установи. На підставі цих даних керівництво установи зможе прийняти відповідне рішення щодо ефективності використання у поточному бюджетному році коштів за певним напрямом і планування на майбутні бюджетні періоди бюджетних коштів. Стратегічне планування – це не тільки планування кошторисів на довгострокові періоди, а й управління нефінансовими активами установи. Забезпеченість і наявність нефінансових активів, як зазначалося, певною мірою сприяють результативності діяльності установи. Тому аналіз і планування оновлення та вибуття нефінансових активів теж слід проводити шляхом стратегічного аналізу та планування.

Головне призначення програмно-цільового методу та його застосування на практиці істотно відрізняються від ідеального, оскільки реальних показників, які б оцінювали ефективність конкретної бюджетної програми на основі даних бухгалтерського обліку, не існує. Отже, потрібно вдосконалювати методику оцінки використання бюджетних коштів за програмно-цільовим методом. Застосовуючи цей метод з метою управління нефінансовими активами, можна здійснити комплексний аналіз забезпеченості установи й ефективності використання бюджетних коштів та різні цілі. Крім того, з використанням програмно-цільового

методу встановлюється обґрунтованість здійснення видатків на різні цілі. Тому він є важливим компонентом загальної системи управління й взаємозв'язку між державними фінансами й нефінансовими активами.

Децентралізація забезпечує формування збалансованих бюджетів органів місцевого самоврядування, що сприяє ефективному їх використанню. Під впливом громади формуються місцеві бюджети з урахуванням потреб тієї самої громади. Для органів місцевого самоврядування управління державними фінансами більшою мірою здійснюється через управління нефінансовими активами – як створеними, так і нествореними.

Отже, компонент «децентралізація» загальної системи взаємозв'язку управління державними фінансами і нефінансовими активами точно відображає ефективність управління. Такі компоненти, як «публічні закупівлі» та «бухгалтерський облік», забезпечують ефективне управління державними фінансами саме в тому аспекті, що на підставі цих даних можна отримати точну, достовірну й актуальну інформацію про стан, зношеність, вартість і технічні характеристики кожного з елементів нефінансових активів.

Отже, саме державна політика, яку здійснюють державні установи, має спрямовуватись на ефективне управління нефінансовими активами, оскільки від кожного компонента взаємозв'язку управління державними фінансами і нефінансовими активами залежить ефективність їх використання. Це може бути виявлення не обліковуваних на балансі активів, зіпсованих і тих, котрі не використовуються установами, оновлення нефінансових активів та інші результати ефективного управління.

Водночас за результатами реалізації державної політики установами відсутній механізм контролю та звітування про виконання. Хоч і складають звіт про виконання бюджетної програми, але він істотно відрізняється від звіту про реалізацію та впровадження політики. Тому доречно запровадити подання звітів щодо державної політики з управління державними фінансами загалом, а саме управління нефінансовими активами, зокрема щодо руху, надходження, вибуття, зміни та стану нефінансових активів державних установ.

Взаємозв'язок управління державними фінансами та нефінансовими активами державних установ залежить від нормативного регулювання, що є невід'ємним елементом при управлінні як державними фінансами, так і нефінансовими активами установи. Основні принципи управління державними фінансами та нефіна-

нсовими активами визначено в різних нормативно-правових документах, які імплементуються та трактуються кожною установою самостійно. Зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено принципи повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника [130]. Дотримання зазначених принципів забезпечить ефективне управління нефінансовими активами відповідно до того розміру державних фінансів, які є в розпорядженні державних установ.

З метою ефективного управління нефінансовими активами як однієї зі складових державних фінансів важливим є ідентифікація та визначення основних джерел формування цих активів у державних установах. Саме в результаті розуміння сутності взаємозв'язку між державними фінансами і нефінансовими активами встановлюється та дотримується ефективність використання бюджетних коштів через реалізацію відповідних державних політик.

Згідно з Бюджетним кодексом України фінансування бюджету здійснюється за джерелами отримання фінансових ресурсів, які є коштами загального та спеціального фондів. У результаті аналізу та систематизації інформації щодо джерел отримання фінансових ресурсів державними установами доцільно узагальнити і визначити основні джерела формування нефінансових активів.

Оскільки між формуванням державних фінансів країни і нефінансових актів установи існує взаємозв'язок, доцільно визначити основні джерела формування нефінансових активів державних установ. Схематично на рис. 1.16 запропоновано організаційну модель взаємозв'язку між державними фінансами та джерелами формування нефінансових активів.

Отже, в результаті розгляду ключових компонентів взаємозв'язку державних фінансів і нефінансових активів встановлено, що цей взаємозв'язок можна показати через дослідження механізму фінансування бюджету та основних джерел покриття витрат на формування нефінансових активів. Адже саме фінансування бюджету і кошти, які виділяються на державні установи, є головним фінансовим джерелом формування нефінансових активів. А всі доходи бюджету за призначенням становлять джерела покриття витрат і, відповідно, мають цільове призначення.

Нефінансові активи державних установ мають особливий правовий статус і використання. Насамперед варто зазначити, що набуття права власності на нефінансові активи за договором купівлі-продажу є публічним, що врегульовано Законом України

«Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII, а також характеризується спеціальним режимом відчуження прав власності на окремі об'єкти нефінансових активів.



Рис. 1.16. Організаційна модель взаємозв'язку державних фінансів з джерелами формування нефінансових активів державних установ

Джерело: запропоновано автором.

Ефективність системи управління державними фінансами має велике значення для забезпечення стабільності бюджетної системи, загальної фінансової безпеки та сталого економічного зростання.

Національна система управління фінансами включає кілька елементів, таких як державний бюджет, місцеві бюджети, позабюджетні фонди, фінанси державного корпоративного сектору.

Висновки до розділу 1

У результаті дослідження концепції розвитку обліку нефінансових активів в управлінні установами державного сектору проаналізовано та поставлено проблемні питання, які було вирішено, що дає можливість зробити такі висновки:

1. Дослідження архітектоніки державного сектору дало змогу з'ясувати основні особливості його структури та суб'єктів, які належать до цього сектору. Такими суб'єктами є різні за специфікою діяльності установи, а саме: державні фінансові корпорації, державні нефінансові корпорації та установи сектору загальнодержавного управління. Успішне управління суб'єктами державного сектору можливе тільки за умови чітко визначених критеріїв і особливостей їхньої діяльності.

2. Аналіз нормативно-правових документів, ідентифікація та визначення ключових характеристик суб'єкта державного сектору дали можливість сформулювати і навести авторські визначення таких дефініцій, як державне підприємство та державна установа. Зокрема, державна установа – це суб'єкт державного сектору, який діє на основі державної чи комунальної форми власності, має право впливу та управління на підприємства через частку в статутному капіталі, надає послуги й реалізує товари на неринкових умовах, а майном користується на правах оперативного управління. Державні установи мають право отримувати бюджетні асигнування з державного чи місцевого бюджету залежно від органу, який їх утворив, та згідно з їхнім функціональним призначенням. Відповідно, на отримані асигнування державна установа має право брати зобов'язання та здійснювати витрати за рахунок бюджетних коштів.

3. Управління державними установами безпосередньо залежить від державної політики, яка здійснюється різними державними органами та органами місцевого самоврядування. Саме ці суб'єкти державної політики є ключовими представниками державних установ, котрі можна виокремити як органи законодавчої, виконавчої та судової влади, а також органи місцевого самоврядування, які на сьогодні мають сформовану систему управління та напрямів реалізації державних політик. Ідентифіковано особливості становлення та розвитку управління державними установами через дослідження та виокремлення основних підходів до такого управління. На різних етапах розвитку ключові

елементи підходів до управління змінювалися та вдосконалювалися. Наразі існують численні підходи до управління, і кожна установа має можливість самостійно обирати і використовувати ці підходи.

4. Ідентифіковано загальні характеристики Державного реєстру нефінансових активів державних установ. Але для того, щоб сформувати реєстр і упровадити у практичну діяльність, визначено основні завдання, які будуть реалізовані через технічні характеристики такого реєстру. Від особливостей останніх залежатиме доцільність запровадження цього реєстру як елементу управління державними фінансами. Узагальнено та змодельовано основні технічні характеристики, яким має відповідати Державний реєстр нефінансових активів державних установ.

У результаті застосування структурно-семантичного підходу до дослідження сутності нефінансових активів державних установ встановлено, що всі нефінансові активи можна поділити на створені та нестворені. Всі нефінансові активи посідають вагоме місце у структурі активів установи, і саме вони сприяють її ефективній діяльності. Завдяки використанню структурно-семантичного та прагматичного підходу сформульовано авторське визначення таких економічних категорій, як створені та нестворені нефінансові активи державної установи. Узагальнено й критично оцінено класифікацію нефінансових активів відповідно до значення у фінансовій звітності державної установи та з урахуванням системи національних рахунків. Запропоновано авторські класифікаційні ознаки до ідентифікації і віднесення нефінансових активів до тієї чи іншої групи активів (за функціональною класифікацією використання нефінансових активів; за способом надходження; за матеріальною формою; за процесом виробництва (за джерелом формування); за матеріальною формою; за доступом до активів).

5. Враховуючи структурно-семантичний та прагматичний підхід до інтерпретації і класифікації нефінансових активів, на підставі результатів дослідження розроблено та запропоновано структуру єдиного реєстраційного номера. Адже інформація, що буде закодована в ньому, є важливим елементом побудови всієї інформаційної системи управління державними фінансами загалом. У структурі унікального номера має бути закладено основні елементи, за якими можна ідентифікувати об’єкт нефінансових активів у Державному реєстрі нефінансових активів державних установ.

6. За результатами дослідження та аналізу необхідності формування державного реєстру нефінансових активів визначено

основні елементи, за якими має узагальнюватися інформація про ці активи. Передбачається, що реєстр функціонуватиме саме для державних установ, які мають майно в державній чи комунальній власності. Відповідно, ці установи отримуватимуть право доступу до реєстру після авторизації на сайті шляхом застосування кваліфікованих електронних підписів. Авторизувавшись, користувач зможе реєструвати нові об'єкти нефінансових активів, вносити зміни до наявних, переглядати інформацію і групувати її залежно від потреб. Визначено алгоритм функціонування Державного реєстру нефінансових активів державних установ, який відображає основні особливості функціонування та використання різними користувачами інформаційної бази. Зокрема, якщо користувач авторизується через електронний цифровий підпис, то він перейде до особистого кабінету і матиме можливість реєструвати, редагувати і видаляти інформацію, а в неавторизованого користувача буде доступ до реєстру в режимі тільки перегляду інформації.

7. Аналіз державної політики показав, що управління державними фінансами взаємопов'язане з управлінням нефінансовими активами, оскільки всі складові управління державними фінансами, які здійснюються державними установами через реалізацію державних політик, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Встановлено основні компоненти взаємозв'язку між управлінням державними фінансами та нефінансовими активами: бюджетну і податкову політику, стратегічне планування, програмно-цільовий метод, децентралізація, публічні закупівлі, бухгалтерський облік та фінансова звітність. Це сприятиме ефективному управлінню нефінансовими активами установи, котрі є елементами, від яких залежить ефективність реалізації державної політики конкретною установою. Забезпеченість нефінансовими активами та їхній стан – ключові особливості реалізації державної політики з управління державними фінансами.

8. З метою ефективного управління нефінансовими активами як однієї зі складових державних фінансів важливо ідентифікувати та визначити основні джерела формування цих активів у державних установах. Саме завдяки розумінню сутності взаємозв'язку між державними фінансами і нефінансовими активами встановлюється та дотримується ефективність використання бюджетних коштів через реалізацію відповідних державних політик. У результаті дослідження запропоновано організаційну модель взаємозв'язку державних фінансів із джерелами формування нефінансових активів.

Розділ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В УМОВАХ СУЧАСНОЇ ПАРАДИГМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИИМИ УСТАНОВАМИ

2.1. Сучасні принципи регулювання обліку та управління нефінансовими активами державних установ

Установи державного сектору є суб'єктами господарювання, які формують та впливають на досягнення максимального рівня соціального ефекту в суспільстві, завдяки чому зростатиме рівень розвитку економіки. Тобто між соціальним задоволенням громадян у суспільстві та рівнем економічного розвитку країни існує причинно-наслідковий зв'язок.

Забезпечити на належному рівні відповідний соціальний ефект можуть представники державних установ шляхом реалізації державних політик у діяльності конкретної установи. Для прийняття ефективних управлінських рішень вони повинні проаналізувати і систематизувати інформацію, яку можуть отримати з різних інформаційних джерел, але головним джерелом є саме обліково-аналітична інформація, що узагальнюється у звітності установи.

Відповідно, від належного дотримання основних принципів регулювання та відображення інформації на субрахунках бухгалтерського обліку залежить загальне управління установою. Державні установи у своїй діяльності забезпечують різні напрями державної політики. Зокрема, до ключових функціональних призначень установ належать: планування бюджету, формування та виконання бюджетних програм, виконання бюджетів і кошторисів, узагальнення інформації у звітності та макроекономічних показниках країни тощо. Виконання відповідного напряму на належному рівні забезпечується з дотриманням і застосуванням різних принципів, методів, способів і політики.

Крім того, варто підкреслити, що чітке регулювання та дотримання відповідних принципів сприятимуть цільовому використанню бюджетних коштів, своєчасності розрахунків установ за їхніми зобов'язаннями, дотриманню і максимальному досягненню показників, які визначено бюджетною програмою, тощо. Принципи регулювання діяльності установ державного сектору та забезпечення бухгалтерського обліку є важливими елементами внутрішньої політики установи.

Категорія «принцип» має походження від лат. principium, що трактується як начало, основа. Водночас принцип – це те, що покладено в основу певної теорії науки, внутрішнє переконання людини, основне правило поведінки [162]. Щодо сутності категорії «принцип» на сьогодні є багато наукових думок і напрямів дослідження, але зазвичай усі ці погляди мають єдине підґрунтя.

А. М. Колодій вважає, що принципи права – це відправні ідеї існування права, які відображають найважливіші закономірності й підвалини цього типу держави та права, є однопорядковими із сутністю права [63].

О. В. Страчук у своїх дослідженнях особливу увагу приділяв саме принципам права і визначав, що це такі засадничі ідеї права, які визначають зміст і спрямованість його норм, характеризуються системністю, взаємоузгодженістю, загальнообов'язковістю, універсальністю, стабільністю, предметною визначеністю, загальнозначущістю й регулятивністю [166, с. 42].

У правовій доктрині під час визначення поняття принципів права науковці вживають такі категорії, як вихідні теоретичні положення, основні, керівні засади (ідеї), загальні нормативно-керівні положення, провідні засади, закономірність, сутність, система координат тощо. Багато категорій є однорідними. Тому принципи – це загальні, керівні (основні, головні, відправні, вихідні теоретичні, загальні нормативно-керівні, спрямовуючі) положення [166, с. 40].

У сучасному словнику із суспільних наук автори зазначають, що категорія «принцип» розуміється у двох значеннях: 1) як підстава, з якої слід виходити та якою необхідно керуватися у науковому пізнанні чи практичній діяльності; 2) як внутрішнє переконання людини, що визначає її ставлення до дійсності, норми поведінки і діяльності [171, с. 309].

Отже, при дослідженні сутності категорії «принцип» встановлено, що в її основу покладено певне положення, ідею чи основоположне значення.

Діяльність установ державного сектору регулюється значною кількістю як загальнодержавних, так і галузевих нормативно-правових актів. Крім того, у сфері бухгалтерського обліку та управління активами державних установ є значна кількість регуляторів, що спричинено різновекторністю діяльності установ.

Саме принципи бухгалтерського обліку встановлюють основні загальні правила та умови, яких мають дотримуватися суб'єкти господарювання при веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності. Принципи бухгалтерського обліку визначено в МСБОДС, НП(С)БОДС та Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Визначені у принципах обліку основи встановлюють конкретні вимоги до формату та сутності облікової інформації, яку відображають на субрахунках бухгалтерського обліку, а потім узагальнюють у звітності.

Аналіз застосування принципів бухгалтерського обліку в різних країнах світу дає змогу виокремити два підходи. Перший ґрунтується на загальновизнаних та імплементованих стандартах бухгалтерського обліку. Згідно з ним МСБО встановлюють відповідні принципи, яких мають дотримуватися державні установи, але із застосуванням професійного судження управлінців, оскільки цей підхід ґрунтується на загальних вимогах, шо мають загальноприйняті умови застосування. Другий підхід спирається на застосування принципів бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на певних правилах щодо їх використання за різних умов та обставин. Застосування цього підходу полягає в тому, що система бухгалтерського обліку буде деталізованішою і ґрунтуватиметься не на визначених принципах бухгалтерського обліку із застосуванням професійного судження управлінців, а реалізовуватиметься із дотриманням чітких правил, умов та вимог, визначених нормативними документами щодо ведення бухгалтерського обліку.

Питання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності неодноразово порушувалося як у вітчизняних, так і зарубіжних наукових дослідженнях. Звичайно, більшою мірою об'єктом дослідження були принципи нарахування та касовий, а саме особливості застосування, переваги та недоліки його в різних країнах світу. Також вивчалися інші принципи бухгалтерського обліку, які класифікувалися та групувалися залежно від наукового дослідження. Зокрема принципи бухгалтерського обліку та звітності досліджували науковці М. І. Бондар [11], С. Легенчук [76], Я. Гринчишин [28], Д. Грицишен [29], О. Харламова [178], А. Озеран А. [113], Т. Тарасова [172]. Аналіз наукових дос-

ліджень дає смогу виокремити кілька напрямів серед науковців. Зокрема Ф. Бутинець [115], В. Мервенецька, О. Харламова [178], М. Шигун [115], досліджуючи принципи, пропонують розмежувати принципи ведення бухгалтерського обліку і принципи складання фінансової звітності. С. Легенчук поділяє всі принципи на чотири групи. До першої належать загальносистемні умови (принципи) ідентифікації та фіксації фактів господарського життя, друга група – це фундаментальні положення складання фінансової звітності, третя – основоположні принципи оцінки, четверта група – принципи організації застосування елементів захисного поясу [76].

Регулювання обліку в установах державного сектору здійснюється на основі дотримання нормативно-правових документів, локальних (внутрішніх) документів, які розробляються установою самостійно, і, звичайно, з дотриманням державної політики щодо діяльності установи. Від дотримання принципів та імплементації їхніх основних положень у практичну діяльність установи залежить ефективність управління нею.

В основу діяльності будь-якої установи державного сектору покладено ключові вимоги щодо її призначення, цілей і мети діяльності, функціональних характеристик, підпорядкованості та взаємозв'язку з іншими суб'єктами. Ці особливості формують і визначають основні принципи регулювання бухгалтерського обліку й управління нефінансовими активами. Але варто підкреслити, що формування принципів регулювання обліку та управління установами ґрунтується на тих організаційно-правових характеристиках суб'єктів державного сектору, які відрізняють їх від інших. Серед них доцільно виокремити ті особливості, що є характерними для суб'єктів як державного сектору, так і приватного сектору, та ті, котрі дають можливість ідентифікувати установу саме як державну. Узагальнені характеристики подано на рис. 2.1.

Для державних установ, як первинних ланок бюджетної системи, визначено певні засади їх функціонування. Серед них доцільно виокремити такі особливості: державні установи є юридичними особами, які мають свій статут чи положення про діяльність, печатку, відкривають рахунки в органах Державної казначейської служби України, несуть відповідальність згідно з Цивільним кодексом України, а також обов'язково мають зареєструватися в органах виконавчої влади, державної податкової служби, Пенсійному фонді, Фонді соціального страхування та в інших цільових фондах.

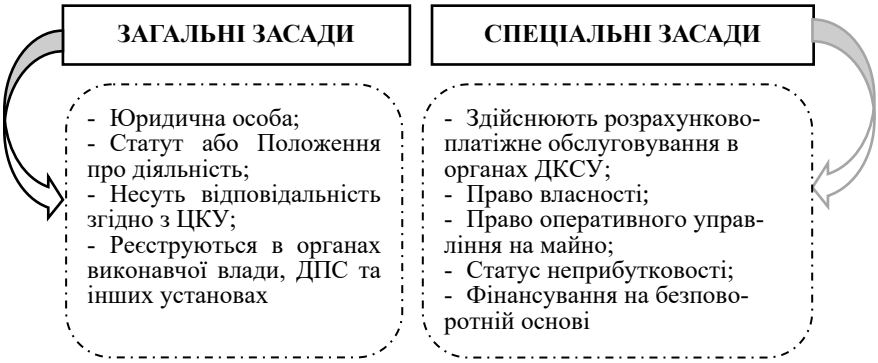


Рис. 2.1. Основні вимоги щодо функціонування державних установ та особливостей їхньої діяльності

Джерело: сформовано автором на основі [17].

Певні основоположні засади функціонування установ державного сектору є обов'язковими також для суб'єктів підприємницької діяльності. Зокрема, останні також мають статут чи положення про функціонування, статус юридичної особи, несуть відповідальність згідно з Цивільним кодексом України та реєструються в різних державних органах і державній податковій службі. Але суб'єкти підприємницької діяльності мають право відкривати поточні рахунки в банківських установах, тоді як державні установи повинні здійснювати розрахунково-платіжні операції через відкриті рахунки в органах ДКСУ, за винятком певних операцій, коли відкриваються поточні рахунки в банківських установах.

Принципи регулювання обліку та управління нефінансовими активами в певних напрямах є ідентичними, але в деяких питаннях можуть відрізнятися через особливості діяльності та функціонування. Загалом можна сформулювати визначення принципу як основних засад і незаперечних вимог, що як визначені в нормативно-правових документах, так і сформовані особливостями функціонування та призначення суб'єктів державного сектору.

Крім загальних вимог до функціонування державних установ доцільно виокремити фінансово-господарські характеристики їхньої діяльності, які формують саме принципи регулювання бухгалтерського обліку в державних установах загалом і управління нефінансовими активами зокрема.

Незаперечною вимогою до функціонування державних установ, передбаченою нормативно-правовими документами, є те, що ці установи функціонують на правах державної чи комунальної форми власності. Тобто майно, яке належить установі, є власністю держави, а нею використовується на правах оперативного управління. Відповідно до ст. 137 Господарського кодексу України правом оперативного управління визначено речове право суб'єкта господарювання, який володіє, користується і розпоряджається майном, закріпленим за ним власником (уповноваженим ним органом) для здійснення некомерційної господарської діяльності, у межах, встановлених ГКУ та іншими законами, а також власником майна (уповноваженим ним органом) [26].

Тобто, державна установа, за якою закріплено на праві оперативного управління майно, здійснює контроль за використанням і збереженням переданого майна безпосередньо або через уповноважений нею орган і має право вилучати у суб'єкта господарювання надлишкове майно, а також майно, що не використовується, та те, яке використовується не за призначенням. Саме це безпосередньо впливає на основні принципи регулювання управління нефінансовими активами державних установ [26].

Іншою, не менш важливою та незаперечною особливістю діяльності державних установ, є фінансування за рахунок коштів державного чи місцевого бюджету, які надаються на безповоротній основі, оскільки кожна установа згідно з визначеними вимогами до її створення та функціонування має конкретне призначення. Тобто, вона наділена відповідними беззаперечними умовами щодо діяльності. Більшою мірою державні установи наділені функціями монополістів і мають призначення, яке не притаманне іншим суб'єктам господарювання. Варто зазначити, що на державні установи покладається вимога надання нематеріальних послуг, що повинні фінансуватися з державного чи місцевого бюджету. Тому видатки на державні установи здійснюються саме на безповоротній основі й за своєю суттю відрізняються від видатків суб'єктів підприємницької діяльності.

Оскільки державні установи фінансуються на безповоротній основі, це має підтверджуватися тим, що вони не мають на меті отримання прибутку та не фінансуються з кількох джерел. Тому в основних вимогах до фінансового-господарської діяльності державних установ доцільно виокремити, що вони мають статус неприбутковості. Тобто головна мета їхньої діяльності полягає не в

отриманні прибутку, а в забезпеченні певного соціального ефекту відповідно до функціонального призначення державної установи, яке визначено у статуті або положенні про створення та її діяльність.

Принципи регулювання обліку – це сукупність напрямів, що реалізовуються через здійснення різних заходів методологічного, організаційного та контрольного характеру, на базі яких здійснюється ефективне забезпечення функціонування облікової системи установи.

Основні принципи регулювання бухгалтерського обліку в державних установах безпосередньо залежать від функціонального призначення бухгалтерського обліку. Тобто, кожний принцип має важливе значення і потребує детального дослідження, а найголовніше – дотримання при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності.

Зокрема, регулювання обліку залежить від того, що для управління установою, а також для формування інформаційного забезпечення на макрорівні необхідно мати повну та достовірну інформацію про господарські процеси та результати її діяльності. Крім того, точне, своєчасне і повне відображення господарських операцій із виконання кошторисів бюджетних установ сприятиме забезпеченню раціонального й ефективного використання коштів бюджетної установи за цільовим призначенням відповідно до затвердженого кошторису. Важливим є забезпечення повноти і своєчасності проведення інвентаризацій усіх активів і зобов'язань, а також узагальнення інформації при формуванні достовірної звітності державних установ. Іншим напрямом регулювання обліку є забезпечення контролю за наявністю та рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів згідно з нормативною базою та затвердженими кошторисами, виконанням зобов'язань, і, як результат, попередження порушень у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація наявних резервів.

Згідно з МСБОДС і вітчизняними та міжнародними практиками вирізняють кілька основних принципів бухгалтерського обліку та звітності, але не всі ці принципи відображено та визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». За результатами гармонізації та модернізації бухгалтерського обліку в цьому Законі визначено сім принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Але варто зауважити, що чинним законодавством передбачено можливість засто-

сування інших принципів, встановлених міжнародними стандартами або НП(С)БОДС, залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються установою [130]. За результатами останніх змін до нормативно-правових документів зі складу обов'язкових принципів було вилучено принципи обачності, історичної (фактичної) собівартості та періодичності.

Крім того, існує обов'язковий до застосування всіма суб'єктами господарювання вичерпний перелік принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності: повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою та єдиного грошового вимірника.

Принципи бухгалтерського обліку, визначені в нормативно-правових документах, є основою для ведення бухгалтерського обліку. І саме ці принципи обов'язкові для застосування державними установами у їхній діяльності. Кожна установа зобов'язана дотримуватися повного висвітлення інформації про господарські операції, які мають місце в установі. Всі ці принципи – важлива та невід'ємна складова ефективної системи бухгалтерського обліку, оскільки від ефективності її побудови залежить управління державною установою. Це пов'язано з тим, що керівництво приймає управлінські рішення на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Щодо принципів бухгалтерського обліку варто також зазначити, що саме від тих принципів, які є первинними при побудові системи бухгалтерського обліку, залежать достовірність і обґрунтованість показників, що узагальнюються у фінансовій звітності.

Згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» перелік принципів для підготовки фінансової звітності дещо ширший, ніж у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», що не суперечить нормам права. Адже якщо розглядати саме державні установи як суб'єкти господарювання, то в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» передбачено, що ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності можуть ґрунтуватися на інших принципах, передбачені НП(С)БОДС. Крім того, у НП(С)БОДС 101 визначено принципи з урахуванням особливостей діяльності суб'єктів державного сектору. Ці принципи узагальнено у табл. 2.1 з метою зіставлення та аналізу на відповідність господарській діяльності державних установ та нормативно-правовим документам.

Таблиця 2.1

ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ В УКРАЇНІ» ТА НП(С)БОДС 101 «ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

№	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»		НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»	
	Назва	**Сутність**	**Назва**	**Сутність**
1	**Автономність**	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	**Автономності** суб'єкта державного сектору	Кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив
2	**Безперервність**	Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й надалі	**Безперервності** діяльності	Оцінка активів і зобов'язань суб'єкта державного сектору, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі
3	**Нарахування**	Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів	**Нарахування** та відповідності доходів і витрат	Для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей
4	**Повне висвітлення**	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	**Повного висвітлення**	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі

Закінчення табл. 2.1

№	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»		НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»	
	Назва	**Сутність**	**Назва**	**Сутність**
5	**Послідов-ність**	Постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності	**Послідовності**	Постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності
6	**Превалювання сутності над формою**	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	**Превалювання** змісту **над формою**	Операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
7	**Єдиний грошовий вимірник**	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці	**Єдиного грошового вимірника**	Вимірювання та узагальнення всіх операцій у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці
8			**Періодичності**	Пріоритетно передбачає розподіл діяльності на певні періоди з метою складання фінансової звітності
9			**Історичної (фактичної) собівартості**	Є оцінка активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
10			**Обачності**	Методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів суб'єкта державного сектору

Джерело: сформовано автором на основі [98; 130].

Аналіз основних положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» свідчить про те, що принципи, наведені в цих документах, мають подібне трактування. Але є певні розбіжності, які було виявлено під час аналізу. Зокрема, у Законі визначено, що принципи призначені для ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а в НП(С)БОДС 101 вказано вичерпний перелік тільки для фінансової звітності. Крім того, саме в НП(С)БОДС перелік принципів є значно ширшим, ніж у Законі. Зокрема до принципів, передбачених НП(С)БОДС 101, але не передбачених Законом належать такі, як принцип періодичності, історичної (фактичної) собівартості та принцип обачності. Насправді, з огляду на господарську діяльність державних установ, усі ці принципи є вкрай важливими для ведення ефективної господарської діяльності та прийняття певних управлінських рішень на основі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Як зазначалося, у Законі передбачено, що суб'єкти державного сектору можуть дотримуватися інших принципів, передбачених та визначених у НП(С)БОДС (ст. 4). Тому всі державні установи у господарській діяльності повинні дотримуватись як тих, так і інших принципів з метою відображення інформації про господарські операції на субрахунках бухгалтерського обліку та узагальнювати у звітності.

Всі інші принципи є майже ідентичними в обох нормативних документах. Звичайно, принципи, визначені в НП(С)БОДС, мають спрямованість саме на установи державного сектору та відображають особливості діяльності цих суб'єктів.

Відповідно до узагальненої інформації у табл. 2.1 можна стверджувати, що як назви принципів, так і трактування їхньої сутності у згаданих нормативних документах мають певні розбіжності. Але певні розбіжності не змінюють сутності та призначення того чи іншого принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Наприклад, у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено принципи «автономність» та «безперервність», а в НП(С)БОДС, відповідно, автономності суб'єкта державного сектору та безперервності діяльності. Аналіз сутності цих понять, які знову-таки передбачено у нормативних документах, не демонструє суттєвих розбіжностей, а навпаки, вказує на майже ідентичне визначення.

Надаючи однакове визначення принципу обліку доходів і витрат в обох нормативних документах, законодавець у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» на-

зиває його принципом нарахування, а в НП(С)БОДС – принципом нарахування та відповідності доходів і витрат.

Такі принципи, як повного висвітлення, послідовності та єдиного грошового вимірника, однаково трактуються та ідентифікуються в обох нормативних документах, що свідчить про врегульованість цих визначень і відповідність умов державного сектору з іншими сферами господарювання.

Те, що операції повинні обліковуватись відповідно до їхньої сутності, а не лише виходячи з юридичної форми, у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ідентифіковано як принцип превалювання сутності над формою, а в НП(С)БОДС – превалювання змісту над формою. Згідно з трактуваннями цих понять, «сутність» – це головне, визначальне та основне в предметі, а «зміст» – сукупність істотних ознак. Тобто можна стверджувати, що обидва слова можна використовувати для ідентифікації цього принципу. Але для врегулювання та приведення до єдиного формату доцільно узгодити назви принципів у НП(С)БОДС із Законом.

У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» для складання фінансової звітності передбачено додаткові три принципи, що є не забороненими, а навпаки, розширюють галузеву і функціональну спрямованість державних установ при веденні обліку та складанні звітності: періодичності, історичної (фактичної) собівартості та обачності. Саме принципи періодичності й обачності є доволі важливими і віддзеркалюють специфіку діяльності державних установ. Зокрема, принцип періодичності ідентифікує той факт, що всі державні установи фінансуються на відповідний період, тому і звітність мають складати чітко до встановлених періодів виконання кошторисів. А те, що всі установи повинні дотримуватися принципу цільового використання, не завищувати свої доходи та витрати, не мати необґрунтованих розмірів дебіторської та кредиторської заборгованості, свідчить про те, що кожна державна установа у своїй діяльності має бути послідовною і дотримуватися основних вимог законодавства та особливостей її діяльності.

Отже, у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено вичерпний перелік принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Але в установах державного сектору, крім фінансової звітності, яка узагальнює інформацію про фінансовий стан та фінансові результати діяльності установи, не менш важлива бюджетна звітність. Саме бюджетна звітність узагальнює інформацію про виконання кошторису та

результативність показників, закладених при формуванні бюджетної програми. Оскільки в основу фінансування державних установ покладено програмно-цільовий метод, відповідно, все фінансування, яке надається установам, має цільове спрямування. Дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів є одним із пріоритетних напрямів державної політики щодо функціонування державних установ загалом та здійснення ними видатків зокрема.

Тому вся інформація щодо отримання фінансування на шляхи і напрями його використання має перебувати у вільному доступі для різних користувачів – як облікової інформації, так і підсумкової, яка узагальнюється у звітності. Всі установи державного сектору повинні оприлюднювати звітність на своїх інформаційних ресурсах. Окрім того, відповідно до п. 5 ст. 6 Закону України «Про доступ до публічної інформації» необмежений доступ є до інформації про складання, розгляд і затвердження бюджетів, кошторисів розпорядників бюджетних коштів і планів використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів, а також їх виконання за розписами, бюджетними програмами та видатками (крім таємних видатків відповідно до ст. 31 Бюджетного кодексу України), взяття розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів бюджетних зобов'язань або здійснення розпорядження бюджетними коштами у будь-який інший спосіб, планування, формування, здійснення та виконання закупівлі товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти, у тому числі оборонних закупівель (крім випадків, якщо окрема інформація про закупівлі товарів, робіт і послуг становить державну таємницю за Законом України "Про державну таємницю"), володіння, користування чи розпорядження державним, комунальним майном, у тому числі до копій відповідних документів, умови отримання цих коштів чи майна, прізвища, імена, по батькові фізичних осіб і найменування юридичних осіб, які отримали ці кошти або майно (крім випадків, передбачених частиною другою ст. 23 Закону України "Про основи національного спротиву") [131].

Отже, за результатами аналізу нормативно-правових документів і практичної діяльності державних установ можна стверджувати, що до інформації про господарські операції на підставі первинних документів, яка відображається на субрахунках бухгалтерського обліку, а потім узагальнюється у звітності, теж існує публічний доступ. Тобто не передбачено обмежень щодо доступу до облікової інформації про господарські операції державних установ. Навпаки, вся інформація про їхню фінансово-госпо-

дарську діяльність має бути публічною. Головним аргументом стосовно цього є те, що всі кошти, які спрямовуються на забезпечення діяльності установи, є коштами державного чи місцевого бюджету, а також ці кошти надаються установам на безповоротній основі задля виконання ними покладених на них функцій щодо забезпечення певних соціальних ефектів.

Доцільно зазначити, що державні установи належать до різних сфер функціонування і окремі сфери можуть мати інформацію з обмеженим доступом. Зокрема, це може бути конфіденційна, таємна та службова інформація. Але дотриматися нерозголошення цієї інформації державними установами також можна навіть за повного публічного відображення інформації про господарські операції, оскільки відповідно до чинного законодавства обмеженню доступу підлягає інформація, а не документ. Отже, якщо первинний документ, на підставі якого відображається інформація на субрахунках бухгалтерського обліку, містить інформацію з обмеженим доступом, для ознайомлення надається інформація, доступ до якої необмежений, а інша частина інформації у документі не публікується.

У ст. 7 БКУ визначено такий принцип бюджетної системи України, як принцип публічності та прозорості, тобто інформування громадськості з питань бюджетної політики, складання, розгляду, затвердження, виконання державного та місцевих бюджетів, а також контролю за їх виконанням [17].

Для досягнення та забезпечення доступу до інформації про фінансову-господарську діяльність державних установ, на нашу думку, необхідно доповнити перелік принципів бухгалтерського обліку **принципом транспарентності та відкритості** з метою забезпечення користувачів актуальною, прозорою та публічною інформацією про фінансово-господарську діяльність і забезпечення контролю за цільовим використання бюджетних коштів. Адже всі державні установи фінансуються за рахунок коштів державного чи місцевого бюджету, а ці фонди формуються більшою мірою за рахунок податкових і неподаткових надходжень. Тому й інформація про діяльність установ має бути прозорою та у вільному доступі для різних користувачів.

Принцип транспарентності та відкритості буде реалізовано за умови, що державні установи забезпечуватимуть і оприлюднюватимуть інформацію про діяльність та її узагальнення на субрахунках бухгалтерського обліку на певних інформаційних джерелах для різних користувачів.

Отже, надання різним користувачам прозорої та публічної інформації про фінансово-господарську діяльність державних установ є важливим механізмом як для реалізації ефективної державної політики, так і для контролю використання бюджетних коштів щодо цільового їх спрямування.

Принцип транспарентності та відкритості – створення інформаційного середовища щодо фінансово-господарської діяльності установи, в якому інформація є публічною, доступною, прозорою та зрозумілою для різних користувачів. Зокрема, транспарентність передбачає обізнаність щодо фінансово-господарської діяльності державних установ, а відкритість – можливість впливати на прийняття управлінських рішень. Упровадження цього принципу сприятиме формуванню інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складання звітності суб'єктами державного сектору відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» від 20.06.2018 № 437-р (далі – Стратегія). Адже важливим елементом процесу реформування системи бухгалтерського обліку та державного управління фінансами України є саме ефективне управління ними, яке здійснюється на основі своєчасного і точного інформування про результати виконання бюджетів, а також контролю щодо цільового використання бюджетних коштів.

Варто зазначити, що основні завдання, які визначено згаданим Розпорядженням, напряму чи опосередковано пов'язані із запровадженням принципу транспарентності та відкритості, а саме підвищення прозорості та якості фінансової звітності. Крім того, передбачені результати реалізації Стратегії збігаються певною мірою з результатами впровадження запропонованого принципу. Зокрема, щодо підвищення рівня відкритості, достовірності та прозорості фінансової звітності з метою забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері державних фінансів, що сприятиме порівнянності показників фінансової звітності державного сектору України та інших країн [147].

Імплементація та дотримання цього принципу в бухгалтерському обліку та звітності необхідні для ефективної реалізації державної політики та забезпечення прозорості серед учасників бюджетної системи. З-поміж таких учасників можна виокремити державу, державні установи в особі керівництва, громадськість і міжнародні організації. Саме прозорість і відкритість щодо діяльності державних установ сприятимуть ефективній реалізації

державних політик, які реалізують ці установи. Таким чином, прозора, відкрита та публічна інформація про діяльність державних установ забезпечить відповідальність керівництва установ за реалізацію державних політик і тим самим сприятиме підвищенню рівня ефективності їх реалізації [246].

Транспарентність необхідна для реалізації у системі бухгалтерського обліку задля того, щоб підзвітність і ефективність державних політик відповідали найкращим практикам. Серед учасників бюджетної системи, котрі забезпечують транспарентність, окремо виділяють державу як головного власника всього майна державних установ та фінансового донора, який формує та визначає державні політики у різних сферах діяльності. До складу суб'єкта держави доцільно віднести, крім того, фінансово-контролюючі органи, які забезпечують контроль за використанням бюджетних коштів. Не менш важливе місце посідають державні установи в особі їхніх керівників, котрі й здійснюють реалізацію державних політик за рахунок державних коштів, які отримують на безповоротній основі. Іншим учасником цього процесу є громадськість, що забезпечує постійний контроль не тільки за якістю наданих державними установами послуг, а й за ефективністю витрачання бюджетних коштів. Міжнародні організації – теж один із ключових суб'єктів щодо дотримання транспарентності, оскільки саме вони можуть бути потенційними інвесторами та кредиторами тієї чи іншої державної установи.

Доцільність доповнення чинного переліку принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності новим принципом транспарентності та відкритості ґрунтується на необхідності надання прозорої інформації про фінансово-господарську діяльність державних установ різним користувачам облікової інформації для прийняття певних рішень, котрі пов'язані як з внутрішньою дисципліною та управлінням цією установою, так і з коригуванням державної політики.

З урахуванням цього доцільно виокремити такі основні переваги імплементації принципу транспарентності та відкритості:

- забезпечення прозорою та публічною інформацією різних користувачів інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень;
- прозорість і гнучкість державної політики під впливом моніторингу діяльності державних установ;
- забезпечення інформування громадськості про діяльність державних установ з метою моніторингу якості соціальних послуг установ державного сектору;

- дотримання цільового використання бюджетних коштів і забезпечення належного рівня соціального ефекту від діяльності державної установи;

- зміцнення впевненості користувачів облікової інформації про фінансово-господарську діяльність установи з метою прийняття позитивних інвестиційних рішень;

- розкриття інформації про діяльність державної установи, що буде індикатором прозорості та забезпечить впевненість зацікавлених осіб стосовно цілісності та ефективності діяльності установ;

- підвищення рівня доступності інформації про діяльність державних установ, що сприятиме ефективності прийняття управлінських рішень і контролю їх виконання;

- розкриття всієї інформації у звітності завдяки прозорості та відкритості облікової інформації, що підвищить рівень якості, транспарентності та точності узагальнення інформації у звітності державних установ щодо як фінансового стану, так і результатів виконання кошторисів.

Використання принципу транспарентності та відкритості в державних установах при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності сприятиме зменшенню рівня корупції та зловживань у державному секторі, оскільки, за оцінками міжнародної організації з транспарентності Transparency International, однією з причин зростання корупції та тіньової економіки в різних країнах світу є обмежений доступ до облікової інформації державних установ і нецільове використання бюджетних коштів. Transparency International – це міжнародна громадська організація, яка функціонує в понад 100 країнах з метою зменшення рівня корупції у світі. Вона визначає основні чинники виникнення корупції та її рівень у різних державах.

У своїй діяльності Transparency International намагається напрацювати єдину методику щодо визначення рівня Індексу сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index, CPI) в різних країнах світу. Визначення цього індексу ґрунтується на незалежних опитуваннях за різними показниками. Індекс визначається на рівні від 0 до 100, де, відповідно, 0 – найвищий рівень корупції, а 100 – абсолютна відсутність корупції.

Індекс сприйняття корупції (CPI) як зведений показник, що вимірює сприйняття корупції в державному секторі в різних країнах світу. Індекс визначається шляхом агрегування різних джерел даних, пов'язаних з корупцією, які створені різними незалежними та відомими установами, такими як Світовий банк, World Justice Project, Африканський банк розвитку, Economist Intelligence Unit та ін. [301].

Методологія розрахунку CPI формується на базі певних показників, які беруться для аналізу проявів корупції в державному секторі. Основні чинники, які впливають на корупцію в державному секторі, виокремлено Transparency International (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Види корупційної діяльності, які враховуються при визначенні Індексу сприйняття корупції

Джерело: сформовано на основі [298].

За результатами аналізу показників і рівня Індексу сприйняття корупції в Україні можна стверджувати, що підвищення транспарентності облікової інформації та інформації щодо цільового використання коштів, а також самої діяльності державних установ значно сприятиме покращанню цього індексу. Як результат, корумпованість національної економіки зменшуватиметься, а

рівень прозорості діяльності державних установ зростатиме і, відповідно, підвищуватиметься довіра до цих органів з боку як суспільства, так і міжнародних інвесторів та кредиторів.

Аналіз Індексу сприйняття інфляції проводиться в розрізі 180 країн світу з різних континентів. Окрему вибірку за країнами світу, які мають різні показники для порівняння з показниками України, наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

ІНДЕКС СПРИЙНЯТТЯ КОРУПЦІЇ В КРАЇНАХ СВІТУ ТА УКРАЇНІ У 2012–2023 рр.

Рік	Україна		Польща		США		Болгарія		Німеччина	
	Показник	Місце в рейтингу країн	Показник	Місце в рейтингу країн	Показник	Місце в рейтингу країн	Показник	Місце в рейтингу країн	Показник	Місце в рейтингу країн
2023	36	104	54	47	69	24	45	67	78	9
2022	33	116	55	45	69	24	43	72	79	9
2021	32	122	56	42	67	27	42	78	80	10
2020	33	117	56	45	67	25	44	69	80	9
2019	30	126	58	41	71	21	43	74	80	9
2018	32	120	60	36	71	22	42	77	80	11
2017	30	130	60	36	75	16	43	71	81	12
2016	29	131	62	29	74	18	41	75	81	10
2015	27	130	63	29	76	16	41	69	81	11
2014	26	142	61	36	74	17	43	69	79	12
2013	25	144	60	38	73	19	41	77	78	12
2012	26	144	58	41	73	19	41	75	79	13

Джерело: згруповано на основі [301].

Індекс сприйняття корупції в Україні протягом 2012–2023 рр. має позитивну динаміку: за цей період значно покращився показник щодо корумпованості. Особливий прогрес у його покращанні спостерігається саме у 2022–2023 рр. Якщо аналізувати інші країни,

то Німеччина та Болгарія мають стабільну динаміку майже на одному і тому самому рівні. Ситуація в Україні свідчить про її розвиток та становлення як країни зі зростаючим рівнем прозорості та зменшенням корумпованості. Хоча для підвищення місця в загальному рейтингу країн і зменшення корупції в країні необхідно застосовувати різні методи, прийоми та механізми.

Варто зазначити, що навіть високорозвинуті країни світу у своїй діяльності мають прояви корупції в установах державного сектору. Підтвердженням цього є аналіз динаміки Індексу сприйняття корупції в США: між 2015 та 2021 р. країна втратила дев'ять позицій, що свідчить про зростання корупційних проявів в установах державного сектору. Як результат, США втратили місце серед 25 країн світу, що мають найменш корумповані економіки.

Динаміку зміни Індексу сприйняття корупції в Україні за період 2012–2023 рр. наведено на рис. 2.3.

Україна має показник індексу сприйняття корупції на рівні 32, при тому, що середній показник у регіоні Східної Європи та Центральної Азії, до якого відносять нашу державу, у 2021 р. визначено на рівні 36. У країнах Західної Європи цей показник визначено на рівні 66. Середній показник Індексу сприйняття корупції у 2021 р. становив 43 бали. Варто зазначити, що стабільна динаміка індексу на цьому рівні спостерігається вже десять років.

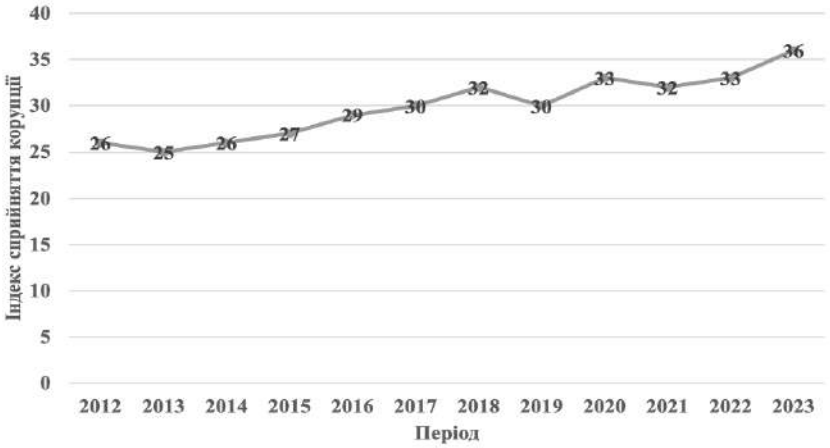


Рис. 2.3. Динаміка Індексу сприйняття корупції в Україні у 2012−2023 рр.

Джерело: згруповано на основі [301].

Отже, доповнення чинного переліку принципів бухгалтерського обліку та звітності принципом транспарентності та відкритості може бути реалізовано шляхом:

- внесення змін до НП(С)БОДС 101 і доповнення чинного переліку принципів бухгалтерського обліку та звітності принципом транспарентності й відкритості;
- створення єдиної прозорої та публічної інформаційної системи для ведення бухгалтерського обліку державними установами, що забезпечить достатній рівень публічного доступу різних користувачів до облікової інформації державних установ. Шляхом формування єдиної інформаційної системи, в якій одночасно зможуть працювати різні державні установи, а саме вести облік господарських операцій і фіксувати на субрахунках бухгалтерського обліку інформацію з первинних документів. Основним призначенням такої єдиної інформаційної системи будуть консолідація, узагальнення і надання повної, точної та достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність установи. Крім того, головною перевагою запровадження такої єдиної системи обліку є дотримання всіма учасниками бюджетного процесу основних вимог до ведення бухгалтерського обліку, дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів і прозорості діяльності установ. Серед користувачів для прийняття відповідних управлінських рішень може бути передбачено такі ролі: редактор, автор, керівник і читач;
- імплементація та дотримання цього принципу у практичній діяльності державними установами сприятимуть прозорості діяльності установ і, як результат, зменшенню рівня корупції в країні, підвищить рівень України у загальному рейтингу країн світу. Дотримання принципу транспарентності та відкритості державними установами як сприятиме плануванню показників за програмно-цільовим методом, так і спростить процедуру аналізу показників щодо виконання бюджетних програм державними установами. Аналіз облікової інформації дасть можливість забезпечити ефективний і цільовий перерозподіл бюджетних коштів серед учасників бюджетного процесу, за яким фінансуватимуться насамперед суспільно необхідні програми та ті, що мають високі показники щодо їх реалізації.

З метою збільшення фінансування та визначення результативних показників діяльності установи на державному рівні слід створювати на рівні державних політик умови для прозорості й відкритості діяльності установ.

Застосування принципу транспарентності та відкритості в державних установах забезпечить вплив на корупційну діяльність

через контроль і напрацювання обліково-контрольних механізмів стосовно тих показників, що позначаються на розрахунку Індексу сприйняття корупції в державному секторі (хабарництва, відмивання бюджетних коштів і нецільового їх використання, бюрократії та зловживання службовим становищем державними службовцями), а також доступ усіх учасників до публічної інформації про фінансово-господарську діяльність.

Використання державними установами принципу транспарентності та відкритості дасть змогу зробити бюджетну звітність, яка узагальнює інформацію щодо виконання кошторисів, а відповідно, виконання бюджетних програм прозорішою та гнучкішою для коригування при середньостроковому бюджетному плануванні.

Отже, за результатами проведеного аналізу принципів бухгалтерського обліку, особливостей функціонування бюджетної системи, стану корумпованості в державному секторі та контролю за діяльністю державних установ доведено необхідність доповнення чинного переліку принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності новим принципом транспарентності та відкритості. Це забезпечить доступ до облікової інформації різних користувачів із метою дотримання цільового використання бюджетних коштів, зниження рівня корупції в державних установах, підвищення довіри до державних установ та збільшення інвестицій у державний сектор.

Окрім законодавчо визначених принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, доцільно розробити загальні правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності державними установами, які охоплюватимуть особливості функціонування та фінансування державних установ, розрахунково-платіжних операцій, бюджетної системи, контролю за використанням бюджетних коштів тощо. Систематизація таких основних правил ведення бухгалтерського обліку в установах державного сектору дасть можливість сформувати систему бухгалтерського обліку, котра відповідатиме як нормативно-правовим документам, так реаліям, з урахуванням особливостей діяльності різних державних установ, що за їхнім галузевим і функціональним спрямування можуть різнитися. Узагальнені й систематизовані принципи та правила бухгалтерського обліку та звітності подано на рис. 2.4.

До загальних принципів віднесено ті, які передбачено Законом «Про бухгалтерський обліку та фінансову звітність в Україні», і доповнено їх принципом транспарентності та відкритості. У результаті дослідження доведено необхідність доповнення чинного переліку саме згаданим принципом, що не тільки дасть можли-

вість впливати на державну політику та відстежувати цільове спрямування державних коштів, а й забезпечить прозорість у державних установах щодо фінансового-господарської діяльності. Це безпосередньо вплине на зниження рівня корумпованості в державних установах, що і було доведено у процесі дослідження принципів бухгалтерського обліку в державному секторі.

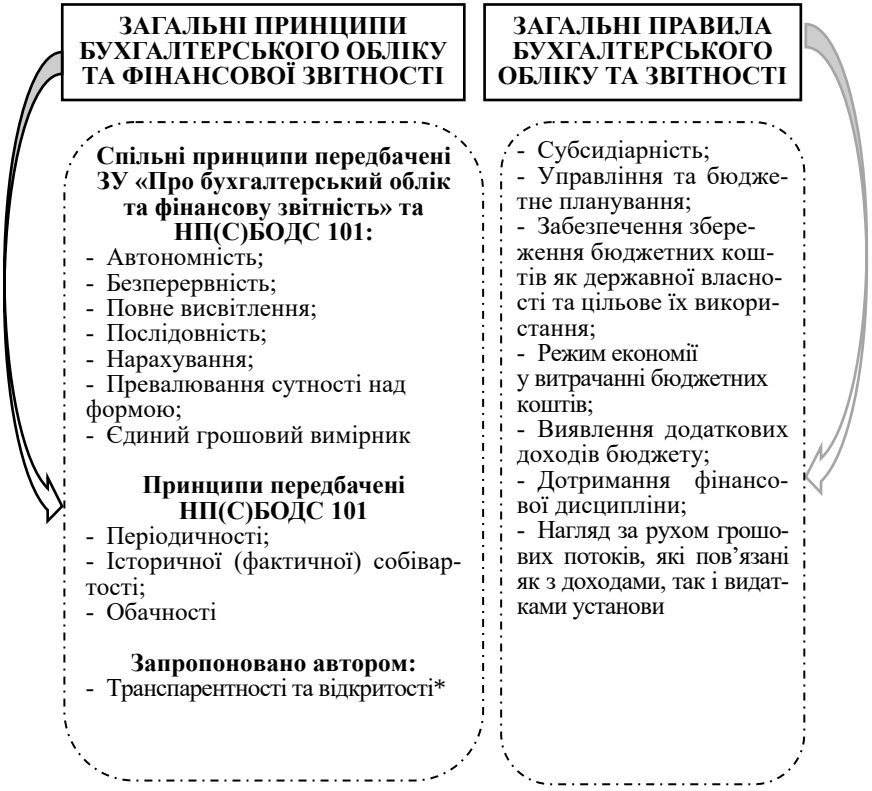


Рис. 2.4. Загальні принципи та правила регулювання обліку та звітності в державних установах

Джерело: сформовано автором на основі [17; 130].

При систематизації загальних правил бухгалтерського обліку та звітності в державних установах акцент зроблено на особливостях їхньої діяльності. Варто зазначити, що загальні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачені чин-

ним законодавством, регулюють саме особливості ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, але для державних установ як розпорядників бюджетних коштів більше значення має інформація, котра узагальнюється у бюджетній звітності. Для того щоб впливати на дотримання цільового використання бюджетних коштів, покращання показників виконання бюджетних програм і, як результат, забезпечувати реалізацію установами державної політики щодо зменшення корупції в країні, необхідно систематизувати й виокремити загальні правила ведення обліку та складання звітності. Тобто йдеться не тільки про фінансову звітність, де узагальнюється інформація стосовно фінансового стану установи та фінансових результатів виконання кошторисів, а й про бюджетну, в якій узагальнюється інформація щодо виконання кошторисів, а отже, бюджетних програм, виконуваних тією чи іншою установами.

Серед таких правил бухгалтерського обліку та звітності державних установ доцільно виокремити правило щодо розподілу фінансування між державним і місцевими бюджетами з метою забезпечення фінансування тих програм, які мають важливе значення для користувачів соціальних послуг і мають відповідні результативні показники щодо якості й повноти надання послуг. Зокрема, дотримання правил субсидіарності та управління бюджетними коштами дасть можливість використовувати бюджетні кошти з максимальним забезпеченням соціального ефекту від діяльності цих установ.

Не менш важливе правило економії бюджетних коштів та цільового їх використання з найефективнішим забезпеченням соціального ефекту для користувачів послуг, котрі надає державна установа.

Отже, узагальнені правила бухгалтерського обліку та звітності, передбачені для державних установ, вкрай важливі саме для забезпечення їхньої ефективної діяльності з дотриманням основних вимог до їх функціонування.

Для забезпечення повної, достовірної, об’єктивної й актуальної інформації в облікових регістрах та звітності державним установам необхідно додержуватися основних правил стосовно цільового використання, економії бюджетних коштів з метою їх перерозподілу на важливіші напрями, фінансової дисципліни та особливостей здійснення розрахунково-платіжних операцій.

За результатами аналізу основних вимог і засад функціонування державних установ і особливостей ведення бухгалтерського обліку в державному секторі сформульовано ключові

принципи регулювання бухгалтерського обліку в державних установах. Але для управління нефінансовими активами в державних установах доцільно розробити і виокремити спеціальні правила щодо ведення обліку та відображення у звітності.

Отже, для ефективного управління нефінансовими активами в державних установах доцільно при веденні обліку та складанні звітності поєднати два підходи до визначення принципів і методів обліку. А саме: у практичній діяльності використовувати класичні принципи бухгалтерського обліку, доповнені принципом транспарентності та відкритості, а також паралельно напрацювати й використовувати для обліку і як результат управління нефінансовими активами правила ведення обліку нефінансових активів.

За результатами аналізу нормативно-правового забезпечення та практичної діяльності можна стверджувати, що регулювання бухгалтерського обліку та звітності в державних установах здійснюється за допомогою двох важелів. З одного боку, регулювання та унормування ведення бухгалтерського обліку і складання звітності зазнають впливу принципів бухгалтерського обліку, а з другого – впливу правил бухгалтерського обліку та звітності, що формуються на основі видів активів та галузевої спрямованості діяльності установи.

В основу правил регулювання обліку та управління нефінансовими активами у державних установах доцільно покласти класифікацію щодо поділу нефінансових активів на створені й нестворені і, відповідно, визначити правила ведення обліку для кожної з цих груп окремо. Крім того, доцільно виокремити саме ті правила ведення бухгалтерського обліку та звітності, які будуть спільними як для створених, так і для нестворених нефінансових активів.

Якщо говорити про правила бухгалтерського обліку та звітності створених нефінансових активів в установах державного сектору, то можна стверджувати, що вони вкрай важливі і водночас регламентовані відповідно до нормативно-правових документів і функціонального призначення установ. У результаті дослідження систематизовано основні загальні правила бухгалтерського обліку та звітності нефінансових активів (рис. 2.4). Але для правильного відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації про господарські операції щодо нефінансових активів доцільно розглянути і виокремити спеціальні правила бухгалтерського обліку та звітності в розрізі об’єктів нефінансових активів. В основу такого групування доцільно покласти класифікацію нефінансових активів, розглянуту в підрозділі 1.3 нашого дослі-

дження. На рис. 2.5 систематизовано й узагальнено певні правила бухгалтерського обліку та звітності, яких мають дотримуватися всі державні установи незалежно від сфери діяльності.

	Створені нефінансові активи				**Нестворені нефінансові активи**		
Правило	***Основні засоби***	***Нематеріальні активи***	***Запаси***	***Цінності***	***Природні ресурси***	***Контракти, договори***	***Набутий гудвіл та маркетингові активи***
Капіталізації	■	■			■		
Вартісного критерію	■	■					
Правило повної собівартості			■	■			
Оцінки	■	■	■	■	■	■	■
Строку корисності	■	■	■	■	■	■	■
Амортизації	■	■					
Переоцінки	■	■	■	■			
Джерела фінансування	■	■	■	■	■	■	■
Шляху надходження	■	■	■	■	■	■	■

Рис. 2.5. Спеціальні правила бухгалтерського обліку та звітності нефінансових активів у державних установах

Джерело: сформовано автором.

Одним із ключових правил бухгалтерського обліку нефінансових активів можна вважати правило капіталізації. У його основу покладено особливості обліку та визнання створених нефінансових активів з урахуванням первісної вартості та всіх витрат, пов'язаних із доведенням до належного стану для використання. Але ще варто зазначити, що це правило діє не для всіх створених нефінансових активів і має особливості. За результатами дослідження встановлено, що правило капіталізації проявляється при обліку основних засобів і нематеріальних активів через збільшення первісної вартості на суму всіх витрат, пов'язаних із дове-

денням активу до придатного до використання стану. А при обліку нестворених активів і витрат, пов'язаних з капітальним ремонтом чи модернізацією, це правило може проявлятись як капіталізація таких витрат на окремому субрахунку бухгалтерського обліку та як окремого об'єкта обліку.

Крім того, запропоновані правила бухгалтерського обліку та звітності нефінансових активів можуть бути актуальними для одного об'єкта нефінансових активів, але водночас не діятимуть для інших об'єктів.

Наступним спеціальним правилом бухгалтерського обліку та звітності для нефінансових активів є правило вартісного критерію, яке залежить від НП(С)БОДС та інших нормативних документів, де і згадується вартісний критерій. Сутність цього правила проявляється в тому, що при визнанні та оприбуткування об'єктів обліку в окремих випадках основу становить саме вартісний критерій. Наприклад, це правило діятиме для основних засобів, для яких встановлено, що вартість активів, котрі належать до складу основних засобів, на 01.01.2022 дорівнює 20 тис. грн.

Правило повної собівартості на перший погляд можна ототожнити з правилом капіталізації. Але насправді це різні правила, які відносять до різних об'єктів обліку. Правило повної собівартості доречно застосовувати для обліку запасів та готової продукції. За ним до собівартості готової продукції та отриманих запасів включатимуться всі витрати, пов'язані з їх створенням і придбанням. Відповідно до НП(С)БОДС 123 такого виду собівартості запасів не передбачено. Однак з урахуванням потреб управлінців та для деталізації і повного висвітлення інформації про активи у звітності доцільно ввести такий вид собівартості запасів.

Правило оцінки полягає у безперервному, точному й достовірному відображенні на субрахунках бухгалтерського обліку інформації про господарські операції незалежно від способу надходження, місцезнаходження та виду нефінансових активів. Оскільки всі активи мають бути достовірно оцінені, правило оцінки є вкрай важливим. Але єдиного правила оцінки нефінансових активів виокремити неможливо через те, що активи є створеними та нествореними. Як результат, для одних активів актуальною буде оцінка за справедливою вартістю, а для інших – за первісною чи історичною (фактичною) вартістю. Тому правила оцінки нефінансових активів потребують детального дослідження та систематизації інформації стосовно видів і способів оцінки об'єктів нефінансових активів.

Наступним правилом, необхідним для застосування на практиці державними установами щодо обліку об'єктів нефінансових

активів, є правило щодо строку корисності. Від правильності визначення строку корисності об'єктів нефінансових активів залежать як розмір нарахованої амортизації, так і можливість взагалі здійснювати її нарахування, оскільки об'єкти нефінансових активів, використовуваних державними установами, можна ідентифікувати по-різному залежно від того, чи вони належать до створених або нестворених, монетарних або немонетарних нефінансових активів. Тому і порядок визначення та врахування при здійсненні обліку нефінансових активів теж має різну методику.

Взаємопов'язаним зі строком корисності та вартісним критерієм є правило амортизації, тобто розподіл вартості активу на весь період корисності його використання. Правило амортизації залежить від строку корисності активу, оскільки тільки за умови, що можна визначити цей строк, державна установа має право нараховувати амортизацію на відповідний актив. Крім того, від ідентифікації виду активів при їх визнанні залежить метод нарахування амортизації.

Варто зазначити, що окремі активи, які належать до нефінансових, оцінюються і відображаються в обліку та звітності за історичною (фактичною) собівартістю, оскільки не існує активного ринку на ці активи і здійснити їх переоцінку неможливо. До таких активів найчастіше можна віднести нестворені нефінансові активи. Але саме правило переоцінки на сьогодні вкрай важливе для отримання інформації про реальний фінансовий стан установи та справедливу вартість нефінансових активів. Звичайно, деякі активи не можуть бути переоцінені відповідно до нормативно-правових документів і МСБОДС. Отже, для отримання достовірної, об'єктивної та актуальної інформації про нефінансові активи необхідно дотримуватися правила щодо переоцінки, але з урахуванням особливостей їх об'єкта та умов, за яких використовується той чи інший актив.

Наступні правила щодо джерела фінансування та способу надходження певним чином взаємопов'язані, але якщо перше відображає саме фінансування та те, за рахунок яких коштів відбулося надходження цих активів, то друге – юридичний зміст щодо набуття права оперативного управління державною установою. Водночас обидва ці правила є важливими не тільки для ідентифікації, а й для оцінки при визнанні, використанні та нарахуванні амортизації. Дотримання цих двох правил є необхідним елементом при складанні звітності саме державними установами. Відповідно, отримані результати щодо діяльності установи, які фіксуються у звітності, впливають на прийняття рішення про її подальше фінансування.

Отже, дотримання всіх правил бухгалтерського обліку та звітності важливе для відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації про господарські операції, що безпосередньо впливає на прийняття ефективних управлінських рішень при здійсненні управління як нефінансовими активами, так і державною установою загалом.

У результаті дослідження систематизовано та виокремлено спеціальні правила бухгалтерського обліку та звітності нефінансових активів відповідно до їх класифікації на створені та нестворені. Доведено необхідність чіткого та прозорого дотримання всіх цих правил при відображенні господарських операцій на субрахунках бухгалтерського обліку та у звітності державних установ. Окремі спеціальні правила бухгалтерського обліку призначені тільки для ведення бухгалтерського обліку, але всі вони є основою для узагальнення інформації про господарські операції у звітності установ державного сектору.

Оскільки існує прямий взаємозв'язок між управлінням державними фінансами та нефінансовими активами, облік останніх у кожній установі має здійснюватися відповідно до основних принципів, які визначаються державною політикою з управління нефінансовими активами установ державного сектору.

Крім того, при дослідженні основних принципів регулювання бухгалтерського обліку та управління нефінансовими активами не варто забувати і применшувати значимість основних стандартів (положень) бухгалтерського обліку. Саме в НП(С)БОДС визначено основні принципи й особливості ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Але підґрунтям для формування національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору є МСБОДС. Тобто вітчизняна система суб'єктів державного сектору при відображенні інформації про господарські операції узагальнює її згідно з основними принципами, методами, способами та прийомами, визначеними МСБОДС і МСФЗ. Такий процес визначення та імплементації міжнародного досвіду у вітчизняну систему зумовлений інтеграційними процесами вітчизняної економіки з міжнародними організаціями та іншими країнами світу.

Регулювання та залежність узагальнення інформації про господарські операції на субрахунках бухгалтерського обліку та управління нефінансовими активами державних установ обумовлені не тільки нормативними документами, а й особливостями діяльності тієї чи іншої установи, які проявляються під впливом певних правил бухгалтерського обліку та звітності в установах державного сектору.

2.2. Оцінка нефінансових активів як елемент управління державними установами

Під впливом принципів і правил бухгалтерського обліку та звітності визначено, що всі активи й зобов'язання державних установ мають бути достовірно оцінені із застосуванням єдиного грошового вимірника та мати відкритий і транспарентний характер інформації щодо складу та вартості нефінансових активів. Значення оцінки нефінансових активів у державних установах доцільно розглядати через ту особливість, що оцінка є елементом методу бухгалтерського обліку. І оцінка як елемент управління нефінансовими активами є ключовою при управлінні державними установами зокрема та бюджетними коштами країни загалом. Під впливом принципів і правил бухгалтерського обліку та звітності визначено, що всі активи й зобов'язання державних установ мають бути достовірно оцінені із застосуванням єдиного грошового вимірника, а інформація щодо складу та вартості нефінансових активів повинна бути відкритою і транспарентною. Саме за наявності достовірної та публічної інформації із застосуванням правильної оцінки нефінансових активів можна забезпечити ефективне управління державними установами.

Питання оцінки у своїх дослідженнях порушували багато як вітчизняних, так і зарубіжних науковців і практиків. Кожен дослідник обирав предметом дослідження різні вектори цієї проблематики. Серед головних напрямів дослідження питання оцінки можна виокремити, зокрема, сутність оцінки, оцінка необоротних активів, оцінка основних засобів, оцінка нематеріальних активів, оцінка біологічних активів та ін. На особливу увагу заслуговують наукові роботи таких вітчизняних науковців, як М. І. Бондар [8], Ф. Ф. Бутинець [16], В. Г. Швець [212], Н. М. Грабова [27], А. Г. Загородній [48], Н. М. Малюга [87], Н. М. Ткаченко, В. М. Жук [46], Л. Г. Ловінська [80], О. В. Павелко [119], Є. В. Слуцький [163], Т. Г. Маренич [88].

Вчені у своїх дослідженнях акцентували увагу на теоретичних, методичних і практичних аспектах оцінки в системі бухгалтерського обліку та звітності різних суб'єктів господарювання. Але варто зазначити, що саме питання оцінки як елементу управління нефінансовими активами державних установ на сьогодні залишається невирішеним і потребує детального дослідження й систематизації основних підходів щодо оцінки активів у розрізі створених та нестворених нефінансових активів. Важливість

розв'язання цієї проблеми пов'язана з тим, що на підставі достовірної та правильної оцінки активів можна говорити про вартість і склад нефінансових активів, які мають значну частку в загальній структурі активів державних установ.

М. І. Бондар порушує проблему застосування в обліковій практиці понять «оцінка» та «оцінювання». Автор робить висновки щодо недоцільності їх використання в бухгалтерському обліку як тотожних понять, оскільки оцінювання передбачає процес визначення вартісної оцінки, а оцінка – це вже є вартісний показник. Також учений акцентує увагу на тому, що оцінка не може визначати критерії визнання активу, оскільки саме вартісна оцінка визначена на основі певних критеріїв і є критерієм визнання активу, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат [8, с. 170].

В. К. Орлова та С. М. Кафка стверджують, що прагнення досягти високого ступеня достовірності інформації фінансової звітності призвели до змішування двох важливих понять: грошової оцінки як методу бухгалтерського обліку (бухгалтерський облік не може відбуватися без грошової оцінки всіх об'єктів обліку) і оцінки всіх статей балансу за справедливою вартістю на дату звітності, яка, безумовно, необхідна, але не повинна відображатися на рахунках бухгалтерського обліку [118].

Багато вітчизняних науковців порушували проблему визначення сутності поняття «оцінка», що свідчить про відсутність єдиного підходу до її трактування. Певна когорта науковців розглядають оцінку саме як елемент методу бухгалтерського обліку. Узагальнену й систематизовану інформацію щодо наукового трактування сутності поняття «оцінка» наведено в табл. 2.3.

Н. В. Кудлаєва стверджує, що сьогодні не існує єдиного універсального методу оцінювання, який би не мав недоліків і повністю задовольняв всіх користувачів фінансової звітності. Тому вибір методу оцінювання основних засобів насамперед передбачає ґрунтовне вивчення цілей оцінювання в бухгалтерському та податковому обліку. Для отримання достовірних показників щодо оцінювання об'єктів основних засобів необхідно дотримуватись певного алгоритму дій [68, с. 113].

В. М. Жук досліджував особливості оцінки біологічних активів рослинництва, як довгострокових (багаторічні плодові насадження, ягідники тощо), так і поточних біологічних активів (зернові, кормові, технічні культури), і в результаті встановив, що в практичній діяльності біологічні активи рослинництва, як правило, будуть оцінюватись і обліковуватись за первісною вартістю [47, с. 31].

Таблиця 2.3

ТРАКТУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «ОЦІНКА»

№ п/п	Науковець	Економічна сутність
1	Білуха М. Т. [5]	Спосіб відображення в обліку майна, господарських операцій та всієї господарської діяльності в узагальнюючому грошовому вимірнику
2	Бутинець Ф. Ф. [16, с. 70]	Спосіб вираження об'єктів бухгалтерського обліку в узагальнюючому грошовому вимірнику
3	Грабова Н.М. [27, с. 29]	Спосіб грошового вимірювання засобів і процесів
4	Жук В. М. [46, с. 103]	Система професійного трактування процесів та явищ життєдіяльності суб'єктів господарювання у вартісному вираженні, що здійснюється за «правилами гри» (формальними інститутами – законами, стандартами), методологію яких («правил гри») формують економічні інститути та їх об'єднання на національному і глобальному рівнях
5	Кужельний М. В. [69, с. 47]	Невід'ємна складова організації і ведення бухгалтерського обліку майна й зобов'язань
6	Ловінська Л. Г. [80, с. 209]	Складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюються вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства і ефективності його менеджменту
7	Максімова В. Ф. [84, с. 14]	Спосіб грошового вимірювання господарських засобів
8	Малюга Н. Г. [86]	Спосіб грошового (вартісного) вираження господарських засобів та всіх об'єктів обліку
9	Маренич Т. Г. [88, с. 21]	Процес вираження економічної інформації у грошовому (вартісному) вимірі, яку відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності з метою задоволення потреб користувачів облікових даних
10	Слуцький Є. В. [163, с. 244]	Є не тільки методом бухгалтерського обліку, а й процесом, під час якого розраховуються вартісні характеристики об'єкта оцінки, а на кінцевому етапі вартісні характеристики виражаються в ціні об'єкта, за котрою він обліковується в балансі підприємства, установи чи організації
11	Супрунова І. В. [170, с. 482]	Елемент методу бухгалтерського обліку, який відображає вартість об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві у грошовому вимірнику, або вираження думки про цінність об'єкта, що здійснюється суб'єктом оцінки, котрий має відповідні повноваження та рівень компетенції
12	Фоміна О. В., Гончаренко О. М. [177]	Процес систематизованого вивчення й узагальнення професійних думок про вірогідність настання несприятливих умов або подій
13	Швець В. Г. [212, с. 155]	Спосіб вартісного вимірювання господарських засобів і джерел їх утворення

Джерело: сформовано автором.

Варто зазначити, що єдиного підходу до оцінки активів немає як серед науковців, так і в МСБОДС і НП(С)БОДС. Зокрема, до одного і того самого об'єкта обліку, але з урахуванням різних особливостей, можуть застосовуватися різні методи оцінки та визнання активів.

Т. В. Черкашена стверджує, що головним критерієм вибору способу оцінки нефінансових активів є мета її проведення, а саме: придбання активу, реалізація, обмін або списання [207, с. 204].

Питання оцінки як одного з основних елементів бухгалтерського обліку та звітності, котрий є ключовим при здійснення управління нефінансовими активами, досліджується багатьма науковцями та практиками. Крім того, у нормативно-правових документах питання оцінки теж визначено й регламентовано відповідно до норми права.

Оцінка майна, майнових прав та професійна оціночна діяльність регулюються Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [144]. Основними документами з організації та методики проведення оцінки суб'єктами оціночної діяльності є Національні стандарти оцінки майна (№ 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [107], № 2 «Оцінка нерухомого майна» [108], № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів» [109], № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [110]). Національні стандарти є гармонізованими та відповідають основним вимогам Міжнародних стандартів оцінки майна (МСО), що розроблені Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки майна (The International Assets Valuation Standards Committee, TIAVSC) і чинні з 1994 р.

Аналіз Національних стандартів оцінки та Міжнародних стандартів оцінки показав, що перші необхідно гармонізувати з міжнародними та європейськими стандартами. Хоча за змістом міжнародні і європейські стандарти оцінки різняться та характеризуються різними підходами. Але з огляду на те, що Україна дотримується напряму на тісну співпрацю з міжнародними установами та організаціями, а також на євроінтеграцію, національні стандарти оцінки потрібно буде гармонізувати саме шляхом імплементації міжнародних правил у вітчизняну систему оцінки. На рис. 2.5 систематизовано основні стандарти, які регулюють питання оцінки нефінансових активів.

Міжнародні стандарти оцінки є основоположними документами для оцінювачів всього світу при проведенні вартісної оцінки. Відповідно, вони формують і мають потужний вплив на функціонування міжнародної фінансової системи. Для прийняття

інвестиційних рішень чи договорів про співробітництво саме оцінка майна, проведена за міжнародними стандартами, є ключовим і вирішальним фактором. Крім того, оцінка за міжнародними стандартами має застосовуватися при складанні фінансової звітності та забезпеченні регуляторних вимог кредитування під заставу майна (рис. 2.6).

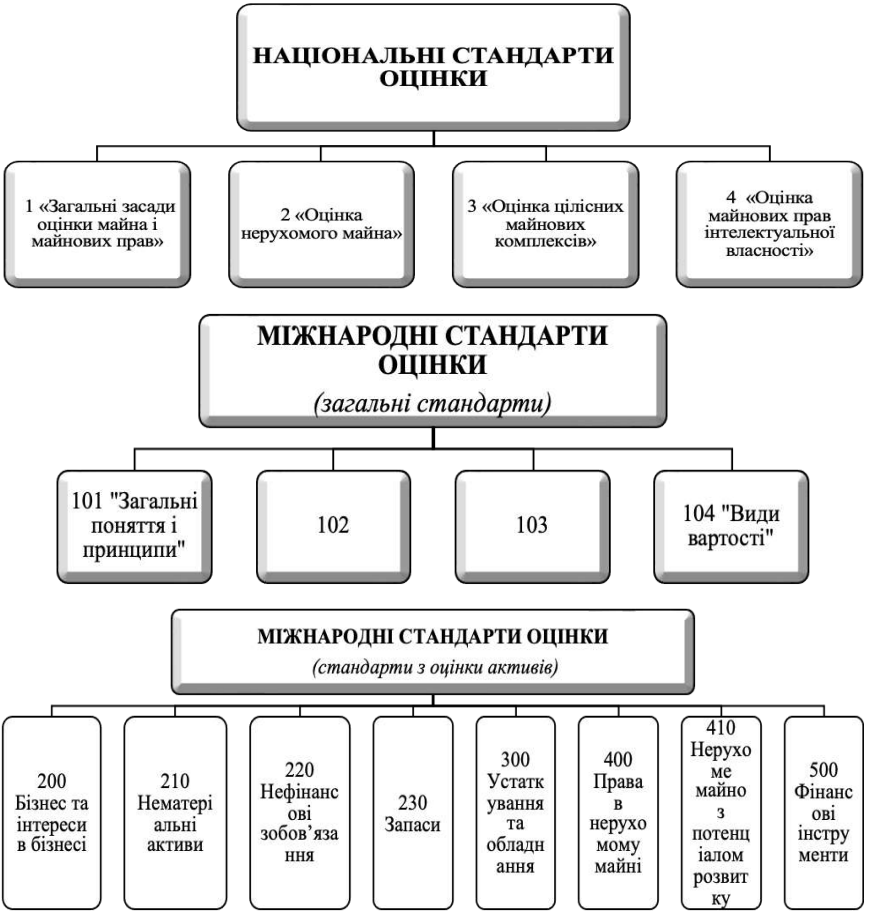


Рис. 2.6. Структура національних та Міжнародних стандартів оцінки

Джерело: сформовано автором.

Міжнародні стандарти оцінки вже імплементовані й затверджені на законодавчому рівні, або є усталеними ринковими нормами у близько 80 країнах світу, а понад 20 країн дотримуються їх і планують затвердити, як базові стандарти професійної оціночної практики.

Відповідно до процесів євроінтеграції України необхідним кроком на законодавчому рівні буде імплементація Міжнародних стандартів оцінки, як основного методичного регулювання оцінки майна. Але така імплементація може бути реалізована кількома способами, які визначено на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Способи імплементації Міжнародних стандартів оцінки в національну систему

Джерело: сформовано автором.

Отже, імплементація Міжнародних стандартів оцінки в національну систему може здійснюватися трьома різними способами. Повне застосування міжнародних стандартів у національній системі оцінки передбачає дотримання всіх положень, визначених ними. Тобто на законодавчому рівні має бути визначено, що методичним регулюванням оцінки є МСО і, відповідно, положення МСО є обов'язковими для виконання оцінювачами під час проведення ними оцінки майна всіх форм власності та в будь-яких випадках її проведення. Часткове застосування міжнародних стандартів має на увазі, що одночасно з ними застосовуються національні стандарти. Третій спосіб передбачає розроблення та застосування національних стандартів, але розроблених згідно з Міжнародними стандартами оцінки. Кожна країна обирає власний спосіб застосування та імплементації МСО в національну систему шляхом прийняття відповідних нормативно-правових документів.

Варто зазначити, що з огляду на особливості функціонування державного сектору в Україні доцільно дотримуватися третього способу, оскільки на сьогодні розроблено та затверджено національні стандарти оцінки, які використовуються при оцінці нефінансових активів. Але оскільки Міжнародні стандарти оцінки постійно уточнюються та доповнюються, тому в Україні необхідно своєчасно аналізувати та оновлювати національні стандарти відповідно до вимог міжнародних. Водночас МСО не повною мірою враховують особливості національної економіки та діяльності суб'єктів господарювання в конкретній країні.

Крім того, особливості облікової оцінки як елементу бухгалтерського обліку визначаються Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БОДС та іншими нормативними документами у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Облікова оцінка відповідно до НП(С)БОДС може переглядатися, якщо на те є певні обставини та причини. Крім того, за НП(С)БО 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» встановлено, що результат зміни облікових оцінок слід включати до фінансової звітності в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також у наступних періодах, якщо зміна впливає і на ці періоди [101].

Система оцінки як елементу управління нефінансовими активами відповідно до чинного законодавства та реалій функціонування державних установ формується з певних елементів, які є важливими й невід'ємними при проведенні оцінки. Зокрема, до основних елементів системи оцінки як елементу управління нефінансовими активами можна віднести: об'єкт оцінки, суб'єкт оцінки, предмет оцінки, суб'єктивну й об'єктивну сторони оцінки.

Для проведення оцінки незалежно від її виду необхідною умовою є визначення та систематизація категоріального апарату з метою узгодження і напрацювання єдиних підходів до управління нефінансовими активами із застосуванням такого елементу, як оцінка.

Система оцінювання нефінансових активів – сукупність суб'єктивних та об'єктивних ознак, які дають можливість кваліфікувати результат оцінювання як конкретну оцінку об'єкту нефінансових активів.

Об'єкт оцінки – нефінансові активи, які підлягають оцінюванню відповідно до умов договору на проведення оцінки майна або з інших підстав, визначених законодавством.

Суб'єкт оцінки – фізична або юридична особа, яка із застосуванням свого професійного судження та компетентностей, а також відповідно до умов договору на проведення оцінки майна або на інших підставах, визначених законодавством, здійснює оцінювання об'єкта оцінки.

Предмет оцінки нефінансових активів – вартість конкретного виду створених та нестворених об'єктів нефінансових активів, які підлягають оцінюванню відповідно до умов договору на проведення оцінки майна або на інших підставах, визначених законодавством.

Суб'єктивна сторона оцінки – сукупність внутрішніх характеристик суб'єкта процесу оцінювання, які впливають на оцінку нефінансових активів, тобто діяльність особи, котра здійснює оцінку, відображає її ставлення до процесу оцінки та її наслідків. До суб'єктивної сторони можна віднести такі фактори, як професійність особи, шо проводить оцінку,

Об'єктивна сторона оцінки – зовнішні характеристики процесу оцінювання, які впливають на оцінку нефінансових активів. Об'єктивна сторона оцінки характеризується станом та місцезнаходженням нефінансових активів, шляхом надходження, періодом, метою проведення оцінки, особливостями зберігання нефінансових активів.

Структурно-логічну схему системи оцінювання нефінансових активів подано на рис. 2.8.



Рис. 2.8. Структурно-логічна схема системи оцінювання нефінансових активів

Джерело: сформовано автором.

Отже, структурно-логічна схема оцінювання нефінансових активів на сьогодні має взаємопов'язану систему елементів, які формують загальний алгоритм і особливості здійснення оцінки нефінансових активів. На рівень і специфіку формування оцінки безпосередньо впливають усі елементи без винятку. Крім того, особливості конкретного елементу напряму впливають на оцінювання активу. Тому при проведенні оцінки активів доцільно застосовувати кілька методів із застосуванням різних процедур і з урахуванням певних обставин і особливостей зберігання, використання, способу надходження активів.

Особливості проведення, методичні підходи та вибір методів оцінки активів в Україні регламентуються основними положеннями Національних стандартів з оцінки.

Відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» оцінка справедливої вартості нефінансового активу враховує здатність учасника ринку генерувати економічні вигоди шляхом найвигіднішого та найкращого використання активу або шляхом продажу його іншому учасникові ринку, який використовуватиме цей актив найвигідніше та найкраще [95].

Найзагальнішими способами виконання оціночного завдання є підходи, що ґрунтуються на основних принципах ціноутворення на нефінансові активи і надають загальне уявлення про індикатори вартості. Підходи чи їх поєднання реалізують через певні методи, що за суттю становлять послідовність оціночних процедур. А оціночні процедури є певним видом технік, які розкривають зміст конкретних методів і моделей оцінки [119, с. 151].

Варто зазначити, що для оцінки активів застосовують найчастіше такі підходи, як ринковий, витратний і дохідний. Проте є певні модифікації цих підходів залежно від об'єкта й особливостей оцінки, що проявляється через поєднання різних підходів при її проведенні. Зокрема, на основі ринкового підходу здійснюється оцінка шляхом порівняння ринкових цін на аналогічні чи подібні об'єкти, за дохідним підходом визначення вартості відбувається через співвідношення вартості об'єкта з поточною вартістю доходів, яку можна отримати від подібного майна [119, с. 152].

Якщо аналізувати витратний підхід, то він може застосовуватися до оцінки нестворених нефінансових активів, оскільки ґрунтується на припущенні, що вартість відповідних активів визначатимуть витрати на придбання подібних нестворених активів та на їх аналогічне поліпшення, тобто замість придбання певного активу можна створити подібний актив такої самої корисності. Визначити вартість нестворених нефінансових активів вкрай склад-

но, тому одним із підходів до їх оцінки є саме витратний, тобто вартість витрат, здійснених при їх поліпшенні або обслуговуванні. Інформація щодо суми витрат на їх поліпшення має відображатися на субрахунках бухгалтерського обліку і тим самим виступати одним із ключових елементів управління цими активами.

Поліпшення нестворених нефінансових активів у державних установах становить значну частину всіх витрат і, крім того, є невід'ємною складовою зберігання та користування відповідними активами. Оскільки без належного поліпшення нестворені активи з часом втрачатимуть свою потенційну корисність, для того щоб актив приносив корисність у майбутньому його необхідно поліпшувати. І ці витрати на поліпшення будуть одним з елементів витратного підходу до оцінки їхньої вартості.

Оцінка нестворених нефінансових активів регулюється та визначається різними нормативними документами, а саме залежно від їх категорії.

Відповідно до Земельного кодексу України облік земель ведеться в розрізі кількості та якості. Облік та оцінка кількості земель передбачають характеристику кожної земельної ділянки, а також землі за площею та складом земельних угідь, розподілу земель за власниками, землекористувачами. Якість земель характеризує земельні угіддя за природними і набутими властивостями, що впливають на їхню продуктивність та економічну цінність, а також за ступенем техногенного забруднення ґрунтів [52].

Згідно з Водним кодексом України водні ресурси теж оцінюються та обліковуються за кількісними та якісними характеристиками, тобто аналогічно до оцінки земель [19].

За Міжнародними стандартами оцінки існують три підходи до оцінки нефінансових активів, які можуть використовуватися державними установами для оцінки їх об'єктів. Оскільки об'єкти нефінансових активів у державних установах мають особливості щодо як їхніх технічних характеристик, так і використання, підходи до оцінки можуть застосовуватися різні. Зокрема, для нестворених нефінансових активів доцільно використовувати витратний підхід, базований саме на даних бухгалтерського обліку. Це може бути одним із недоліків такого підходу, але водночас свідчить про важливість бухгалтерського обліку при управлінні відповідними активами. Проте витратного підходу ґрунтується на реальних даних і враховує рівень зносу та здійснених витрат. Крім того, цей підхід є прийнятнішим для державних установ, оскільки вони є неприбутковими, а він враховує не прибутковість суб'єкта господарювання, а тільки реальні дані стосовно активів,

котрі належать конкретній установі, адже на основі даних бухгалтерського обліку узагальнюється та систематизується інформація для прийняття управлінських рішень.

За результатами дослідження можна стверджувати, що оцінка є одним із ключових елементів управління нефінансовими активами в установах державного сектору навіть із урахуванням того, що ці активи різні за видами, структурою та призначенням. Підтвердженням цього є те, що на підставі оцінки об'єктів нефінансових активів, яка відображається в бухгалтерському обліку та звітності, здійснюється управління ними. Саме на основі визначених оцінок за відповідними підходами нефінансові активи відображаються в бухгалтерському обліку та звітності.

Процес надходження, руху та вибуття нефінансових активів обов'язково мають бути забезпечені належною оцінкою активів відповідно до нормативно-правових документів. Варто зазначити, що оцінка на різних етапах руху нефінансових активів може бути різною. Тому доцільно розглянути й дослідити взаємозв'язок процесу надходження, вибуття та руху нефінансових активів з їх визнанням і оцінкою в розрізі національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору.

Досліджуючи процес надходження нефінансових активів доцільно визначити, яким чином та за яких умов їх отримано державною установою. Цей процес різні науковці ідентифікують порізному. Зокрема, С. М. Кафка ідентифікує процес надходження необоротних активів через застосування такого терміна, як «шляхи надходження необоротних активів» [58].

Взаємозв'язок видів оцінки з групою нефінансових активів в установах державного сектору відповідно до НП(С)БОДС наведено в табл.2. 4.

Отже, 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 отриманні без оплати.

Унаслідок російської агресії нефінансові активи деяких державних установ перебувають на тимчасово окупованій території або території, де ведуться бойові дії. Тому всі нефінансові активи доцільно класифікувати й ідентифікувати відповідно до запропонованих класифікаційних ознак щодо поділу нефінансових активів, оскільки питання доступу до цих активів на сьогодні є актуальним і потребує нормативного регулювання.

Таблиця 2.4

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ВИДІВ ОЦІНКИ З ГРУПОЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БОДС

НП(С)БОДС	Створені нефінансові активи				Нестворені нефінансові активи		
	Основні засоби	Нематеріальні активи	Запаси	Цінності	Природні ресурси	Контракти, договори	Набутий гудвіл та маркетингові активи
НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»	+	+	+	+	+	+	+
НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»	+	+	+	+	+	+	+
НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами»	+	+	+	+	+	+	+
НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	+	+	+	+	+	+	+
НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	+				+		
НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»		+				+	+
НП(С)БОДС 123 «Запаси»			+				
НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	+	+	+	+	+	+	+
НП(С)БОДС 126 «Оренда»	+	+	+	+	+	+	
НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»							
НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»	+						
НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»							
НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти»							

Джерело: сформовано автором.

Тому при виникненні ситуації коли доступ до нефінансових активів обмежений або відсутній, необхідно їх перекласифікувати та перевести з однієї групи до іншої. Відповідно, якщо об'єкт нефінансових активів знаходиться на тимчасово окупованій території, то його необхідно вивести зі складу однієї групи таких активів до іншої і відображати на балансі за тією вартістю, за якою він обліковувався та відображався у звітності у попередньому періоді до моменту, коли доступ до нього став неможливим.

Але для того, щоб провести перекласифікацію, необхідно визначити основні критерії, які враховуються під час прийняття рішення про перекласифікацію.

Отже, згідно з НП(С)БОДС та запропонованим визначенням сутності поняття **нефінансові активи державних установ** виступають як створені та нестворені ресурси, які контролюються державними установами в результаті минулих подій щодо їх створення і приносять економічну вигоду в результаті володіння на правах оперативного управління або використання протягом певного періоду.

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

Відповідно до класифікації активів за доступом до них нефінансові активи поділяються на ті, до яких є вільний, частковий доступ, та ті, що знаходяться на тимчасово окупованій території, тобто з обмеженим доступом.

Отже, для оцінки та визнання нефінансових активів, доступ до яких обмежений, необхідно визначити критерії відповідно до сутності нефінансових активів і з урахуванням того, що об'єкти нефінансових активів мають різні критерії визнання. ***Основні критерії такі:***

1) відсутність управління та контролю над об'єктом нефінансових активів;

2) імовірність отримання певних економічних вигід у майбутньому;

3) можливість достовірної оцінки (переоцінки);

4) використання за цільовим призначенням.

Відповідні зміни необхідно внести до нормативно-правових документів із таким визначенням, що суб'єкт державного сектору здійснює перекласифікацію всіх об'єктів нефінансових активів лише тоді, коли ці активи знаходяться на території району ведення воєнних (бойових) дій або перебувають у тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні) та оцінюються за тією вартістю, яка визначена у звітності за попередній звітний період.

Особливості оцінки та перекласифікації нефінансових активів у разі відсутності вільного доступу до об'єктів через повномасштабну російську агресію та окупацію певної частини території України наведено на рис. 2.9.



Рис. 2.9. Алгоритм оцінки та перекласифікації нефінансових активів залежно від доступу до активу

Джерело: сформовано автором.

Процес вибуття нефінансових активів може здійснюватися різними каналами, а відповідно, і процес та порядок оцінки й обліку матимуть різні особливості й відмінності.

Отже, оцінка нефінансових активів є вкрай важливим елементом управління в державних установах, оскільки важлива для забезпечення ефективного використання ресурсів та здійснення бюджетування та планування. Для оцінки вартості нефінансових активів державні установи повинні провести інвентаризацію всіх матеріальних і нематеріальних активів, що перебувають у власності установи. Ця інвентаризація повинна включати детальний опис кожного активу, його поточний стан і оціночну ринкову вартість. Потім установа повинна призначити грошову вартість кожному активу на основі його оціночної ринкової вартості. Цю оцінку слід

проводити регулярно, щоб переконатися, що всі нефінансові активи обліковуються належним чином і їхня вартість актуальна на відповідну дату звітування й узагальнення інформації.

2.3. Організація обліку в системі управління нефінансовими активами державних установ

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік державних установах ведеться безперервно з дня реєстрації установи до її ліквідації. Від особливостей побудованої системи бухгалтерського обліку в державній установі залежить ефективність управління цією установою загалом та активами зокрема. Ефективність системи бухгалтерського обліку залежить від раціональної його організації в державних установах, яка здійснюється керівником установи або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до чинного законодавства [130].

На процес формування ефективної системи бухгалтерського обліку в державних установах впливають різні фактори. Ця система в установах державного сектору насамперед залежить від національного законодавства та особливостей функціонування бюджетної системи в Україні. Крім того, з урахуванням процесу модернізації системи бухгалтерського обліку в установах державного сектору, питання його організації є вкрай актуальним і потребує як подальшого наукового дослідження, так і практичної реалізації отриманих результатів дослідження.

Система бухгалтерського обліку в установах державного сектору нині перебуває на етапі формування та становлення. Тому на керівників установи або уповноважених осіб покладається особлива відповідальність щодо забезпечення ефективної організації бухгалтерського обліку в державних установах. Кількість державних установ відповідно до головних розпорядників підтверджує важливість ведення бухгалтерського обліку за єдиними принципами, методами та способами.

Проблема організації обліку в бюджетних установах неодноразово порушувалася в наукових дослідженнях, зокрема як загалом стосовно організації обліку, так і щодо його окремих об’єктів. Її досліджували науковці П. Й. Атамас [3], М. Т. Білуха [5], Ф. Ф. Бутинець [115], Т. В. Гільорме [22], В. А. Дерій [38], О. О. Дорошенко, В. П. Завгородній [165], О. М. Єремян [152],

С. О. Левицька [70], А. В. Лень [22], Л. Г. Ловінська [79], О. А. Сарапіна, С. В. Свірко [154], А. І. Фаріон [153] та ін. Зокрема, Т. В. Гільорме та А. В. Лень предметом дослідження визначили питання організації обліку доходів в установах державного сектору, а саме документального оформлення господарських операцій у регістрах бухгалтерського обліку та імплементації норм міжнародних стандартів у вітчизняне законодавство [22].

Однак, не применшуючи важливість наукових праць, де розглядалися такі питання, як основний зміст, складові та фактори впливу на формування організації бухгалтерського обліку, варто зазначити, що існують питання, які необхідно дослідити, систематизувати і визначити саме щодо організації бухгалтерського обліку в державних установах, з урахуванням процесу модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі та особливостей функціонування відповідних установ.

О. А. Сарапіна та О. М. Єремян у результаті дослідження встановили, що об'єктивним підґрунтям для формування ефективної системи організації обліку та виконання завдання з удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень в установах є дослідження запитів і потреб системи управління, а також максимальне використання можливостей засобів комп'ютерної техніки. Крім того, автори підкреслюють, що тільки чітка регламентація методичних та організаційних аспектів обліку забезпечить його єдність, порівнянність показників, а також дасть можливість отримати зведені показники для контролю за використанням бюджетних коштів установами державного сектору [152, с. 140].

Але, перш ніж розглядати основні складові та фактори впливу на формування організації обліку в державних установах, необхідно проаналізувати різні наукові й законодавчі підходи до трактування сутності поняття «організація бухгалтерського обліку».

Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун та С. М. Шумепова розглядають організацію бухгалтерського обліку як цілеспрямовану діяльність керівника підприємства щодо створення, постійного впорядкування і вдосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів [115, с. 40]. Такого самого підходу дотримувалися А. М. Кузьмінський та В. В. Сопко, котрі основним завданням організації обліку вважали приведення у певний порядок усіх вузлів системи бухгалтерського обліку та аналізу [117, с. 5].

В. С. Лень зазначає, що організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення, підтримання і підвищення організованості цілісної системи бухгалтерського обліку, функціону-

вання якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включно з вибором форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу [116, с. 6].

М. В. Кужельний та С. О. Левицька при дослідженні організації бухгалтерського обліку встановили, що це раціональна система відображення, операцій і результатів діяльності, з урахуванням економіко-організаційних особливостей підприємства, впровадження якої гарантує достовірність інформації, її повноцінність для прийняття оперативних і стратегічних рішень [70, с. 17].

Також М. В. Кужельний зазначав, що найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку забезпечується саме комплексом заходів, які і визначають раціональну організацію обліку [71, с. 302].

У результаті дослідження теоретичних засад організації облікового процесу А. О. Андрєєва визначила її як елемент функції управління підприємством, що полягає в цілеспрямованій діяльності керівників підприємства зі створення, постійного впорядкування та вдосконалення системи бухгалтерського обліку господарської діяльності з метою забезпечення обліковою інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів, на підставі якої будуть прийматись результативні управлінські рішення оперативного та стратегічного характеру [1, с. 203].

У результаті дослідження економічної сутності та особливостей організації обліку можна узагальнити і надати авторське визначення економічної сутності поняття «організація бухгалтерського обліку в державних установах». Але варто підкреслити, що більшість науковців у своїх дослідженнях дотримуються єдиної думки щодо сутності цього поняття, хоча кожен науковець має власне бачення та по-своєму розуміє важливість згаданого процесу через виокремлення основних складових.

Отже, ***організація бухгалтерського обліку в державних установах*** – це сукупність заходів і процесів, які здійснюються керівником установи чи уповноваженою особою, спрямованих на організовування, впорядкування, групування та узагальнення основних елементів з урахуванням внутрішніх і зовнішніх факторів у єдине облікове середовище державної установи, з метою формування раціональної та ефективної системи бухгалтерського обліку, показники якої є підґрунтям для прийняття управлінських рішень.

На основі проведеного аналізу наукових досліджень і нормативно-правових документів можна зробити висновок, що головне завдання організації бухгалтерського обліку в державних установах полягає в забезпеченні ефективності ведення бухгалтерського облі-

ку та складання звітності. Це можна здійснити через побудову раціональної, цілісної, всебічної та прозорої системи бухгалтерського обліку. Але для розуміння загального процесу функціонування системи бухгалтерського обліку необхідно визначити ключові фактори, які впливають безпосередньо чи опосередковано на формування системи бухгалтерського обліку в державних установах (рис. 2.10).

О. А. Сарапіна та О. М. Єремян стверджують, що одним із завдань для правильної організації бухгалтерського обліку є виокремлення факторів, котрі більшою мірою впливають на її формування. Вони вирізняють зовнішні й внутрішні фактори, що впливають на організацію облікового процесу суб'єктів державного сектору [152, с. 136].



Рис. 2.10. Система факторів організації бухгалтерського обліку в державних установах

Джерело: сформовано автором.

Залежно від контрольованості процесу впливу та особливостей функціонування установ державного сектору запропоновано всі фактори, які впливають на формування організації обліку в державних установах, поділяти на зовнішні загальні та зовнішні спеціальні фактори, а також на внутрішні загальні й внутрішні спеціальні. Доцільно розмежувати їх та надати визначення щодо сутності різних груп факторів відповідно до особливостей їхнього впливу на організацію бухгалтерського обліку в державних установах.

Зовнішні загальні фактори – це не контрольовані установою й управлінським персоналом фактори впливу, які є результатом державного регулювання та управління державними фінансами.

Зовнішні спеціальні фактори – це не контрольовані установою й управлінським персоналом фактори впливу, які є результатом державного регулювання та управління державними фінансами, але залежать від особливостей функціонування державної установи.

Внутрішні загальні фактори – це контрольовані установою та управлінським персоналом фактори впливу, які є частиною внутрішньої структури установи та формуються в результаті державного регулювання та управління державними фінансами.

Внутрішні спеціальні фактори – це контрольовані установою й управлінським персоналом фактори впливу, які є частиною внутрішньої структури установи, формуються в результаті державного регулювання та управління державними фінансами та залежать від особливостей функціонування конкретної установи та працівників.

Отже, запропонований підхід до визначення системи факторів, що впливають на організацію бухгалтерського обліку в державних установах, узагальнено та згруповано на рис. 2.9. Варто зазначити, перелік таких факторів не є вичерпним і вони можуть доповнюватися, але наведені фактори є основними.

Отже, загалом фактори, які формують організацію обліку в державних установах, запропоновано поділяти на зовнішні й внутрішні, а відповідно, серед них виокремлювати ті, які мають загальне спрямування для всіх суб'єктів господарювання, та спеціальні, що безпосередньо визначаються конкретною державною установою. Зокрема, до зовнішніх загальних факторів доцільно відносити економічні показники розвитку країни, міжнародне оточення, політичну ситуацію в країні та науково-технічний прогрес. Зовнішніми спеціальними факторами є нормативно-правове забезпечення, галузева належність, НП(С)БОДС, принципи бухгалтерського обліку і, звичайно, бюджетне законодавство.

До внутрішніх загальних факторів доцільно відносити форму власності, організаційно-правову форму господарювання, штатну чисельність працівників, облікову політику та форму організації бухгалтерського обліку в державній установі. Внутрішніми спеціальними факторами є рівень кваліфікації та посадові інструкції працівників, а також система стимулювання та інформаційно-технічне забезпечення.

Отже, всі виокремлені фактори вкрай важливі для організації та формування раціональної системи бухгалтерського обліку. Саме від урахування особливостей кожного фактору залежать ефективність управлінських рішень і результативність функціонування установи.

У практичній діяльності державних установ існують певні невирішені проблеми. Серед них можна виокремити розмежування облікової політики установи та організації обліку в установах державного сектору, оскільки деякі практики і науковці ототожнюють ці питання, а інші, навпаки, розрізняють і виділяють первинне і вторинне. Тому доцільно вирішити цю проблему.

Облікова політика суб'єктами державного сектору формується самостійно на основі НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі, та за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [90].

Одним із факторів, який безпосередньо впливає на організацію бухгалтерського обліку в державних установах, є форма такої організації, оскільки відповідно до законодавства установа самостійно обирає цю форму серед тих, які запропоновано та визначено у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Основні форми організації обліку в державних установах, передбачені нормативно-правовими документами, наведено на рис. 2.11.

Кожна установа самостійно визначає форму організації бухгалтерського обліку відповідно до особливостей організаційно-правої форми господарювання та фінансово-господарської діяльності. Повноваження щодо визначення цієї форми зазвичай надаються керівникові установи. Згідно з управлінським рішенням керівник визначає, якої форми організації бухгалтерського обліку буде дотримуватися установа, управління котрою належить до його компетенції.

Така форма організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, як централізована бухгалтерія, є пріоритетною в уста-

новах, що фінансуються за рахунок коштів місцевого бюджету. Тобто органи місцевого самоврядування більшою мірою створюють єдину централізовану бухгалтерію, яка надає послуги різним установам, фінансованим з одного джерела.

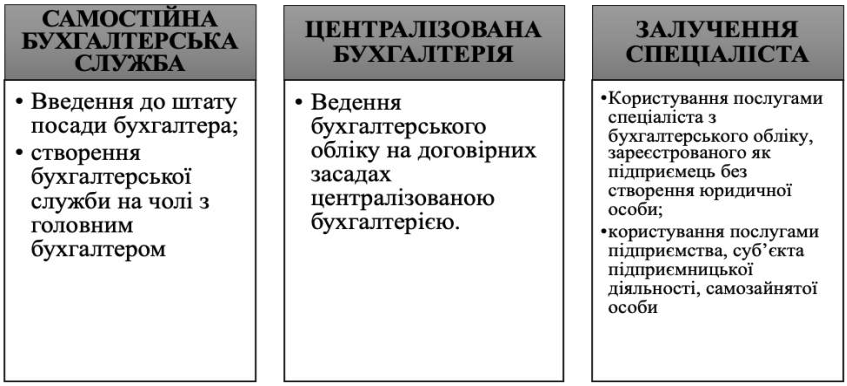


Рис. 2.11. Форми організації бухгалтерського обліку в державних установах

Джерело: сформовано автором на основі [130].

На сьогодні найменш поширеною формою організації бухгалтерського обліку в державних установах є залучення сторонніх спеціалістів для ведення обліку та складання звітності. Реалізація такої форми може бути забезпечена шляхом отримання послуг спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець або підприємства чи самозайнятої особи. Однак із її реалізацією державні установи часто мають проблеми, оскільки для користування такими послугами державна установа в кошторисі повинна передбачати необхідне фінансування і при укладанні договорів з надання послуг також ураховувати нормативно-правове забезпечення в частині бюджетного законодавства.

Для вирішення цієї проблеми необхідно внести зміни до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333, з урахуванням нормативно-правового забезпечення [133]. Зокрема, у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що для організації бухгалтерського обліку установи можуть на договірних засадах залучати суб'єктів підприємницької діяльності чи самозайнятих осіб, які провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку

та/або аудиторської діяльності [130]. Але в Інструкції № 333 для оплати послуг, відмінних від комунальних, передбачено код економічної класифікації видатків (КЕКВ) 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)», за яким і доцільно планувати та здійснювати видатки на оплату послуг з організації бухгалтерського обліку [133]. У результаті аналізу нормативно-правового забезпечення та практичної діяльності встановлено, що необхідно абзац другий підпункту 1 пп. 2.2.4 п. 2.2 Інструкції № 333 викласти в такій редакції: «з ***бухгалтерського обліку,*** аудиту, юридичних, інформаційно-обчислювальних, консультативних і консалтингових послуг».

Отже, усунення неузгодженості між різними нормативними документами та приведення їх до єдиного підходу забезпечить можливість залучення сторонніх осіб для надання послуг з організації бухгалтерського обліку в державних установах і, відповідно, може зменшити навантаження на працівників бухгалтерської служби і, звичайно, витрати на оплату праці працівників державних установ та на нарахування на заробітну плату. Це також позитивно вплине на податкове навантаження на державну установу.

Завдяки аналізу діяльності установ державного сектору встановлено, що саме створення самостійної бухгалтерської служби в установі є найвитратнішою формою організації бухгалтерського обліку, але водночас така форма забезпечує найефективнішу систему обліку з відображенням на субрахунках інформації про господарські операції та узагальнення її у звітності.

Відповідно до Типового положення про бухгалтерську службу, форма та розмір самостійного структурного підрозділу бухгалтерської служби залежать від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи. Якщо в установі створюється самостійний підрозділ, який забезпечить ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, здійснення поточного контролю та інших функцій, то всі завдання цього підрозділу мають бути прописані й визначені у внутрішньому Положенні про бухгалтерську службу [143].

Існує питання щодо того, яке поняття є ширшим чи що є первинним – організація обліку або облікова політика. Також при формуванні облікової політики державної установи включаються певні складові, які не є актуальними для відображення в обліковій політиці установи.

Встановлено, що необхідно визначити сутність облікової політики як одного з елементів організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору. Його організація є середовищем, у якому та під впливом якого формується облікова політика ус-

танови. Тобто організація бухгалтерського обліку є ширшим поняттям, ніж облікова політика установи. Саме від раціонально побудованої організації бухгалтерського обліку залежать ефективність його ведення та результативність діяльності установи під впливом відповідних управлінських рішень.

Основоположне визначення поняття «облікова політика» наведено в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [130]. Це визначення є універсальним для всіх суб'єктів господарювання, але у фінансово-господарській діяльності та при формуванні організації бухгалтерського обліку державні установи мають певні особливості, які необхідно враховувати при її формуванні. У нормативно-правових документах, що регулюють питання бухгалтерського обліку в державних установах, а саме в НП(С)БОДС, наведено аналогічне визначення.

Крім того, визначення економічної сутності цього питання неодноразово було предметом дослідження науковців.

Зокрема, В. А. Кулик встановила, що облікова політика підприємства – це система способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, яка використовується підприємством для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найдостовірніше відображення фактів господарської діяльності [73, с. 54].

Наголошуючи на важливості та безумовному дотриманні облікової політики М. С. Пушкар слушно зазначає, що облікова політика – це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів [149, с. 10].

П. Є. Житний обумовлює облікову політику сукупністю способів ведення бухгалтерського обліку, тобто облікова система – це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про фінансово-майновий стан підприємства. Завдяки цій інформації внутрішні та зовнішні її користувачі мають уявлення про реальний стан справ підприємств [45].

В. Я. Оліховський розглядає облікову політику з позиції податкового планування, а також як важливий інструмент управління величиною податків, що сплачуються підприємством [114]. Г. О. Партин і А. Г. Загородній розглядають облікову політику як елемент фінансового менеджменту [120].

Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська зазначають, що облікова політика підприємства – це не просто сукуп-

ність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей) [15, с. 10].

В. Д. Кубік, О. В. Обнявко дотримуються позиції, що облікова політика повинна бути інструментом досягнення загальних цілей функціонування підприємства, створювати дієвий вектор розвитку, в напрямі якого повинні формуватися планова, облікова, фінансова та всі інші можливі «політики» [67, с. 120].

В. А. Дерій пропонує розуміти облікову політику як офіційно затверджене на підприємстві надане йому державою право вибору, з урахуванням його цілей, специфіки діяльності та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку [38, с. 10].

Отже, у результаті аналізу наукових трактувань сутності поняття «облікова політика» можна стверджувати, що це один із важливих документів кожної установи, де визначено основні методи, способи і прийоми ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Тобто організація бухгалтерського обліку в державних установах формується під впливом різних факторів, як зовнішніх, так і внутрішніх, але з урахуванням загальних і спеціальних особливостей функціонування установи.

В. А. Кулик виокремлює два основних елементи організації системи бухгалтерського обліку, а саме організацію праці облікового персоналу та організацію облікового процесу [73, с. 87]. Погоджуючись із позицією вченого щодо визначення основних елементів організації бухгалтерського обліку, доцільно зазначити, що ключовим елементом організації бухгалтерського обліку є належним чином сформована та застосована на практиці облікова політика державної установи. Взаємозв'язок організації бухгалтерського обліку і облікової політики показано на рис. 2.12.

Як зазначалося, всі елементи організації бухгалтерського обліку в державних установах формуються під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів у розрізі загальних та спеціальних. Загалом елементи організації бухгалтерського обліку мають прямий взаємозв'язок і залежать один від одного.

Оскільки облікова політика є одним із ключових елементів організації бухгалтерського обліку в державних установах, то до процесу її формування та застосування на практиці необхідно ставитися відповідально. Від методів, способів і прийомів, визначених в обліковій політиці, які послідовно застосовуються суб'єктом державного сектору при відображенні на субрахунках

бухгалтерського обліку інформації про господарські операції та узагальнення їх у звітності, залежить не тільки ефективність прийняття управлінських рішень, а й раціональність використання та управління державними фінансами.



Рис. 2.12. Взаємозв'язок організації бухгалтерського обліку та облікової політики державної установи

Джерело: сформовано автором.

Оскільки нефінансові активи мають значну частку в загальній структурі активів державних установ, а також потребують детального розгляду та визначення в обліковій політиці установи, нами напрацьовано та запропоновано основні елементи облікової політики державної установи саме на прикладі нефінансових активів.

Питання щодо відображення у бухгалтерському обліку нефінансових активів доцільно прописувати і визначати в обліковій політиці. Методичними рекомендаціями щодо облікової політики

суб'єкта державного сектору передбачено, що в розпорядчому документі про облікову політику визначаються принципи, методи і процедури, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один їх варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів і нематеріальних активів. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно [90]. Структуру фрагмента облікової політики щодо нефінансових активів подано на рис. 2.13. Зокрема, наведено основні складові облікової політики в розрізі елементів за кожним напрямом.

Відповідно, така уніфікована модель облікової політики будь-якої державної установи дасть змогу сформувати розпорядчий документ про цю політику з урахуванням найважливіших складових, які мають бути в ній відображені. Звичайно, кожна установа самостійно визначатиме альтернативі варіанти, які застосовуватиме у практичній діяльності. Серед головних складових уніфікованої моделі облікової політики щодо нефінансових активів запропоновано вирізняти такий напрям, як елементи облікової політики щодо основних засобів, який узагальнюватиме інформацію про ключові методи, способи та прийоми відображення інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Також запропоновано виокремлювати елементи облікової політики щодо інвестиційної нерухомості, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів та нестворених нефінансових активів.

За результатами дослідження основних елементів облікової політики та альтернатив вибору тільки за напрямом нефінансових активів можна стверджувати, що саме для державного сектору вкрай складно напрацювати й рекомендувати єдиний алгоритм складання облікової політики. Проблемність цього питання полягає в тому, що, як нами неодноразово підкреслювалось, установи державного сектору за функціональним призначенням та сферою діяльності дуже різновекторні. Застосовувати єдиний підхід для всіх державних установ та поєднувати їх в єдину систему неефективно. Тому доцільно кожній установі, з урахуванням власних потреб та особливостей діяльності, формувати облікову політику, але враховувати рекомендації головних розпорядників.

Отже, у результаті дослідження особливостей формування облікової політики в державних установах можна виокремити основні елементи організації бухгалтерського обліку, але з поділом та деталізацією їх на організаційно-інформаційне забезпечення та облікову політику, що узагальнено на рис. 2.14.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВНОЇ УСТАНОВИ ЩОДО НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ:
- 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;
- Метод 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

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ:
- Критерії визнання активом;
- Первісна оцінка;
- Оцінка після визнання

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕЗАВЕРШЕНИХ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ:
- Критерії щодо розмежування операційної та інвестиційної нерухомості;
- Методи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ:
- 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

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ЗАПАСІВ:
- 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

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ:
- 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 загальновиробничих витрат рослинництва і тваринництва

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕСТВОРЕНИХ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ:
- Строк корисного використання гудвілу;
- Визнання витрат на обслуговування нестворених нефінансових активів.

Рис. 2.13. Модель структури облікової політики щодо нефінансових активів в державних установах

Джерело: сформовано автором.

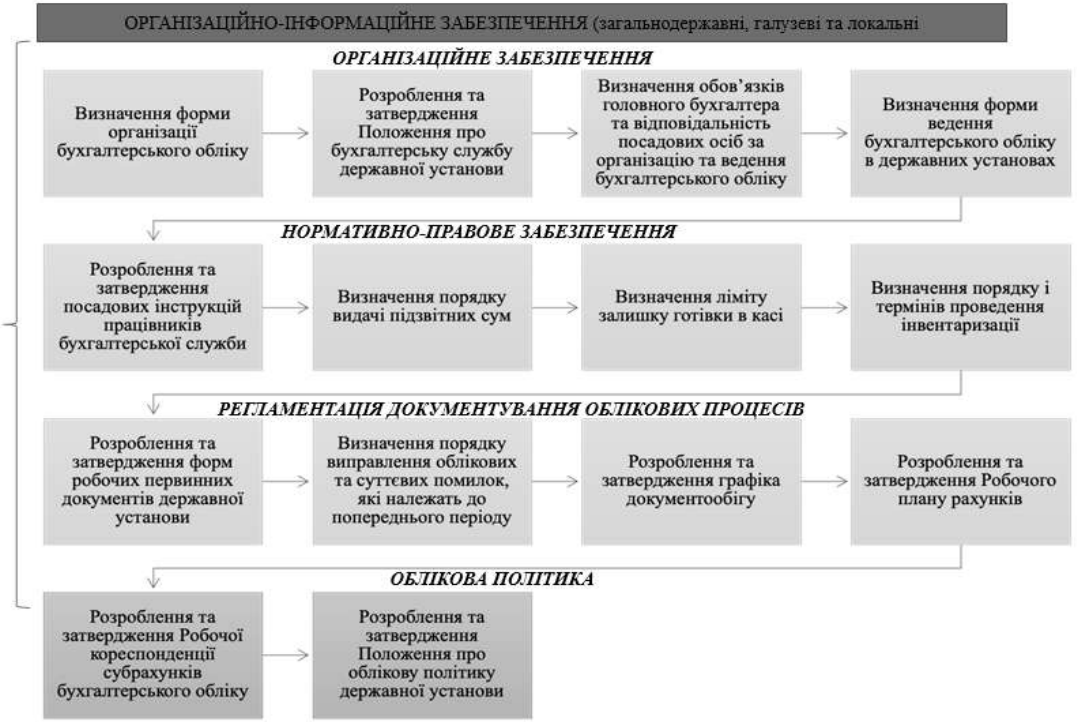


Рис. 2.14. Алгоритм організації бухгалтерського обліку в державних установах

Джерело: сформовано автором.

На основі запропонованої моделі структури облікової політики щодо нефінансових активів систематизовано, напрацьовано та запропоновано деталізовані елементи облікової політики, котрі можна використовувати як основний алгоритм складання положення про облікову політику в державній установі щодо нефінансових активів. Уніфікований алгоритм стосовно основних елементів облікової політики наведено в ДОДАТКУ А.

До складу організаційно-інформаційного забезпечення варто відносити саме основоположні елементи, на яких і ґрунтується вся система організації бухгалтерського обліку в державних установах. Перш ніж формувати та реалізовувати на практиці організацію бухгалтерського обліку, керівництво установи має визначити й обрати форму організації бухгалтерського обліку згідно із Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а вже потім на основі відповідного рішення розробити і затвердити нормативні документи щодо бухгалтерської служби та її працівників, а також встановити форму ведення бухгалтерського обліку, яка буде прийнятною для використання конкретною державною установою.

Наступні елементи організації обліку в державних установах формують саме нормативно-правове забезпечення, яке складається з розроблених і затверджених посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби, де буде визначено конкретні посадові обов'язки та права працівників. Також до цієї групи елементів доцільно віднести нормативні документи, які регламентують порядок видачі готівки, встановлення ліміту її залишку в касі та порядку проведення інвентаризації в установі. Адже кожен елемент, що регламентується тим чи тим локальним документом, є вкрай важливим для формування загальної ефективної організації бухгалтерського обліку в державному секторі.

Кожна господарська операція, яка здійснюється в державній установі, обов'язково має бути підтверджена належним чином оформленим первинним документом. Тому серед основних елементів організації обліку запропоновано виокремлювати такий блок, як регламентація документування облікових процесів, що складатиметься з розроблення та затвердження робочих первинних документів, порядку виправлення облікових помилок, графіка документообігу, а також робочого плану рахунків.

Отже, організаційно-інформаційне забезпечення організації бухгалтерського обліку в державних установах має включати такі складові, як організаційне, нормативно-правове забезпечення та регламентацію документування облікових процесів.

Іншою складовою загальної системи організації бухгалтерського обліку в державній установі є те, що облікова політика розробляється та затверджується установою самостійно. У складі облікової політики конкретної установи запропоновано виокремлювати Положення про облікову політику, а також робочу кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку як додаток до облікової політики.

На рис. 2.14 узагальнено та схематично показано алгоритм організації бухгалтерського обліку в державних установах з умовним поділом основних складових на інформаційне, організаційне забезпечення, регламентацію документування облікових процесів та облікову політику. Відповідно, кожен елемент алгоритму є важливою складовою для побудови ефективної системи бухгалтерського обліку.

У Додатку Б визначено та наведено зміст кожного елементу алгоритму організації бухгалтерського обліку з детальною аргументацією згідно з нормативно-правовими документами.

Отже, організація бухгалтерського обліку в державних установах містить дві складові, а саме організаційно-інформаційне забезпечення та облікову політику. Всі ці елементи формуються під впливом різних факторів, які було визначено вище та систематизовано в чотири групи. У результаті дослідження встановлено, що ці два напрями є окремими складовими, але їх формування має певний взаємозв'язок.

Оскільки установи державного сектору фінансуються за рахунок державних фінансів, необхідне чітке та регламентоване дотримання такими установами цільового використання бюджетних коштів. Це і є однією з причин того, що діяльність державних установ чітко закріплена та визначена в нормативно-правових документах.

Варто наголосити, що залежно від особливостей впливу того чи того фактору облікова політика установи може формуватися по-різному. Це і є однією з причин того, що на державному рівні не затверджено типового положення з організації бухгалтерського обліку в державних установах.

Отже, з метою стандартизації та уніфікації організації обліку в установах державного сектору доцільно розробити модель його організації, але з урахуванням впливу різних факторів. Така модель буде універсальною та застосовуватиметься різними суб'єктами державного сектору незалежно від їх функціонального призначення, розміру та місця розташування.

Система бухгалтерського обліку та особливості її формування залежать від середовища, де функціонують державні установи.

Отже, на формування моделі організації бухгалтерського обліку безпосередньо впливають різні фактори, що мають як обов'язковий, так і рекомендаційний, або у кількох варіантах, характер.

Висновки до розділу 2

Проведене дослідження організації обліку нефінансових активів в умовах сучасної парадигми управління державними установами дало змогу сформувати такі висновки:

1. За результатами аналізу нормативно-правового забезпечення і практичної діяльності можна стверджувати, що регулювання бухгалтерського обліку та звітності в державних установах здійснюється під впливом двох важелів. По-перше, регулювання й унормування ведення бухгалтерського обліку та складання звітності здійснюються під впливом принципів бухгалтерського обліку, а по-друге, – під впливом правил бухгалтерського обліку та звітності, які формуються на основі видів активів і галузевої спрямованості діяльності установи. Доведено необхідність постійного публічного висвітлення інформації про фінансово-господарську діяльність державних установ з урахуванням Закону України «Про доступ до публічної інформації» за умови дотримання принципу превалювання сутності над формою, коли встановлюється обмеження на доступ до публічної інформації, а не документа, який може містити й іншу інформацію про фінансово-господарську діяльність установи.

2. Систематизовано основні правила ведення обліку та складання звітності з урахуванням особливостей функціонування і фінансування державних установ, що дасть можливість впливати на дотримання цільового використання бюджетних коштів, покращувати показники виконання бюджетних програм і, як результат, забезпечувати виконання установами державної політики щодо зменшення корупції в країні. Для цього необхідно систематизувати й виокремити загальні правила щодо ведення обліку та складання звітності, тобто не тільки фінансової, де узагальнюється інформація про фінансовий стан установи та фінансові результати виконання кошторисів, а й бюджетної, де узагальнюється інформація про виконання кошторисів, а відповідно, бюджетних програм, котрі виконуються тією чи іншою установами.

3. Доведено необхідність виокремлення і деталізації спеціальних правил бухгалтерського обліку та звітності нефінансових

активів відповідно до їх класифікації на створені й нестворені. Зокрема, серед основних таких правил доцільно визначити правила капіталізації, вартісного критерію, повної собівартості, оцінки, строку корисності, амортизації, переоцінки та джерела фінансування.

4. Дослідження основних наукових підходів до сутності поняття «організація бухгалтерського обліку» дало можливість встановити, що на формування та становлення раціональної системи бухгалтерського обліку в державних установах впливає значна кількість як внутрішніх, так і зовнішніх факторів. Також встановлено, що організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах – це сукупність заходів і процесів, які здійснюються керівником установи чи уповноваженою особою, що спрямовані на організовування, впорядкування, групування та узагальнення основних елементів з урахуванням внутрішніх і зовнішніх факторів у єдине облікове середовище державної установи, з метою формування раціональної та ефективної системи бухгалтерського обліку, показники якої є підставою для прийняття управлінських рішень.

5. За результатами систематизації та узагальнення згруповано основні фактори, які впливають на формування організації бухгалтерського обліку в державній установі в єдину систему. Залежно від контрольованості процесу впливу та особливостей функціонування установ державного сектору запропоновано всі ці фактори поділяти на зовнішні загальні та зовнішні спеціальні фактори, а також на внутрішні загальні та внутрішні спеціальні. Доцільно розмежувати і навести визначення щодо сутності різних груп факторів відповідно до особливостей їхнього впливу на організацію бухгалтерського обліку в державних установах.

6. Встановлено, що згідно із законодавством передбачено такі основні форми організації бухгалтерського обліку, як створення самостійного структурного підрозділу, централізована бухгалтерія чи користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку. Крім того, аналіз діяльності установ державного сектору дав можливість виявити, що найвитратнішою, але водночас найефективнішою є форма, коли створюється самостійна бухгалтерія.

7. Встановлено, що необхідно визначити сутність облікової політики як одного з елементів організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору. Організація бухгалтерського обліку є середовищем, у якому та під впливом якого формується облікова політика установи. Тобто організація бухгалтерського

обліку є ширшим поняттям, ніж облікова політика установи. Саме від раціонально побудованої організації бухгалтерського обліку залежать ефективність ведення бухгалтерського обліку та результативність її діяльності під впливом управлінських рішень.

8. Узагальнено та схематично показано алгоритм організації бухгалтерського обліку в державних установах з умовним поділом основних складових на такі, як інформаційне, організаційне забезпечення, регламентація документування облікових процесів та облікова політика. Кожен елемент алгоритму є важливою складовою для побудови ефективної системи бухгалтерського обліку.

9. Визначено основні складові облікової політики в розрізі елементів за певними напрямами. У результаті така уніфікована модель облікової політики будь-якої державної установи забезпечить формування розпорядчого документа про облікову політику з урахуванням найважливіших складових, які мають бути в ній відображені. Як правило, кожна установа самостійно визначатиме альтернативі варіанти, котрі застосовуватиме у практичній діяльності. Серед основних складових уніфікованої моделі облікової політики щодо нефінансових активів запропоновано виокремлювати такі напрями, як елементи облікової політики щодо основних засобів, котрий узагальнюватиме інформацію про основні методи, способи та прийоми відображення інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Також запропоновано виокремлювати елементи облікової політики щодо інвестиційної нерухомості, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів і нестворених нефінансових активів.

Розділ 3

СУЧАСНІ ТРЕНДИ МОДЕРНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ У ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВАХ

3.1. Методологічні основи побудови обліку нефінансових активів державних установ

За результатами сформованої належним чином організації бухгалтерського обліку та обраної облікової політики в державних установах формуються методики обліку нефінансових активів відповідно до різних умов та особливостей обліку.

Методологія обліку як у державних установах, так і у суб'єктів підприємницької діяльності неодноразово була предметом дослідження науковців та практиків. Оскільки об'єктів обліку багато, методики обліку також залежать і від суб'єкта господарювання, і від характеристик об'єкта, який необхідно відобразити на субрахунках бухгалтерського обліку.

Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [130].

Головний бухгалтер або уповноважена особа на ведення бухгалтерського обліку в державній установі забезпечує дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності. Тобто первинним стосовно методологічних основ є саме організація бухгалтерського обліку в державних установах.

Значний внесок у становлення, формування та функціонування методології бухгалтерського обліку зробили науковці та практики. Зокрема, питання методології бухгалтерського обліку у своїх дослі-

дженнях порушували Т. А. Гоголь [25], В. М. Жук [46], Л. Б. Іванова, Л. М. Кіндрацька [59], Ю. А. Кузьмінський [72], С. Ф. Легенчук [76], Л. Г. Ловінська [79], Н. М. Малюга [85], Т. Г. Маренич [88], М. С. Пушкар [150] та ін. Але, не применшуючи значення наукових досліджень, на сьогодні залишаються невирішеними та потребують подальшого дослідження напрями щодо методологічних основ побудови обліку нефінансових активів у державних установах.

Більшість науковців дотримуються думки, що методологія – це принципи, методи та способи ведення бухгалтерського обліку. Зокрема Ю. А. Кузьмінський узагальнює, що методологія – це вчення про методи пізнання, до яких належать: метод сукупності чотирьох пар (документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки і подвійний запис, баланс і звітність); методичні прийоми (індукція, дедукція, аналіз, синтез, порівняння тощо); методики (конкретизація застосування методів та методичних прийомів) [72, с. 59].

Л. М. Кіндрацька також розглядає методологію обліку як об'єднання принципів, інструментів, процедур, що надалі формують основу конкретних облікових методик [59, с. 90].

Методологію обліку як всеохоплююче знання про понятійний апарат бухгалтерського обліку, концепцію, внутрішню побудову, етапи становлення та розвитку визначає у своїх дослідженнях М. С. Пушкар [150, с. 34].

Такої самої думки дотримується і Н. М. Малюга, зокрема розглядає методологію як учення про методи наукового дослідження, знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їхніх властивостей, що утворюють предмет бухгалтерського обліку [85, с. 91].

О. Г. Сокіл узагальнює наукові підходи до дослідження і визначає, що методологія бухгалтерського обліку – це сукупність методів, прийомів для вивчення об'єкта, проте без урахування інших компонентів методології, що виходять за межі сприйняття сталості. [164, с. 249].

Т. А. Гоголь розглядає методологію бухгалтерського обліку з позиції наукового дослідження через комплекс методів і засобів, встановлення принципів і способів організації побудови теоретичної та практичної діяльності, встановлення внутрішньої впорядкованості окремих елементів системи бухгалтерського обліку, узгоджених і впорядкованих між собою в часі та просторі [25, с. 90].

Отже, у результаті аналізу наукових поглядів і практичної діяльності державних установ можна узагальнити та визначити, що **методологія бухгалтерського обліку** – це раціональне функціо-

нування системи бухгалтерського обліку відповідно до визначеної організації обліку та обраної облікової політики державної установи.

Варто зауважити, що ключовими елементами методологічних основ побудови обліку нефінансових активів суб'єктів державного сектору є методи бухгалтерського обліку. Тому методологія бухгалтерського обліку залежить від багатьох складових, які доцільно визначати на перших етапах побудови системи бухгалтерського обліку. Основні елементи та їх взаємозв'язок подано через структурно-логічну схему методології бухгалтерського обліку нефінансових активів (рис. 3.1).

Варто наголосити, що кожний елемент структурно-логічної схеми є важливою, а інколи невід'ємною складовою для формування ефективної системи бухгалтерського обліку, на основі якої можна приймати відповідні управлінські рішення, а також ці складові взаємозалежні та взаємодоповнюючі. Адже від визначеного об'єкта обліку залежать завдання, мета та предмет дослідження.

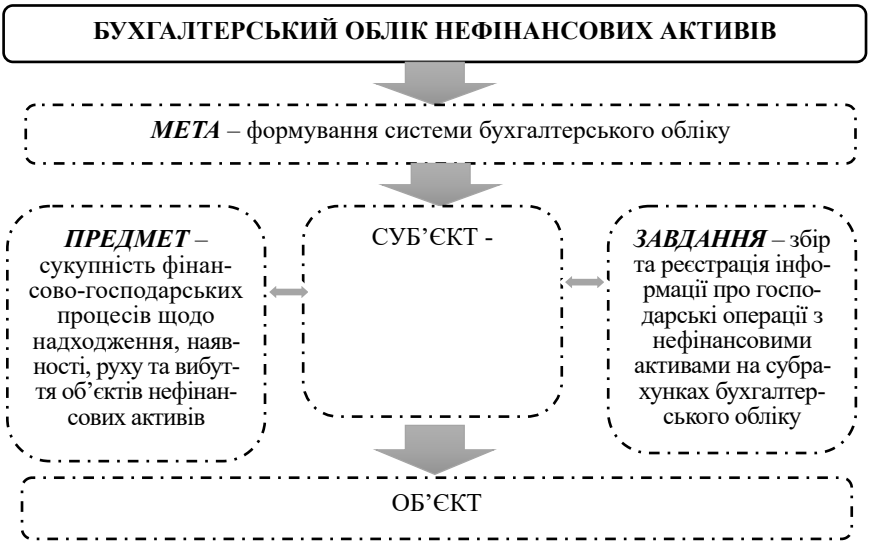


Рис. 3.1. Структурно-логічна схема методології бухгалтерського обліку нефінансових активів

Джерело: сформовано автором.

За результатами належним чином визначених та обґрунтованих основних елементів методології бухгалтерського обліку в

установі державного сектору можна змоделювати алгоритм методології бухгалтерського обліку нефінансових активів. Зокрема на рис. 3.2 подано алгоритм методології побудови бухгалтерського обліку нефінансових активів у державних установах.



Рис. 3.2. Алгоритм методології побудови бухгалтерського обліку в державних установах

Джерело: сформовано автором.

Алгоритм методології бухгалтерського обліку нефінансових активів значною мірою залежить від особливостей організації бухгалтерського обліку та обраних методів, способів, прийомів для ведення обліку та складання звітності.

Окрім організації бухгалтерського обліку на методологію бухгалтерського обліку впливає нормативно-правове забезпечення – як національне, так і локальне кожної державної установи зокрема. Тому науковці у своїх дослідженнях визначають фактори впливу на формування системи бухгалтерського обліку.

Зокрема М. О. Козлова виокремлює такі фактори, як соціально-політичні, історико-географічні, культура і традиції, загальноекономічні фактори, регулювання, вимоги внутрішніх і зовнішніх користувачів до облікової інформації, професія та освіта обліковців, наука про бухгалтерський облік [61, с. 118–119].

Т. А. Яковець, досліджуючи особливості формування ефективної системи побудови обліку капіталу підприємств лісового господарства, визначає такі фактори впливу, як загальнодержавні (законодавці, соціально-економічні та культурно-природничі), внутрішньогалузеві (ресурсозабезпеченість, управління галуззю та інвестування капіталу), підприємницькі (організація обліку та статутні фактори) [214, с. 260].

Отже, різні підходи до визначення факторів впливу на побудову системи бухгалтерського обліку є важливим елементом формування саме ефективної системи. Крім того, у формуванні методології обліку в державних установах істотну роль відіграють фактори, які впливають на організацію бухгалтерського обліку, зокрема внутрішні загальні й внутрішні спеціальні, а також зовнішні загальні та зовнішні спеціальні.

У результаті аналізу наукових досліджень і практичної діяльності державних установ доцільно виокремити основні фактори впливу з урахуванням факторів, що впливають на організацію бухгалтерського обліку, але саме тих, які позначаються на формуванні методології бухгалтерського обліку нефінансових активів. Схематично взаємозв'язок впливу факторів на методологію бухгалтерського обліку подано на рис. 3.3.

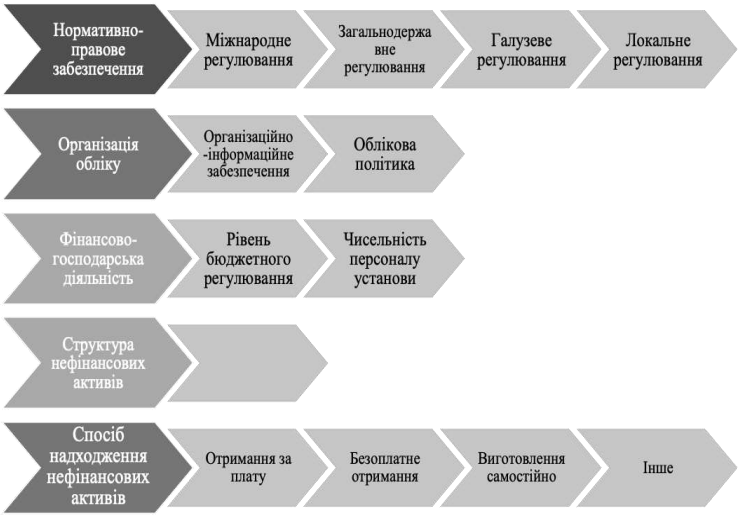


Рис. 3.3. Взаємозв'язок впливу факторів на методологію бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано автором.

Багато хто з науковців, зокрема М. О. Козлова [61] та Т. А. Яковець [214], вирізняють такий фактор впливу, як професія та освіта обліковця, але вважаємо за доцільне цей фактор не виокремлювати, оскільки він є складовою організації бухгалтерського обліку, а саме організаційно-інформаційне забезпечення. Останнє і включає професійні якості та рівень освіти працівників бухгалтерської служби.

Отже, з огляду на те, що на формування методології бухгалтерського обліку впливають різні фактори, що є як внутрішніми, так і зовнішніми, доцільно провести аналіз методології бухгалтерського обліку саме нефінансових активів у державних установах. Є достатня кількість наукових досліджень щодо методології обліку основних засобів, нематеріальних активів, запасів та інших нефінансових активів, але залишається невирішеним і потребує подальшого дослідження питання методології обліку нефінансових активів у державних установах. Оскільки на сьогодні існує значна кількість нормативно-правових документів, котрі регламентують питання бухгалтерського обліку нефінансових активів, є потреба в систематизації методології бухгалтерського обліку в розрізі об'єктів обліку як складових нефінансових активів. Така систематизація сприятиме своєчасному та достовірному відображенню господарських операцій на субрахунках бухгалтерського обліку й узагальненню у звітності. На підставі цієї інформації, відповідно, прийматимуться управлінські рішення щодо управління державними установами та державними фінансами.

Тому необхідно провести аналіз і систематизувати основні критерії методології побудови бухгалтерського обліку нефінансових активів. Для аналізу та групування інформації обрано найсуттєвіші статті у складі нефінансових активів, а саме основні засоби, нематеріальні активи, запаси, інвестиційна нерухомість та біологічні активи. Систематизація інформації про методологію обліку здійснено із застосуванням відповідних критеріїв.

Методологічні засади обліку нефінансових активів у державних установах встановлено нормативно-правовими документами, які є обов'язковими до застосування і на їх основі установи розробляють внутрішні документи щодо регламентування бухгалтерського обліку. Ключові положення щодо формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи визначено в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [100].

У НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» та Методичних рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору наведено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та порядок нарахування амортизації [102].

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності встановлено НП(С)БОДС 123 «Запаси» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору [103].

У НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» розкрито методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності [104]. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію під час збирання врожаю та розкриття у фінансовій звітності інформації про них регламентуються НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» [105].

Облік нефінансових активів у державних установах ведеться відповідно до зазначених НП(С)БОДС із використанням субрахунків бухгалтерського обліку. Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку нефінансових активів передбачено субрахунки Класу 1 «Нефінансові активи». Варто зауважити, що субрахунки Класу 1 «Нефінансові активи» призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, капітальних інвестицій, зносу (амортизації) необоротних активів тощо [137].

3.2. Удосконалення обліку процесу надходження нефінансових активів державних установ

Облік нефінансових активів в установах державного сектору регулюється відповідними нормативними документами, а отже, їхні основні положення узагальнено в організації бухгалтерського обліку. Від виду облікового процесу залежать і особливості ведення бухгалтерського обліку та узагальнення у звітності.

Обліковий процес у державних установах має певні стадії, яким відповідають облікові технології. Одним із ключових елементів облікового процесу в державних установах є процес надходження нефінансових активів, оскільки саме від належним чином організованого та реалізованого процесу надходження залежать наступні етапи облікового процесу.

Процес надходження нефінансових активів – це сукупність послідовних і взаємопов'язаних дій у державній установі, спрямованих на спостереження, вимірювання, реєстрацію, систематизацію та групування інформації щодо надходження нефінансових активів.

Як встановлено в результаті дослідження, до складу нефінансових активів належать як необоротні, так і оборотні активи. Але аналіз наукових досліджень показав, що порушення проблематики в наукових дослідженнях полягало в розрізі необоротних і оборотних активів. Зокрема, проблемні питання обліку, первісного визнання та оцінки саме необоротних активів ставили провідні науковці М. Т. Білуха [5], М.І. Бондар [8], Ф. Ф. Бутинець [16], Ю. А. Верига, З. В. Гуцайлюк, З.-М. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, Я. Д. Крупка, М. В. Кужельний, В. Г. Лінник [71], В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, В. К. Орлова [118] та ін. Результати досліджень науковців загалом формують необхідні умови для забезпечення та подальшого розвитку системи обліку необоротних активів, але не щодо проблемних питань обліку нефінансових активів.

Саме проблеми обліку, аналізу та аудиту основних засобів та амортизації, в бюджетних установах досліджували науковці О. В. Богданюк та Л. С. Бачинська [7], О. В. Борович [13], О. В. Гамова, І. А. Козачок, Н. В. Ракоєд та Т. А. Спіркач [20; 21], І. М. Гур'єва [31], Л. І. Жидєєва та О. М. Андрієнко [44], А. П. Заросило [50], Т. В. Канєва та С. О. Шевченко [56], О. В. Коба, С. Ю. Федоренко та О. О. Чубчик [60], І. О. Кондратюк [64], Е. І. Литвиненко [77], С. В. Свірко [155], Т. В. Черкашина [207; 208], О. Б. Юрченко [213].

Отже, питання обліку загалом необоротних активів, а також обліку, аналізу та аудиту необоротних активів саме у бюджетних установах досліджувалися достатньою мірою. Але залишається невирішеними питання щодо обліку нефінансових активів у державних установах в умовах вітчизняної бюджетної системи і застосування НП(С)БОДС.

Державні установи у процесі фінансово-господарської діяльності можуть отримувати у своє розпорядження та оперативне

управління різні об'єкти нефінансових активів. Відповідно, від процесу надходження залежать не тільки визнання і класифікація активів, а й оцінка та відображення на субрахунках бухгалтерського обліку. Процес надходження нефінансових активів у державних установах може відрізнятися залежно від типу активу, способу надходження, джерела фінансування та типу державної установи. Процес надходження нефінансових активів у результатів придбання складається з елементів, наведених на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Основні елементи процесу придбання нефінансових активів у державних установах

Джерело: сформовано автором.

Отже, кожен елемент процесу придбання є важливою складовою при формуванні ефективної системи управління нефінансовими активами. Зокрема, перед придбанням нефінансового активу бюджетна установа визначає потребу в конкретному нефінансовому активі, наприклад, обладнанні, транспорті, будівлях тощо, проводить оцінку своїх потреб у цьому активі та визначає, чи є він необхідним для її роботи. І якщо бюджетна установа вирішує придбати нефінансовий актив, вона включає витрати на його придбання до свого кошторису на бюджетний період або вносить зміни до затвердженого кошторису.

Після того як прийнято рішення про придбання нефінансового активу, державна установа має розпочати процедуру публічних закупівель, де оприлюднюються вся тендерна документація та проєкт договору про закупівлю та інші документи [146]. Отже, державна установа здійснює процедуру закупівлі необхідного активу відповідно до законодавства про публічні закупівлі. Цей етап може охоплювати проведення торгів, конкурсів або вибір з постачальників, які пройшли попередні відбір. За результатами процедури закупівлі відбуваються визначення постачальника й укладення договору на придбання об'єкта нефінансових активів.

Після укладення договору та сплати відповідної суми грошей державна установа отримує нефінансовий актив і зобов'язана відобразити господарську операцію щодо його оприбуткування на субрахунках бухгалтерського обліку згідно з положеннями про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку з відповідними підтверджувальними документами.

Наступним етапом після отримання нефінансового активу є початок експлуатації активу бюджетною установою відповідно до його призначення активу та інструкцій виробника. У результаті експлуатації можуть виникати додаткові витрати, пов'язані з обслуговуванням і ремонтом нефінансових активів, які перебувають у її власності.

Коли нефінансовий актив втрачає функціональну цінність або виходить із ладу і стає непридатним до використання, відбуваються списання такого активу та зняття з обліку.

Усі ці кроки процесу надходження об'єктів нефінансових активів, які описано та узагальнено на рис. 3.4, здійснюються в рамках бюджетного процесу та з дотриманням законодавства, внутрішніх правил бюджетної установи й економічної доцільності.

Хоча нефінансові активи за своєю суттю є доволі різноманітними щодо як строку корисного використання, так і вартісних критеріїв, все одно до всіх їхніх об'єктів встановлюються чіткі критерії та вимоги щодо їх визнання та оцінки при надходженні.

Під час дослідження взаємозв'язку управління державними фінансами країни та нефінансовими активами державної установи встановлено, що через фінансування бюджету й основних джерел здійснюється покриття витрат на формування нефінансових активів.

Саме від виду процесу надходження нефінансових активів залежить порядок їх відображення в бухгалтерському обліку та процес формування первісної вартості. Отже, важливим елементом організації бухгалтерського обліку для визначення особливостей обліку процесу надходження нефінансових активів є спосіб їх надходження.

Облік нефінансових активів ведеться на субрахунках Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі Класу 1 «Нефінансові активи». Рахунки цього класу призначені для обліку процесу надходження, руху та вибуття основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, інвестиційної нерухомості та інших нефінансових активів.

Особливе значення у процесі надходження основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та біологічних активів має процес формування первісної вартості, оскільки від правильно оціненої та визнаної вартості отриманих активів залежать їхня балансова вартість і сума доходів при отриманні у результаті необмінних операцій.

Усі витрати, здійснені при придбанні й передбачені НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», обліковуються за дебетом рахунку 13 «Капітальні інвестиції». Після того як усі необхідні витрати здійснені й актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума на рахунку 13 списується на рахунки класу 1 «Нефінансові активи» з відповідними субрахунками (рис. 3.5).

Установи державного сектору більшою мірою у своїй діяльності використовують нефінансові активи для потреб суспільства. Отже, основними користувачами цих активів державних установ є громадяни. Всі нефінансові активи, які є в користуванні державної установи, можуть використовуватися самою установою, а також суспільством. Тому ці активи, які перебувають у вільному доступі всіх користувачів, необхідно виокремлювати в обліку.

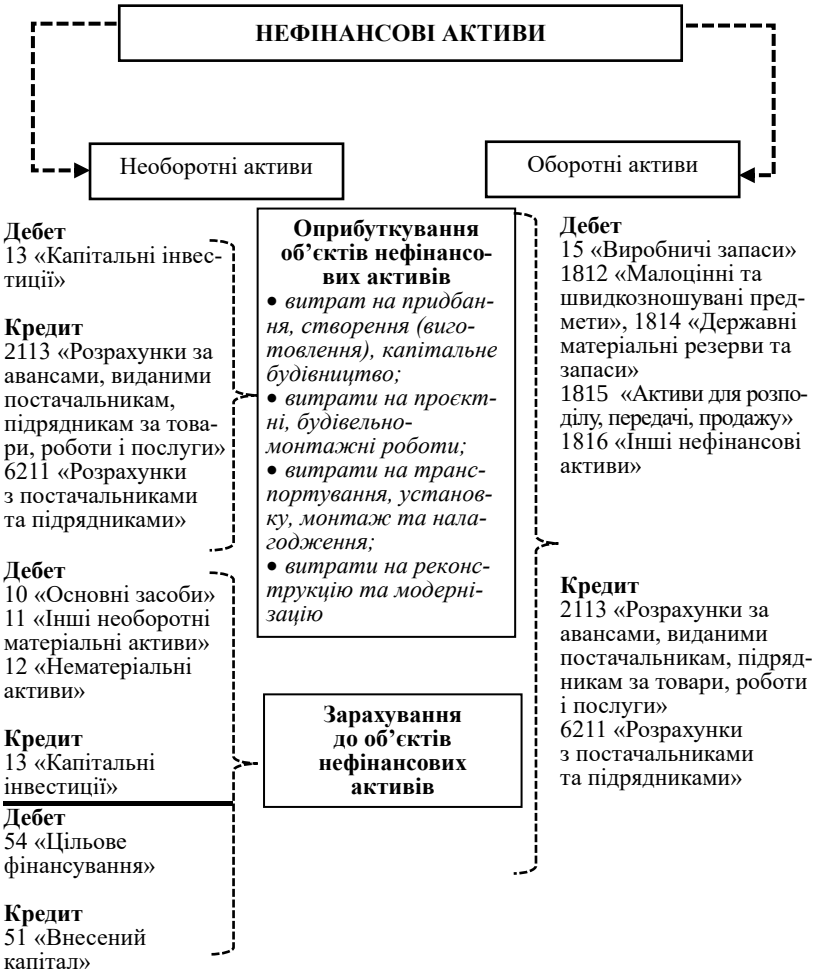


Рис. 3.5. Особливості відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації процесу надходження нефінансових активів

Джерело: сформовано автором.

Нефінансові активи мають найбільшу частку в структурі всіх активів державних установ, але серед таких активів доцільно виокремити основні засоби, котрі мають достатньо високу вартість

порівняно з іншими активами і є ймовірність, що в майбутньому вони принесуть певні економічні вигоди. Саме ці особливості впливають на ключові аспекти формування облікової інформації про об'єкти нефінансових активів.

Крім того, у складі основних засобів є достатня кількість різновекторних активів, що спричинено багатогалузевою належністю державних установ. Варто зазначити, що деякі нефінансові активи мають потенціал корисності й важливі при використанні не тільки для конкретної державної установи, а й для суспільства та держави загалом.

Украй необхідні накопичення та виокремлення інформації щодо таких активів у бухгалтерському обліку з метою оцінки наявності активів загальносуспільного користування та подальшого контролю за їх використанням і експлуатацією. В Україні та різних країнах світу однією з проблем є вивчення та впровадження новітніх методів управління нефінансовими активами, а саме активами інфраструктури, з метою підтримки Цілей сталого розвитку. Управління активами інфраструктури – важливий елемент управління в державних установах, оскільки в результаті надання переваги новим сучасним активам зменшується якість управління надійними активами інфраструктури, котрі забезпечують основне комунальне обслуговування.

Така державна політика з управління активами інфраструктури може коштувати дуже дорого. У певних країнах, що розвиваються брак інвестицій у технічне обслуговування активів інфраструктури спричинив, за оцінками, втрату до 2 % зростання ВВП. Особливо актуальним ефективне управління активами інфраструктури стає під час різних кризових ситуації, зокрема воєнних дій, за яких збільшується навантаження на ці об'єкти. Відповідно, недостатньо ефективне управління є причиною того, що активи можуть втрачати свої технічні можливості.

Варто зазначити, що у 2017 р. Департамент ООН з економічних та соціальних питань і Фонд капітального розвитку ООН напрацювали та презентували комплексний інструментарій управління активами інфраструктури саме для органів місцевого самоврядування в країнах, що розвиваються, і почали сприяти його впровадженню.

Отже, з огляду на викладене, доцільно виокремити у складі нефінансових активів ті, які є в оперативному управлінні державних установ, але потенціал корисності споживається громадянами та суспільством. Така ідентифікація активів актуалізувалася в результаті терористичних дій з боку росії проти України, а саме проти конкретних об'єктів державних установ.

М. Ханіф зазначає, що **активи інфраструктури** – це всі фізичні об'єкти, необхідні для надання основних комунальних послуг. До таких активів належать традиційні інфраструктурні об'єкти: дорожнє господарство, системи водопостачання та каналізації, а також земельні ділянки, на яких розташовані дороги, будівлі, де розміщуються основні служби, і обладнання та системи інформаційних технологій, необхідних для їх експлуатації й обслуговування. Автор виокремлює такі групи активів інфраструктури, як дороги та дорожні знаки, централізоване освітлення, водопостачання, централізовані каналізації, протипаводкові споруди, зокрема греблі, системи енергопостачання (генерація, передача, розподіл та зберігання електроенергії), парки та бази відпочинку, об'єкти культурного призначення, телекомунікаційні мережі, порти та портові споруди (причали, доки і крани), інформаційні технології та системи [303].

Управління активами інфраструктури відбувається на основі аналізу суспільних потреб, особливостей економії використання відповідних об'єктів та терміну їх корисного використання. Варто зазначити, що майже всі активи інфраструктури належать до об'єктів критичної інфраструктури, тобто вони забезпечують надважливі послуги та мають високу вартість.

Отже, нині є проблема ідентифікації й ефективного управління активами інфраструктури, тому доцільно виокремлювати і відображати в обліку конкретні об'єкти активів інфраструктури з метою ефективного управління ними. Зокрема, якщо буде достовірна, точна й актуальна інформація про такі об'єкти, то суб'єкти господарювання зможуть коригувати і формувати свою політику управління таким чином, щоб забезпечити тривале та ефективне використання активів інфраструктури з відповідним фінансуванням. А отже, інформаційним забезпечення для такого управління має бути саме інформація, визначена на субрахунках бухгалтерського обліку й узагальнена у звітності.

Через відносно тривалий життєвий цикл активу інфраструктури доцільно визначити термін корисного використання, що дедалі частіше набуває ваги у прийнятті рішень про інвестиції в інфраструктуру. Відповідна особливість сучасного функціонування активів інфраструктури є причиною того, що проєктування, закупівлі та ухвалення рішень ґрунтуються на термінах їх корисного використання [279].

Зокрема, ідентифікується та накопичується вартість життєвого циклу як загальні витрати протягом усього терміну експлуатації, включно з плануванням, витратами на проєктування, придбан-

ням, встановленням, експлуатацією, технічним обслуговуванням, реконструкцією та утилізацією, пов'язаними з володінням або використанням активу [220]. Таким чином, підхід життєвого циклу стає центральним при управлінні активами шляхом урахування загальної вартості активу протягом усього терміну його експлуатації [270; 280].

О. І. Яременко та Я. О. Страхніцький акцентують увагу на належності критичної інфраструктури до складу національної інфраструктури, що робить її визначальною для функціонування суспільства, економіки та сталого розвитку держави в цілому. Також автори стверджують про наявність пріоритетної тріади у структурі побудови змістового наповнення дефініції «критична інфраструктура – «людина-суспільство-держава», яка відображає надзвичайно важливі для забезпечення громадянської, суспільної та державної безпеки об'єкти національної інфраструктури [216, с. 80].

Варто зазначити, що відповідно до МСБОДС у складі основних засобів як окремий об'єкт обліку виділяються активи, що є частиною системи або мережі, спеціалізовані за своєю суттю і не мають альтернативного застосування, нерухомі та після вибуття можуть підпадати під певні обмеження. Такі нефінансові активи доцільно ідентифікувати як активи інфраструктури. Активи інфраструктури відповідають визначенню основних засобів, а їх облік слід вести з дотриманням положень цього стандарту. У складі активів інфраструктури можна виокремити такі об'єкти, як мережі доріг, системи каналізації, системи постачання води, теплопостачання й електроенергії, а також системи зв'язку [93].

З метою ідентифікації та достовірної оцінки необхідно внести зміни до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та доповнити інформацією про активи інфраструктури як одну зі складових основних засобів окремим розділом, а при визначенні класифікації основних засобів за групами додати групу активів «Активи інфраструктури».

Якщо говорити про активи інфраструктури, то відповідно до даних Державної служби статистики в Україні протяжність доріг зросла з 98 тис. км у 2013 р. до 104 тис. км у 2022 р.; протяжність залізничних ліній – з 22 тис. км у 2013 р. до 25 тис. км у 2022 р.; кількість аеропортів – із 72 у 2013 р. до 89 у 2022 р.; кількість портів – з 10 у 2013 р. до 14 у 2022 р.; кількість мостів – з 1,9 тис. у 2013 р. до 2,4 тис. у 2022 р. [92].

Така пропозиція щодо внесення змін до нормативно-правових документів зумовлена необхідністю достовірної оцінки активів інфраструктури, які є в наявності в державних установах. З початком повномасштабної агресії росії інформація про такі об'єкти є

вкрай важливою та необхідною при оцінці шкоди, завданої бойовими діями та ракетними обстрілами.

Відповідно до Звіту про прямі збитки інфраструктури від руйнувань унаслідок збройної агресії рф проти України станом на 1 вересня 2022 р., який підготувала Київська школа економіки спільно з іншими державними установами, загальна сума прямих задокументованих збитків житловій та нежитловій нерухомості, іншій інфраструктурі перевищила 127,0 млрд дол. США (за вартістю заміщення). Найбільша частка в загальному обсязі прямих втрат належить житловим будівлям (39,7 %, або 50,5 дол. США) та інфраструктурі (27,7 %, або 35,3 млрд дол. США). Сукупні прямі втрати від руйнувань і пошкоджень об'єктів громадського сектору (соціальні об'єкти та установи, заклади освіти, науки та охорони здоров'я, культурні споруди, спортивні об'єкти, адміністративні будівлі тощо) дорівнюють близько 11,6 млрд дол. США [51].

Саме об'єкти інфраструктури в результаті російської агресії зазнали найбільших атак. Зокрема, здійснювалися масовані обстріли авіаційної інфраструктури, передусім аеродромів, не лише військового, а й цивільного і військово-цивільного (подвійного) призначення. Згодом цілями активних атак стали об'єкти залізничної інфраструктури, зокрема електричні підстанції, об'єкти дорожньої інфраструктури. З початку бойових дій в Україні було пошкоджено 19 аеропортів і цивільних аеродромів; щонайменше 110 залізничних вокзалів і станцій. За попередніми оцінками, загальний обсяг втрат об'єктів інфраструктури в Україні становив 35,3 млрд дол. США [51].

Отже, втрати від російської агресії продовжуються і необхідно чітко проводити аналіз і оцінку цих втрат та наявного й придатного до використання майна. Об'єкти інфраструктури мають важливе стратегічне значення для країни, тому доцільно оцінювати їхню сукупну вартість .

Ефективна система бухгалтерського обліку й узагальнення актуальної інформації про інфраструктурні активи не тільки має на меті прийняття ефективних управлінських рішень, а і є необхідною для збільшення інвестицій на підтримку економічного зростання в країні. Варто зазначити, що, попри нещодавнє збільшення державних витрат на інфраструктуру, багато чого потрібно зробити для покращання якості доріг, залізниць, портів та інших транспортних мереж. Також важливе інвестування в енергетичну інфраструктуру, таку як відновлювані джерела енергії, та модернізацію існуючих електростанцій, що знову-таки пов'язано з російською збройною агресією та тієї шкодою, яку було завдано. Інвестиції в телекомунікаційні ме-

режі теж потрібні для того, щоб Україна могла йти в ногу зі світовими тенденціями в технологіях і комунікаціях.

Облік інфраструктурних активів здійснюється на базі класичної моделі бухгалтерського обліку, удосконаленої для активів інфраструктури. На рис. 3.6 систематизовано та згруповано основні елементи класичної моделі бухгалтерського обліку інфраструктурних активів.



Рис. 3.6. Основні елементи класичної моделі бухгалтерського обліку інфраструктурних активів

Джерело: сформовано автором.

Відображення об'єктів інфраструктурних активів не тільки сприятиме групуванню та узагальненню інформації про інфраструктурних активів, а й забезпечить різних користувачів достовірною, повною і своєчасною інформацією про такі об'єкти при формуванні єдиного державного реєстру нефінансових активів.

Крім того, слід постійно оцінювати якість і ефективність використання інфраструктурних активів державними установами. Адже на сьогодні однією з проблем ефективного та цільового використання бюджетних коштів є те, що установи використовують значні суми бюджетних коштів на обслуговування вже наявних активів, але які не використовуються належним чином та не приносять жодної економічної вигоди. Тобто таке витрачання бюджетних коштів визначатиметься як витрати на обслуговуван-

ня і в результаті не буде отримано відповідних економічних вигід. Отже, за результатами дослідження встановлено, що одним із важливих завдань є ефективне управління інфраструктурними активами державних установ, щоб не лише забезпечити ефективне використання бюджетних коштів, а й сприяти підвищенню корисності експлуатації активів. Тому необхідно систематизувати й виокремити основні методи та інструменти управління інфраструктурними активами, які наведено на рис. 3.7.

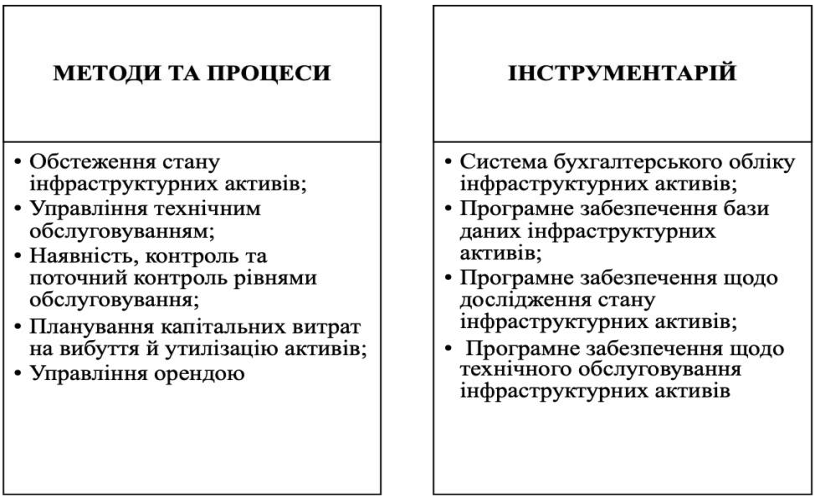


Рис. 3.7. Інструментарій управління інфраструктурними активами

Джерело: сформовано автором.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 03.10.2022 № 312 оновлено НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» і тепер інфраструктурні активи слід відображати на субрахунку бухгалтерського обліку 1013 «Будинки, споруди та передавальні пристрої». Але з огляду на особливості надходження, експлуатації та вибуття інфраструктурних активів необхідним залишається відображення таких активів окремою групою і, відповідно, на окремому субрахунку, що забезпечить систематизацію та узагальнення інформації про об'єкти інфраструктурних активів як окремої групи, що має певні особливості в експлуатації та вибутті, а отже, підвищиться ефективність прийняття управлінських рішень.

Отже, для визнання об'єктів інфраструктурних активів у складі нефінансових активів необхідно ідентифікувати їх та відобразити на

субрахунках бухгалтерського обліку. Крім того, для забезпечення достовірної, своєчасної й актуальної інформації про активи інфраструктури потрібно буде внести зміни до чинного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме рахунок 10 «Основні засоби» доповнити субрахунком 1019 «Інфраструктурні активи». Доцільно виділити субрахунок у складі рахунку 10 «Основні засоби», оскільки інфраструктурні активи є частиною основних засобів, але їх необхідно ідентифікувати й відображати на субрахунках бухгалтерського обліку як окремий об'єкт.

Характеристику цього субрахунку та порядок застосування відповідного субрахунку бухгалтерського обліку наведено на рис. 3.8.

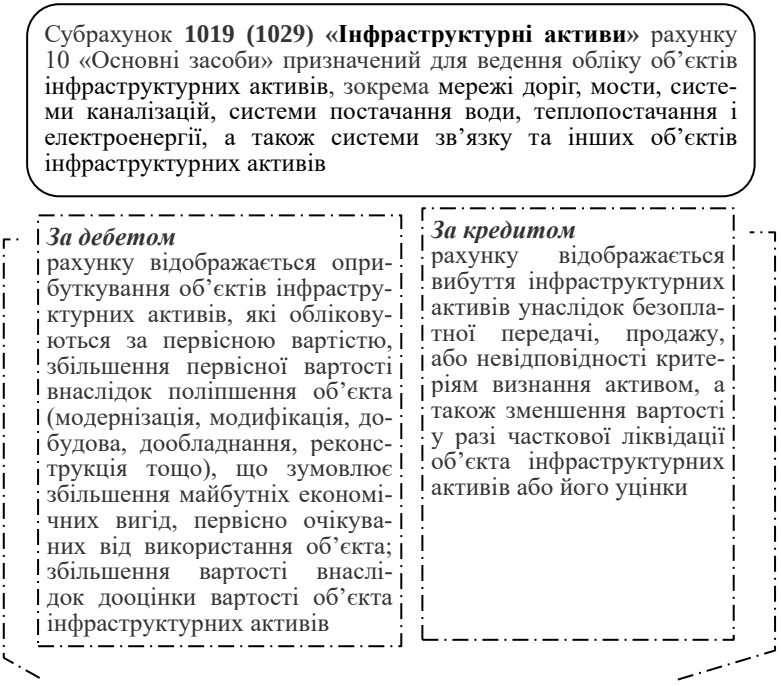


Рис. 3.8. Структурно-логічна схема порядку застосування субрахунку бухгалтерського обліку 1019 (1029) «Активи інфраструктури»

Джерело: сформовано автором.

Об'єкти інфраструктурних активів при відображенні на субрахунках бухгалтерського обліку мають особливості, які зале-

жать від значної кількості факторів, зокрема і від способу надходження. Основні особливості бухгалтерського обліку інфраструктурних активів і залежно від способу надходження систематизовано та узагальнено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІНФРАСТРУКТУРНИХ АКТИВІВ ЗАЛЕЖНО ВІД СПОСОБУ НАДХОДЖЕННЯ

№ з/п	Спосіб надходження	Особливості бухгалтерського обліку
ІНФРАСТРУКТУРНІ АКТИВИ		
1	Придбання за плату	Усі витрати, які здійснені при придбанні й передбачені п. 5 НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», обліковуються за дебетом субрахунку 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби». Після того, як усі необхідні витрати здійснені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума на субрахунку 1311 списується на субрахунок 1019 «Інфраструктурні активи»
2	Самостійне виготовлення	Усі витрати, здійснені при самостійному виготовленні й передбачені п. 6 НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», обліковуються за дебетом субрахунку 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби». Після того, як усі необхідні витрати здійснені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума на субрахунку 1311 списується на субрахунок 1019 « Інфраструктурні активи»
3	Отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору)	Вартість безоплатно отриманих інфраструктурних активів відображається за дебетом субрахунку 1019 «Інфраструктурні активи» та кредитом 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками. Крім того, маємо відобразити суму нарахованого доходу від безоплатно отриманих інфраструктурних активів: Дебет 2313 «Реєстраційні рахунки» Кредит 7511 «Доходи за необмінними операціями»; Дебет 7511 «Доходи за необмінними операціями» Кредит 51 «Внесений капітал»; Дебет 6211 Розрахунки з постачальниками та підрядниками» Кредит 2313 «Реєстраційні рахунки». Усі витрати, здійснені при безоплатному отриманні, обліковуються за дебетом субрахунку 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» та кредитом субрахунку 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Після того, як усі необхідні витрати здійснені й інфраструктурний актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума із субрахунку 1311 списується на субрахунок 1019 «Інфраструктурні активи». Також одночасно робиться відображення за дебетом субрахунку 5411 «Цільове фінансування» та кредитом субрахунку 5111 «Внесений капітал»
4	Отримання без оплати від суб'єктів державного сектору	Оприбуткування отриманих інфраструктурних активів відображається за дебетом субрахунку 1019 «Інфраструктурні актив» та кредитом субрахунку 5111 «Внесений капітал». Також необхідно відобразити на субрахунках бухгалтерського обліку суму наявного за об'єктом зносу за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 1411 «Знос основних засобів»

Закінчення табл. 3.1

№ з/п	Спосіб надходження	Особливості бухгалтерського обліку
ІНФРАСТРУКТУРНІ АКТИВИ		
5	Отримання в результаті обміну на неподібний актив	Спочатку проводиться дооцінка (уцінка) інфраструктурного активу, який передається, на різницю між його залишковою вартістю та вартістю об'єкта, на який обмінюється. Дооцінка відображається за кредитом субрахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів». Потім залишкова вартість інфраструктурного активу списується з балансу установи за кредитом субрахунку 1019 (1029) рахунку «Інфраструктурні активи» на рахунок витрат – дебет субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», а знос переданого основного засобу списується за дебетом субрахунку 1411 «Знос основних засобів». Дохід від бартерної операції відображається за кредитом 7411 рахунку «Інші доходи від обмінних операцій» і оприбутковується на субрахунку 1019 (1029) рахунку «Інфраструктурні активи»
6	Отримання в результаті обміну на подібний актив	Залишкова вартість основного засобу списується з балансу установи за кредитом 1019 (1029) рахунку «Інфраструктурні активи» на рахунок витрат – дебет субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями». Знос переданого основного засобу списується за дебетом субрахунку 1411 «Знос основних засобів». Дохід від бартерної операції відображається за кредитом субрахунку 7411 рахунку «Інші доходи від обмінних операцій» та оприбутковується на субрахунку 1019 (1029) рахунку «Інфраструктурні активи»
7	Оприбуткування активів, не врахованих раніше на балансі	Надлишки інфраструктурних активів, виявлені при інвентаризації, оприбутковуються на баланс таким записом. Дебет субрахунку 1019 «Інфраструктурні активи» Кредит рахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» і одночасно дебет 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі», а кредит 5111 «Внесений капітал»
8	Отримано в оренду	Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку 011 «Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів» за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Нарахування амортизації об'єкта розглядуваної оренди здійснюється орендодавцем. Належна за користування першим плата в орендаря визнається іншими витратами за обмінними операціями відповідного звітного періоду
9	Відсутність активного ринку	Відповідно до п. 9 НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку, а також у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо)

Джерело: узагальнено та сформовано автором.

Отже, на основі запропонованої моделі бухгалтерського обліку інфраструктурних активів необхідно внести зміни до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та доповнити інформацією щодо інфраструктурних активів. Тим самим норми, визначені в національному стандарті, буде узгоджено з МСБОДС, оскільки інфраструктурні активи в державних установах включають будівлі, споруди, дороги, мости, тунелі, залізничні колії, аеродроми, порти та інші об'єкти, які використовуються для надання послуг громадянам або для забезпечення функціонування державних органів та установ.

Будівлі та споруди можуть бути власністю бюджетних установ або надані їм у користування іншими державними органами. Дороги, мости, тунелі та інші об'єкти інфраструктури можуть належати державі або місцевим органам влади, а бюджетні установи можуть отримувати право їх використання на правах оперативного управління або договорів оренди або інших договорів.

Інфраструктурні активи в бюджетних установах значно впливають на фінансовий стан державного сектору. Вартість будівель та споруд, їх ремонт і утримання, а також реконструкція доріг та інших об'єктів, пов'язаних з інфраструктурою, є значними статтями витрат у бюджетах держави та місцевих органів влади.

Управління інфраструктурними активами в державних установах вимагає відповідального підходу до їх утримання та ефективного використання. Для цього необхідно мати якісну інформацію про стан активів, їх технічну готовність, а також планувати ремонти й модернізацію, що дає змогу підвищувати ефективність використання інфраструктури та зменшувати витрати на її утримання.

У реальному державному секторі на сьогодні відсутня інформація про інфраструктурні активи, а саме про їхню вартість, технічний стан, планові витрати на їх ремонт та модернізацію. Це і є однією з причин неефективного їх використання установами державного сектору. Сформувати та зібрати інформацію про інфраструктурні активи можна шляхом проведення технічного обстеження, яке уможливить визначення технічного стану об'єктів та виявлення несправностей, які потребують уваги. Технічне обстеження може бути проведене власними силами бюджетної установи або за допомогою залучення зовнішніх експертів, крипі мають відповідні кваліфікації та досвід у здійсненні таких робіт.

Для збирання технічної інформації про стан інфраструктурних активів можна використовувати спеціальні технічні засоби та програмні продукти. Також можна використовувати плани-графі-

ки технічного обслуговування й ремонту об'єктів, що допоможе планувати і контролювати роботи з їх утримання та ремонту.

Для планування ремонтів і модернізації інфраструктурних активів можна використовувати результати технічного обстеження та аналізу стану об'єктів. Також варто враховувати потреби та пріоритети користувачів об'єктів, що дасть змогу зосередитися на найважливіших роботах.

Окрім того, для ефективного управління інфраструктурними активами в бюджетних установах варто мати електронну базу даних, що містить інформацію про всі об'єкти, їхні характеристики, технічний стан, дату та обсяги проведених ремонтів і модернізації. Така база даних дасть можливість зберігати й аналізувати інформацію про всі нефінансові активи з метою її узагальнення та групування для прийняття ефективних управлінських рішень на різних рівнях управління.

Тому узагальнення інформації про інфраструктурні активи у Державному реєстрі нефінансових активів державних установ сприятиме збиранню, систематизації, групуванню та узагальненню інформації про всі об'єкти нефінансових активів.

Для формування та збору інформації про стан інфраструктурних активів та їхню технічну готовність, а також планування ремонтів і модернізацію можна використовувати різні підходи.

Зокрема, можна застосовувати підхід, який ґрунтуватиметься на інвентаризації інфраструктурних активів. Для цього можна використовувати базу даних кожної установи окремо, котра містить інформацію про кожен актив, його технічний стан, дату останнього ремонту, термін служби тощо, але потім за результатами суцільної інвентаризації її слід узагальнити в Державному реєстрі нефінансових активів державних установ. Така база даних допоможе збирати й аналізувати інформацію про активи в режимі реального часу, що дасть змогу планувати ремонти та модернізацію.

Інший підхід ґрунтуватиметься на візуальному огляді. З його використанням для оцінки стану активів буде виявлено потенційні проблеми та недоліки. Огляд можна проводити з використанням технічних засобів, наприклад, мобільних платформ, що дають можливість отримати зображення з висоти, а також застосовувати різні інструменти для оцінки технічного стану активів.

Підхід, який базуватиметься на аудиті інфраструктурних активів, уможливить виявлення недоліків у процесах управління активами та встановлення ефективних методів управління. Аудит може включати огляд стану обладнання, виявлення потенційних ризиків, оцінку виконання робіт тощо.

Підхід щодо відстеження витрат спрямований на контролювання витрат на ремонт і модернізацію активів, для якого можна використовувати програми бюджетування й обліку витрат. Ці програми допомагають контролювати витрати на ремонт і модернізацію, а також аналізувати результати роботи та розробляти плани на майбутнє.

Для формування та збору інформації про стан інфраструктурних активів у бюджетних установах можна використовувати певні методи, які узагальнено на рис. 3.9.



Рис. 3.9. Основні методи збору інформації про інфраструктурні активи для узагальнення та відображення в державному реєстрі нефінансових активів

Джерело: сформовано автором.

Для формування та збору інформації про стан інфраструктурних активів, їхню технічну готовність і планування ремонтів і модернізації можна застосовувати різні підходи й інструменти. Зокрема, при використанні інвентаризації інфраструктурних активів необхідно скласти перелік усіх об'єктів інфраструктури, що належать державним установам, визначити технічний стан активів, їхню вартість, плановий термін експлуатації та інші характеристики, які потім буде узагальнено в державному реєстрі нефінансових активів.

Інформація вводиться до єдиної бази даних, а саме до державного реєстру нефінансових активів, де будуть зберігатися всі дані про інфраструктурні активи, включно з інформацією про їхній технічний стан, терміни експлуатації, вартість, планові ремонти та модернізації. Для цього можна використовувати спеціалізоване програмне забезпечення або створити власну базу даних в електронному вигляді.

Крім того, необхідно провести огляд технічного стану об'єктів інфраструктури з метою визначення проблем і потреб у ремонті та модернізації. Це можна робити за допомогою спеціальних комісій, які мають відповідну кваліфікацію та обладнання. З метою планування ремонтів і модернізації інфраструктурних активів слід провести оцінку вартості інфраструктурних активів. Для цього можна залучити оцінювачів, котрі мають належну кваліфікацію і досвід.

Також для планування ремонтів і модернізації активів потрібно провести аналіз витрат і розробити відповідний план. Аналіз витрат дає змогу визначити їх необхідність і обґрунтувати. План повинен включати перелік активів, які потребують ремонту та модернізації, обґрунтування необхідності проведення робіт та розрахунок витрат. Планування ремонтів і модернізації об'єктів інфраструктури в бюджетних установах можна здійснювати такими методами.

Система планування ремонтів та модернізації – це систематична програма планування та контролю ремонтів і модернізації об'єктів інфраструктури. Вона дає змогу забезпечити раціональне й цільове використання бюджетних коштів

Після проведення ремонтів і модернізації слід проводити моніторинг і оцінку їхньої ефективності через узагальнення інформації про інфраструктурні активи й ефективність прийнятих рішень щодо нефінансових активів.

Отже, на підставі отриманих результатів можна систематизувати основні етапи, інструменти й елементи ефективного управління інфраструктурними активами в державних установах для узагальнення інформації про активи інфраструктури з метою прийняття ефективних управлінських рішень (рис. 3.10).



Рис. 3.10. Структурно-логічна схема основних елементів ефективного управління інфраструктурними активами в державних установах

Джерело: сформовано автором.

Нефінансові активи можуть надходити до установи різними способами, але на сьогодні залишаються проблемними деякі особливості відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації щодо безоплатно отриманих нефінансових активів та їх документального оформлення.

З урахуванням реалій діяльності державних установ з року в рік актуалізується питання обліку безоплатного надходження нефінансових активів. Саме від того, хто передає безоплатно до установ державного сектору нефінансові активи, і залежить процес обліку їх надходження. У цьому питанні є певні проблеми щодо документального оформлення й облікового відображення на субрахунках бухгалтерського обліку. Державні установи зобов'язані дотримуватися норм Бюджетного кодексу України та Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків бюджетними установами [141], а також ураховувати дані бюджетного планування, узагальнені в кошторисі державної установи.

Всі господарські операції в державних установах для їх відображення на субрахунках бухгалтерського обліку обов'язково мають бути документально підтвердженими. Тому документальне супроводження господарських операцій має важливе значення під час обліку процесу надходження нефінансових активів. У табл. 3.2 узагальнено й систематизовано документальне супроводження безоплатно отриманих активів державною установою.

Таблиця 3.2

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ БЕЗОПЛАТНО ОТРИМАНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№ з/п	Спосіб надходження	Документальне оформлення
1	Безоплатно отриманий основний засіб	Договір дарування, який оформляється при отриманні дарунків від суб'єктів господарювання приватного сектору. Якщо ж дарунок надходить від інших бюджетних установ, то має бути рішення вищого розпорядника бюджетних коштів, керівника іншої бюджетної установи
		Акт приймання-передачі основних засобів, форма якого затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. Відповідний акт складає комісія державної установи, яка приймає основний засіб чи їх набір
		Довідка про надходження у натуральній формі (додаток 26 до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів (наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938) або додаток 37 до Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами (наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407))
		Довідка про зміни до кошторису. Вона складається в довільній формі та містить розрахунки первісної вартості дарованого основного засобу та їх обґрунтування. Ця довідка потрібна, тому що за вимогою п. 4 Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 04.08.2000 № 1222, потрібно внести зміни до спецфонду кошторису установи за напрямами видатків
		Акт приймання-передачі основних засобів за формою згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 21.09.1998 № 1482

Джерело: узагальнено та сформовано автором.

Іншою проблемою нині є відображення на субрахунках бухгалтерського обліку оцінки витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів як окремого об'єкта обліку або як витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів. Зокрема, одним зі способів такого відображення може бути капіталізація відповідних витрат.

У результаті імплементації такого способу необхідно буде узагальнювати інформацію на окремому субрахунку бухгалтерського обліку 1119 (1129) «Капітальні витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів». Структурно-логічну схему застосування відповідного субрахунку наведено на рис. 3.11.

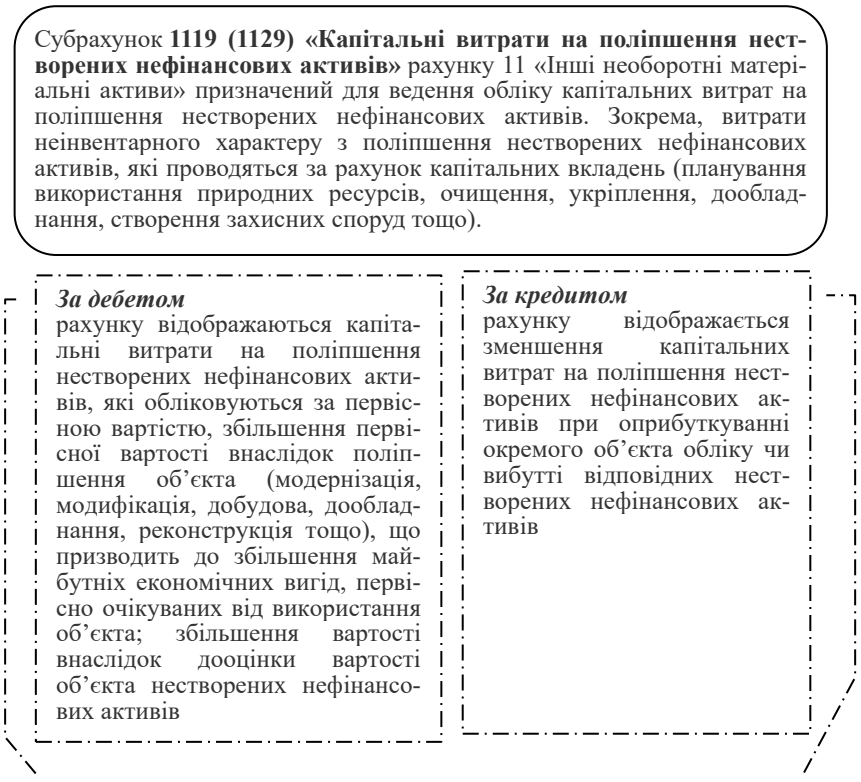


Рис. 3.11. Структурно-логічна схема порядку застосування субрахунку бухгалтерського обліку 1119 (1129) «Витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів»

Джерело: сформовано автором.

У 2022 р. з початком повномасштабної російської агресії з'явилося нове проблемне питання щодо обліку, оцінки та визнання об'єктів нефінансових активів у результаті активної реалізації механізму передачі, примусового відчуження або вилучення майна у юридичних та фізичних осіб для потреб держави в умовах правового режиму воєнного стану.

Відповідно до ст. 3. Закону України «Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану» вибуття нефінансових активів у результаті примусового чи добровільного відчуження здійснюється без відшкодування їхньої вартості [145]. Державні установи під час воєнного стану можуть отримувати у своє розпорядження об'єкти нефінансових активів, що відчужуються в суб'єктів господарювання як на добровільних засадах, так і примусово.

При отриманні відповідного активу не завжди буде складено акт, де буде зазначено балансову вартість активу та іншу інформацію, тому кожній установі державного сектору, яка матиме надходження нефінансових активів у результаті відчуження, необхідно розробити механізм та алгоритм визнання та оцінки. Надходження нефінансових активів до державної установи у результаті добровільного чи примусового відчуження слід визнавати як дохід відповідного періоду.

Статтею 9 Бюджетного кодексу України визначено, що доходи в бюджетних установах складаються з податкових і неподаткових надходжень, доходів з операцій з капіталом і трансфертів [17]. За класифікацією доходів, визначеною у БКУ, надходження нефінансових активів до державної установи у результаті добровільного чи примусового відчуження належать до неподаткових надходжень при визнанні власних надходжень бюджетних установ [17]. Згідно з НП(С)БОДС 124 «Доходи», який визначає основні методологічні засади бухгалтерського обліку, доходи поділяються на дві групи, а саме на доходи від обмінних і необмінних операцій. За результатами аналізу основних елементів доходів встановлено, що доходи від надходження активів у результаті відчуження можна класифікувати як доходи від необмінних операцій, оскільки не передбачається передача активів чи послуг (робіт) в обмін на отриманий актив.

Пункт 4 МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» визначено, що трансферти можуть бути як грошовим, так і негрошовими та включати гранти, списання бор-

гів, штрафи, надання нерухомості, подарунки, пожертви, а також товари й послуги в натуральній формі [94]. Тобто за МСБОДС 23 доходи від надходження активів у результаті відчуження можна ідентифікувати як трансферти.

Але варто підкреслити, що у БКУ наведено визначення поняття «трансферти», котре ідентифікується як кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі [17]. Згідно з іншим за суттю визначенням у МСБОДС 23 трансферти є надходженням майбутніх економічних вигід чи потенціалу корисності від необмінних операцій, інших, ніж податки [94].

Оскільки відповідно до МСБОДС всі доходи та витрати мають визнаватися за принципом нарахування й основними елементами є саме активи, зобов'язання, чисті активи (власний капітал), доходи і витрати. Тому в МСБОДС таким чином ідентифіковано трансферти, на відміну від НП(С)БОДС. У п. 1 розділу ІІІ НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визначено, що доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей [98].

Отже, у результаті аналізу нормативних документів доцільно говорити, що є певна неузгодженість у трактуванні сутності трансфертів із точки зору вітчизняного законодавства та міжнародних стандартів. Необхідно виокремити та систематизувати основні види трансфертів, які можуть отримувати установи державного сектору з урахуванням Бюджетного кодексу України, МСБОДС, НП(С)БОДС, нормативно-правових документів і реалій функціонування економіки країни.

Варто зазначити, що отримання нефінансових активів можливе через різні механізми, такі як дарування, благодійність, передача в користування тощо. Якщо ці активи передаються безоплатно або за символічну плату, це можна визначити як форму трансферту, оскільки одна сторона надає ресурси іншій стороні без відповідної фінансової компенсації.

Трансферти включають різноманітні види руху нефінансових активів або коштів від одного суб'єкта до іншого. Вони можуть бути класифіковані за різними критеріями, включно з призначенням, джерелом фінансування, характером і цільовим спрямуванням. Основні види трансфертів наведено на рис. 3.12.



Рис. 3.12. Основні види трансфертів

Джерело: систематизовано та згруповано автором.

Отже, трансферти достатньо різноманітні, тому необхідно врахувати всі ці особливості як у НП(С)БОДС, так і в Плані рахунків бухгалтерського обліку з метою достовірного, прозорого та своєчасного відображення у обліку та звітності державних установ, що сприятиме прозорості звітності й забезпечить цільове використання бюджетних коштів. Дотримання згаданих вище особливостей сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень.

У п. 1.2 НП(С)БОДС 124 «Доходи» наведено вичерпний перелік доходів за необмінними операціями, але цей перелік доцільно доповнити новими елементами з урахуванням особливостей діяльності державних установ. Водночас у самому НП(С)БОДС 124 при визначенні порядку визнання активів наведено елементи, які не зазначено у п. 1.2, наприклад, безоплатно отримані товари, роботи та послуги, безоплатну допомогу. На рис. 3.13 наведено пропозиції щодо уточнення елементів доходів за необмінними операціями.

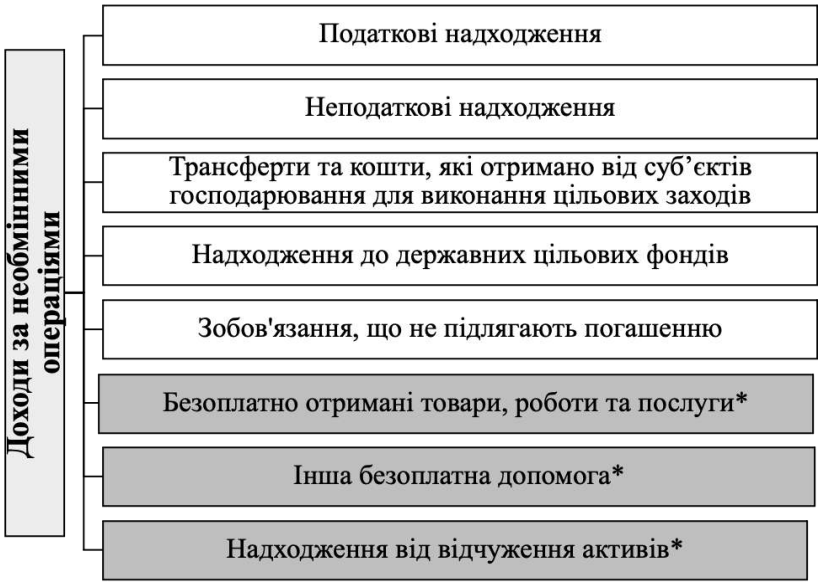


Рис. 3.13. Елементи доходів за необмінними операціями

Джерело: сформовано та доповнено автором [106].

Отже, у результаті дослідження запропоновано доповнити елементи доходів, визначені в НП(С)БОДС 124 «Доходи». Зокрема, доцільно п. 1.2 доповнити такими підпунктами, як безоплатно отримані товари, роботи та послуги, інша безоплатна допомога та надходження від відчуження активів. Ця пропозиція зумовлена тією неузгодженістю, яка є на сьогодні в основних положеннях НП(С)БОДС 124, оскільки наведений перелік елементів доходів щодо доходів за необмінними операціями не є вичерпним і потребує доповнення іншими елементами, що є актуальними для суб'єктів державного сектору.

Процес надходження нефінансових активів до державних установ у результаті відчуження необхідно своєчасно та достовірно відображати у бухгалтерському обліку на підставі первинних документів. Тому сформовано рекомендації щодо обліку та визнання нефінансових активів, які отримано у результаті відчуження (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ОБЛІКУ ТА ВИЗНАННЯ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ, ЯКІ ОТРИМАНО У РЕЗУЛЬТАТІ ВІДЧУЖЕННЯ

<table>
<tr><th>Спосіб вибуття</th><th>Первинний документ</th><th>Особливості відчуження</th><th>Відшкодування вартості</th></tr>
<tr><td>Добровільне відчуження</td><td>Наказ (рішення) керівника, акт приймання-передачі майна, договір дарування</td><td>Надходження у власність державної установи</td><td rowspan="2">Може здійснюватися з попереднім повним відшкодуванням його вартості</td></tr>
<tr><td>Примусове відчуження</td><td rowspan="2">Акт про примусове відчуження</td><td rowspan="2">Позбавлення права власності попереднього власника та надходження у власність державної установи</td></tr>
<tr><td>Вилучення майна</td><td>Здійснюється без відшкодування вартості такого майна</td></tr>
<tr><td>Тимчасове залучення</td><td>Наказ (рішення) керівника, акт приймання-передачі майна</td><td>Зміна права власності не відбувається</td><td>На безоплатній основі використовується</td></tr>
</table>

Джерело: складено автором на основі [145].

Отже, облік процесу надходження нефінансових активів в установах державного сектору є одним із ключових елементів облікового процесу, оскільки від правильного та достовірного відображення інформації про отримані нефінансові активи залежать не тільки наступні елементи цього процесу, а й ефективність використання та управління нефінансовими активами.

Нефінансові активи є різноманітними в державних установах, з чим і пов'язана значна кількість особливостей організації та методики обліку їх об'єктів. Зокрема, все залежить від способу надходження таких об'єктів, а також їх виду. Мають особливості щодо обліку як створені, так і нестворені нефінансові активи.

У підсумку варто зазначити, що дослідження особливостей обліку нефінансових активів у період воєнного стану має особливості й відповідні проблеми в теоретичному та методичному аспектах. Існує специфіка бухгалтерського обліку процесу надходження та вибуття нефінансових активів в умовах воєнного стану. Нами сформовано теоретичні й методичні рекомендації щодо удосконалення обліку нефінансових активів. Зокрема, за резуль-

татами аналізу нормативно-правових документів та особливостей функціонування державних установ запропоновано доповнити п. 1.2 НП(С)БОДС 124 «Доходи» такими елементами доходів, як безоплатно отримані товари, роботи і послуги, безоплатна допомога та надходження від відчуження активів.

3.3. Новітні виклики модернізації обліку процесу використання і вибуття нефінансових активів державних установ

Питання обліку об'єктів нефінансових активів, у тому числі процесу використання та вибуття, були предметом дослідження як вітчизняних, так і закордонних науковців. Серед них О. Б. Юрченко [213], О. В. Богданюк та Л. С. Бачинська [7], О. В. Борович [13], О. В. Гамова, І. А. Козачок, Н. В. Ракоєд та Т. А. Спіркач [20; 21], І. М. Гур'єва [31], І. В. Дворник (Пищолка) та Г. В. Собкова [34], Л. І. Жидєєва та О. М. Андрієнко [44], О. В. Коба, С. Ю. Федоренко та С. Ю. Чубчик [60], Е. І. Литвиненко [77], С. В. Свірко [155],

С. В. Свірко неодноразово у наукових роботах порушувала проблему організації обліку необоротних активів. У результаті дослідження вона визначила такі основні напрями вибуття, як списання через ліквідацію, безоплатну передачу та продаж. Відповідно, головними причинами вибуття необоротних активів, на думку С. В. Свірко, можуть бути: а) непридатність для подальшого використання; б) виявлення як недостачі в результаті інвентаризації; в) моральна застарілість; г) фізичне зношення; д) пошкодження внаслідок аварії чи стихійного лиха; е) необхідність знесення у зв'язку з будівництвом нових об'єктів чи зруйнування внаслідок атмосферного впливу й тривалого використання [154].

Процес використання та вибуття нефінансових активів у бюджетних установах повинен відбуватися згідно з бюджетним законодавством, що регулює діяльність державних установ. Нефінансові активи, такі як обладнання, меблі, транспортні засоби тощо, мають використовуватися відповідно до завдань і цілей, передбачених для конкретної бюджетної установи. Остання повинна забезпечити ефективне використання нефінансових активів, що перебувають у її володінні та користуванні.

При вибутті нефінансових активів бюджетна установа має дотримуватися процедур, передбачених законодавством. Зокрема, якщо необхідно продати нефінансовий актив, установа повинна

провести відкриті або обмежені конкурсні торги залежно від вартості активу. Якщо нефінансовий актив вибуває внаслідок списання, бюджетна установа мусить дотримуватися процедур, передбачених для списання майна за законодавством. Крім того, бюджетна установа повинна вести облік нефінансових активів, зберігати документацію про їх придбання, переміщення та вибуття, а також забезпечувати належне зберігання й обслуговування активів.

Загалом процес використання та вибуття нефінансових активів у бюджетних установах повинен здійснюватися з максимальною ефективністю та дотриманням законодавства.

Процес вибуття нефінансових активів у бюджетних установах складається з різних етапів, які є важливим елементом при ефективному управлінні нефінансовими активами. Зокрема, на підготовчому етапі, а саме перед початком процесу вибуття, необхідно визначити, чи є можливість вибуття конкретного активу з установи або він підлягає вибуттю згідно з законодавством. На цьому етапі теж слід провести оцінку активу з метою визначення його поточної ринкової вартості або вартості здавання в ремонт чи оренду. Оцінка може проводитись внутрішнім експертом або із залученням зовнішніх оцінювачів.

Наступним етапом, який доцільно виокремити у процесі вибуття нефінансових активів, є підготовка документів, необхідних для проведення операції вибуття. Ці документи можуть включати рішення про вибуття, акт списання, договір про продаж або передачу активу тощо.

Важливим є етап, на якому відбувається планування процесу вибуття нефінансових активів, а саме способу, процедури та особливостей.

Етапі, на котрому здійснюється процес вибуття активу з установи, можна ідентифікувати як етап реалізації. На ньому відбуваються продаж, передача, здавання в ремонт чи в оренду або утилізація активу згідно з визначеними документами та процедурами.

За результатами всіх попередніх періодів вкрай важливим є процес відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації про вибуття нефінансових активів, тому воно має бути правильним, своєчасним і достовірним. У звітності державної установи також варто узагальнити всю необхідну інформацію та внести зміни до відповідних документів та реєстрів.

З метою ефективного й цільового використання бюджетних коштів важливим елементом процесу вибуття нефінансових активів є контроль – як внутрішній, так і зовнішній.

Процес використання та вибуття нефінансових активів у державних установах може відрізнятися залежно від типу активу, способу надходження, джерела фінансування та облікової політики державної установи. За результатами дослідження й узагальнення інформації з нормативно-правових документів процес використання та вибуття нефінансових активів у державних установах складатиметься з елементів, поданих на рис. 3.14.

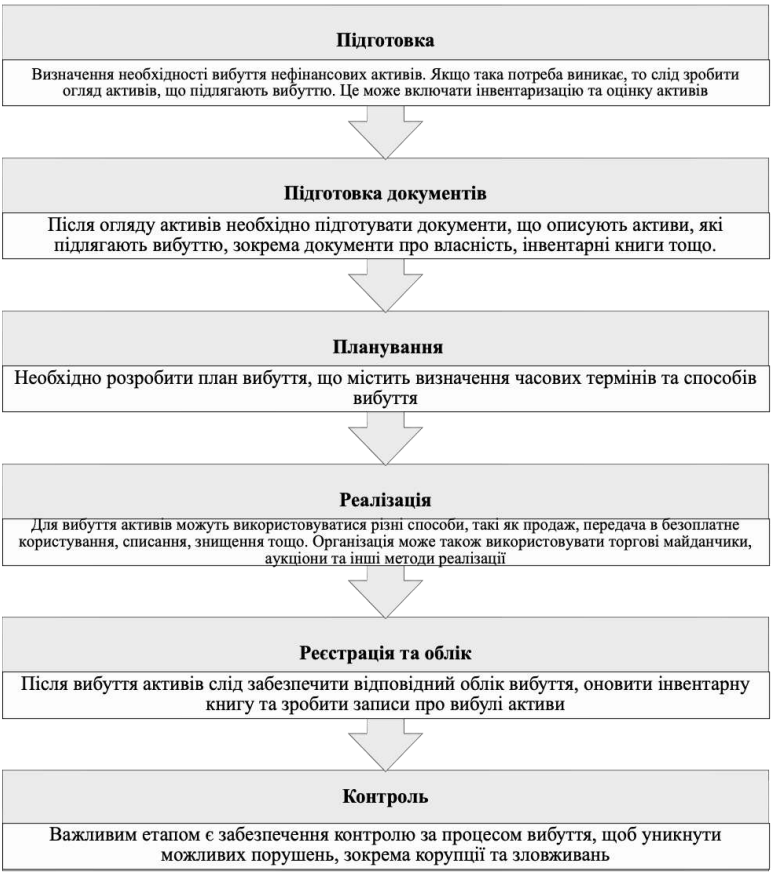


Рис. 3.14. Основні елементи процесу використання та вибуття нефінансових активів у державних установах

Джерело: сформовано автором.

Отже, узагальнені елементи процесу використання та вибуття нефінансових активів у державних установах не є усталеними та

обов'язковими, оскільки можуть змінюватися залежно від конкретної ситуації та політики державної установи, а тому мають тільки рекомендаційний характер.

З огляду на те, що збройна агресія на території України тією чи іншою мірою стосується різних об'єктів нефінансових активів, доцільно в обліку відображати інформацію про процес їх вибуття. Враховуючи умови воєнного стану, не завжди є вільний доступ до відповідних активів не лише для їх експлуатації, а й для проведення інвентаризації.

Тому, враховуючи виклики сьогодення в тій ситуації, коли нефінансові активи знаходяться на тимчасово окупованій території або території, де ведуться бойові дії, необхідно буде проводити перекласифікацію і тимчасово виводити ці активи зі складу відповідної групи на інший субрахунок бухгалтерського обліку 1911 (1921) «Нефінансові активи, доступ до яких неможливий». На відповідному субрахунку слід узагальнювати інформацію про всі активи, до яких немає доступу, але зі збереженням інформації про групу цього активу на аналітичних рахунках.

Пропонуємо внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору та порядок застосування відповідного субрахунку, які наведено на рис. 3.15.

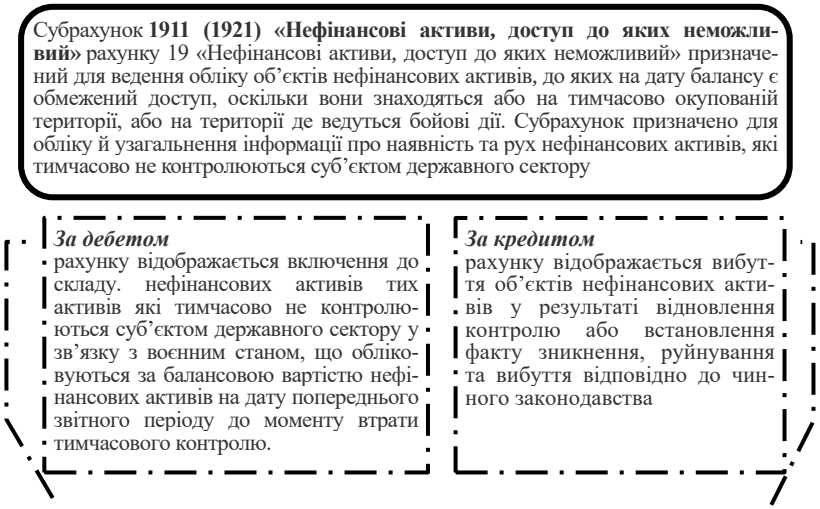


Рис. 3.15. Структурно-логічна схема порядку застосування субрахунку бухгалтерського обліку 1911 (1921) «Нефінансові активи доступ до яких неможливий»

Джерело: сформовано автором.

Алгоритм відображення на субрахунках бухгалтерського обліку перекласифікації об'єктів нефінансових активів у зв'язку з обмеженим доступом подано на рис. 3.16.

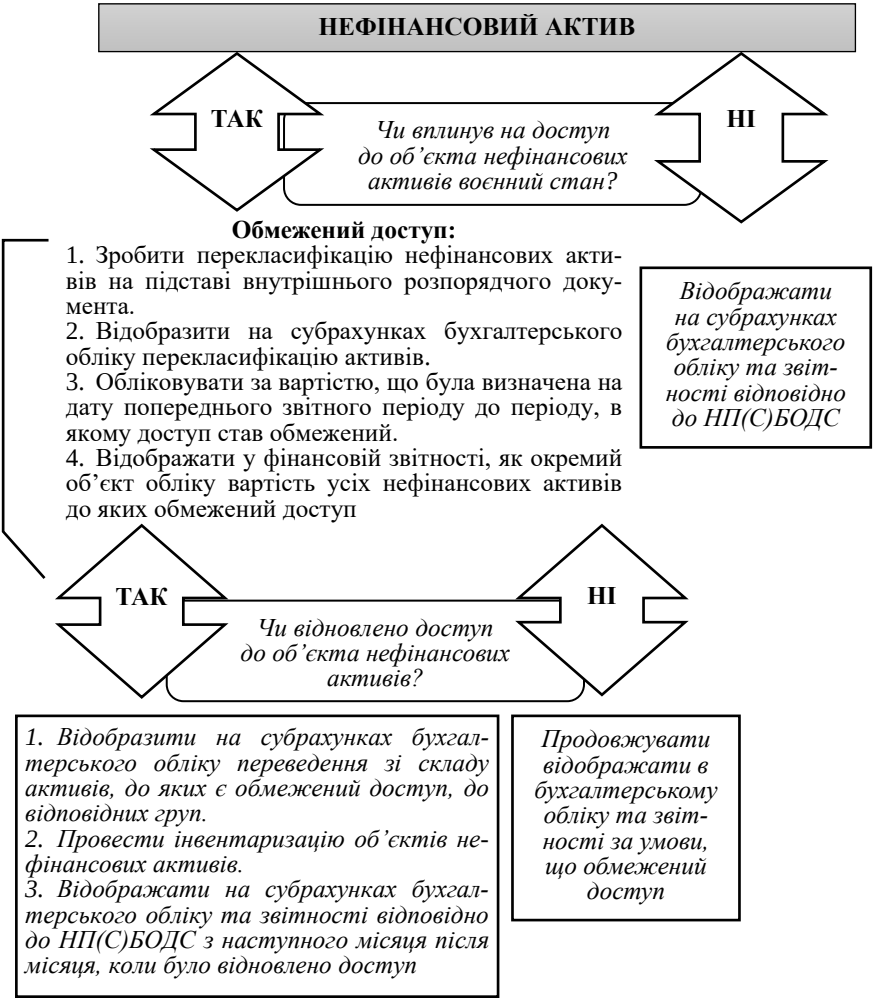


Рис. 3.16. Алгоритм відображення на субрахунках бухгалтерського обліку перекласифікації об'єктів нефінансових активів у зв'язку з обмеженим доступом

Джерело: сформовано автором.

На запропонованому субрахунку бухгалтерського обліку доцільно вести облік загалом усіх нефінансових активів, оскільки в умовах воєнного стану всі вони мають одне призначення. Отже, можна поєднувати як оборотні, так і необоротні активи, оскільки амортизація на основні засоби та нематеріальні активи до моменту отримання доступу не буде нараховуватися, а витрати з вибуття запасів теж не будуть визнаватися. Тому доцільно все це відображати однією статтею на субрахунках бухгалтерського обліку та звітності .

Скоординована діяльність державних установ і, відповідно, процес вибуття нефінансових активів у воєнний період в Україні відображаються в особливостях обліку вибуття нефінансових активів.

Варто зазначити, що з початку введення воєнного стану на території України та відповідно до Закону України «Про правовий режим воєнного стану» державні установи отримали нові напрями в процесах вибуття нефінансових активів. Згаданим Законом передбачено одним із заходів правового режиму воєнного стану таких елемент, як примусове відчуження майна, що перебуває чи то у приватній, чи то у державній власності. З появою такого способу вибуття необхідно проаналізувати і сформувати алгоритм визнання та обліку процесу вибуття нефінансових активів у результаті примусового вибуття.

Крім того, що чинним законодавством передбачено примусове відчуження та вилучення майна на території України, після початку воєнних дій кожна установа може добровільно передати свої об'єкти нефінансових активів на користь Збройних Сил України чи інших установ сектору безпеки та оборони.

На підставі аналізу ключових положень НП(С)БОДС 135 «Витрати», який визначає основні методологічні засади обліку та відображення у звітності інформації про витрати, сформовано рекомендації щодо необхідності уточнення елементів витрат за необмінними операціями. У п. 3 НП(С)БОДС 135 «Витрати» наведено вичерпний перелік елементів витрат, але на сьогодні витрати в державних установах мають й інші особливості, котрі слід передбачити у класифікації елементів витрат. Зокрема, елементи витрат за необмінними операціями варто доповнити такими складовими, як витрати від відчуження та вилучення активів, а також інші витрати від надзвичайних подій, оскільки витрати, що виникатимуть від вилучення та відчуження майна, а також інші витрати від надзвичайних подій зумовлені воєнним станом на території України. У складі ви-

трат від відчуження та вилучення активів державна установа відображатиме інформацію про вибуття об'єктів нефінансових активів, які передано у власність іншим суб'єктам господарювання.

До витрат від надзвичайних подій будуть відносити витрати, зумовлені надзвичайними подіями державної установи, а також господарські операції, які її забезпечують або виникають унаслідок провадження нею діяльності. Варто підкреслити, що деякі науковці да таких витрат застосовують твердження, що це витрати від надзвичайної діяльності, але з цим твердженням складно погодитися, адже ці доходи та витрати виникають в результаті не надзвичайної діяльності, а надзвичайних подій. Основні складові витрат від надзвичайних подій подано на рис. 3.17.



Рис. 3.17. Основні складові витрат від надзвичайних подій

Джерело: сформовано авторами.

При вибутті нефінансових активів можуть виникати витрати від надзвичайних подій. Для обліку витрат за необмінними операція передбачено субрахунок бухгалтерського обліку 8511 «Витрати за необмінними операціями» Класу 8 «Витрати». Але для

отримання згрупованої та чіткої інформації про суму здійснених витрат від надзвичайних подій необхідно буде відображати інформацію про здійснені витрати та збитки державних установ на окремому субрахунку бухгалтерського обліку 8512 (8522) «Витрати від надзвичайних подій».

Пропонуємо внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору та порядку застосування відповідного субрахунку (рис. 3.18).

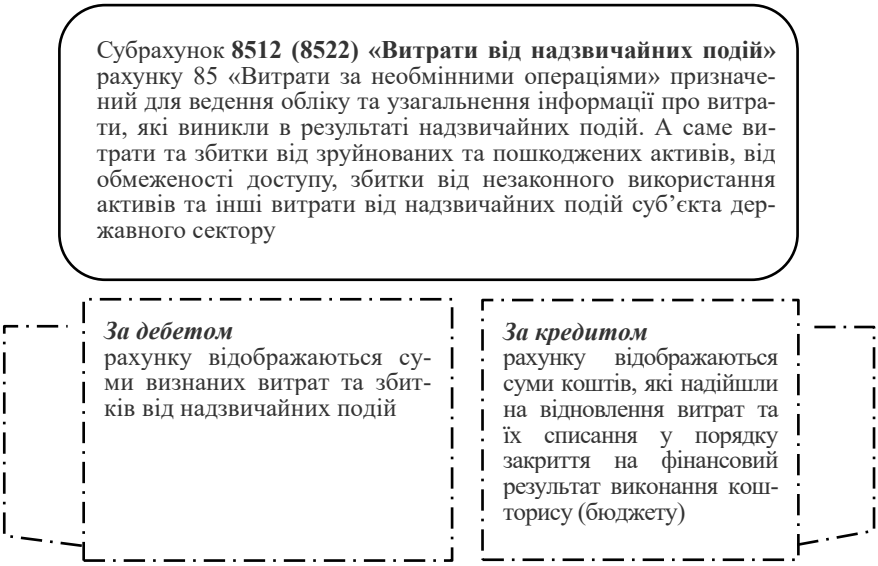


Рис. 3.18. Структурно-логічна схема порядку застосування субрахунку бухгалтерського обліку 8512 (8522) «Витрати від надзвичайних подій»

Джерело: сформовано авторами.

Отже, облік процесу вибуття нефінансових активів в установах державного сектору має багато особливостей, спричинених не тільки специфікою їхньої діяльності, а й економічними, політичними, соціальними та воєнними факторами. Зокрема збройна агресія вплинула на те, що з'явилися нові об'єкти обліку, а саме активи на окупованих територіях, витрати від надзвичайних подій і доходи від відчуження та вилучення активів.

3.4. Сучасні цифрові тренди та їхній вплив на розкриття інформації щодо нефінансових активів державних установ

Диджитал-технології у бухгалтерському обліку значною мірою сприяють ефективності й своєчасності підготовці різних звітів, включно з фінансовими та наглядовими, а також створенню систем управління витратами. На сьогодні диджитал-технології є різноманітними, а також зорієнтовані як на накопичення інформації, так і на виконання певних функцій.

Диджитал-технології можуть включати програмування, штучний інтелект, обробку природної мови, машинне навчання, Інтернет речей (IoT), кібербезпеку, великі дані, хмарні технології тощо.

У державному секторі диджитал-технології широко використовуються для покращання ефективності та надання різних послуг громадянам. Застосування диджитал-технологій спряє тому, що державна політика стає прозорою, ефективною та відкритою для суспільства. До диджитал-технологій, які найчастіше використовуються суб'єктами державного сектору, належить Електронне урядування, яке налічує близько 320 онлайн-платформ для забезпечення доступу громадян до різних державних послуг, таких як операції з платежами, податками, отриманням довідок, дозволів, ліцензій тощо.

Інформаційні системи бухгалтерського обліку можуть полегшити процес фінансової звітності установи, оскільки керування даними в обліковій інформації може здійснюватися через систему, щоб зменшити ризик помилок у записах. Це сприятиме підвищенню якості представленої та розкритої у фінансовій звітності інформації і зменшенню ймовірності суттєвих викривлень [288; 291; 294].

У державному секторі використання інформаційних технологій (IT) забезпечить модернізацію адміністрування у сфері бухгалтерського обліку, фінансів, управління проєктами, контролю запасів та операцій з контробслуговування. Варто зазначити, що компанії досягнуть високих результатів, лише якщо зможуть здійснювати технологічний розвиток. Крім того, впровадження як державних систем бухгалтерського обліку, так і регіонального фінансового менеджменту впливає на функцію внутрішнього контролю [273; 276].

Стратегією здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року визначено, що одним із пріоритетних напрямів є запровадження диджитал-технологій у різних сферах економіки з

метою розбудови ефективної системи управління державними фінансами та забезпечення її відповідності сучасним вимогам ринкової економіки та пріоритетам розвитку України [167].

Щороку активізуються цифровізація й автоматизація різних процесів у діяльності державних установ, тобто створюються і реалізуються певні диджитал-технології, спрямовані на комплексне вирішення тих чи тих проблемних питань з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Проблемні питання запровадження та реалізації диджитал-технологій в облікових процесах досліджували багато науковців. Зокрема, автоматизації бізнес-процесів і використанню диджитал-технологій у бухгалтерському обліку суб'єктів підприємницької діяльності присвячені роботи науковців О. Гусєва, С. Легомінова [32], В. Томчук [175], З. Тенюх, У. Пелех, Н. Лобода, О. Чабанюк, Р. Кольба [78], О. Артем'єва, А. Томша [2].

Диджитал-технології у діяльності державних установ мають значну частку й охоплюють більшість фінансово-господарських процесів. Проте існує низка невирішених проблем щодо узгодженості та формування єдиного інформаційного забезпечення для прийняття ефективних управлінських рішень, оскільки до державних установ належать суб'єкти держсектору, які виконують різноманітні функції.

В інформаційному середовищі управління державними фінансами щодня зростає обсяг прогресивних та ефективних інформаційних ресурсів, котрі спрямовані на ефективне використання бюджетних коштів, а також на публічність, прозорість і доступність для громадськості інформації про проєкти, які реалізуються за рахунок бюджетних коштів.

Основні ІТ-проєкти, що реалізуються в державному секторі з метою ефективного управління державними фінансами, а відповідно, і державними установами, наведено в табл. 3.4.

Всі ІТ-проєкти, які реалізовуються в Україні, є прогресивними та важливими елементами управління державними фінансами. Зокрема, Єдиний веб-портал використання публічних коштів призначений для надання доступу громадськості до інформації щодо використання бюджетних коштів на різних рівнях влади. Портал має достатньо функцій і можливостей для аналізу й прийняття відповідних управлінських рішень. Зокрема, можна виокремити такі інформаційні напрями:

- інформація про бюджетні кошти, а саме їх розподіл і використання на різних рівнях влади, включно з обласними та місцевими органами самоврядування;

- звітність і відкритість даних через вивчення й аналіз звітності щодо різних бюджетних програм і шляхів їх витрачання;
- моніторинг витрат шляхом вивчення та аналізу витрат на конкретні бюджетні програми, що сприяє більшій відкритості та відповідальності в управлінні бюджетними коштами;
- інтеграція із системою ProZorro для відображення інформації щодо державних закупівель і контролю за витратами;
- можливість громадськості подавати свої пропозиції, а також коментувати та аналізувати витрати державних установ.

Таблиця 3.4

ОСНОВНІ ІТ-ПРОЄКТИ, ЯКІ РЕАЛІЗУЮТЬСЯ В ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВАХ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

№	ІТ-проєкт	Характеристика
1	**Дія" (diia.gov.ua)**	Централізована електронна платформа, створена для зручного доступу до різних державних послуг. Громадяни можуть використовувати "Дію" для отримання електронних сертифікатів, реєстрації місця проживання, замовлення паспорта та інших послуг
2	**Електронний кабінет платника податків" (esv.dom.gosuslugi.ru)**	Сервіс дає змогу платникам податків здійснювати ряд операцій в електронному вигляді, таких як подання звітів, сплата податків, перегляд інформації про платежі тощо
3	**Єдиний державний інформаційний веб-портал «Єдине вікно для міжнародної торгівлі»**	Спрямований на налагодження роботи державних органів, які відповідають за видачу дозвільних документів, що подаються для митного оформлення, формування дозвільних документів у електронному вигляді
4	**Митний реєстр об'єктів права інтелектуальної власності**	Призначений для реєстрації об'єктів інтелектуальної власності (ПІВ), таких як авторські права, торгові марки, патенти і деякі інші види прав
5	**Інформаційна система портового співтовариства**	Комплекс технічних та програмних засобів, який об'єднує різних учасників портового господарства для ефективного обміну інформацією, покращання логістичних процесів та забезпечення безпеки в портовому середовищі. Такі системи спрямовані на підвищення рівня автоматизації, оптимізації роботи та підвищення загальної ефективності порту
6	**Автоматизована система управління ризиками.**	Інформаційно-аналітична система, яка допомагає організаціям визначати, аналізувати, вимірювати й контролювати ризики, пов'язані з їхньою діяльністю. Ця система може бути використана в різних галузях та сферах, таких як фінанси, бізнес, технології, логістика та ін.

Закінчення табл. 3.4

№	IT-проєкт	Характеристика
7	**Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість**	Інформаційно-аналітична система про подані й розглянуті заяви щодо повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ
8	**Єдиний реєстр податкових накладних та автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних**	Реєстр створений для забезпечення ефективного контролю за обігом товарів та послуг, а також відстеження операцій, пов'язаних зі сплатою податків. Також уможливлює реєстрацію та відстеження електронних податкових накладних, які видаються та отримуються платниками ПДВ. Це важливий інструмент підтримки транспарентності, відстеження оподаткування та запобігання податковим шахрайствам
9	**Інформаційна система управління плануванням та виконанням місцевих бюджетів "LOGICA"**	Інструмент планування і виконання бюджетів, здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів
10	**Єдиний веб-портал використання публічних коштів (spending.gov.ua)**	Оприлюднення інформації щодо витрат розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, інформування громадськості про планування та виконання бюджетів
11	**Державний веб-портал бюджету для громадян України (openbudget.gov.ua)**	
12	**Є-Звітність**	Автоматизована система обслуговування та супроводження процесу подання фінансової та бюджетної звітності й документів до відповідних органів чи інституцій
13	**Система дистанційного обслуговування «Клієнт Казначейство-Казначейство»**	Призначена для казначейського обслуговування розпорядників бюджетних коштів, які фінансуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів
14	**ProZorro (prozorro.gov.ua)**	Система публічних закупівель, яка використовується для забезпечення прозорості та конкурентоспроможності процесів закупівель у сфері публічних закупівель
15	**E-data**	Система електронного звітування, що використовується для електронного подання різних звітів та документів
16	**Державний портал електронних послуг (sfs.gov.ua)**	Портал, який надає різноманітні електронні послуги, пов'язані з оподаткуванням та фінансовою звітністю.

Джерело: систематизовано автором на основі [167].

Отже, загалом Єдиний веб-портал використання публічних коштів сприяє прозорості й відкритості в управлінні державними фінансами та бюджетними коштами в Україні, а також забезпечує можливість взяття громадськістю участі в моніторингу та контролі використання бюджетних коштів.

Державний веб-портал бюджету для громадян України має подібні функції, що і Єдиний веб-портал використання публічних коштів, а саме головним його призначенням є інформування суспільства про основні напрями використання бюджетних коштів через накопичення інформації щодо переліку бюджетних програм за функціональним призначенням, систематизацію витрат за кодами економічної класифікації видатків у розрізі державного бюджету та місцевих бюджетів, а також інформацію про досягнуті результати при використанні бюджетних коштів.

Отже, в Україні та інших країнах світу реалізуються різні ІТ-проєкти для управління державними фінансами. Вони спрямовані на покращання ефективності, транспарентності, відкритості, прозорості та автоматизації фінансових процесів у сфері державного управління. Загалом ІТ-проєкти, які реалізуються в державному секторі з метою ефективного управління державними фінансами, можна систематизувати за такими кластерами:

- Інтегрована система фінансового управління (ERP), яка поєднує бюджетування, облік витрат, звітність та інші фінансово-господарські операції для забезпечення комплексного управління державними фінансами;
- електронний бюджет шляхом запровадження систем, що дають змогу в електронному вигляді готувати й аналізувати бюджетні документи, стежити за їх виконанням;
- системи електронного звітування для підготовки та подання звітності розпорядниками бюджетних коштів;
- Єдиний реєстр податкових накладних з метою електронної реєстрації та моніторингу податкових операцій;
- електронні закупівлі через упорядкування процедур проведення електронних торгів і закупівель;
- електронні системи управління державним боргом для ефективного моніторингу та управління державним боргом;
- електронні сервіси та служби для громадян та бізнесу для спрощення взаємодії з державними органами щодо подання звітності, оплати податків, оформлення дозволів, отримання довідок чи витягів тощо;
- використання блокчейн-технологій для підвищення безпеки та надійності фінансових операцій.

Зазначені кластери серед ІТ-проєктів у державному секторі допомагають забезпечити ефективне, відкрите і транспарентне управління державними фінансами, а також поліпшують взаємодію з громадянами і бізнесом. Варто зауважити, що кожна країна може мати власні ініціативи та проєкти, а реалізація ІТ-проєктів змінюється в часі.

Одним із ключових елементів диджитал-технологій у державним установах є саме програмні продукти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Бухгалтерські програми в державних установах відіграють вагому роль у веденні обліку доходів, витрат, активів та зобов'язань, а також звітності й забезпеченні дотримання фінансових стандартів. Ці програми допомагають автоматизувати багато рутинних процесів, забезпечують точність обліку та полегшують ведення фінансових операцій.

Всі досліджені інформаційні технології, які реалізуються в державному секторі, певною мірою торкаються питань щодо об'єктів нефінансових активів. Зокрема, на платформах Єдиного веб-порталу використання публічних коштів, Державного веб-порталу бюджету для громадян України, Prozoro та ін. міститься інформація щодо здійснення видатків державними установами, пов'язаних з об'єктами нефінансових активів. Проте існує важливе питання щодо відсутності інтеграції між зазначеними інформаційними системами, відсутності обміну інформацією та її оновлення у реальному часі. Тому для накопичення та узагальнення інформації про об'єкти нефінансових активів необхідно користуватися різними диджитал-технологіями, що істотно обтяжує і затягує процес прийняття рішень щодо цих активів. Дуже часто інформаційні джерела мають різні інтерфейси та різне структурування інформації, що теж негативно впливає на зіставлення та узагальнення інформації про нефінансові активи.

Аналіз діючих диджитал-технологій показує, що на сьогодні немає цифрової системи, за допомогою якої буде систематизуватися й узагальнюватися інформація щодо нефінансових активів державних установ з деталізацією вартості, дати надходження, джерела, за рахунок якого придбано відповідний актив, 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.

Тому для вирішення проблемного питання щодо управління нефінансовими активами на основі інформаційного забезпечення вкрай важливою буде реалізація єдиного Державного реєстру нефінансових активів державних установ, який забезпечить повну автоматизацію об'єктів нефінансових активів, а також доступ різних користувачів до реєстру не тільки для накопичення інформації, а й для аналізу, моніторингу, контролю та аудиту щодо цільового використання бюджетних коштів. Крім того, на підставі інформації з єдиного Державного реєстру нефінансових активів державних установ можна буде оцінювати і проводити моніторинг ефективності виконання бюджетних програм розпорядників бюджетних коштів.

Сучасний ринок диджитал-технологій з обліку нефінансових активів представлений різними програмними продуктами, які можуть реалізувати державні установи для ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Висновки до розділу 3

Здійснивши дослідження сучасних трендів модернізації обліку нефінансових активів державних установ виконано поставлені завдання у процесі дослідження та сформовано такі висновки:

1. Систематизовано й узагальнено методологію бухгалтерського обліку нефінансових активів, що сприятиме своєчасному та достовірному відображенню господарських операцій на субрахунках бухгалтерського обліку та узагальненню у звітності. На базі цієї інформації прийматимуються управлінські рішення 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. Систематизацію інформації про методологію обліку здійснено із застосуванням відповідних критеріїв.

2. У результаті аналізу наукових досліджень і практичної діяльності державних установ доцільно виокремити основні фактори впливу з урахуванням факторів, що позначаються на організа-

ції бухгалтерського обліку, але саме тих, які впливають на формування методології бухгалтерського обліку нефінансових активів. Серед них виокремлено та обґрунтовано важливість нормативно-правового забезпечення, організації бухгалтерського обліку, фінансово-господарської діяльності, структури нефінансових активів, способу їх надходження.

3. Систематизовано й узагальнено основні етапи процесу надходження нефінансових активів у державних установах. Оскільки цей процес у бюджетних установах включає визначення необхідності, планування та оцінки витрат, процедури закупівлі та належний облік і збереження отриманих активів, своєчасність, правильність і черговість відповідних етапів забезпечать ефективне управління нефінансовими активами та державними фінансами загалом.

4. Систематизовано та визначено підходи та інструменти для формування та збору інформації про стан інфраструктурних активів, їхню технічну готовність, планування ремонтів і модернізацію з метою ефективного управління ними.

5. Всі господарські операції в державних установах для їх відображення на субрахунках бухгалтерського обліку обов'язково мають бути документально підтвердженими. Тому документальне супроводження господарських операцій важливе під час обліку процесу надходження нефінансових активів. У результаті дослідження узагальнено і систематизовано документальне супроводження безоплатно отриманих активів державною установою.

6. Враховуючи виклики сьогодення в тій ситуації, коли нефінансові активи знаходяться на тимчасово окупованій території або території, де ведуться бойові дії, необхідно буде проводити перекласифікацію і тимчасово виводити ці активи зі складу відповідної групи на інший субрахунок бухгалтерського обліку 1911 (1921) «Нефінансові активи доступ до яких неможливий». На субрахунку слід узагальнювати інформацію про всі активи, до яких немає доступу, але зі збереженням інформації про групу цього активу на аналітичних рахунках.

7. Державні установи зазнали та зазнають найбільших збитків і втрат від збройної агресії на території України, тому втрати від цих дій необхідно вивести в окремий елемент. Запропоновано доповнити чинний План рахунків субрахунком бухгалтерського обліку 8512 «Витрати від надзвичайних подій», що уможливить отримання актуальної та згрупованої інформації про всі витрати, які здійснили установи державного сектору внаслідок незвичайної діяльності.

8. Проаналізовано та систематизовано основні диджитал-технології з управління державними фінансами, які сприяють його ефективності та дають можливість транспарентного та відкритого доступу всіх користувачів до інформації щодо видатків бюджету і напрямів їх витрачання. Проте аналіз диджитал-технологій показує, що на сьогодні немає цифрової системи, за допомогою якої буде систематизуватися й узагальнюватися інформація про нефінансові активи державних установ з деталізацією вартості, дати надходження, джерела за рахунок якого придбано відповідний актив, додаткових витрат на його обслуговування та використання, та інших характеристик, важливих для прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого використання, обслуговування, вибуття чи передачі об'єкта нефінансових активів. Тому запропоновано впровадити на практиці Єдиний державний реєстр нефінансових активів з метою формування цифрової системи де акумулюватиметься, групуватиметься та узагальнюватиметься інформація про всі об'єкти нефінансових активів, які є в державних установах.

Розділ 4

УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ

4.1. Програмно-цільовий метод у забезпеченні ефективності виконання бюджетних програм

Відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року своєчасне і точне інформування про результати виконання бюджетів є передумовою розвитку та вдосконалення механізму управління фінансами на державному і місцевому рівні. Запровадження НП(С)БОДС, розроблених на засадах МСБОДС, є передумовою створення релевантної інформації для забезпечення середньо- й довгострокового бюджетного планування, а також постійного ефективного контролю за цільовим використанням бюджетних коштів.

НП(С)БОДС визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати суб'єктів державного сектору, а також виконання державного бюджету та місцевих бюджетів. У бюджетному процесі виокремлюється ведення бухгалтерського обліку та звітності виконання бюджетів і кошторисів розпорядників бюджетних коштів.

Зокрема відповідно до п. 2 ст. 56 БКУ бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Казначейства України у порядку, встановленому Міністерством фінансів України щодо відображення інформації про всі активи та зобов'язання держави [17].

Бухгалтерський облік виконання кошторисів розпорядників бюджетних коштів ведеться відповідно до НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

Управління державними фінансами здійснюється згідно з визначеними рекомендаціями, але головне завдання діяльності державних установ полягає саме в забезпеченні соціального ефекту від діяльності конкретної установи. Проте в БКУ при визначенні основних повноважень розпорядників бюджетних коштів під час управління бюджетними коштами встановлено завдання щодо забезпечення їх цільового використання.

Отже, виникає питання щодо можливості ототожнювати забезпечення цільового використання бюджетних коштів та ефективної реалізації бюджетних програм.

Варто зазначити, що відповідно до п. 8 ст. 7 БКУ серед принципів бюджетної системи України виокремлено такий принцип, як принцип цільового використання бюджетних коштів, котрий полягає в тому, що кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями й бюджетними асигнуваннями.

Вітчизняні науковці неодноразово порушували та досліджували проблемні питання щодо принципів бюджетної системи.

Д. В. Коробцова пропонує принцип цільового використання бюджетних коштів замінити на принцип цілеспрямованості й правової визначеності бюджетних програм, котрий автор визначає як сукупність заходів з планування, затвердження та використання бюджетних асигнувань відповідно до бюджетних призначень, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань і очікуваних результатів, що покладаються на розпорядника бюджетних коштів бюджетним законодавством протягом бюджетного періоду [66, с. 97].

Оскільки в БКУ передбачено два принципи, які визначають результативність діяльності установи, то необхідно їх розмежувати й ідентифікувати.

Оскільки в основу принципу цільового використання бюджетних коштів покладено рух коштів відповідно до кодів економічної класифікації видатків, то його доцільно ототожнювати при застосуванні касового методу. Проте при використанні програмно-цільового методу оцінюються саме ефективність виконання бюджетних програм та їхня результативність, тому метод нарахування ототожнюється з ним.

Одним із елементів ефективного взаємозв'язку управління державними фінансами та нефінансовими активами є застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Від ефективної реалізації державної політики щодо програмно-цільового методу залежить результативність діяльності установи та політика бюджетного планування. Тобто це підтверджує взає-

мозв'язок управління державними фінансами і бухгалтерським обліком нефінансових активів. Адже ефективні бюджетне планування та формування державної політики стосовно програмно-цільового методу не лише впливають на ефективність діяльності конкретної установи, а й забезпечують загальний соціальний ефект у суспільстві. Підтвердженням цього є інтеграція системи бухгалтерського обліку в державному секторі зі статистикою державних фінансів у єдину систему з формуванням цілісного циклу управління державними фінансами. Програмно-цільовий метод є одним із ключових елементів цієї цілісної системи управління державними фінансами.

У Бюджетному кодексі України програмно-цільовий метод розглядається як метод управління бюджетними коштами у бюджетному процесі для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу [17]. Програмно-цільовий метод є ключовим елементом бюджетного процесу, а крім того, складається з певних елементів. Такі елементи є ключовими показниками при оцінці ефективності застосування програмно-цільового методу державними установами. Основні складові програмно-цільового методу наведено на рис. 4.1.

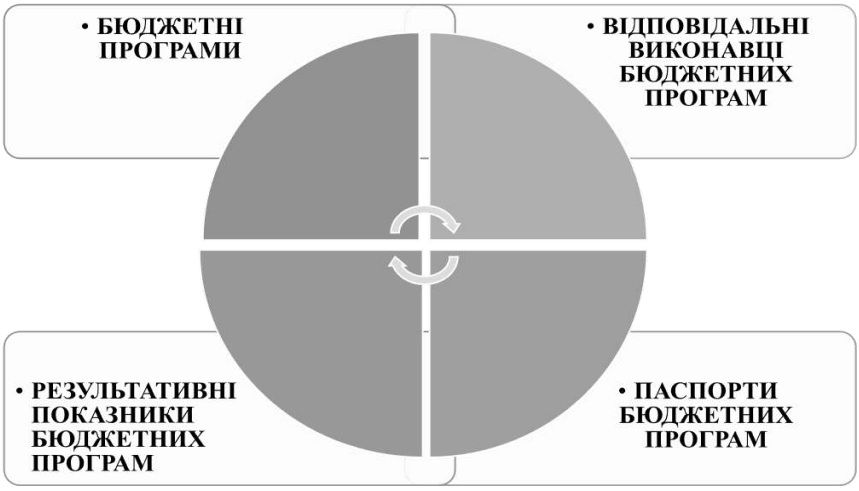


Рис. 4.1. Основні елементи програмно-цільового методу

Джерело: систематизовано автором.

Варто зазначити, що саме програмно-цільовий метод застосовується для середньострокового бюджетного планування. І, відповідно, цей метод є одним з елементів бюджетного планування, що проявляється через формування бюджетних програм, їх реалізацію та оцінку ефективності такої реалізації всіма учасниками бюджетного процесу. Середньострокове бюджетне планування реалізується для формування комплексної оцінки щодо ефективності використання бюджетних програм та доцільності видатків на конкретні програми. Крім того, середньострокове планування є ефективним елементом при формуванні державних політик з обґрунтуванням видатків на їх реалізацію та рівня соціального ефекту, який забезпечиться відповідною політикою. Програмно-цільовий метод і його застосування у бюджетному процесі спрямовані саме на підзвітність державних установ не стільки у використанні бюджетних коштів, скільки в ефективності реалізації бюджетних програм і досягненні необхідних результатів із метою забезпечення соціального ефекту від державної політики.

Аналіз зарубіжного досвіду показує, що програмно-цільовий метод активно застосовується різними країнами світу. Запровадження його в Україні пов'язане з курсом на євроінтеграцію.

The Planning – Programming – Budgeting System (PPBS) визначається як революційний метод прийняття фундаментальних рішень, що впливають на цілі та обсяг державної фінансової підтримки. Зокрема Paul E. Carey і Roger R. Shipley визначають, що цей метод бюджетування спрямований на полегшення прийняття бюджетних рішень шляхом використання корисніших програмних категорій, глибоких аналітичних досліджень альтернатив і порівняння системних витрат за триваліший період часу із запланованими вигодами або досягненнями. Крім того, вони визначають, що однією з ключових вимог цього методу є наявність безперервного бюджетного процесу, у рамках якого можуть прийматися широкі програмні рішення, котрі втілюються у витонченіші рішення в бюджетному контексті, та представлятися відповідні програми й фінансові дані для діяльності місцевих і законодавчих органів влади [284, с. 25].

В. І. Чугунов зазначає, що програмно-цільовий метод планування бюджету формує систему звітування та оцінювання діяльності розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів, забезпечує підвищення прозорості державного фінансового управління, що сприяє створенню умов для розроблення довгострокової політики, прийняття раціонального складу доходів і видатків бюджету на перспективу [210].

М. І. Тітарчук узагальнює, що подальше впровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес дасть можливість визначити результативність діяльності головного розпорядника бюджетних коштів стосовно розвитку відповідної галузі соціальної сфери та економіки. Становлення та розвиток програмно-цільового методу в бюджетному процесі супроводжувалися структурними перетвореннями механізму фінансово-бюджетної політики країни [174, с. 73].

Процес імплементації та реалізації програмно-цільового методу в державних установах постійно вдосконалюється й уточнюється відповідно до проблем і ризиків, котрі виникають як у бюджетній системі загалом, так і в фінансово-господарській діяльності державних установ. Незважаючи на всі заходи щодо вдосконалення методології, алгоритмів застосування, нормативно-правового забезпечення, програмно-цільовий метод використовується головними розпорядниками тільки в розрізі короткострокового бюджетне планування, хоча його основним призначенням є застосування в середньостроковому плануванні. Крім цього, за результатами бюджетного планування із застосуванням програмно-цільового методу не завжди приймаються управлінські рішення щодо бюджетних програм, цільового використання бюджетних коштів та ефективності їх застосування.

У Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки також вказано, що програмно-цільовий метод не завжди використовується головними розпорядниками бюджетних коштів як основа для прийняття управлінських рішень. Крім того, визначено, що для посилення ефективності використання бюджетних коштів необхідно забезпечити подальше підвищення результативності процесу верифікації та моніторингу цільового використання бюджетних коштів через розвиток інформаційно-аналітичної платформи електронної верифікації та моніторингу і застосування результатів верифікації для бюджетного планування[169].

Отже, для забезпечення контролю за результатами реалізації бюджетних програм із застосуванням програмно-цільового методу державними установами необхідним елементом є формування єдиного Державного реєстру нефінансових активів державних установ, де буде систематизуватися, узагальнюватися й накопичуватися інформація щодо нефінансових активів із метою управління бюджетними коштами при середньостроковому плануванні.

Відповідно до Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі виокремлено основні елементи

бюджетної програми [65]. Значну увагу при формуванні та аналізі виконання бюджетних програм доцільно приділяти такому елементу, як результативні показники, котрі поділяються на показники витрат, продукту, ефективності та якості.

Варто підкреслити, що саме в нормативно-правових документах немає чітких рекомендацій щодо формування цих показників при формуванні бюджетних програм.

Теоретичні та практичні аспекти проблематики програмно-цільового методу досліджували науковці І. В. Запатріна [49], О. І. Деревчук [35], Л. Є. Клець, М. І. Кульчицький, В. Д. Лагутін [74], І. В. Луніна, Ц. Г. Огонь [112], А. Г. Чубенко [209], І. Я. Чугунов [211], С. І. Юрій, Н. Б. Ярошевич [217].

Програмно-цільовий метод розглядається як інструмент середньострокового бюджетного планування, спрямований не на контроль за цільовим використанням бюджетних коштів, а на контроль за фактичними результатами реалізації відповідної програми [211, с. 12].

У результаті дослідження особливостей бюджетного процесу та застосування програмно-цільового методу можна стверджувати, що головним завданням цього методу є не так цільове використання бюджетних коштів, як ефективність реалізації бюджетної програми. У ст. 7 БКУ наведено основні принципи бюджетного процесу, і серед них доцільно виокремити такі принципи, як принципи цільового використання бюджетних коштів і ефективності та результативності [17].

Встановлено, що принцип цільового використання бюджетних коштів можна застосовувати при реальному русі грошових коштів, тобто органи ДКСУ оцінюють і аналізують діяльність державних установ за принципом цільового використання бюджетних коштів. Отже, в основу цього принципу покладено касовий метод. Тому в ст. 116 БКУ серед переліку порушень бюджетного законодавства немає такого показника, як неефективність використання бюджетних коштів. Хоча в ст. 119 БКУ при визначенні цілей, які не відповідають цільовому використанню бюджетних коштів, визначено, серед іншого, такий напрям, як використання бюджетних коштів не відповідно до паспорта бюджетної програми.

Водночас згідно з НП(С)БОДС в Україні відбувається перехід від касового методу до методу нарахування, тому в бюджетну систему і запроваджується програмно-цільовий метод. Саме для оцінки ефективності діяльності державних установ, які застосовують середньострокове бюджетне планування і провадять

фінансово-господарську діяльність, недостатньо використовувати тільки принцип цільового використання бюджетних коштів. Необхідно оцінювати діяльність установи за принципом ефективності й результативності діяльності відповідно до показників, визначених у бюджетних програмах.

Варто зазначити, що в національних стандартах немає чіткого визначення щодо застосування при визнанні доходів і витрат тільки методу нарахування, оскільки є специфічний вид доходів у складі доходів за обмінними операціями, такий як бюджетні асигнування, котрі визнаються саме за касовим методом.

Крім того, варто підкреслити, що ці два принципи в сукупності не суперечать, а доповнюють один одного. Проте принцип ефективності й результативності за своєю суттю показує, що учасники бюджетного процесу мають прагнути, а жодним чином не зобов'язані, як за принципом цільового використання бюджетних коштів, використовувати бюджетні кошти тільки на конкретні цілі. Тобто можна зробити висновок, що принцип ефективності й результативності в чинній редакції має тільки рекомендаційний характер, що суперечить ст. 20 БКУ, де визначено, що програмно-цільовий метод у бюджетному процесі застосовується на рівні державного бюджету та місцевих бюджетів [17].

Отже, необхідно внести зміни до складу принципів бюджетної системи України, оскільки від їх застосування залежить, зокрема, ефективність діяльності установ та використання бюджетних коштів. Згідно з вимогами БКУ та бюджетної політики країни всі розпорядники бюджетних коштів при бюджетному плануванні застосовують програмно-цільовий метод, що реалізується через складання бюджетних програм, їхніх паспортів і середньостроковому плануванні. Тому принцип ефективності та результативності слід уточнити і викласти в БКУ в такій редакції: «принцип ефективного та результативного управління – планування та складання бюджетів всіма учасниками бюджетного процесу здійснюються через формування цілей, визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, та виконання бюджетів шляхом досягнення конкретних результатів із забезпеченням якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу бюджетних коштів із застосуванням оцінки ефективності їх використання на всіх стадіях бюджетного процесу». Порівняльну таблицю з чинною та запропонованою редакціями наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ ПРИНЦИПІВ БЮДЖЕТНОЇ СИСТЕМИ

Поточна редакція	Запропонована редакція
Принцип ефективності та результативності	Принцип ефективного та результативного управління
При складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів	Планування та складання бюджетів всіма учасниками бюджетного процесу здійснюються через формування цілей, визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, та виконання бюджетів шляхом досягнення конкретних результатів із забезпеченням якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу бюджетних коштів із застосуванням оцінки ефективності їх використання на всіх стадіях бюджетного процесу

Джерело: сформовано автором на основі [17].

Запропоноване визначення принципу ефективного та результативного управління вказує на необхідність застосування програмно-цільового принципу на всіх стадіях бюджетного процесу і не тільки сприятиме ефективному використанню бюджетних коштів, а й відображатиме ефективність надання публічних послуг із оцінкою такого надання. Адже, як зазначалося, основною метою діяльності державних установ є не отримання прибутку, а забезпечення соціального ефекту в суспільстві через надання якісних публічних послуг користувачам за рахунок бюджетних коштів.

Крім того, згаданий принцип віддзеркалюватиме сутність програмно-цільового методу та визначатиме важливість його застосування на різних стадіях бюджетного процесу, а не тільки при бюджетному плануванні. Особливо актуальним він є при оцінці ефективності використання бюджетних коштів у складі якісних публічних послуг із мінімальним їх використанням.

Важливість дотримання основних особливостей та механізму застосування програмно-цільового методу в Україні підтверджується кількістю розроблених і затверджених паспортів бюджетних програм. Так, у 2019 р. було затверджено понад 329 паспортів бюджетних програм, які фінансуються тільки з державного бюджету [282].

Структура паспортів бюджетних програм у різних суб'єктів господарювання доволі різноманітна і розгалужена, що пов'язано з особливостями діяльності.

У табл. 4.2. узагальнено інформацію щодо структури та динаміки бюджетних програм за останні 10 років серед органів Кабінету Міністрів України.

Таблиця 4.2

СТРУКТУРА ТА ДИНАМІКА РОЗРОБЛЕННЯ ТА ЗАТВЕРДЖЕННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ ГОЛОВНИМИ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ У 2015–2023 рр.

№ з/п	Державна установа	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
1	Генеральна прокуратура України	1	2	2	2	3	2	2	2	2
2	Міністерство внутрішніх справ України	-	-	33	28	30	34	33	24	30
3	Міністерство економіки України	20	14	19	24	36	39	33	22	15
4	Міністерство закордонних справ України	-	8	8	8	8	8	7	7	7
5	Міністерство з питань тимчасово окупованих територій та внутрішньо переміщених осіб України	-	-	-	-	3	6	11	9	7
6	Міністерство культури України	-	-	-	16	16	99	71	27	53
7	Міністерство освіти і науки України	22	21	26	21	19	31	35	32	30
8	Міністерство екології та природних ресурсів України	1	1	1	1	16	30	30	19	21
9	Міністерство соціальної політики України		27	28	29	28	28	31	20	17
10	Міністерство аграрної політики та продовольства України	-	-	-	-	12	12	20	16	16
11	Міністерство розвитку громад, територій та інфраструктури України	8	8	7	8	11	9	25	11	11
12	Міністерство фінансів України	34	31	36	26	26	36	34	16	34
РАЗОМ		86	**112**	**160**	**163**	**208**	**334**	**332**	**205**	**243**

Джерело: сформовано автором на основі [282].

Паспорти бюджетних програм розробляються та затверджуються головними розпорядниками бюджетних коштів. Тому для аналізу застосування програмно-цільового методу при бюджетному плануванні було взято інформаційні джерела головних розпорядників бюджетних коштів. Аналіз паспортів бюджетних програм за період

2015–2023 рр. показує, що структура щороку різна в розрізі різних державних установ. Якщо порівнювати кількість бюджетних програм у 2023 р. з 2015 р., то вона збільшилася майже утричі.

Крім того, значне збільшення бюджетних програм за розпорядниками бюджетних коштів є помітною з 2017 р., що пов'язано з обов'язками застосуванням програмно-цільового методу при бюджетному плануванні. Найбільша кількість бюджетних програм за відповідною вибіркою спостерігається у 2020–2021 рр., що пов'язано не тільки з необхідністю дотримання цільового використання бюджетних коштів, а й з ефективністю реалізації бюджетних програм розпорядниками бюджетних коштів. Відповідно, кожний головний розпорядник формував таку кількість бюджетних програм, щоб забезпечити ефективність їх реалізації, а також провести оцінку й моніторинг виконання з метою коригування у бюджетному плануванні з урахуванням цих показників.

Варто зазначити, що програмно-цільовий метод в Україні почав запроваджуватися з 2002 р., але активне запровадження, як на державному рівні, так і на рівні місцевого самоврядування, розпочалося з 2017 р. У табл. 4.3 показано динаміку розроблення та затвердження бюджетних програм, що фінансуються за рахунок коштів як державного, так і місцевих бюджету.

Динаміка розроблення та затвердження бюджетних програм, які фінансувалися за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів за період 2018–2023 рр., показує, що число бюджетних програм істотно зменшилося. Основними причинами цього за окремими регіонами є збройна агресія на території України та тимчасова окупація певних територій. Зокрема, у 2023 р. порівняно з 2018 роком у Луганській області число бюджетних програм скоротилося на 50 %, Херсонській – на 38,81, Запорізькій – на 24,41, Донецькій – на 15,81 %. В інших регіонах теж спостерігалося зменшення бюджетних програм. Проте у Львівській області відбулося їх кількість збільшилася на 1,81 %. Крім того, варто зазначити, що найменш негативна динаміка характерна для регіонів Західної України, які меншою мірою зазнали втрат і руйнувань у зв'язку з повномасштабною російською агресією.

Отже, загалом у 2023 р. кількість бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету, порівняно з 2018 р. зменшилася на 43 од., а бюджетних програм, що фінансуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, – на 598 од. Найбільшу кількість бюджетних програм (які фінансувалися за рахунок коштів державного бюджету) було реалізовано у 2021 р. – 683, що на 89 од. більше ніж у 2023 р., тобто відбулося зменшення на 13,03 %.

Таблиця 4.3

ДИНАМІКА ФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ У РОЗРІЗІ ДЖЕРЕЛ ФІНАНСУВАННЯ У 2019–2023 рр.

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Зміна у 2023 р. у порівняно з 2018 р.	
							Кількість, од.	Частка,%
Разом бюджетних програм:	*5969*	*6132*	*5641*	*6188*	*5227*	*5328*	-641	-10,74
Кількість бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету	637	641	807	683	597	594	-43	-6,75
Кількість бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів місцевого бюджету, з яких:	*5332*	*5491*	*4834*	*5505*	*4630*	*4734*	-598	-11,22
Вінницька обл.	218	225	197	225	191	191	-27	-12,39
Волинська обл.	212	212	189	222	186	189	-23	-10,85
Дніпропетровська обл.	234	234	211	237	210	221	-13	-5,56
Донецька обл.	215	221	196	221	185	181	-34	-15,81
Житомирська обл.	220	230	201	213	191	189	-31	-14,09
Закарпатська обл.	205	217	183	208	180	197	-8	-3,90
Запорізька обл.	222	223	197	218	176	167	-55	-24,77
Івано-Франківська обл.	210	226	207	227	194	194	-16	-7,62
Київська обл.	215	226	195	235	195	212	-3	-1,40
Кіровоградська обл.	215	217	191	214	179	188	-27	-12,56
Луганська обл.	196	202	171	184	127	98	-98	-50,00
Львівська обл.	221	232	213	252	214	225	4	1,81
м. Київ	168	176	149	169	152	150	-18	-10,71
Миколаївська обл.	211	218	184	209	168	183	-28	-13,27
Одеська обл.	222	231	211	248	206	223	1	0,45
Полтавська обл.	225	229	206	236	215	220	-5	-2,22
Рівненська обл.	220	225	195	219	193	194	-26	-11,82
Сумська обл.	212	219	189	215	184	202	-10	-4,72
Тернопільська обл.	212	216	190	218	182	186	-26	-12,26
Харківська обл.	216	218	202	232	189	198	-18	-8,33
Херсонська обл.	219	220	193	222	142	134	-85	-38,81
Хмельницька обл.	217	221	195	228	207	210	-7	-3,23
Черкаська обл.	216	224	202	223	194	200	-16	-7,41
Чернігівська обл.	208	215	192	215	191	197	-11	-5,29
Чернівецька обл.	203	214	175	215	179	185	-18	-8,87

Джерело: сформовано автором [282].

Максимальну кількість бюджетних програм, фінансованих за рахунок коштів місцевих бюджетів, теж зафіксовано у 2021 р. – 5505 од.., що порівняно з 2023 р. більше на 771 од., тобто відбулося зменшення на 14 %.

Отже, якщо порівнювати найбільшу кількість бюджетних програм за період 2018–2023 рр., то варто зазначити істотне їх скорочення у 2023 р. порівняно з 2021 р. – у середньому на 13–14 % залежно від джерел фінансування та регіону.

Стратегією реформування державного управління України на 2022–2025 роки визначено напрями удосконалення програмно-цільового методу. Серед них доцільно відзначити такий напрям, як оптимізація бюджетних програм і забезпечення їх відповідності державним політикам. Але за результатами аналізу кількості бюджетних програм можна стверджувати, що протягом 2022–2023 рр. це завдання реалізується не на належному рівні. Адже кількість бюджетних програм у розрізі головних розпорядників бюджетних коштів значно не зменшилася, крім того, верифікація бюджетних програм не завжди відповідає державній політиці.

Згідно з визначеними індикаторами, до 2025 р. частка головних розпорядників коштів державного бюджету, які мають переглянути свої бюджетні програми за новими підходами, має становити 100 % [169]. Але для того, щоб проаналізувати частку фінансування бюджетних програм у різні роки необхідно проаналізувати видатки державного та місцевих бюджетів на реалізацію бюджетних програм за період 2018–2023 рр. У табл. 4.4 наведено інформацію щодо суми й динаміки видатків державного та місцевих бюджетів у розрізі регіонів, які було визнано державними установами для виконання бюджетних програм, що розроблялися та реалізувалися ними.

У результаті проведеного аналізу встановлено, що у 2023 р. порівняно з 2018 р. видатки на виконання бюджетних програм загалом по країні збільшилися на 131,54 %, водночас видатки на виконання бюджетних програм, фінансованих за рахунок державного бюджету, зросли на 250,43 %, тобто майже у 3,5 разу. Проте видатки на бюджетні програми, які фінансуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, зменшилися в середньому на 25,89 %. Зокрема в Луганській області видатки зменшилися на 79,96 %, у Херсонській області – на 60,25, Донецькій області – на 56,81, Запорізькій області – на 47,51, Харківській області – на 39,44 %. Тобто значне зменшення видатків відбулося в тих регіонах, де відбуваються бойові дії чи території знаходяться у складі тимчасово окупованих у результаті збройної агресії російської федерації.

Таблиця 4.4

ДИНАМІКА ВИДАТКІВ ДЕРЖАВНОГО ТА МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ НА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ ЗА ПЕРІОД 2018–2023 рр., млн грн

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Зміна у 2023 р. порівняно з 2018 р.	
							Сума, млн грн	Частка, %
Разом видатків на виконання бюджетних програм	1729472,96	1763143,64	1804208,91	2087492,09	3201007,16	4004481,14	2275008,18	131,54
Сума видатків на виконання бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету	**985372,55**	**1072891,49**	**1288016,71**	**1490258,91**	**2705423,31**	**3453035,19**	**2467662,64**	**250,43**
Сума видатків на виконання *бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів місцевого бюджету, з яких:*	**744100,41**	**690252,15**	**516192,20**	**597233,18**	**495583,85**	**551445,95**	**-192654,46**	**-25,89**
Вінницька обл.	30703,20	27382,80	19714,54	20880,48	19416,78	22675,40	-8027,80	-26,15
Волинська обл.	20762,01	18964,05	12984,02	13915,78	12655,61	14970,88	-5791,13	-27,89
Дніпропетровська обл.	66737,91	60409,61	46985,82	59974,78	51063,38	58878,87	-7859,04	-11,78
Донецька обл.	35929,48	32795,27	27157,85	33374,31	15358,10	15519,19	-20410,29	-56,81
Житомирська обл.	24006,46	21570,45	15075,18	16317,13	14829,66	19171,05	-4835,41	-20,14
Закарпатська обл.	21654,60	21392,71	14406,34	14988,25	15454,26	16763,24	-4891,36	-22,59
Запорізька обл.	32240,23	29699,53	22270,90	25019,73	18722,21	16923,51	-15316,72	-47,51
Івано-Франківська обл.	25997,27	23975,39	15212,37	16777,34	16696,20	17751,69	-8245,58	-31,72

Закінчення табл. 4.4

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Зміна у 2023 р. порівняно з 2018 р.	
							Сума, млн грн	Частка, %
Київська обл.	38223,54	36194,02	28575,39	32308,14	28234,85	34746,67	-3476,87	-9,10
Кіровоградська обл.	19170,73	17204,04	11967,09	13442,59	11793,88	13152,94	-6017,79	-31,39
Луганська обл.	12238,64	11626,35	8911,26	11356,58	4075,45	2453,03	-9785,61	-79,96
Львівська обл.	47109,33	42797,84	32434,42	35744,36	35048,43	41611,94	-5497,39	-11,67
м. Київ	58124,03	61120,50	57948,51	69447,74	59595,32	61483,05	3359,02	5,78
Миколаївська обл.	19111,30	18761,14	13704,91	15252,12	13161,63	15570,27	-3541,03	-18,53
Одеська обл.	40524,96	41392,20	31533,90	34392,12	28098,74	31972,08	-8552,88	-21,11
Полтавська обл.	31016,05	26481,12	20593,35	23942,99	23331,60	24400,67	-6615,38	-21,33
Рівненська обл.	22867,97	20987,81	13470,38	15647,04	14852,86	16267,16	-6600,81	-28,86
Сумська обл.	21423,59	18006,01	12409,05	14177,67	12421,13	14491,94	-6931,65	-32,36
Тернопільська обл.	19361,72	16920,10	11035,39	13392,91	12106,33	12870,11	-6491,61	-33,53
Харківська обл.	53329,01	50381,04	37398,53	45538,00	29455,33	32293,69	-21035,32	-39,44
Херсонська обл.	18202,84	16562,17	12181,90	13864,21	6945,84	7235,74	-10967,10	-60,25
Хмельницька обл.	24320,35	21728,23	14390,38	17585,18	15354,77	18224,93	-6095,42	-25,06
Черкаська обл.	23754,19	20985,55	14278,66	15897,84	15100,15	17503,82	-6250,37	-26,31
Чернігівська обл.	15621,62	14868,00	9377,96	10637,94	9978,91	10853,11	-4768,51	-30,53
Чернівецька обл.	21669,39	18046,22	12174,13	13357,94	11832,42	13660,98	-8008,41	-36,96

Джерело: сформовано автором [282].

Водночас зменшення видатків на формування бюджетних програм спостерігається і в інших регіонах, окрім м. Києва, де видатки зросли на 5,78 %. В усіх інших регіонах видатки скоротилися в середньому на 20–35 %. Тобто під впливом різних факторів, таких як політичні, економічні, воєнні, соціальні та ін., відбулося значне зменшення видатків на виконання бюджетних програм, фінансованих за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Варто зазначити, що для аналізу ефективності бюджетних програм та їх реалізації доцільно розглядати не тільки динаміку, а й структуру в загальному бюджеті країни. Тому необхідно проаналізувати і визначити структуру бюджетних програм у розрізі державного та місцевих бюджетів (табл. 4.5).

Структура видатків на виконання бюджетних програм у 2018 р. мала таке співвідношення: 56,98 % всіх видатків бюджету країни спрямовувалися на бюджетні програми, фінансовані за рахунок коштів державного бюджету, а 43,02 % – на бюджетні програми, фінансовані за рахунок коштів місцевих бюджетів. Відповідно, 43,02 % усіх видатків розподілялися між бюджетними програмами 25 регіонів країни. Варто зазначити, що найбільша частка серед бюджетних програм, фінансованих за рахунок коштів місцевих бюджетів, розподілялася між Дніпропетровською областю (3,86 %), м. Києвом (3,36 %), Харківською областю (3,08 %), Львівською областю (2,72 %), Одеською областю (2,34 %) та іншими регіонами.

Проте динаміка структури за аналізований період 2018–2023 рр. мала негативну тенденцію для бюджетних програм, фінансованих за рахунок коштів місцевих бюджетів. Зокрема, негативним темпом зростання характеризувалися всі регіони, і цей показник коливався в діапазоні від -54,32 до -91,34 %. Зокрема, найменше негативне значення спостерігалося в м. Києві – -54,32 %, Київській області – -60,74%, Львівській області – -61,38 %. Найбільше негативне значення у темпі зростання було в тих регіонах, чиї території перебувають у тимчасовій окупації або на яких ведеться активні бойові дії: Луганська область – -91,34 %, Херсонська область – -82,83, Донецька – -81,35, Запорізька область – -77,33, Харківська область – -68,18 %. Проте і в інших регіонах видатки на виконання бюджетних програм істотно скоротилися – при аналізі як динаміки, так і структури видатків у загальному бюджеті.

Варто зазначити, що, аналізуючи динаміку структури видатків, варто підкреслити, що вона протягом 2018–2023 рр. мала стабільну тенденцію до зменшення розміру видатків на фінансування бюджетних програм, фінансованих за рахунок місцевих бюджетів. На таку тенденцію впливали різні фактори, а саме економічні, політичні, соціальні, геополітичні, воєнні, перерозподіл податків, інфляція тощо.

Таблиця 4.5

СТРУКТУРА ВИДАТКІВ ДЕРЖАВНОГО ТА МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ НА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ У 2018–2023 рр., %

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Темп змін у 2023 р. порівняно з 2018 р.
Разом видатків на виконання бюджетних програм:	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	
Сума видатків на виконання бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету	**56,98**	**60,85**	**71,39**	**71,39**	**84,52**	**86,23**	**51,34**
Сума видатків на виконання *бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів місцевого бюджету, з яких:*	**43,02**	**39,15**	**28,61**	**28,61**	**15,48**	**13,77**	**-67,99**
Вінницька обл.	1,78	1,55	1,09	1,00	0,61	0,57	-68,10
Волинська обл.	1,20	1,08	0,72	0,67	0,40	0,37	-68,86
Дніпропетровська обл.	3,86	3,43	2,60	2,87	1,60	1,47	-61,90
Донецька обл.	2,08	1,86	1,51	1,60	0,48	0,39	-81,35
Житомирська обл.	1,39	1,22	0,84	0,78	0,46	0,48	-65,51
Закарпатська обл.	1,25	1,21	0,80	0,72	0,48	0,42	-66,57
Запорізька обл.	1,86	1,68	1,23	1,20	0,58	0,42	-77,33
Івано-Франківська обл.	1,50	1,36	0,84	0,80	0,52	0,44	-70,51
Київська обл.	2,21	2,05	1,58	1,55	0,88	0,87	-60,74
Кіровоградська обл.	1,11	0,98	0,66	0,64	0,37	0,33	-70,37
Луганська обл.	0,71	0,66	0,49	0,54	0,13	0,06	-91,34
Львівська обл.	2,72	2,43	1,80	1,71	1,09	1,04	-61,85
м. Київ	3,36	3,47	3,21	3,33	1,86	1,54	-54,32
Миколаївська обл.	1,11	1,06	0,76	0,73	0,41	0,39	-64,81
Одеська обл.	2,34	2,35	1,75	1,65	0,88	0,80	-65,93
Полтавська обл.	1,79	1,50	1,14	1,15	0,73	0,61	-66,02
Рівненська обл.	1,32	1,19	0,75	0,75	0,46	0,41	-69,28
Сумська обл.	1,24	1,02	0,69	0,68	0,39	0,36	-70,79
Тернопільська обл.	1,12	0,96	0,61	0,64	0,38	0,32	-71,29
Харківська обл.	3,08	2,86	2,07	2,18	0,92	0,81	-73,85
Херсонська обл.	1,05	0,94	0,68	0,66	0,22	0,18	-82,83
Хмельницька обл.	1,41	1,23	0,80	0,84	0,48	0,46	-67,64
Черкаська обл.	1,37	1,19	0,79	0,76	0,47	0,44	-68,18
Чернігівська обл.	0,90	0,84	0,52	0,51	0,31	0,27	-69,99
Чернівецька обл.	1,25	1,02	0,67	0,64	0,37	0,34	-72,77

Джерело: сформовано автором [282].

Політичні фактори пов'язані зі змінами у владі в результаті проведення виборів Президента та Верховної Ради України, а також упровадженні реформ у різних сферах з метою гармонізації національної системи з європейською. Серед них значне місце посідає саме той фактор, що в Україні ведуться бойові дії і введено воєнний стан на всій території країни. Як наслідок, видатки бюджету перерозподіляються не стільки між бюджетними програмами залежно від їхньої ефективності, скільки між програмами, котрі є вкрай важливими та невід'ємними складовими для забезпечення належного функціонування країни, економіки, різних сфер господарювання та забезпечення мінімальних соціальних гарантій громадянам країни.

Щодо структури видатків на виконання бюджетних програм, то за період 2018–2023 рр. видатки, які фінансуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, зменшилися із 43,02 % у 2018 р. до 13,77 % у 2023 р. Відповідно, абсолютний показник зменшився на 29,25 %, а темп приросту становив 67,99 %. Це свідчить про негативну тенденцію у фінансуванні бюджетних програм за рахунок коштів місцевих бюджетів. Загалом кошти місцевих бюджетів істотно скорочуються під впливом різних факторів.

Отже, у результаті аналізу динаміки бюджетних програм і суми видатків на виконання бюджетних програм можна оцінити середню вартість однієї бюджетної програми залежно від джерел фінансування. Крім того, з урахуванням цієї інформації можна стверджувати, що реформа децентралізації та те, що гроші, так би мовити, залишаються на місцях, не завжди ефективно використовуються або органи місцевого самоврядування неефективно провадять фінансового-господарську діяльність і витрачають бюджетні кошти з урахуванням бюджетного планування.

Проте для того, щоб реально проаналізувати кількість бюджетних програм і суму видатків на їх виконання, необхідно також проаналізувати середню вартість однієї бюджетної програми за аналізований період. Розрахунок і середня вартість витрат на виконання однієї бюджетної програми, фінансованої за рахунок державного та місцевих бюджетів, показано в табл. 4.6.

Середня вартість однієї бюджетної програми у 2018 р. становила 289,74 млн грн, а у 2023 р. вона збільшилася до 751,59 млн грн, тобто на 461,85 млн грн, або на 159,4 %. Ці зміни зумовлено тим, що середня вартість видатків на виконання бюджетної про-

грами за рахунок коштів державного бюджету у 2023 р. порівняно з 2018 р. зросла на 4266,29 млн грн, або на 275,8 %, а також зміною кількості бюджетних програм – як тих, що фінансуються з державного бюджету, так і тих, які фінансуються з місцевих бюджетів.

Таблиця 4.6

ДИНАМІКА СЕРЕДНЬОЇ СУМИ ВИДАТКІВ ДЕРЖАВНОГО ТА МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ НА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ У 2018–2023 рр., млн грн

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Зміна у 2023 р. порівняно з 2018 р.	
							Сума, млн грн	Частка, %
Середня сума видатків на виконання бюджетних програм:	289,74	287,53	319,84	337,35	612,40	751,59	461,85	159,40
Середня сума видатків на виконання бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету	**1546,90**	**1673,78**	**1596,06**	**2181,93**	**4531,70**	**5813,19**	**4266,29**	**275,80**
Середня сума видатків на виконання *бюджетних програм, що фінансуються за рахунок коштів місцевого бюджету, з яких:*	**139,55**	**125,71**	**106,78**	**108,49**	**107,04**	**116,49**	**-23,07**	**-16,53**
Вінницька обл.	140,84	121,70	100,07	92,80	101,66	118,72	-22,12	-15,71
Волинська обл.	97,93	89,45	68,70	62,68	68,04	79,21	-18,72	-19,12
Дніпропетровська обл.	285,20	258,16	222,68	253,06	243,16	266,42	-18,78	-6,59
Донецька обл.	167,11	148,39	138,56	151,01	83,02	85,74	-81,37	-48,69
Житомирська обл.	109,12	93,78	75,00	76,61	77,64	101,43	-7,69	-7,04
Закарпатська обл.	105,63	98,58	78,72	72,06	85,86	85,09	-20,54	-19,44
Запорізька обл.	145,23	133,18	113,05	114,77	106,38	101,34	-43,89	-30,22
Івано-Франківська обл.	123,80	106,09	73,49	73,91	86,06	91,50	-32,29	-26,09
Київська обл.	177,78	160,15	146,54	137,48	144,79	163,90	-13,88	-7,81
Кіровоградська обл.	89,17	79,28	62,65	62,82	65,89	69,96	-19,20	-21,54
Луганська обл.	62,44	57,56	52,11	61,72	32,09	25,03	-37,41	-59,91
Львівська обл.	213,16	184,47	152,27	141,84	163,78	184,94	-28,22	-13,24
м. Київ	345,98	347,28	388,92	410,93	392,07	409,89	63,91	18,47
Миколаївська обл.	90,57	86,06	74,48	72,98	78,34	85,08	-5,49	-6,06

Закінчення табл. 4.6

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Зміна у 2023 р. порівняно з 2018 р.	
							Сума, млн грн	Частка, %
Одеська обл.	182,54	179,19	149,45	138,68	136,40	143,37	-39,17	-21,46
Полтавська обл.	137,85	115,64	99,97	101,45	108,52	110,91	-26,94	-19,54
Рівненська обл.	103,95	93,28	69,08	71,45	76,96	83,85	-20,09	-19,33
Сумська обл.	101,05	82,22	65,66	65,94	67,51	71,74	-29,31	-29,01
Тернопільська обл.	91,33	78,33	58,08	61,44	66,52	69,19	-22,13	-24,24
Харківська обл.	246,89	231,11	185,14	196,28	155,85	163,10	-83,79	-33,94
Херсонська обл.	83,12	75,28	63,12	62,45	48,91	54,00	-29,12	-35,03
Хмельницька обл.	112,08	98,32	73,80	77,13	74,18	86,79	-25,29	-22,57
Черкаська обл.	109,97	93,69	70,69	71,29	77,84	87,52	-22,45	-20,42
Чернігівська обл.	75,10	69,15	48,84	49,48	52,25	55,09	-20,01	-26,65
Чернівецька обл.	106,75	84,33	69,57	62,13	66,10	73,84	-32,90	-30,82

Джерело: сформовано автором [282].

Якщо середня вартість бюджетної програми, фінансованої за рахунок коштів державного бюджету, збільшилася, то середня вартість програми, яка фінансується за рахунок коштів місцевих бюджетів, у 2023 р. зменшилася на 23,07 млн грн, або на 16,53 %. Проте в різних регіонах таке зменшення можна спостерігати і на рівні 59,91 % (Луганська область), 48,69 % (Донецька область), тобто в регіонах де істотно скоротилося число бюджетних програм.

З інформації, отриманої за результатами розрахунку, можна стверджувати, що пропорційно змінам у структурі витрат на виконання бюджетних програм і кількості бюджетних програм середня сума на виконання однієї бюджетної програми, фінансованої за рахунок коштів державного бюджету, зросла на 275,8 %, але водночас у 2023 р. порівняно з 2018 р. середня сума витрат на виконання однієї бюджетної програми, яка фінансується за рахунок коштів місцевих бюджетів, скоротилася в середньому на 16,53 %.

Проте варто зазначити, що такі зміни в динаміці витрат на виконання бюджетних програм необхідно оцінювати з урахування індексу інфляції, тобто отримані результати варто скоригувати на індекс інфляції. Тому потрібно врахувати інформацію щодо індексу інфляції, наведену в табл. 4.7.

Таблиця 4.7

ІНДЕКС ІНФЛЯЦІЇ В УКРАЇНІ У 2018–2023 рр.

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Індекс інфляції в країні	1,098	1,041	1,05	1,1	1,266	1,051
Середній індекс інфляції за регіонами	1,097	1,041	1,05	1,1	1,268	1,042
Вінницька обл.	1,09	1,024	1,029	1,087	1,243	1,032
Волинська обл.	1,099	1,049	1,058	1,099	1,27	1,048
Дніпропетровська обл.	1,092	1,037	1,045	1,096	1,253	1,042
Донецька обл.	1,123	1,06	1,052	1,112	1,269	1,042
Житомирська обл.	1,091	1,036	1,046	1,09	1,254	1,046
Закарпатська обл.	1,122	1,043	1,057	1,101	1,277	1,049
Запорізька обл.	1,092	1,032	1,042	1,088	1,241	1,057
Івано-Франківська обл.	1,091	1,045	1,056	1,102	1,263	1,043
Київська обл.	1,1	1,044	1,052	1,104	1,268	1,047
Кіровоградська обл.	1,09	1,036	1,053	1,105	1,276	1,047
Луганська обл.	1,093	1,043	1,05	1,109	1,249	1,046
Львівська обл.	1,101	1,042	1,053	1,089	1,264	1,042
м. Київ	1,088	1,039	1,058	1,097	1,274	1,051
Миколаївська обл.	1,094	1,038	1,049	1,103	1,259	1,046
Одеська обл.	1,093	1,039	1,044	1,104	1,252	1,037
Полтавська обл.	1,093	1,045	1,037	1,104	1,266	1,032
Рівненська обл.	1,093	1,044	1,053	1,096	1,254	1,042
Сумська обл.	1,097	1,048	1,048	1,11	1,282	1,034
Тернопільська обл.	1,097	1,042	1,037	1,095	1,254	1,034
Харківська обл.	1,112	1,048	1,052	1,101	1,253	1,048
Херсонська обл.	1,095	1,033	1,056	1,1	1,423	1,013
Хмельницька обл.	1,092	1,044	1,049	1,098	1,259	1,055
Черкаська обл.	1,097	1,032	1,059	1,117	1,254	1,051
Чернігівська обл.	1,087	1,038	1,055	1,084	1,259	1,036
Чернівецька обл.	1,096	1,043	1,052	1,106	1,284	1,04

Джерело: сформовано автором [282]

Розрахунок впливу індексу інфляції на суми видатків на виконання бюджетних програм у розрізі кожного року проведено за методикою дисконтування суми видатків на виконання бюджетних програм у 2018 р. з урахуванням індексу інфляції за період 2018–2023 рр.

На основі отриманих результатів проведено аналіз та визначено абсолютний приріст між фактичними видатками на виконання бюджетних програм та видатками 2018 р., але скоригованих на індекс інфляції за цей період за формулою:

$$\Delta y_t = y_t - y_0, \tag{4.1}$$

де y_t – числове значення показника у 2023 р.;

y_0 – числове значення показника у 2018 р.

Абсолютний приріст видатків розраховується з метою визначення, на скільки одиниць в абсолютному виразі рівень видатків на виконання бюджетних програм у 2023 р. більший або менший, ніж у 2018 р.

Темп зростання (t_t) базисним способом за формулою:

$$t_t = \frac{y_t}{y_0} \cdot 100\% \tag{4.2}$$

де y_t – числове значення показника у 2023 р.;

y_0 – числове значення показника у 2018 р.

Цей показник сформує інформацію щодо того, скільки відсотків рівень видатків у 2023 р. становить від рівня видатків у 2018 р.

Також розраховано темп приросту у відсотках шляхом віднімання 100 % від темпу зростання, що забезпечить визначення того, на скільки відсотків сума видатків у 2023 р. більша (або менша), ніж у 2018 р., з урахуванням індексу інфляції.

У табл. 4.8 показано розрахунок впливу індексу інфляції на вартість витрат на виконання бюджетних програм.

Отже, на основі індексації видатків на виконання бюджетних програм за 2018 р. станом на 2023 р. встановлено, що сума індексації істотно впливає на формування видатків на бюджетні програми і дорівнює в середньому близько 175 %.

Таблиця 4.8

ВИДАТКИ ДЕРЖАВНОГО ТА МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ НА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ У 2018–2023 рр. З УРАХУВАННЯМ ІНДЕКСУ ІНФЛЯЦІЇ, млн грн

Показник	Сума фактичних витрат у 2018 р.	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Абсолютний приріст у 2023 у порівняно з 2018 р.
РАЗОМ видатків на виконання бюджетних програм:	1729472,96	1898961	1976819	2075660	2283226	2890564	3037982,39	1308509,43
Сума видатків на виконання бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету	985372,55	1081939	1126299	1182613	1300875	1646908	1730899,83	745527,28
Сума видатків на виконання *бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів місцевого бюджету, з яких:*	**744100,41**	816069,8	849496	891699	980761,9	1243606	1283401,45	539301,04
Вінницька обл.	30703,20	33466,49	34269,68	35263,5	38331,43	47645,97	49932,9732	19229,77
Волинська обл.	20762,01	22817,45	23935,5	25323,76	27830,82	35345,14	36829,6318	16067,62
Дніпропетровська обл.	66737,91	72877,8	75574,28	78975,12	86556,73	108455,6	113010,717	46272,81
Донецька обл.	35929,48	40348,81	42769,73	44993,76	50033,06	63491,96	66158,6175	30229,14
Житомирська обл.	24006,46	26191,05	27133,93	28382,09	30936,47	38794,34	40578,8778	16572,42
Закарпатська обл.	21654,60	24296,46	25341,21	26785,66	29491,01	37660,02	39505,3599	17850,76
Запорізька обл.	32240,23	35206,33	36332,93	37858,92	41190,5	51117,41	54031,1051	21790,88
Івано-Франківська обл.	25997,27	28363,02	29639,36	31299,16	34491,68	43562,99	45436,1953	19438,93
Київська обл.	38223,54	42045,89	43895,91	46178,5	50981,06	64643,99	67682,2579	29458,72

Закінчення табл. 4.8

Показник	Сума фактичних витрат у 2018 р.	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Абсолютний приріст у 2023 у порівняно з 2018 р.
Кіровоградська обл.	19170,73	20896,1	21648,36	22795,72	25189,27	32141,51	33652,1572	14481,43
Луганська обл.	12238,64	13376,83	13952,04	14649,64	16246,45	20291,82	21225,2395	8986,60
Львівська обл.	47109,33	51867,37	54045,8	56910,23	61975,24	78336,7	81626,8448	34517,51
м. Київ	58124,03	63238,94	65705,26	69516,17	76259,24	97154,27	102109,136	43985,11
Миколаївська обл.	19111,30	20907,76	21702,26	22765,67	25110,53	31614,16	33068,4105	13957,11
Одеська обл.	40524,96	44293,78	46021,24	48046,17	53042,98	66409,81	68866,9678	28342,01
Полтавська обл.	31016,05	33900,54	35426,07	36736,83	40557,46	51345,75	52988,8108	21972,76
Рівненська обл.	22867,97	24994,69	26094,46	27477,46	30115,3	37764,59	39350,6994	16482,73
Сумська обл.	21423,59	23501,68	24629,76	25811,99	28651,31	36730,97	37979,8272	16556,24
Тернопільська обл.	19361,72	21239,81	22131,88	22950,76	25131,08	31514,37	32585,8634	13224,14
Харківська обл.	53329,01	59301,86	62148,35	65380,06	71983,45	90195,26	94524,6339	41195,62
Херсонська обл.	18202,84	19932,11	20589,87	21742,9	23917,19	34034,16	34476,6088	16273,77
Хмельницька обл.	24320,35	26557,82	27726,37	29084,96	31935,28	40206,52	42417,8816	18097,53
Черкаська обл.	23754,19	26058,35	26892,21	28478,85	31810,88	39890,84	41925,2766	18171,09
Чернігівська обл.	15621,62	16980,7	17625,97	18595,4	20157,41	25378,18	26291,7924	10670,17
Чернівецька обл.	21669,39	23749,65	24770,89	26058,97	28821,22	37006,45	38486,7092	16817,32

Джерело: розраховано та сформовано автором [282].

Програмно-цільовий метод у державних установах активно реалізується всіма розпорядниками бюджетних коштів на рівні виконання як державного, так і місцевих бюджетів. Проте невирішеними залишаються проблеми моніторингу використання коштів та ефективності виконання бюджетних програм саме в середньостроковому плануванні. Адже імплементація програмно-цільового методу під час прийняття управлінських рішень головними розпорядниками бюджетних коштів спрямована на підвищення ефективності та результативності бюджетних програм через співвідношення використання бюджетних коштів та якості наданих послуг, тобто забезпечення соціального ефекту.

4.2. Стратегія розвитку державного аудиту нефінансових активів державних установ

Державні установи провадять діяльність за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, тобто за рахунок бюджетних коштів. Відповідно, контроль за використанням цих коштів є вкрай важливим елементом ефективної діяльності установи. Тому питання державного аудиту державних установ на сьогодні залишається актуальним не тільки з точки зору цільового використання бюджетних коштів, а й з урахування бюджетного планування. Оскільки основою бюджетного планування є ефективність та результативність реалізації бюджетних програм, оцінювати діяльність установ необхідно і за цим напрямом.

Термін аудит походить від латинського слова audit – auditare, що має значення «слухати», але про аудит говорили ще з часів стародавніх ассирійців, єгиптян, правління Карла Великого чи Едуарда I – короля Англії [233, с. 238].

У світовій практиці виникнення внутрішнього та зовнішнього аудиту тісно пов'язане й асоціюється з розвитком економічної кризи 1929 р. у США, коли підприємства повною мірою постраждали від економічної сецесії. Роботодавці були зацікавлені у зменшенні податків і зборів, щоб усі рахунки, які відображають операції, котрі генерують податки і збори, були ретельно проаналізовані з метою того, щоб знайти можливість зменшити оподатковувану пропозицію або транзакцій, за які збори були сплачені неналежним чином [233].

Аналіз реалій як в Україні, так і за кордоном підтверджує, що актуальність внутрішнього й зовнішнього аудиту в державному

секторі не зменшується і не втрачає актуальності. З кожним етапом розвитку методи, прийоми, способи, види та процедури аудиту вдосконалюються і набувають дедалі нових проявів. Зокрема в аудиторській практиці можна побачити застосування таких термінів, як інспекція, контроль, ревізія, перевірка, аудит та нагляд. Ці терміни начебто різні, можуть мати різний обсяг і базуватися на певних специфічних методах і процедурах розслідування, проте зміст кожного з них передбачає порівняння фактичної ситуації з тією, що має бути, встановлення й аналіз відхилень і ризиків, пропозицію або рекомендацію заходів, які сприятимуть ефективності суб'єкта господарювання та надання коректної інформації.

Відповідно до БКУ контроль за дотриманням бюджетного законодавства, цільового використання бюджетних коштів, ефективністю виконання бюджетних програм здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу. Контроль спрямований на оцінку управління бюджетними коштами, правильність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, ефективність виконання бюджетних програм, а також запобігання і протидію нецільовому використанню бюджетних коштів [17].

Крім того, основними регуляторами, котрі забезпечують контроль за надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням, здійснюється Рахунковою палатою, а Державна аудиторська служба від імені Кабінету Міністрів України через Міністра фінансів здійснює контроль за діяльністю центральних органів виконавчої влади.

В. М. Прасюк, досліджуючи економічну сутність державного фінансового контролю, пропонує розглядати його як регламентовану спеціальними нормами права публічну діяльність, що провадиться органами публічного адміністрування, у тому числі спеціалізованими державними органами фінансового контролю, спрямовану на забезпечення законності, раціональності, ефективності управління (формування, розподілу, використання, розпорядження) публічними фінансовими ресурсами, з метою виявлення, усунення та запобігання фінансовим правопорушенням у найдієвіший спосіб [128, с. 101].

Ю. Б. Слободяник при дослідженні розвитку теорії державного аудиту акцентує увагу на тому, що стосовно змістової наповнюваності терміна «державний аудит» необхідно розрізняти державний аудит як суспільний інститут (сукупність норм, правил і відносин), як вид професійної діяльності та як процес здійснення незалежної оцінки і винесення об'єктивного висновку [160, с. 348].

Відповідно до Положення про державну аудиторську службу України її основним завданням є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю та його здійснення. Державний фінансовий контроль спрямований на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, досягнення економії бюджетних коштів, внесення пропозицій Міністру фінансів щодо формування державної політики в цій сфері [124].

Державна аудиторська служба України здійснює державний фінансовий контроль через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектування (ревізії) та моніторингу закупівель [124].

Інформацію щодо проведених заходів з державного фінансового контролю за період 2018–2023 рр. наведено в табл. 4.9.

Таблиця 4.9

КІЛЬКІСТЬ ЗАХОДІВ З ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ, ПРОВЕДЕНИХ ДЕРЖАВНОЮ АУДИТОРСЬКОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ, У 2018–2023 рр.

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення	
							абсолютне, од.	відносне, %
1. Проведено заходів державного фінансового контролю (всього) У тому числі:	1611	10276	10744	12039	12991	13299	11688	725,51
1.1. Ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності (всього)	1392	1392	917	1024	446	713	-679	-48,78
1.2. Ревізій виконання місцевих бюджетів	9	4	11	9	2	33	24	266,67
1.3. Перевірок закупівель	3	118	122	528	587	395	392	13066,67
1.4. Перевірок у складі робочих груп (комісійних перевірок)	98	0	1	2	0	0	-98	-100,00
1.5.Моніторингів закупівель	109	8762	9693	10485	11958	12191	12082	11084,40

Джерело: сформовано автором на основі [36].

За результатами аналізу проведених заходів з державного фінансового контролю встановлено, що їх загальна кількість у 2023 р. зросла на 725,51 % порівняно з 2018 р., що свідчить про значне збільшення кількості заходів, які проводить Державна аудиторська служба України. Така потужна позитивна динаміка зумовлена збільшенням числа заходів щодо ревізій виконання місцевих бюджетів, а саме на 266,67 %. Проте найбільшу частку становлять перевірки закупівель, які у 2023 р. збільшилися на 392 од. порівняно з 3 од. у 2018 р. Це свідчить про активну участь державних установ у процесі державних закупівель у 2023 р. проти 2018 р. Моніторинг закупівель у 2023 р. порівняно з 2018 р. збільшився на 11 084,40 %.

Ревізія фінансово-господарської діяльності у 2023 р. порівняно з 2018 р. зменшилася на 48,78%.

Отже позитивна динаміка заходів державного фінансового контролю спричинена запровадженням механізму державних закупівель у державних установах. Відповідно, дії державних установ щодо закупівель мають контролюватися, перевірятися та підлягати моніторингу щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання процедур закупівель і виконання зобов'язань за укладеними договорами.

Іншим видом державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит. Загалом залежно від виду, форми та напряму державний фінансовий аудит проводиться щодо виконання місцевих бюджетів, бюджетних програм і діяльності суб'єктів господарювання, а також здійснюється аудит інвестиційних проєктів.

Відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання державний фінансовий *аудит діяльності суб'єктів господарювання* – це вид державного фінансового аудиту, який здійснюється за допомогою перевірки та аналізу стану справ щодо законного, цільового та ефективного використання бюджетних коштів, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, стану внутрішнього контролю суб'єктів господарювання [127].

Інформацію щодо кількості проведених державних фінансових аудитів Державною аудиторською службою України за період 2014–2023 рр. наведено в табл. 4.10.

Якщо аналізувати кількість проведених заходів щодо державного фінансового аудиту, то загалом динаміка стабільна і суттєвих відмінностей не спостерігається. Проте у 2023 р. порівняно з 2014 р. зменшилося число державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання на 25 од. Водночас зросла кількість державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів – на 7 од., виконання бюджетних програм – на 5 од.

Таблиця 4.10

КІЛЬКІСТЬ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСОВИХ АУДИТІВ, ПРОВЕДЕНИХ ДЕРЖАВНОЮ АУДИТОРСЬКОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ ЗА ПЕРІОД 2014–2023 рр. (кількість фактично перевірених об'єктів)

Показник	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Проведено державних фінансових аудитів (всього) У тому числі:	218	139	122	287	382	449	207	191	159	205
Виконання місцевих бюджетів	40	18	17	38	73	86	43	53	14	47
Виконання бюджетних програм	31	24	19	60	97	137	45	32	20	36
Діяльності суб'єктів господарювання	147	97	86	189	212	225	117	106	125	122
Інвестиційних проєктів	0	0	0	0	0	1	2	0	0	0

Джерело: сформовано автором на основі [36].

При проведенні державного фінансового контролю підлягають перевірці державні установи. Інформацію щодо кількості установ, які охоплені контролем і в яких виявлено порушення, наведено на рис. 4.2.

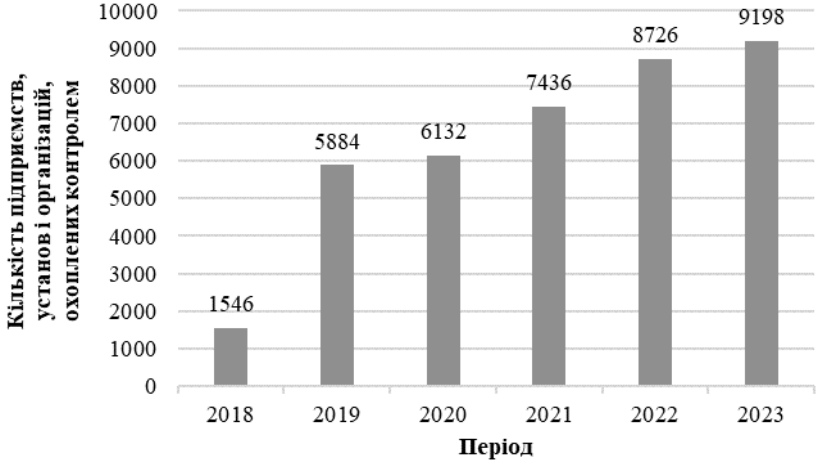


Рис. 4.2. Динаміка кількості установ, охоплених державним фінансовим контролем Державною аудиторською службою України у 2014–2023 рр. (кількість фактично перевірених об'єктів)

Джерело: сформовано автором на основі [36].

Отже, кількість установ, охоплених державним фінансовим контролем у 2023 р. порівняно з 2018 р. зросла на 7652 од., або на 494,95 %, що свідчить про значну кількість установ, які підлягають перевірці протягом року. Однією з причин зростання кількості установ, де проводилися перевірки, є активне запровадження процедур щодо закупівель і реформи з децентралізації.

За результатами проведення державного фінансового контролю виявлено фінансові порушення (табл. 4.11).

Таблиця 4.11

КІЛЬКІСТЬ УСТАНОВ, У ЯКИХ ДЕРЖАВНОЮ АУДИТОРСЬКОЮ СЛУЖБОЮ ВИЯВЛЕНО ФІНАНСОВІ ПОРУШЕННЯ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ ЗА ПЕРІОД 2018–2023 рр.

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення	
							абсолютне, од.	відносне, %
Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення (всього) У тому числі:	1344	5657	5599	6032	6543	6338	4994	371,58
у бюджетних установах та організаціях	933	4163	3549	3581	3913	3728	2795	299,57
у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору	372	1446	1958	2351	2557	2526	2154	579,03
Частка установ, у яких виявлено правопорушення в загальній кількості установ, охоплених державним фінансовим контролем	86,93	96,14	91,31	81,12	74,98	68,91	-18,03	-20,74

Джерело: сформовано та розраховано автором на основі [36].

Кількість установ, у яких виявлено фінансові порушення під час проведення державного фінансового контролю у 2023 р., ста-

новила 4994 од., або 68,91 % від загальної кількості установ, де проводився державний фінансовий контроль Державною аудиторською службою України. Проте це один із найнижчих показників, оскільки у 2019 р. цей показник становив 96,14 %, тобто майже в кожній установі було виявлено фінансові порушення. Але якщо порівнювати 2023 р. з 2018 р., то частка фінансових порушень у загальній кількості проведених перевірок скоротилася на 20,74 %. Водночас загальна кількість фінансових порушень у державних установах у 2023 р. збільшилася на 2795 од., або на 299,57 %.

Під час державного фінансового контролю та встановлення фінансових порушень необхідно проаналізувати їх структуру та причини виникнення. Зокрема, у табл. 4.12 наведено інформацію стосовно виявлених порушень законодавства, що призвело до втрат фінансових і матеріальних ресурсів в установах, охоплених державним фінансовим контролем за період 2018–2023 рр.

Насамперед з даних табл. 4.12 встановлено, що кількість установ, у яких виявлено порушення законодавства, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, зменшилася з 1260 в 2018 р. до 899 у 2023 р. Це відповідає відхиленню на 361 установ, або майже 29 %.

Зокрема, недоотримано фінансових ресурсів у 678 установах у 2018 р. і 351 установі у 2023 р. Зменшення становило 327 од., або приблизно 48 %. Зокрема, щодо недоотримання фінансових ресурсів загальним фондом бюджету число установ зменшилося з 353 до 164, або на 54 %, спеціальним фондом бюджету – з 341 до 121, або на 65 %. Витрат з порушенням законодавства проведено в 1218 установах у 2018 р. і 867 установ у 2023 р. Зменшення становить 351 од., або близько 29 %. При цьому, витрати у бюджетних установах і організаціях зменшилися з 879 до 557 од., або на 37 %.

Крім того, мали місце нецільові витрати державних ресурсів, які зменшилися зі 114 до 81 установ, або на 29 %. Також незаконні витрати зменшилися з 1190 до 844 установ, або теж на 29 %. Проте недостачі зменшилися з 275 до 131 установ, або на 52 %. Загалом можна зазначити, що кількість установ з порушеннями знижується протягом розглянутого періоду, а також спостерігається істотне зменшення сумарних втрат фінансових і матеріальних ресурсів. Інформацію про суми втрат за результатами встановлених порушень наведено в табл. 4.13.

Таблиця 4.12

КІЛЬКІСТЬ УСТАНОВ, У ЯКИХ ВИЯВЛЕНО ПОРУШЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА, ЩО ПРИЗВЕЛИ ДО ВТРАТ ФІНАНСОВИХ І МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УСТАНОВАХ, ОХОПЛЕНИХ ДЕРЖАВНИМ ФІНАНСОВИМ КОНТРОЛЕМ ЗА ПЕРІОД 2018–2023 рр.

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення	
							абсолютне, од.	відносне, %
1. Кількість установ, у яких виявлено порушення законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	1 260	1 288	891	1 148	777	899	-361,00	-28,65
1.1. Недоотримано фінансових ресурсів (всього), У тому числі:	678	502	490	441	264	351	-327,00	-48,23
загальним фондом бюджету	353	266	250	202	109	164	-189,00	-53,54
спеціальним фондом бюджету	341	218	216	178	77	121	-220,00	-64,52
1.2. Проведено витрат з порушенням законодавства (всього), у тому числі:	1 218	1 266	862	1 122	753	867	-351,00	-28,82
в бюджетних установах і організаціях	879	928	536	614	422	557	-322,00	-36,63
1.2.1. Нецільові витрати державних ресурсів (всього), у тому числі:	114	137	125	150	60	81	-33,00	-28,95
в бюджетних установах і організаціях	107	126	101	112	44	51	-56,00	-52,34
1.2.2. Незаконні витрати (всього) У тому числі:	1 190	1 253	852	1 107	732	844	-346,00	-29,08
У бюджетних установах і організаціях	867	920	530	602	409	540	-327,00	-37,72
1.2.3. Недостачі (всього), у тому числі:	275	168	159	132	84	131	-144,00	-52,36
в бюджетних установах і організаціях	189	106	89	64	38	94	-95,00	-50,26

Джерело: сформовано та розраховано автором на основі [36].

Таблиця 4.13

СУМА ВТРАТ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ВИЯВЛЕНИХ ПОРУШЕНЬ ЗАКОНОДАВСТВА, ЩО ПРИЗВЕЛИ ДО ВТРАТ ФІНАНСОВИХ І МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УСТАНОВАХ, ОХОПЛЕНИХ ДЕРЖАВНИМ ФІНАНСОВИМ КОНТРОЛЕМ У 2018–2023 рр., млн грн

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення	
							абсолютне, од.	відносне, %
1. Загальна сумах виявлених порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	**1 681,38**	**954,70**	**152 526,87**	**10 393,23**	**94 808,88**	**202 574,52**	**200 893,14**	**11 948,13**
1.1. Недоотримано фінансових ресурсів (всього), у тому числі:	758,88	190,61	151 055,66	5 122,91	60 383,12	133 551,94	132 793,05	17 498,46
загальним фондом бюджету	130,66	25,51	82 408,25	3 073,11	4 513,17	36 543,39	36 412,73	27 868,85
спеціальним фондом бюджету	22,45	34,39	36 160,53	75,44	27,51	54,58	32,13	143,15
1.2. Проведено витрат з порушенням законодавства (всього), у тому числі:	922,49	764,09	1 471,21	5 270,32	34 425,76	69 022,58	68 100,09	7 382,18
в бюджетних установах і організаціях	400,40	298,99	642,98	1 032,35	946,79	8 389,97	7 989,57	1 995,40
1.2.1. Нецільові витрати державних ресурсів (всього), у тому числі:	42,60	48,09	110,91	1 385,64	130,25	247,36	204,75	480,59
У бюджетних установах і організаціях	36,81	36,46	81,36	111,29	89,31	118,90	82,09	223,02
1.2.2. Незаконні витрати (всього), у тому числі:	858,38	708,08	1 206,66	3 863,75	34 237,67	65 496,87	64 638,49	7 530,28
в бюджетних установах і організаціях	357,64	258,68	544,36	916,00	835,70	8 237,54	7 879,90	2 203,29
1.2.3. Недостачі (всього), у тому числі:	21,51	7,92	153,64	20,93	57,84	3 278,35	3 256,84	15 142,47
в бюджетних установах і організаціях	5,95	3,86	17,27	5,06	21,78	33,53	27,58	463,74

Джерело: сформовано та розраховано автором на основі [36].

Отже, за результатами аналізу встановлено, що у 2023 р. загальна сума втрат від фінансових порушень збільшилася на 200 893,14 млн грн порівняно з 2018 р. Тобто відбувалися значні зловживання при використанні бюджетних коштів. Зокрема, у 2023 р. недоотримання фінансових ресурсів збільшилося на 132 793,05 млн грн, проведення витрат із порушенням законодавства – на 68 100,09 млн, незаконні витрати – на 64 638,49 млн грн. Проте найменшу частку серед фінансових порушень у державних установах становлять саме недостачі – 33,53 млн грн, що у 2023 р. на 27,58 млн грн більше, ніж у 2018 р.

В. І. Дмитренко при дослідженні міжнародного досвіду щодо державного аудиту акцентує увагу на тому, що імплементація міжнародного досвіду в Україні дасть можливість: створити цілісну й ефективну систему державного аудиту; зміцнити фінансово-бюджетну дисципліну; мінімізувати зловживання у сфері використання державних ресурсів; удосконалити управління та використання державних ресурсів органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання; забезпечити розвиток правової й методологічної бази функціонування відповідних державних органів, яка враховуватиме найкращі практики ЄС та потреби України задля забезпечення її економічної безпеки [40].

Стратегія розвитку державного аудиту нефінансових активів державних установ має ґрунтуватися на принципах бюджетної системи, принципах бухгалтерського обліку та аудиту. Також при формуванні цієї стратегії доцільно враховувати особливості публічного управління установами загалом і нефінансовими активами зокрема.

Відповідно до Стратегії модернізації бухгалтерського обліку системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року серед ризиків невиконання цієї Стратегії виокремлено ризик щодо недостатнього рівня координації між заходами з реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, державного фінансового контролю та зовнішнього аудиту [147]. Як наслідок, усі ці три складові, а саме бухгалтерський облік, державний фінансовий контроль та внутрішній аудит, мають доповнювати, підтримувати і взаємодіяти один з одним. Крім того, слід встановити причинно-наслідковий зв'язок між зазначеними складовими зі своєчасним реагуванням на конкретні виклики та зміни, пов'язані з однією чи іншою складовою [299].

Ю. Б. Слободяник, досліджуючи концепції ефективності в аудиті, виокремлює загальновідому концепція «3E's», що отримала

назву від перших літер її складових (economy, efficiency, effectiveness), тобто оцінці економічності (economy), ефективності (efficiency) та результативності (effectiveness) [159, с. 102]. Ця концепція допомагає аудиторам визначати, наскільки їхні дії та рішення сприяють оптимальному використанню ресурсів і досягненню мети аудиту. Концепція можуть застосовуватися в різних сферах, включно з фінансовим, операційним або іншими видами аудиту.

KPMG при дослідженні ефективності аудиту розширює концепцію «3E's» до концепції «6E's» за рахунок таких складових:

- навколишнє середовище (environment) – сталий розвиток, що означає задоволення потреб теперішніх поколінь без шкоди для можливостей майбутніх поколінь задовольняти власні потреби;
- справедливість (equity) – стосується справедливості та неупередженості використання публічних коштів і становить процедуру відбору бенефіціарів коштів, що є справедливими і позбавленими впливу;
- етику (ethics) – стосується якостей чесності та доброчесності в особистій поведінці й відданості обов'язку керуючого публічними коштами [285].

Варто зазначити, що за основу розширення концепції ефективності в аудиті взято ключові складові стратегії сталого розвитку, яка враховує баланс між економічними, екологічними та соціальними аспектами, сприяючи реалізації ідеї сталого розвитку, котра має на меті задоволення потреб сучасного покоління, не погіршуючи можливостей майбутніх поколінь.

У результаті дослідження концепції аудиту нефінансових активів державних установ встановлено необхідність виокремлення складових, спрямованих на визначення ефективності, економічності та відповідності в управлінні та використанні не тільки бюджетних коштів, а й самих цих активів. Основні складові цієї концепції наведено в табл. 4.14.

Пропозиція щодо розширення концепції з «3E's» до «9E's» зумовлена практичними напрацюваннями аудиторських компаній, реаліями сьогодення та особливостями функціонування державних установ. Ці розширені аспекти допомагають аудиторам комплексніше розглядати ефективність своєї діяльності й враховувати різні фактори, котрі впливають на якість та результативність аудиторських послуг. Крім того, вони мають створити систему ефективного та етичного управління нефінансовими активами в державних установах, сприяючи досягненню стратегічних цілей і відповідальному використанню ресурсів.

Таблиця 4.14

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 ураховувати 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 та 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 природне середовище і прийняття рішень, які сприяють екологічній стійкості та збереженню природних ресурсів
5	**Equity** (справедливість)	Визначає необхідність розглядати соціальну визначеність 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 управління та іншими стейкхолдерами. Зрозумілість та 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 основі [159; 285].

Мета стратегії розвитку державного аудиту *нефінансових активів державних установ* полягає у створенні сучасної та дієвої системи державного аудиту, спрямованої на створення ефективної системи управління державними фінансами шляхом законного, ефективного й цільового використання бюджетних коштів у результаті придбання, володіння, розпорядження, використання та відчуження нефінансових активів.

Реалізація стратегії аудиту нефінансових активів державних установ включає кілька ключових цілей, спрямованих на ефективне управління та використання цих активів. У результаті дослідження систематизовано основні цілі стратегії аудиту нефінансових активів державних установ, які можуть бути враховані при розробленні й реалізації стратегії. Ідеться про розроблення чіткої мети та стратегічних цілей використання нефінансових активів, що відображають стратегічні плани і завдання організації.

Основні напрями реалізації стратегії наведено на рис. 4.3.

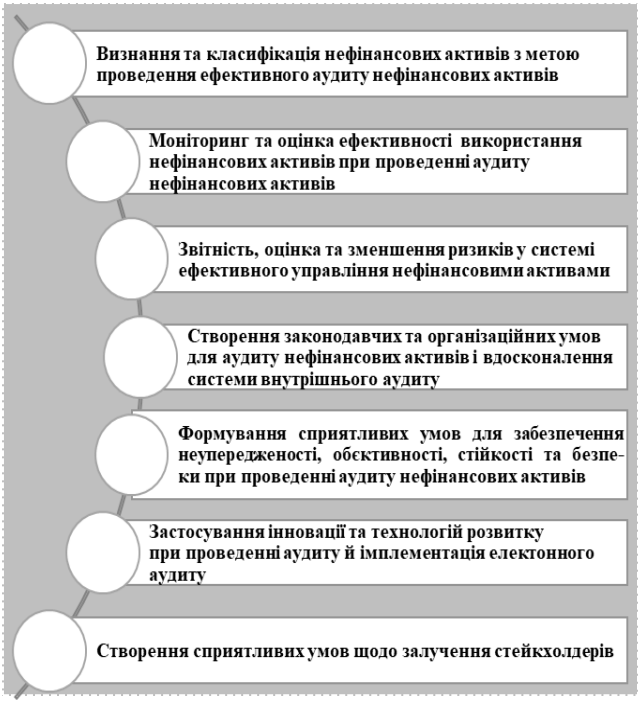


Рис. 4.3. Основні цілі Стратегії аудиту нефінансових активів державних установ

Джерело: розроблено автором.

Для досягнення стратегічної цілі щодо **визнання та класифікації нефінансових активів з метою проведення ефективного аудиту нефінансових активів** необхідно виконати такі завдання:

- проведення інвентаризації нефінансових активів у вигляді повного огляду, зіставлення та перевірки всіх нефінансових активів для визначення їх кількості, місцезнаходження та основних характеристик;
- визначення та розроблення чітких критеріїв класифікації нефінансових активів за типами, призначенням, стратегічним значенням та іншими важливими характеристиками;
- створення централізованої бази даних у вигляді єдиного Державного реєстру нефінансових активів державних установ для зберігання інформації про всі нефінансові активи, що дає змогу легко відстежувати й оновлювати дані;
- упровадження та використання сучасних технологій і систем для автоматизації управління нефінансовими активами, що полегшує їхнє відстеження та контроль;
- оцінка та встановлення стратегічного значення кожного активу для досягнення стратегічних цілей державної установи;
- визначення вартості й ефективності використання кожного нефінансового активу для забезпечення оптимального використання ресурсів;
- аналіз потенційних ризиків, пов'язаних із кожним об'єктом нефінансових активів, та розроблення стратегій їхнього управління;
- створення документів і політик, які описують процеси визнання, класифікації та управління нефінансовими активами;
- забезпечення навчання та ознайомлення персоналу з процесами визнання і класифікації нефінансових активів;
- створення механізмів для регулярної звітності про стан та ефективність управління нефінансовими активами.

Очікувані результати досягнення стратегічних цілей:

- чітке розуміння щодо кількості нефінансових активів, стану, характеристик, місця розташування та їх призначення, що сприятиме ефективному й оптимальному використанню нефінансових активів для досягнення стратегічних цілей організації;
- можливість ефективного управління нефінансовими активами та їхнім використанням для максимізації цінності та досягнення стратегічних цілей;
- здатність оцінити й оптимізувати вартість та ефективність використання кожного нефінансового активу;

- аналіз та управління ризиками, пов'язаними з нефінансовими активами, що призводить до зменшення можливих негативних впливів;

- забезпечення стійкості та безпеки нефінансових активів у контексті зовнішніх загроз і внутрішніх викликів;

- виконання всіх необхідних вимог щодо дотримання норм, стандартів і законодавства, пов'язаного з використанням нефінансових активів;

- створення документів та звітності, які демонструють процеси визнання, класифікації й управління нефінансовими активами для потреб аудиту і звітності;

- можливість проведення ефективного аудиту нефінансових активів з використанням чіткої і точної інформації, що уможливлює оцінку їхньої ефективності та відповідності стратегічним цілям;

- організація навчань та інформування персоналу про ефективні методи роботи з нефінансовими активами;

- забезпечення зв'язку та взаємодії із стейкхолдерами для врахування їхніх потреб та очікувань щодо використання нефінансових активів.

Ці результати забезпечать створення ефективної системи управління та аудиту нефінансових активів, що відповідає стратегічним цілям і сприяє сталому розвитку організації.

Для досягнення стратегічної цілі **моніторингу та оцінки ефективності використання нефінансових активів при проведенні аудиту нефінансових активів** необхідно виконати такі завдання:

- встановлення ключових показників ефективності, які дають можливість вимірювати результативність використання кожного нефінансового активу;

- створення системи моніторингу, що автоматизує збір та аналіз інформації стосовно використання нефінансових активів;

- використання сучасних технологій та програмного забезпечення для ефективного моніторингу і збору даних;

- проведення аналізу даних та розроблення звітності для представлення результатів моніторингу та оцінки ефективності;

- оцінка ефективності використання нефінансових активів у контексті досягнення стратегічних цілей організації;

- оцінка витрат та вигід від використання кожного активу, що допоможе зрозуміти його вартість і доцільність;

- визначення можливостей для вдосконалення використання нефінансових активів та розроблення стратегій їхнього впровадження;

- взаємодія та співпраця зі стейкхолдерами для забезпечення їхньої участі та врахування їхніх поглядів на ефективність використання активів;

- проведення аудиту для перевірки відповідності процесів використання нефінансових активів встановленим стандартам та нормативам;

- навчання персоналу з ефективного використання та моніторингу нефінансових активів;

- встановлення механізмів постійного вдосконалення, що уможливлює адаптацію стратегій використання активів до змін у середовищі.

Виконання цих завдань дасть можливість здійснювати ефективний моніторинг та оцінку використання нефінансових активів для реалізації стратегічних цілей організації та визначити можливості їхнього поліпшення. Це сприятиме досягненню таких результатів:

- забезпечення детального та чіткого розуміння того, як ефективно використовуються нефінансові активи в організації, а також встановлення ключових показників ефективності, які дають змогу вимірювати результативність використання кожного нефінансового активу;

- створення системи моніторингу, що автоматизує збір та аналіз інформації щодо використання нефінансових активів з оцінкою того, наскільки використання нефінансових активів відповідає стратегічним цілям і завданням організації;

- виявлення успішних і неефективних практик в управлінні нефінансовими активами, що дає змогу вдосконалити процеси та методи роботи;

- зменшення витрат на управління нефінансовими активами та збільшення вигід від їх використання;

- удосконалення управлінських процесів і методів роботи з нефінансовими активами на основі результатів аудиту;

- розроблення оптимальних стратегій використання нефінансових активів для досягнення стратегічних цілей організації;

- зменшення ризиків, пов’язаних з недоцільним використанням нефінансових активів, та виявлення можливостей для управління ними;

- підвищення довіри стейкхолдерів, включно з акціонерами, клієнтами та партнерами, до управління нефінансовими активами організації;

- підвищення конкурентоспроможності організації за рахунок ефективного використання нефінансових активів.

Для досягнення стратегічної цілі щодо з**вітності, оцінки та зменшення ризиків в системі ефективного управління нефінансовими активами** необхідно виконати такі завдання:

- проведення комплексної оцінки ризиків, пов'язаних із нефінансовими активами, включно з їхніми втратами, пошкодженням, зносом та іншими можливими загрозами;
- категоризація ризиків за типами та рівнями серйозності для забезпечення ефективного управління;
- створення системи моніторингу для постійного відстеження ризикових ситуацій та вчасного на них реагування;
- розроблення стратегій мітігації ризиків, що включає заходи для зменшення ймовірності виникнення ризиків та їхніх наслідків;
- проведення аудиту для перевірки відповідності управління ризиками встановленим стандартам і нормативам;
- оцінка потенційних фінансових втрат, які можуть виникнути внаслідок ризикованих ситуацій, і розроблення стратегій їхнього зменшення;
- розроблення консолідованої системи звітності, яка надає структуровану та доступну інформацію щодо ризиків та управління ними;
- проведення навчань для персоналу щодо розпізнавання й управління ризиками в контексті нефінансових активів;
- розроблення кризового плану, який передбачає дії у випадку виникнення серйозних ризиків;
- залучення експертів і консультантів для надання оцінки та рекомендацій щодо управління конкретними ризиками;
- проведення регулярних аудитів та оглядів системи управління ризиками для її оновлення й адаптації до змін в середовищі;
- взаємодія із зацікавленими сторонами для обміну і врахування їхніх потреб та очікувань у плануванні та управлінні ризиками.

Виконання поставлених завдань сприятиме досягненню таких результатів:

- створення збалансованої системи звітності, котра включає як фінансові, так і нефінансові показники, що дає змогу керівництву й стейкхолдерам отримувати повну інформацію про використання активів;
- ефективний аналіз ризиків і розроблення конкретних стратегій для зменшення впливу ризиків на діяльність організації;
- посилення довіри стейкхолдерів, оскільки вони отримують чітку й об'єктивну інформацію про ефективність управління нефінансовими активами та ризиками;

- забезпечення ефективного використання ресурсів і зниження можливих втрат через своєчасний аналіз і управління ризиками;
- упровадження стратегій і заходів, спрямованих на зменшення впливу діяльності організації на довкілля та сприяння сталому розвитку;
- забезпечення гнучкості й адаптивності управління нефінансовими активами в умовах змін внутрішнього і зовнішнього середовища;
- оптимізація та вдосконалення управлінських процесів відповідно до виявлених ризиків та їхнього впливу;
- упровадження заходів для попередження можливих інцидентів та мінімізації негативного впливу на діяльність організації;
- відповідність управління нефінансовими активами стандартам і законодавству, що сприяє підвищенню репутації і довіри;
- забезпечення результативного аудиту, який враховує потреби різних користувачів щодо інформаційного забезпечення управління нефінансовими активами.

Державний аудит нефінансових активів державних установ – це вид державного фінансового аудиту, який здійснюється для аналізу та перевірки законності й ефективності управління і використання бюджетних коштів у процесі надходження, руху та вибуття нефінансових активів, шляхом досягнення економії бюджетних коштів та їх цільового використання через досягнення результативних показників бюджетних програм, правильність ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту щодо нефінансових активів державних установ.

4.3. Удосконалення системи внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ

Нефінансові активи в державних установах займають ключову позицію серед активів загалом, тому необхідно контролювати, аналізувати, оцінювати і проводити моніторинг облікових та господарських процесів щодо їх надходження, руху, використання й вибуття. В установах державного сектору необхідно створювати систему внутрішнього аудиту, яка буде сформована з елементів, націлених на об’єктивну оцінку діяльності установи та всіх процесів з метою дотримання законодавства, цільового використання бюджетних коштів, ефективності діяльності, управління

ризиками з метою їх попередження та надання рекомендацій щодо вдосконалення.

Якщо державний аудит спрямований саме на аналіз фінансової та бюджетної звітності щодо нефінансових активів і є зовнішніми видом аудиту, то внутрішній аудит проводиться внутрішніми користувачами облікової інформації. Варто зауважити, що п. 3 ст. 26 БКУ визначено, що розпорядники бюджетних коштів організовують і забезпечують здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [17].

Внутрішній контроль є комплексом заходів, які формуються та застосовуються для забезпечення дотримання законності й ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої теми, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів. А внутрішній аудит розглядається як діяльність, спрямована на вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникнення помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів, а також передбачає надання належних висновків і рекомендацій [17]. У Глобальних стандартах внутрішнього аудиту визначено, що внутрішній аудит – незалежна, об'єктивна гарантія та консультаційна служба, призначена для підвищення цінності й покращання діяльності організації. Він допомагає організації досягати своїх цілей шляхом застосування систематичного, дисциплінованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління, управління ризиками та контролю [23].

Отже, внутрішній аудит включає внутрішній контроль як комплекс заходів для формування ефективної системи управління. Саме для здійснення внутрішнього аудиту державні установи самостійно утворюють незалежний структурний підрозділ, який здійснює внутрішній аудит і безпосередньо підпорядковується керівникові установи.

Відповідно до Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту основним завданням такого підрозділу є надання керівникові державної установи об'єктивних і незалежних висновків і рекомендацій щодо функціонування й удосконалення системи внутрішнього контролю, системи управління, а також попередження фактів незаконного, неефективного й нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів, запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності державних установ [125].

Ю. Б. Слободяник та О. М. Галас, досліджуючи проблеми та перспективи розвитку внутрішнього державного аудиту в Україні, зазначають, що, попри тривалий період, протягом якого відбуваються становлення організаційно-методичного забезпечення функціонування підрозділів внутрішнього аудиту в державному секторі, а також інтенсивне навчання їхніх співробітників, Державна аудиторська служба України продовжує фіксувати фінансові порушення, перелік і обсяг яких з року в рік залишаються незмінними. Науковці обґрунтовують, що описана ситуація має ознаки невідповідності докладених зусиль фактичним результатам реформування у сфері внутрішнього державного аудиту. Серед усіх причин автори виокремлюють: низький розмір заробітних плат працівників підрозділів внутрішнього аудиту, що не відповідає необхідним професійним компетентностям та досвіду; повсюдне порушення принципу незалежності внутрішніх державних аудиторів, що негативно впливає на їхню здатність виконувати значущі завдання; брак доступного навчання та підвищення кваліфікації, які би поєднували теоретичні знання та практичні кейси [158, с. 212].

Проблемні питання розвитку, становлення та запровадження внутрішнього аудиту досліджували як науковці, так і практики, котрі зробили значний внесок у становлення т формування внутрішнього аудиту в Україні. Зокрема Т. О. Каменська [55], М. Корінько, К. Назарова, О. Петрик, А. О. Семенець [156], О. Філозоп [176] досліджували історичні аспекти становлення внутрішнього аудиту. І. А. Бержанір [4], Л. В. Гуцаленко, Т. О. Мулик [33], Г. А. Матвієнко [89], О. Твердохліб, О. Линдюк, С. Потеряйко [173], Ю. Б. Слободяник, І. І. Матієнко-Зубенко, І. О. Мариніч, Н. А. Сиротенко [161] досліджували внутрішній аудит як одну зі складових ефективного управління суб'єктом господарювання.

І. А. Бержанір досліджує ефективність діяльності внутрішнього аудиту на підприємствах та його системи, що визначається організацією праці внутрішніх аудиторів та процесу здійснення внутрішнього аудиту [4, с. 15].

Л. В. Гуцаленко, Т. О. Мулик, досліджуючи внутрішній контроль, акцентують увагу на тому, що ефективності управлінських рішень можна досягти лише при чіткому прогнозуванні, оптимальній системі організації бухгалтерського обліку, дієвому контролі та здійсненні діагностики, що сприятиме цільовому й ефективному використанню бюджетних коштів [33, с. 32].

О. Твердохліб, О. Линдюк, С. Потеряйко під внутрішнім контролем розуміють сукупність вибраних керівником організації

заходів, які спрямовані на забезпечення виконання визначених цілей діяльності з одночасним забезпеченням законності й ефективності використання бюджетних коштів. На практиці такий контроль функціонує завдяки сформованій системі таких взаємопов'язаних складових, як внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, інформація та комунікація, моніторинг [173, с. 11].

Варто наголосити, що визначена авторами сукупність взаємопов'язаних складових чітко відповідає елементам внутрішнього контролю, які передбачені в Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [91].

Г. А. Матвієнко, досліджуючи перспективи розвитку взаємодії України з міжнародними фінансовими організаціями, стверджує, що внутрішній контроль є дієвим інструментом забезпечення належної організації роботи та оцінки будь-якого процесу чи виду діяльності, який дає змогу спрогнозувати на певний період діяльності окремих складових і в цілому підприємства з метою одержання фінансових результатів [89].

А. Ж. Сакун визначає, що внутрішній контроль підприємства посідає одне з ключових місць у системі інформаційного забезпечення потреб управління підприємницької діяльності, що дає можливість контролювати й оцінювати показники підприємства [151, с. 107].

Ю. Б. Слободяник, І. І. Матієнко-Зубенко, І. О. Мариніч, Н. А. Сиротенко, досліджуючи державний аудит як сучасний інструмент попередження корупції, зазначають, що дотримання вимог щодо налагодження внутрішнього контролю у сфері запобігання корупції всіх суб'єктів державного сектору дасть можливість забезпечити якість та результативність превентивних заходів, що спрощуватиме подальший зовнішній аудит і контроль з боку спеціалізованих органів [161, с. 163].

Отже, погоджуючись із напрацюваннями науковців, доцільно визначити важливість внутрішнього аудиту в системі управління установою загалом і нефінансовими активами зокрема.

Підтвердженням цього є і те, що у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 рр. зазначено, що залишається невирішеним питання щодо створення комплексної системи внутрішнього фінансового контролю в державних установах, яка забезпечувала б не тільки відповідність діяльності законодавству, а й за результатами сприяла б удосконаленню діяльності [169].

Внутрішній аудит у державному секторі – це процес незалежного й об'єктивного оцінювання діяльності державних установ, зокрема за коштами та бюджетними програмами, для забезпечення результативності, ефективності та дотримання встановлених норм права. Основна мета внутрішнього аудиту – забезпечити своєчасний та адекватний контроль над управлінськими процесами, дотриманням нормативів і законодавства. Крім того, варто підкреслити, що функції та призначення внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю не варто зводити до єдиного, оскільки внутрішній контроль – це управління ризиками з боку керівництва установи, а внутрішній аудит – оціночна діяльність не тільки функціонування процесів в установі, а й внутрішнього контролю також.

У результаті діяльності внутрішнього аудиту в установі оцінюються система управління, фінансові звіти, ризики та внутрішні процеси. Формуються та надаються рекомендації щодо покращання результативності й ефективності, а також можуть бути джерелом незалежної інформації для державних установ і громадськості.

Внутрішній аудит допомагає зменшити виникнення ризикових операцій, запобігти корупції, забезпечити виконання законодавчих вимог і покращити загальну ефективність управління в державному секторі.

Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (International Standards for Supreme Audit Institutions, ISSAI) та стандарти Інституту внутрішніх аудиторів (IIA's). IIA's – міжнародні стандарти з професійних практик у сфері внутрішнього аудиту, що представляють загальні умови з метою їх прийняття у різних країнах, з розумінням того, що їх виконання залежатиме від конкретних умов, за яких здійснюється внутрішній аудит, і відповідно до застосовуваних законів і нормативно-правових актів. Стандарти IIA універсальні і передбачається, що вони будуть використовуватися всіма, хто зайнятий у діяльності з внутрішнього аудиту, а також включають принципи, яких повинні дотримуватися внутрішні аудитори при виконанні своєї роботи.

Не менше важливими є основні принципи, визначені в стандартах ISSAI, які розроблені Міжнародним аудиторським управлінням (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) і призначені для використання в органах державного аудиту та інших установах, що займаються аудитом у секторі загального державного управління.

Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту імплементовано в Національні стандарти внутрішнього

аудиту України. Зокрема, Національні стандарти внутрішнього аудиту включають Стандарти якісних характеристик.

Обидва ці набори стандартів розкривають засади, методологію та вимоги для здійснення внутрішнього аудиту з урахуванням особливостей державного сектору. У деяких країнах також можуть бути національні стандарти чи вимоги, які визначають проведення внутрішнього аудиту в державних установах.

Міжнародна концептуальна основа професійної практики (МКОПП) Інституту внутрішніх аудиторів, зокрема Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти) є базою для ведення внутрішнього аудиту. Ці стандарти сприяють створенню єдиної методології внутрішнього аудиту та допомагають забезпечити високий ступінь його професійної якості та незалежності. Вони також виступають важливим джерелом орієнтирів для оцінювання ефективності внутрішнього аудиту в організаціях.

Варто зазначити, що у 2020 р. Інститут внутрішніх аудиторів розпочав роботу з оновлення та затвердження Глобальних стандартів внутрішнього аудиту, і з 1 січня 2024 р. ці стандарти набули чинності. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту залишаються чинними до січня 2025 р. З цієї дати функції внутрішнього аудиту мають відповідати Глобальним стандартам внутрішнього аудиту.

Глобальні стандарти внутрішнього аудиту визначають світові тенденції професійної практики внутрішнього аудиту та є підґрунтям для оцінки та підвищення якості його функції. При формування Глобальних стандартів внутрішнього аудиту виокремлено 15 основних принципів з конкретними вимогами, особливостями та прикладами, які забезпечують ефективний внутрішній аудит. Разом ці елементи допомагають внутрішнім аудиторам дотримуватись принципів і досягати мети внутрішнього аудиту. Крім того, головна мета запровадження Глобальних стандартів полягає в імплементації до механізму внутрішнього аудиту суспільного інтересу через безперервну взаємодію, прозорість

Відповідно до Глобальних стандартів внутрішній аудит відіграє вирішальну роль у підвищенні здатності організації служити суспільним інтересам. Хоча основною функцією внутрішнього аудиту є зміцнення процесів управління, управління ризиками та контролю, його вплив виходить за межі організації. Внутрішній аудит сприяє загальній стабільності та сталості організації, надаючи впевненість у її операційній ефективності, надійності звітності, дотриманні законів та/або нормативних актів, захисті активів і етичній культурі.

Це, у свою чергу, зміцнює суспільну довіру та довіру до організації і ширших систем, частиною яких вона є [23].

Аудитори, згідно з Глобальними стандартами внутрішнього аудиту, мають володіти такими професійними компетентностями, як знання, уміння та навички в професійній діяльності. Структуру Глобальних стандартів внутрішнього аудиту наведено в табл. 4.15

Таблиця 4.15

СТРУКТУРА ГЛОБАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Розділ	Принципи	Стандарти
Розділ 1. Мета внутрішнього аудиту		
Розділ 2. Етика та професіоналізм	*Принцип 1. Демонстрація чесності*	1.1. Чесність і професійна хоробрість. 1.2. Етичні очікування організації. 1.3. Правова та етична поведінка
	Принцип 2. Збереження об'єктивності	2.1. Індивідуальна мета. 2.2. Захист об'єктивності. 2.3. Розкриття інформації про порушення об'єктивності
	Принцип 3. Демонстрація компетентностей	3.1. Компетентність. 3.2. Постійний професійний розвиток
	Принцип 4. Виявляйте належну професійну обачність	**4.1.** Відповідність Глобальним стандартам внутрішнього аудиту. **4.2.** Належна професійна ретельність. **4.3.** Професійний скептицизм
	Принцип 5. Зберігайте конфіденційність	5.1. Використання інформації. 5.2. Захист інформації
Розділ 3 Корпоративне управління функцією внутрішнього аудиту	*Принцип 6. Схвалено Правлінням*	6.1. Мандат внутрішнього аудиту. 6.2. Статут внутрішнього аудиту. 6.3. Підтримка правління та вищого керівництва
	Принцип 7. Незалежне позиціонування	7.1. Організаційна незалежність. 7.2. Кваліфікація головного аудитора
	Принцип 8. Під наглядом Ради	8.1. Взаємодія з платою. 8.2. Ресурси. 8.3. Якість. 8.4. Зовнішня оцінка якості

Закінчення табл. 4.15

Розділ	Принципи	Стандарти
Розділ 1. Мета внутрішнього аудиту		
Розділ 4 Управління функцією внутрішнього аудиту	*Принцип 9. Плануйте стратегічно*	9.1. Розуміння процесів управління, управління ризиками та контролю. 9.2. Стратегія внутрішнього аудиту. 9.3. Методології. 9.4. План внутрішнього аудиту. 9.5. Координація та надійність
	Принцип 10. Керуйте ресурсами	10.1. Управління фінансовими ресурсами. 10.2. Управління людськими ресурсами. 10.3. Технологічні ресурси.
	Принцип 11. Ефективне спілкування	11.1. Побудова стосунків і спілкування із зацікавленими сторонами. 11.2. Ефективна комунікація. 11.3. Повідомлення результатів. 11.4. Помилки та упущення. 11.5. Повідомлення про прийняття ризиків
	Принцип 12. Підвищення якості	12.1. Внутрішня оцінка якості. 12.2. Вимірювання ефективності. 12.3. Контроль та покращання ефективності залучення
Розділ 5. Надання послуг внутрішнього аудиту	*Принцип 13. Ефективне планування залучень*	13.1. Комунікація залучення. 13.2. Оцінка ризику залучення. 13.3. Цілі та обсяг залучення. 13.4. Критерії оцінювання. 13.5. Ресурси залучення. 13.6. Робоча програма
	Принцип 14. Проведіть роботу із залучення	14.1. Збір інформації для аналізу та оцінки. 14.2. Аналіз та результати потенційного залучення. 14.3. Оцінка висновків. 14.4. Рекомендації та плани дій. 14.5. Висновки щодо залучення. 14.6. Документація про завдання
	Принцип 15. Повідомлення про результати залучення та моніторинг планів дій	15.1. Остаточне повідомлення про взаємодію 15.2. Підтвердження виконання рекомендацій або планів дій

Джерело: сформовано автором [23].

Нова структура Глобальних стандартів внутрішнього аудиту включає частину тих стандартів, які були чинними і на підставі

яких розроблено нові стандарти. Щодо державного сектору, то в Глобальних стандартах внутрішнього аудиту передбачено окремий розділ, де визначено, що основні повноваження функцій внутрішнього аудиту в державному секторі мають зосереджуватися на:

• забезпеченні дотримання законів та/або нормативних актів;

• виявленні можливостей підвищення ефективності, результативності й економічності державних процесів і бюджетних програм;

• визначенні належного захисту та належного використання державних ресурсів для надання послуг на справедливій основі;

• оцінка відповідності діяльності організації її стратегічним завданням і цілям [23].

Отже, Глобальні стандарти внутрішнього аудиту розкривають загальні характеристики державного сектору, що відрізняють його від приватного сектору та впливають на те, як функція внутрішнього аудиту виконує свою роботу. Відмінні питання державного сектору стосуються визначення, мети, управління функцією внутрішнього аудиту та надання послуг внутрішнього аудиту.

У Глобальних стандартах внутрішнього аудиту визначено особливості застосування їх в установах державного сектору з урахуванням особливостей функціонування цих установ. Оскільки в загальних принципах і стандартах не визначено розмежування між приватним і державним сектором, в окремому параграфі наведено певні ключові особливості.

Здійснення внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ має здійснюватися на постійній основі й відповідати як Глобальним стандартам внутрішнього аудиту, так і внутрішнім цілям діяльності установи. Кожний елемент системи внутрішнього аудиту має функціонувати та оновлюватися за замовчуванням, оскільки при виникненні проблем з одним елементів, наступний елемент вже не буде реалізуватися на належному рівні.

Ю. Б. Слободяник, І. І. Матієнко-Зубенко, І. О. Мариніч, Н. А. Сиротенко на основі аналізу вимог чинних стандартів ISSAI запропонували алгоритм державного аудиту антикорупційної політики, в якому виокремили чотири етапи: планування, основний етап, етап підготовки висновку та контрольний етап [161, с. 164].

С. Зюман та Т. Яковлєва зазначають, що діяльність із внутрішнього аудиту представлена циклічністю організаційних заходів (планування діяльності з внутрішнього аудиту; планування та виконання аудиторського дослідження; звітування за результата-

ми досягнення мети аудиторського дослідження; відстеження результатів упровадження аудиторських рекомендацій), які систематизовано й узагальнено в методику проведення внутрішнього аудиту в державному секторі [53, с. 40].

Внутрішній контроль є одним із ключових механізмів ефективної діяльності установи та цільового використання бюджетних коштів, що підтверджується Методичними рекомендаціями з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах і в підвідомчих бюджетних установах. Зокрема, визначено, що внутрішній контроль необхідно розуміти не як окрему подію чи обставину, а як цілісний процес, що здійснюється керівництвом і працівниками установи постійно, але з дотриманням певних процедур [91].

Внутрішній контроль розглядається як елемент фінансового управління. Тому доцільно визначити, які можуть бути загрози та рівень їхнього впливу на управління в державних установах.

Класифікують ризики за такими ознаками, як джерела виникнення (внутрішні й зовнішні), природа (фінансові, операційні та стратегічні ризики), часові рамки (коротко- та довгострокові ризики) [24].

І. Івченко, досліджуючи ризики, класифікує їх за різними ознаками: за джерелом небезпеки (техногенні, природні, змішані); за характером діяльності (підприємницькі, фінансові, комерційні, інвестиційні, промислові, професійні); за природою об'єкті: (майнові, ризики спричинення збитків життю і здоров'ю громадян); за характером обліку ризику (внутрішні, зовнішні); за часом виникнення (короткострокові, постійні); за часом дії (ретроспективні, поточні, перспективні); за характером наслідків (чисті, спекулятивні); за ступенем (допустимі, критичні, катастрофічні) [54].

Я. І. Єлейко, О. І. Єлейко, К. Є. Раєвський досліджують ризики за масштабом впливу (глобальний, локальний); за аспектами (сферами) (соціальний, економічний, юридичний, політичний, медико-біологічний); за мірою ризиконасиченості рішень (за рівнем втрат) (мінімальний, середній, оптимальний, максимальний, критичний, катастрофічний); за типами (раціональний (обґрунтований), нераціональний (необґрунтований), авантюрний (азартний)); за часом (моментом) прийняття ризикованих рішень (випереджувальний, своєчасний, запізнілий); щодо ситуації (невизначені (на умовах невизначеності), конкурентні (на умовах конфлікту чи конкуренції)); за видами (виробничий, фінансовий, інвестиційний, ринковий, портфельний) [42].

Необхідно систематизувати й узагальнити основні ризики у фінансовому управлінні державними установами (рис. 4.4).



Рис. 4.4. Класифікація ризиків у фінансовому управлінні державними установами

Джерело: сформовано автором на основі [24; 42; 54].

У результаті ідентифікації та класифікації ризиків можна здійснити оцінку внутрішнього середовища для проведення ефективного внутрішнього контролю через формування відповідних механізмів контролю, управління, оцінки, моніторингу та комунікації. На цій базі систематизовано, узагальнено та запропоновано основні елементи системи внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ (рис. 4.5).



Рис. 4.5. Система внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу в державних установах

Джерело: сформовано автором на основі [91].

Система внутрішнього контролю має формуватися через планування, визначення ризиків, ідентифікацію ризиків і матрицю оцінки ризиків, але в основу формування такої системи також покладено елементи, визначені в Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах. На рис. 4.4 вони виокремлені, але доцільно їх ідентифікувати як внутрішнє середовище (середовище контролю), управління ризиками, заходи контролю, моніторинг, інформація та комунікація [91].

Л. В. Гнилицька при дослідженні шкали оцінювання ймовірних наслідків ризику господарської діяльності підприємства виокремлює чотири ступені ймовірності наслідків ризику: дуже висока (90–100), висока (50–89), середня (10–49) та мала (0–9) [24].

К. О. Обиход, досліджуючи організацію внутрішнього контролю надання послуг науковими установами при ідентифікації ризиків, оцінює їх за ймовірністю виникнення ризику в числових нормативних значеннях у межах дуже високого (5), високого (4), середнього (3), низького (2) та дуже низького (1), а за рівнем впливу – катастрофічний (5), суттєвий (4), помірний (3), низький (2) і дуже низький (1) [111, с. 15].

С. Зюман та Т. Яковлєва, досліджуючи ймовірність настання ризиків, стверджують, що рівень ризику визначається за допомогою присвоєння ризикам відповідних балів щодо ймовірності їх настання за такими критеріями, як рідко (майже неможливо) (1), малоймовірно (2), середній рівень (3), можливо (4) та часто (очікується) (5) [53, с. 43].

Відповідно до Порядку здійснення ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту в системі Міністерства фінансів України для оцінки ризиків за ймовірністю виокремлюють такі рівні, як рідко, малоймовірно, можливо та часто, а рівень впливу оцінюється за такими критеріями, як дуже високий (4), високий (3), середній (2) та низький (1) [126].

Варто зазначити, що запропоновані як Л. В. Гнилицькою, так і К. О. Обиход моделі оцінки ризиків певною мірою відповідають чітким критеріям, визначеним в Порядку здійснення ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту в системі Міністерства фінансів України, хоч і мають певні відмінності в назві. Проте така класифікація критеріїв є звуженою і потребує розширення для детальної оцінки ризиків при формуванні системи обліку та аудиту нефінансових активів державних установ.

Проте в усіх досліджуваних наукових працях, де здійснювалася оцінка ризиків, немає єдиного підходу до оцінки як імовірності настання, так і рівня впливу наслідків настання ризику. Тобто кожний дослідник бере за основу власний досвід, професійне судження для формування критеріїв оцінки.

М. Ф. Мормуль, О. М. Щитов, Д. М. Щитов, Н. С. Буланова, досліджуючи підприємницькі ризики статистичним методом, зауважують, що один із методів визначення типу (рівня, зони) ризику ґрунтується на оцінці коефіцієнта можливих втрат від реалізації стратегії (K) як відношення мінімального значення ефективності i-ї стратегії $a_i^{\min}$ до математичного сподівання ефективності i-ї стратегії M_i . Для оцінки ризику визначено такі шкали: якщо $K \geq 0{,}9$, то ризик мінімальний; якщо $0{,}75 \leq K \geq 0{,}9$, то ризик малий; якщо $0 \leq K \leq 0{,}75$, то ризик допустимий; якщо $-0{,}3 \leq K \leq 0$, то вважають, що ризик критичний (виправданий); якщо ж $K \leq -0{,}3$, то ризик оцінюють як катастрофічний (неприйнятний). Другий метод визначення типу ризику, котрий досліджують науковці, ґрунтується на величині квадратичного та лінійного коефіцієнтів варіації згідно з такою шкалою: [0; 0,1] – мінімальний ризик; [0,1; 0,25] – малий ризик; [0,25; 0,5] – допустимий ризик; [0,5; 0,75] – критичний ризик; [0,75; 1] – катастрофічний ризик [96].

Отже, у процесі оцінки ризику, визначаючи шкалу такої оцінки і визначаючи ризик у кількісних вимірниках, доцільно застосовувати різні підходи та методи оцінки. Зокрема такі як статистичний, метод експертних оцінок, аналітико-розрахунковий, нормативний метод, метод аналогів, метод оцінки фінансової стійкості, фундаментальний метод, рейтингування та інші методи.

В. Мохор, О. Бакалинський та В. Цуркан, досліджуючи оцінку ризиків інформаційної безпеки, стверджують, що при використанні як рівнорозмірних, так і різнорозмірних карт ризиків здебільшого застосовують лінгвістичні шкали оцінювання (наприклад, "дуже низька", "низька", "середня", "висока", "дуже висока"). Такий підхід обмежується складністю зіставлення вірогідних оцінок параметрів ймовірності реалізації загрози та величини втрат. Це призводить до проблематичності визначення прийнятності оцінок ризиків інформаційної безпеки і, як наслідок, прийняття рішення про необхідність їх оброблення [129, с. 94].

Тому на основі аналізу результатів наукових досліджень, практичної діяльності державних установ сформовано й запропоновано узагальнену шкалу оцінювання настання в державних установах ризиків щодо управління нефінансовими активами шляхом поєднання лінгвістичної та кількісної шкали (табл. 4.16).

Таблиця 4.16

ШКАЛА ОЦІНЮВАННЯ ЙМОВІРНОСТІ НАСТАННЯ РИЗИКУ

Ступінь імовірності настання ризику	Характеристика	Кількісна оцінка, %
Дуже високий	Існує зараз або очікується найближчим часом	**91–100**
Високий	Імовірність виникнення протягом одного року	**71–90**
Достатньо середній	Імовірність виникнення протягом двох-трьох років	**51–70**
Середній	Існує ймовірність виникнення в майбутньому	**31–50**
Низький	Імовірність того, що майбутня подія здійсниться, має поодинокий характер	**11–30**
Дуже низький	Імовірність того, що майбутня подія здійсниться, дуже низька	**0–10**

Джерело: сформовано автором.

Варто зазначити, що крім оцінювання ступеня ймовірності настання ризику доцільно визначити рівень впливу настання відповідного ризику на функціонування державної установи та управління нефінансовими активами (табл. 4.17).

Таблиця 4.17

ШКАЛА ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ ВПЛИВУ НАСТАННЯ РИЗИКУ

Рівень впливу настання ризику	Характеристика	Кількісна оцінка, %
Дуже низький	Відсутність будь-якого впливу	0–10
Низький	Незначні наслідки та має поодинокий характер	11–20
Середній	Поодинокі випадки, які справляють опосередкований вплив	21–30
Достатній	Часті випадки з опосередкованим впливом	31–50
Суттєвий	Часті випадки із суттєвим впливом	51–70
Високий	Достатньо високий вплив з частими випадками виникнення	71–80
Дуже високий	Наслідки для установи є дуже високими	81–90
Катастрофічний	Катастрофічні наслідки для державної установи	91-100

Джерело: сформовано автором.

З урахуванням дій факторів ризику, а саме ймовірності виникнення та рівня впливу настання, можна використати формулу (4.3) для його оцінки:

$$R = (P * D), \qquad (4.3)$$

де R (від англ. Risk – ризик) – коефіцієнт настання ризику;

P (від англ. Probability – ймовірність) – імовірність події;

D (від англ. Damage – збиток) – рівень впливу настання ризику.

Слід ураховувати, що в цілому ризики є різними за змістом і формою вияву, які впливають на різні сфери функціонування державної установи. Отже, сумарний ризик функціонування установи доцільно розглядати як підсумок окремих ризиків для кожного ресурсу:

$$R = \sum R_i = \sum(P_i * D_i), \qquad (4.4)$$

де знак $\sum$ – позначення суми,

P_i і D_i – частинні ймовірності та збитки від наслідків для кожної події.

Проте оцінка визначення коефіцієнта можливих втрат від настання ризику ґрунтується на відношенні коефіцієнта настання ризику R до математичного сподівання ефективності діяльності установи M (формула (4.5))

$$K_r = \frac{R}{M}, \tag{4.5}$$

де K_r – коефіцієнт можливих втрат від настання ризику;

R – коефіцієнт настання ризику;

M – математичне сподівання ефективності діяльності установи.

Отже, загальну оцінку ризику доцільно здійснювати через розрахунок добутку оцінки впливу та оцінки ймовірності настання. Оцінку ризику управління нефінансовими активами державних установ варто проводити на основі ідентифікації ризиків відповідно до таких критеріїв, як необхідність реагування на ризик, рівень заходів, потрібних для мінімізації, та рівень необхідності моніторингу з визначенням рівня реагування від 0 до 3. Узагальнену інформацію щодо картування ризиків наведено в табл. 4.18.

Таблиця 4.18

КАРТУВАННЯ РИЗИКІВ

Вид ризику	Рівень	Ідентифікація	Рівень реагування
Несуттєвий	0–6	Необхідність відреагувати на ризик Рівень заходів, необхідних для мінімізації Рівень необхідності моніторингу	0 1 1
Суттєвий	7–25	Необхідність відреагувати на ризик Рівень заходів, необхідних для мінімізації Рівень необхідності моніторингу	1 2 2
Високий	26–69	Необхідність відреагувати на ризик Рівень заходів, необхідних для мінімізації Рівень необхідності моніторингу	2 3 3
Катастрофічний	70–100	Необхідність відреагувати на ризик Рівень заходів, необхідних для мінімізації Рівень необхідності моніторингу	3 3 3

Джерело: сформовано автором.

При проведенні картування ризиків виокремлено п’ять видів ризиків залежно від імовірності настання та рівня впливу на управління нефінансовими активами, а саме несуттєвий, суттєвий, високий і катастрофічний рівень ризику.

Катастрофічний ризик потребує негайного реагування із застосуванням заходів для мінімізації його впливу, оскільки є велика ймовірність, що він вплине на систему обліку та аудиту нефінансових активів. Високий ризик передбачає вжиття негайних заходів щодо мінімізації і моніторингу, але із середнім рівнем реагування на виникнення відповідного ризику. Суттєвий ризик вимагає виділення ресурсів для застосування достатніх заходів і належного моніторингу. Несуттєвий ризик не потребує необхідного реагування, але слід передбачити мінімальні заходи з мінімізації та моніторингу.

У результаті розрахунку ризиків за шкалою оцінювання рівня впливу настання ризику та ймовірності настання ризику сформовано матрицю оцінки ризиків в управлінні нефінансовими активами державних установ (табл. 4.19).

Таблиця 4.19

МАТРИЦЯ ОЦІНКИ РИЗИКІВ

Рівень			Ступінь імовірності настання					
			Дуже низький	Низький	Середній	Достатньо середній	Високий	Дуже високий
			0–10	11–30	31–50	51–70	71–90	91–100
Вплив	Дуже низький	0–10	1	3	5	7	9	10
	Низький	11–20	2	6	10	14	18	20
	Середній	21–30	3	9	15	21	27	30
	Достатній	31–50	5	15	25	35	45	50
	Суттєвий	51–70	7	21	35	49	63	70
	Високий	71–80	8	24	40	56	72	80
	Дуже високий	81–90	9	27	45	63	81	90
	Катастрофічний	91–100	10	30	50	70	90	100

Джерело: сформовано автором.

Варто зазначити, що управління ризиками щодо нефінансових активів є складовою управління державною установою, виконан-

ня завдань і функцій та здійснюється керівниками всіх рівнів, працівниками установи. Крім того, діяльність з управління ризиками в установі проявляється через ідентифікацію, оцінку та визначення способів реагування на ризики і заходи контролю з метою запобігання або зменшення їхнього негативного впливу на досягнення установою мети та стратегічних цілей [91].

Ідентифікація ризиків втілюється через виявлення та прогнозування можливих проявів ситуацій, які несуть відповідні ризики для управління нефінансовими активами. Проте для ефективного управління ризиками необхідно систематизувати й узагальнити ймовірні ризики з визначенням суттєвості їх виникнення (табл. 4.20)

Таблиця 4.20

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ЗОВНІШНІХ РИЗИКІВ ЩОДО УПРАВЛІННЯ НЕФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ

№ з/п	Сутність ризику	Рівень ризику впливу	Імовірність настання ризику
1	**Ризик втрати активів:** нефінансові активи, такі як будівлі, обладнання та інфраструктура, можуть піддаватися ризику втрати через природні катастрофи, пожежі, крадіжки або знос	100	15
2	**Економічні коливання:** зміни в економіці, такі як рецесії, інфляція або зміни валютних курсів, можуть впливати на вартість і рентабельність нефінансових активів	60	35
3	**Політичні ризики:** зміни в законодавстві, політиці або регулюванні можуть мати великий вплив на управління активами, у тому числі на правила їхнього використання та власності. Зокрема обмеження на здійснення придбання певних видів нефінансових активів	25	30
4	**Ризик технічної застарілості:** швидкий технічний прогрес може призвести до застарівання та морального старіння активів, що може зменшити їхню ефективність і вартість, а також до необхідності інвестування в нові технології	60	70
5	**Зміни в кліматі:** зміни в кліматі, такі як глобальне потепління або зміни в рівнях опадів, можуть впливати на експлуатацію та ефективність деяких нефінансових активів, наприклад, інфраструктури	20	20

Закінчення табл. 4.20

№ з/п	Сутність ризику	Рівень ризику впливу	Імовірність настання ризику
6	**Соціокультурні та демографічні зміни:** зміни в соціальних та демографічних тенденціях, такі як зміни у споживчому попиті або демографічне зростання/зниження, можуть впливати на використання та попит на нефінансові активи	20	15
7	**Конкурентність:** зміни на ринку, включно з появою нових конкурентів або змінами в попиті та пропозиції, можуть впливати на ефективність і вартість активів	20	20
8	**Геополітичні ризики:** політичні конфлікти, терористичні загрози та війни можуть мати великий вплив на безпеку та стабільність активів, зокрема на можливість їх експлуатації	60	70
9	**Ризик зміни правового середовища**: зміни в законодавстві або регулюванні можуть вплинути на управління та використання нефінансових активів	40	20
10	**Ризик обмежених ресурсів:** обмежені фінансові й людські ресурси можуть ускладнити забезпечення ефективного управління та збереження нефінансових активів	40	20
11	**Ризик безпеки:** нефінансові активи можуть піддаватися ризику кібератак, вандалізму або терористичних загроз, що ставить під загрозу їхню цілісність та безпеку	90	60
12	**Ризик зміни потреб:** зміни в стратегічних або операційних потребах організації можуть призвести до необхідності переоцінки й адаптації нефінансових активів	90	10

Джерело: систематизовано автором.

Для керування цими ризиками державні установи повинні розробляти і впроваджувати стратегії управління ризиками, включно з розробленням політик, процедур та контрольних механізмів. Також важливо здійснювати постійний моніторинг та оновлення системи управління, щоб вони відповідали мінливим умовам і потребам державної установи. Оцінка та управління цими зовнішніми ризиками можуть включати моніторинг змін у законодавстві й регулю-

ванні, аналіз впливу економічних та фінансових факторів, оцінку технологічних тенденцій і розроблення стратегій управління ризиками для адаптації до змін у зовнішньому середовищі.

Крім зовнішніх ризиків значний вплив мають внутрішні ризики управління нефінансовими активами, які охоплюють проблеми, які можуть виникнути внаслідок дій або бездіяльності самої організації. Типові внутрішні ризики, котрі варто врахувати, систематизовано в табл. 4. 21.

Таблиця 4.21

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВНУТРІШНІХ РИЗИКІВ ЩОДО УПРАВЛІННЯ НЕФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ

№ з/п	Суть ризику	Рівень ризику впливу	Імовірність настання ризику
1	**Недостатнє обслуговування та підтримка активів:** Недостатнє проведення технічного обслуговування та ремонту нефінансових активів може призвести до їхнього швидкого зносу і втрати ефективності	60	40
2	**Недостатнє фінансування:** недостатня фінансова підтримка для збереження і покращання нефінансових активів може призвести до їхнього старіння або погіршення стану	70	40
	Ризик неправильного використання: недостатня увага до управління нефінансовими активами, недбале використання або відсутність ефективних процедур можуть призвести до втрати вартості та недосягнення стратегічних цілей	50	30
3	**Погане управління життєвим циклом активів:** недоцільне планування й управління життєвим циклом активів можуть призвести до неефективного використання ресурсів та збитків	50	25
4	**Недостатнє управління ризиками:** недостатня увага до ідентифікації, оцінки та управління ризиками може призвести до неспроможності вчасно реагувати на негативні події, що впливають на активи	60	45
5	**Неадекватна система контролю:** недостатня ефективність системи внутрішнього контролю може призвести до зловживання, шахрайства або помилок, які можуть шкодити нефінансовим активам	80	50
6	**Недостатнє оновлення та адаптація:** недостатня увага до оновлення та адаптації активів до мінливих умов може призвести до їхнього старіння та втрати конкурентоспроможності	50	40

Закінчення табл. 4.21

№ з/п	Суть ризику	Рівень ризику впливу	Імовірність настання ризику
7	**Недостатня кваліфікація персоналу:** недостатній рівень кваліфікації та навичок управлінського персоналу може призвести до неефективного управління активами і спричинити помилки	80	60
8	**Недостатня інформаційна безпека:** недостатні заходи забезпечення інформаційної безпеки можуть призвести до загроз кібербезпеки, порушень конфіденційності та цілісності даних про активи	50	70
9	**Неправильне нарахування амортизації:** застосування неправильних методів для нарахування амортизації, а також визначення неправильного терміну корисного використання активів	80	65
10	**Неправильне віднесення до первісної вартості нефінансових активів податків та зборів:** за умови, що податки не відшкодовуються, вони не включаються до первісної вартості	80	80
11	**Неправильна оцінка нефінансових активів:** недостатня кваліфікація при визначенні оцінки під час здійснення переоцінки	90	90

Джерело: систематизовано автором.

Для запобігання визначеним внутрішнім ризикам слід ретельно планувати, виконувати та контролювати аудиторські процедури, забезпечувати високий рівень незалежності й об'єктивності аудиторів, а також надавати відповідну підтримку і ресурси для проведення внутрішнього аудиту.

Система внутрішнього аудиту є одним із ключових елементів фінансового управління державної установи, тому і формування відповідного механізму дуже важливе. З урахуванням зазначеного напрацьовано основні елементи щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту через використання ризик-орієнтованого підходу при плануванні й проведенні внутрішнього аудиту нефінансових активів. Зокрема, запропоновано класифікацію ризиків, на базі яких можна оцінити внутрішнє середовище перед проведенням оцінки ризиків та їхнього впливу за допомогою запропонованої матриці оцінки ризиків та узагальнення внутрішніх і зовнішніх ризиків, через визначення та оцінку ймовірності настання ризику та рівня їхнього впливу.

4.4. Аналітичне забезпечення управління нефінансовими активами державних установ

Аналітичне забезпечення нефінансовими активами державних установ доцільно ототожнювати з процесом використання аналітичних інструментів і методів для збору, обробки, аналізу та інтерпретації даних, пов'язаних з управлінням різними видами нефінансових активів. Це може включати створені чи нестворені нефінансові активи. Існує широкий спектр аналітичних інструментів, які можна використовувати для аналізу й управління активами. Вибір конкретних інструментів залежить від конкретних потреб і характеристик установи або діяльності.

З урахуванням цього необхідно розробити й чітко дотримуватися основних етапів проведення аналізу нефінансових активів державних установ з використанням отриманих результатів при формуванні певних управлінських рішень. Водночас наявність конкретного переліку етапів не буде певною константою, оскільки кожна установа при формуванні аналітичного забезпечення враховуватиме як особливості свого функціонування, так і зовнішні фактори, які безпосередньо впливають на її діяльність. Основні етапи при формуванні аналітичного забезпечення управління нефінансовими активами державних установ наведено на рис. 4.6.

Аналітичне забезпечення управління нефінансовими активами починається із систематичного збирання та зберігання даних про нефінансові активи державних установ. Це може включати інформацію про майно, обладнання, ресурси, інвентаризаційні дані тощо.

Наступним кроком має стати впровадження стандартизованих підходів до класифікації нефінансових активів для однорідності й зручності аналізу. Як результат, узагальнення, класифікацію, збирання та зберігання інформації про нефінансові активи доцільно здійснювати на основі відповідних ІТ-рішень. Упровадження інформаційних технологій, а саме єдиного Державного реєстру нефінансових активів державних установ доцільно застосовувати для автоматизації збору, обробки та аналізу даних.

На підставі зібраної інформації доцільно проводити аналіз ефективності використання нефінансових активів у контексті реалізації завдань і стратегічних цілей державної установи, а також з урахуванням цільового використання бюджетних коштів та ефективності виконання бюджетних програм.

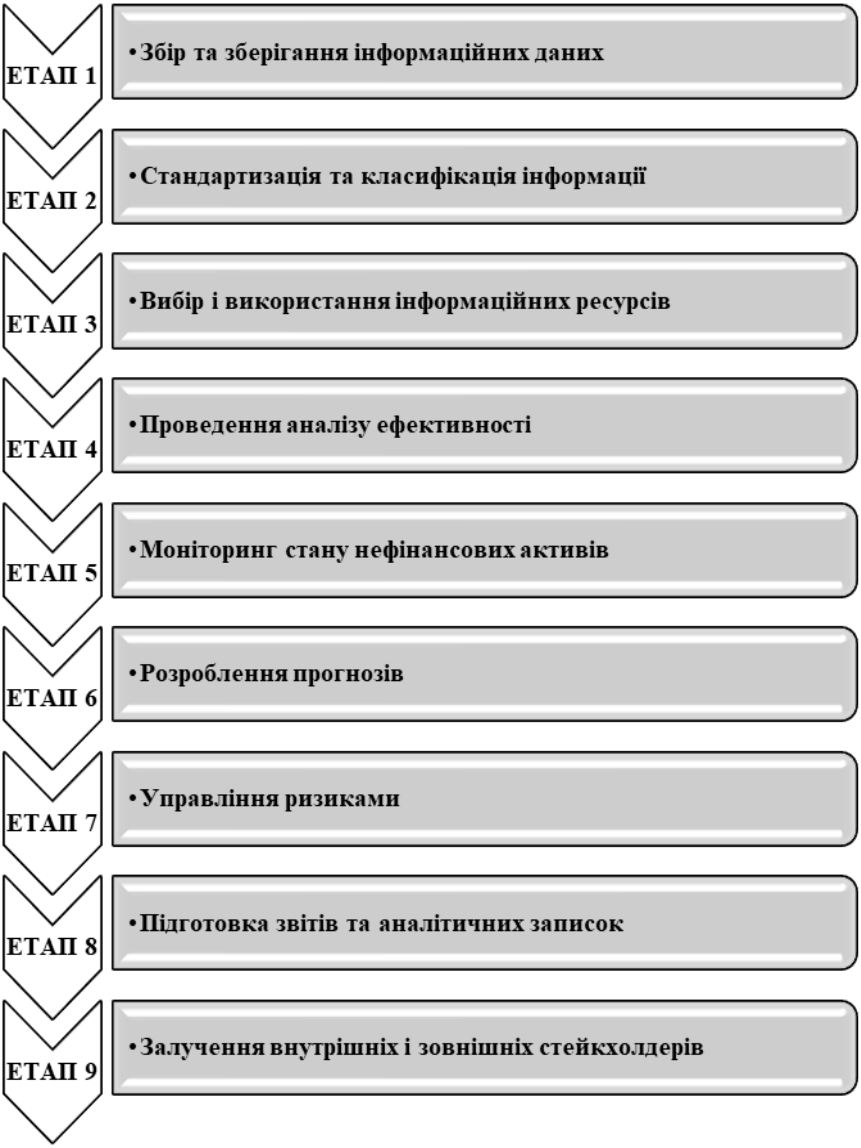


Рис. 4.6. Основні етапи аналітичного забезпечення управління нефінансовими активами державних установ

Джерело: сформовано автором.

Під час аналізу, а також на постійній основі необхідно проводити моніторинг стану нефінансових активів для своєчасного виявлення проблем, їх вирішення й оптимізації використання ресурсів. На підставі результатів аналізу та моніторингу розробляються прогнози і різні сценарії розвитку для оцінки можливих варіантів використання нефінансових активів у майбутньому. Прогнозування здійснюється шляхом визначення та оцінки ризиків, пов'язаних з управлінням нефінансовими активами, з розробленням стратегії зменшення ризиків чи управління ними.

За результатами аналізу нефінансових активів складаються регулярні звіти й аналітичні документи для інформування вищого керівництва та зацікавлених сторін про стан і ефективність управління такими активами. Всі звітні форми формуються з урахуванням потреб і поглядів внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів для отримання додаткової інформації.

Крім того, на основі результатів аналізу та здійснення аналітичного процесу доцільно виправляти помилки і вдосконалювати управління нефінансовими активами.

Дотримання та ефективна реалізація зазначених вище етапів дають змогу створити ефективну систему аналітичного забезпечення управління нефінансовими активами державних установ, яка сприятиме оптимізації використання ресурсів і досягненню стратегічних цілей.

С. І. Василішин розглядав обліково-аналітичне забезпечення управління активами в системі економічної безпеки підприємства як систему взаємозв`язку, взаємозумовленості й взаємозалежності мети, принципів, методів та інструментів забезпечення управлінського персоналу підприємства релевантною, достовірною і повною інформацією про наявність, рух і використання активів на всіх стадіях їх кругообігу в межах чинного нормативно-правового забезпечення з метою мінімізації ризиків і зміцнення економічної безпеки [18, с. 38].

Н. Ю. Єршова стверджує, що основою обліково-аналітичної системи є три взаємопов'язані й взаємозалежні базові елементи (бухгалтерський облік, аналіз господарської діяльності, аудит), які поділяються на структурні складові, що генерують інформацію залежно від поставлених цілей. За допомогою взаємодії управлінських функцій в обліково-аналітичній системі формується обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами [43, с. 897]. Погоджуючись з Н. Ю. Єршовою, можна стверджувати, що система обліку нефінансових активів формується на підставі даних бухгалтерського обліку, а ефективність

управліннями ними підвищується завдяки аналітичним результатам та результатам як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту.

Видатки на придбання, модернізації, ремонт і реконструкцію нефінансових активів можуть здійснюватися державними установами за рахунок як поточних, так і капітальних видатків. Зокрема, придбання малоцінних необоротних матеріальних активів, запасів та інших нефінансових активів може здійснюватися за рахунок поточних видатків. Але вже придбання основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, а також їх капітальний ремонт, реконструкція і реставрація здійснюються за рахунок капітальних видатків. Тому для проведення аналізу щодо управління нефінансовими активами в державних установах використано інформаційні джерела як за поточними, так і за капітальними видатками. Структуру видатків бюджету за економічною класифікацією наведено в табл. 4.22.

Зазвичай видатки як державного, так і місцевого бюджетів на придбання, модернізацію, реконструкцію нефінансових активів здійснюються за рахунок коштів, передбачених на капітальні видатки. Водночас значна частина таких об'єктів нефінансових активів, як запаси, біологічні активи та малоцінні необоротні активи, придбавається за кошти, передбачені на поточні видатки.

Аналіз структури та динаміки видатків, які можуть здійснюватися на об'єкти нефінансових активів, показує, що основну частину зазвичай становлять поточні видатки, які щороку збільшуються за рахунок впливу різних факторів.

Загальна кількість видатків на придбання нефінансових активів зросла протягом років, найбільше у 2023 р., і становить понад 3 млрд грн. Зокрема, поточні видатки на придбання нефінансових активів збільшувались із року в рік, особливо помітно у 2022–2023 рр. Капітальні видатки теж зросли, але на меншу суму порівняно з поточними видатками.

Проте значна частина видатків спрямована на «Використання товарів і послуг». Це може включати закупівлю обладнання, матеріалів, медикаментів і харчових продуктів. Істотно менші, але все одно значні обсяги коштів виділяються на капітальне будівництво, ремонт, реконструкцію та створення державних запасів і резервів. Важливо враховувати раціональне й ефективне використання цих коштів, а також виконання планових завдань у відповідних напрямах.

Отже, для ефективного управління бюджетними коштами та, відповідно, нефінансовими активами необхідно вдосконалити механізми планування й моніторингу капітальних витрат, забезпечити їх адекватність і ефективність, оскільки на сьогодні вони займають незначну частку.

Таблиця 4.22

ДИНАМІКА СТРУКТУРИ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ ЗА ЕКОНОМІЧНОЮ КЛАСИФІКАЦІЄЮ НА ПРИДБАННЯ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ЗА ПЕРІОД 2018–2023 рр.

Код	Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023
2000	Поточні видатки	1 106 002,61	1 216 385,58	1 426 269,37	1 637 522,24	2 913 358,46	3 293 200,05
2200	Використання товарів і послуг	302 458,35	302 211,65	382 543,74	474 136,38	845 091,08	1 299 029,99
2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	30 301,03	30 992,79	31 127,65	31 168,31	119 960,24	84 420,42
2220	Медикаменти та перев’язувальні матеріали	11 009,11	11 273,50	11 576,55	24 223,97	15 062,65	11 790,99
2230	Продукти харчування	15 111,02	16 809,18	13 774,26	16 918,09	43 861,05	37 183,13
3000	Капітальні видатки	144 170,97	153 727,46	169 020,33	206 855,50	130 140,68	159 835,14
3100	Придбання основного капіталу	85 887,03	90 183,03	84 927,41	97 764,04	78 518,53	81 395,36
3110	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	22 468,70	24 496,96	23 835,97	30 180,27	55 780,02	70 762,16
3120	Капітальне будівництво (придбання)	20 425,90	17 017,51	12 641,85	14 496,33	5 984,21	3 811,97
3121	Капітальне будівництво (придбання) житла	5 068,67	3 902,75	2 797,41	3 037,17	2 583,69	1 860,23
3122	Капітальне будівництво (придбання) інших об’єктів	15 357,23	13 114,76	9 844,44	11 459,16	3 400,52	1 951,75

Закінчення табл. 4.22

Код	Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023
3130	Капітальний ремонт	28 081,00	32 235,41	33 331,30	34 973,75	10 973,26	4 235,38
3131	Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)	3 531,85	3 473,67	3 401,99	3 310,38	1 779,86	735,02
3132	Капітальний ремонт інших об'єктів	24 549,15	28 761,74	29 929,31	31 663,37	9 193,40	3 500,36
3140	Реконструкція та реставрація	13 436,58	14 586,97	13 412,13	16 317,94	3 150,19	1 377,69
3141	Реконструкція житлового фонду (приміщень)	346,08	304,11	193,79	186,38	154,86	240,20
3142	Реконструкція та реставрація інших об'єктів	12 083,77	12 925,66	12 165,44	14 533,48	2 715,38	1 112,33
3143	Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури	1 006,72	1 357,21	1 052,90	1 598,09	279,94	25,16
3150	Створення державних запасів і резервів	589,19	139,99	95,84	197,46	130,13	20,64
3160	Придбання землі та нематеріальних активів	885,67	1 706,18	1 696,57	1 598,28	2 500,73	1 187,53

Джерело: згруповано автором на основі [282].

Слід здійснювати обґрунтований вибір постачальників товарів і послуг, спрямованих на реалізацію проєктів з придбання нефінансових активів, забезпечувати високий ступінь прозорості й відкритості у використанні бюджетних коштів.

За результатами дослідження доцільно запроваджувати елементи управління, спрямовані на забезпечення ефективного та раціонального використання бюджетних ресурсів на придбання нефінансових активів з метою покращання інфраструктури і розвитку соціально-економічного сектору.

Але для змістовнішого аналізу видатків на об'єкти нефінансових активів необхідно проаналізувати структуру видатків у розрізі функціональної класифікації головних розпорядників бюджетних коштів та безпосередньо за їх структурою у загальних видатках країни. Структуру фінансування державних видатків у розрізі поточних та капітальних наведено в табл. 4.23.

Якщо аналізувати загальні тенденції структури фінансування державних видатків у розрізі поточних і капітальних, то варто зазначити, що загальна сума бюджетних видатків зросла з 2018 р. до 2023 р., перевищивши 4 трлн грн. Проте важливо враховувати, що збільшення обсягу видатків необхідно аналізувати разом з ефективністю витрачання коштів.

За функціональною класифікацією найбільше бюджетних видатків спрямовано на «Соціальний захист та соціальне забезпечення» і «Загальнодержавні функції». Проте доцільно відзначити істотне зростання видатків на «Оборону» у 2022–2023 роках, що пов'язане з новими оборонними програмами через воєнний стан на території України.

Видатки на бюджетні програми за функціональною класифікацією «Соціальний захист та соціальне забезпечення» є найбільшими за аналізований період. Також протягом аналізованих років збільшилися видатки на освіту, що свідчить про позитивну динаміку. Водночас доцільно стежити за якістю витрат, їх цільовим використанням, що сприятиме забезпеченню доступу до якісної освіти для всіх груп населення.

Крім того, важливо враховувати баланс між поточними та капітальними видатками. За умови стабільного збільшення видатків слід забезпечити раціональне використання коштів на розвиток та інфраструктурні проєкти.

Таблиця 4.23

ДИНАМІКА СТРУКТУРИ ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ВИДАТКІВ У РОЗРІЗІ ПОТОЧНИХ ТА КАПІТАЛЬНИХ

Показник		2018		2019		2020		2021		2022		2023	
Функціональна класифікація	КЕКВ	Сума, млн грн	Частка, %	Сума, млн грн	Частка, %	Сума, млн грн	Частка, %	Сума, млн грн	Частка, %	Сума, млн грн	Частка, %	Сума, млн грн	Частка, %
0100 Загально-державні функції		**670 833,18**	**38,79**	**596 204,48**	**33,81**	**414 333,65**	**22,96**	**495 867,81**	**23,75**	**406 025,75**	**12,68**	**538 595,44**	**13,45**
	2000 Поточні видатки	634 233,22	36,67	559 860,72	31,75	376 581,13	20,87	441 733,20	21,16	393 828,15	12,30	477 373,75	11,92
	3000 Капітальні видатки	36 599,97	2,12	36 343,76	2,06	37 752,52	2,09	54 134,61	2,59	12 197,60	0,38	61 221,68	1,53
0200 Оборона		**97 023,98**	**5,61**	**106 627,69**	**6,05**	**120 374,14**	**6,67**	**127 527,25**	**6,11**	**1 142 872,38**	**35,70**	**1 784 472,71**	**44,56**
	2000 Поточні видатки	91 505,70	5,29	101 607,84	5,76	115 789,52	6,42	122 605,64	5,87	1 130 408,50	35,31	1 758 711,13	43,92
	3000 Капітальні видатки	5 518,29	0,32	5 019,86	0,28	4 584,62	0,25	4 921,61	0,24	12 463,88	0,39	25 761,58	0,64
0300 Громад-ський порядок, безпека та судова влада		**117 952,78**	**6,82**	**141 364,76**	**8,02**	**153 637,88**	**8,52**	**176 081,78**	**8,44**	**454 438,61**	**14,20**	**489 704,45**	**12,23**
	2000 Поточні видатки	106 221,84	6,14	126 238,00	7,16	141 523,63	7,84	159 596,30	7,65	411 023,61	12,84	437 357,75	10,92
	3000 Капітальні видатки	11 730,94	0,68	15 126,76	0,86	12 114,25	0,67	16 485,48	0,79	43 414,99	1,36	52 346,70	1,31
0400 Економі-чна діяльність		**140 839,71**	**8,14**	**151 407,73**	**8,59**	**227 513,48**	**12,61**	**300 047,08**	**14,37**	**156 434,28**	**4,89**	**190 250,22**	**4,75**
	2000 Поточні видатки	74 671,66	4,32	77 172,05	4,38	128 700,63	7,13	171 536,38	8,22	113 420,84	3,54	110 761,47	2,77
	3000 Капітальні видатки	66 168,06	3,83	74 235,68	4,21	98 812,85	5,48	128 510,71	6,16	43 013,44	1,34	79 488,75	1,98
0500 Охорона навколишньо-го природного середовища		**8 242,07**	**0,48**	**9 729,76**	**0,55**	**45 572,22**	**2,53**	**10 651,93**	**0,51**	**5 226,66**	**0,16**	**4 921,73**	**0,12**
	2000 Поточні видатки	4 293,53	0,25	5 887,56	0,33	43 362,41	2,40	8 154,17	0,39	4 833,26	0,15	4 386,97	0,11
	3000 Капітальні видатки	3 948,54	0,23	3 842,20	0,22	2 209,81	0,12	2 497,76	0,12	393,40	0,01	534,75	0,01

Продовження табл. 4.23

Показник		2018		2019		2020		2021		2022		2023	
Функціональна класифікація	**КЕКВ**	**Сума, млн грн**	**Частка, %**	**Сума, млн грн**	**Частка, %**	**Сума, млн грн**	**Частка, %**	**Сума, млн грн**	**Частка, %**	**Сума, млн грн**	**Частка, %**	**Сума, млн грн**	**Частка, %**
0600 Житлово-комунальне господарство		**30 345,47**	**1,75**	**34 487,12**	**1,96**	**32 468,54**	**1,80**	**56 894,53**	**2,73**	**41 160,09**	**1,29**	**55 910,92**	**1,40**
	2000 Поточні видатки	17 955,04	1,04	21 343,19	1,21	22 440,62	1,24	47 390,46	2,27	36 273,92	1,13	37 067,19	0,93
	3000 Капітальні видатки	12 390,43	0,72	13 143,93	0,75	10 027,92	0,56	9 504,07	0,46	4 886,17	0,15	18 843,73	0,47
0700 Охорона здоров'я		**115 867,06**	**6,70**	**128 377,84**	**7,28**	**175 740,10**	**9,74**	**203 610,42**	**9,75**	**215 275,87**	**6,73**	**188 675,22**	**4,71**
	2000 Поточні видатки	105 802,31	6,12	116 869,91	6,63	160 413,18	8,89	189 182,32	9,06	203 236,91	6,35	176 921,40	4,42
	3000 Капітальні видатки	10 064,75	0,58	11 507,93	0,65	15 326,92	0,85	14 428,10	0,69	12 038,95	0,38	11 753,82	0,29
0800 Духовний та фізичний розвиток		**28 992,93**	**1,68**	**31 550,10**	**1,79**	**34 003,95**	**1,88**	**44 550,10**	**2,13**	**33 636,00**	**1,05**	**32 655,46**	**0,82**
	2000 Поточні видатки	24 873,56	1,44	27 742,33	1,57	31 874,35	1,77	38 348,44	1,84	32 512,36	1,02	31 184,98	0,78
	3000 Капітальні видатки	4 119,37	0,24	3 807,77	0,22	2 129,59	0,12	6 201,65	0,30	1 123,64	0,04	1 470,49	0,04
0900 Освіта		**210 012,15**	**12,14**	**241 588,23**	**13,70**	**261 127,14**	**14,47**	**312 914,75**	**14,99**	**290 751,37**	**9,08**	**262 850,35**	**6,56**
	2000 Поточні видатки	194 585,75	11,25	223 205,38	12,66	243 462,41	13,49	297 079,66	14,23	283 473,21	8,86	248 189,90	6,20
	3000 Капітальні видатки	15 426,39	0,89	18 382,85	1,04	17 664,74	0,98	15 835,09	0,76	7 278,16	0,23	14 660,44	0,37
1000 Соціальний захист та соціальне забезпечення		**309 363,63**	**17,89**	**321 805,93**	**18,25**	**339 437,80**	**18,81**	**359 346,44**	**17,21**	**455 186,15**	**14,22**	**456 444,64**	**11,40**
	2000 Поточні видатки	303 829,45	17,57	317 988,37	18,04	335 877,32	18,62	355 256,24	17,02	453 046,70	14,15	448 082,55	11,19
	3000 Капітальні видатки	5 534,18	0,32	3 817,56	0,22	3 560,49	0,20	4 090,20	0,20	2 139,46	0,07	8 362,10	0,21
РАЗОМ		1 729 472,96	100,00	1 763 143,64	100,00	1 804 208,91	100,00	2 087 492,09	100,00	3 201 007,16	100,00	4 004 481,14	100,00
	2000 Поточні видатки	1 557 972,06	90,08	1 577 915,35	89,49	1 600 025,19	88,68	1 830 882,83	87,71	3 062 057,47	95,66	3 730 037,09	93,15
	3000 Капітальні видатки	171 500,91	9,92	185 228,30	10,51	204 183,71	11,32	256 609,27	12,29	138 949,69	4,34	274 444,04	6,85

Джерело: сформовано автором.

Слід забезпечити баланс між поточними та капітальними видатками, акцентуючи увагу на розвитку й інфраструктурних проєктах і за результатами аналізу впровадити механізми моніторингу та оцінки ефективності соціальних програм.

З метою ефективного управління бюджетними коштами доцільним може бути поширення інвестицій в освіту та інновації, спрямованих на розвиток галузей із високим потенціалом. Але загальна рекомендація полягає в забезпеченні раціонального та ефективного використання бюджетних ресурсів з метою соціального розвитку та забезпечення сталості економіки.

Висновки до розділу 4

Розділ 4 присвячено дослідженню вдосконалення аудиту нефінансових активів державних установ. Дослідження теоретичних і практичних основ бюджетного планування, державного аудиту і внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ дало змогу сформувати такі висновки:

1. У результаті дослідження принципів бюджетної системи запропоновано уточнити їх через формулювання принципу ефективного і результативного управління – планування та складання бюджетів усіма учасниками бюджетного процесу. Цей принцип передбачає формування цілей, визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, та виконання бюджетів шляхом досягнення конкретних результатів із забезпеченням якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів і досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу бюджетних коштів із застосуванням оцінки ефективності їх використання на всіх стадіях бюджетного процесу. Таким чином буде забезпечено застосування програмно-цільового принципу на всіх стадіях бюджетного процесу, що не тільки сприятиме ефективному використанню бюджетних коштів, а й відображатиме ефективність надання публічних послуг із оцінкою їх надання.

2. За допомогою проведеного аналізу бюджетних програм у розрізі головних розпорядників бюджетних коштів встановлено, що розпорядники бюджетних коштів формують таку кількість

програм, яка буде достатньою для проведення моніторингу, оцінки та використання відповідних інформаційних джерел для середньострокового бюджетного планування.

3. Аналіз структури, динаміки, темпу приросту і зростання видатків на виконання бюджетних програм, які фінансуються за рахунок державного бюджету та місцевих бюджетів, показав, що ці видатки значно зменшилися, зокрема на виконання бюджетних програм, фінансованих за рахунок коштів місцевого бюджету, з урахуванням того, що середня сума видатків на одну бюджетну програму теж зменшилася. Проте видатки на виконання бюджетних програм, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету, навпаки, збільшилися, і темп приросту у 2023 р. порівняно з 2018 р. становить 51,34 %, а для бюджетних програм, що фінансуються за рахунок коштів місцевого бюджету, цей показник має від'ємне значення – 67,99 %.

4. При формуванні стратегії державного аудиту розширено концепцію аудиту з «3E's» до «9E's» на основі практичних напрацювань аудиторських компаній, реалій сьогодення та особливостей функціонування державних установ, з виокремленням таких складових, як ефективність комунікації, експертизи та електронного аудиту, що сприятиме комплекснішому дослідженню аудиторами ефективності їхньої діяльності з урахуванням різних факторів, що впливають на якість та результативність аудиторських послуг. Крім того, вони мають створити систему ефективного, з дотриманням норм професійної етики, управління нефінансовими активами у державних установах, сприяючи досягненню стратегічних цілей і відповідальному використанню ресурсів.

5. У результаті ідентифікації та класифікації ризиків, а саме групування ризиків за такими класифікаційними ознаками: за формою (внутрішні та зовнішні); за джерелом небезпеки (техногенні, природні, змішані та економічні); за часом виникнення (постійні, тимчасові й короткострокові). Серед зовнішніх виокремлюються політичні, економічні, науково-технічні, природно-екологічні та соціально-психологічні ризики. До внутрішніх ризиків належать фінансові, кадрові, операційні, репутаційні та управлінські. Дотримання відповідної класифікації ризиків при побудові системи внутрішнього аудиту сприятиме здійсненню ефективної оцінки внутрішнього середовища для проведення належного внутрішнього контролю через формування механізмів контролю, управління, оцінки, моніторингу і комунікації.

6. На основі аналізу результатів наукових досліджень, практичної діяльності державних установ сформовано та запропоно-

вано узагальнену шкалу оцінювання настання ризиків у державних установах щодо управління нефінансовими активами шляхом поєднання лінгвістичної і кількісної шкали оцінювання ймовірності настання ризиків та рівня впливу їх настання.

7. Для всебічного дослідження та оцінки впливу ризиків на функціонування установи державного сектору запропоновано використовувати коефіцієнт можливих втрат від настання ризику *(K_r)*, який буде розраховуватися на основі коефіцієнта настання ризику (*R*) та математичного сподівання ефективності діяльності установи. За результатами розрахунку цього коефіцієнта можна здійснити картування ризиків для реагування на них та вжиття відповідних заходів щодо їх мінімізації та недопущення настання.

8. За допомогою 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 на основі визначених та ідентифікованих ризиків залежно від рівня впливу на загальну систему обліку й аудиту нефінансових активів державних установ.

ВИСНОВКИ

У монографічному дослідженні запропоновано методологічні та практичні підходи до вирішення наукової проблеми обліку і аудиту в управлінні нефінансовими активами державних установ. За результатами дослідження викладено авторське бачення розв'язання поставленої проблеми, що дало змогу сформувати такі висновки:

1. Аналіз основних характеристик суб'єктів державного сектору дав змогу сформувати і визначити головні вимоги до класифікації та віднесення суб'єкта господарювання до тієї чи іншої групи. Це дало можливість у процесі дослідження суб'єктів державного сектору поділити їх на державні підприємства та державні установи. Відповідно до проведеного аналізу структури державного сектору та її взаємозв'язку з бухгалтерським обліком можна з упевненістю сказати, що державний сектор є багатовекторним. Підтвердження цього є те, що установи державного сектору можна поділити на різні групи саме за веденням бухгалтерського обліку та його організацією. Тобто в структурі установ державного сектору застосовуються субрахунки бухгалтерського обліку чотирьох різних планів рахунків.

2. У результаті дослідження структури державного сектору та основних складових бюджетної системи України ідентифіковано і визначено основних суб'єктів. Ключовими складовими державного сектору та тими суб'єктами, на яких покладається основна діяльність, є установи сектору загального державного управління та державні фінансові й нефінансові корпорації. З огляду на визначальні характеристики розпорядників та одержувачів бюджетних коштів сформульовано ключові питання для точної і своєчасної ідентифікації суб'єкта господарювання, оскільки від правильності його ідентифікації залежить ефективність управління установою. На підставі цих характеристик суб'єкти державного сектору поділяються на державні підприємстві і державні установи.

3. Нефінансові активи державних установ займають ключові позиції серед активів державних установ. У результаті дослідження проаналізовано і систематизовано результати дослідження щодо класифікації нефінансових активів згідно із системою

національних рахунків, Планом рахунків, Національними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку та іншими нормативними документами. Узагальнено і критично оцінено класифікацію нефінансових активів відповідно до значення у фінансовій звітності державної установи та з урахуванням системи національних рахунків. Запропоновано авторські класифікаційні ознаки до ідентифікації і віднесення нефінансових активів до тієї чи іншої групи активів.

4. За результатами дослідження доведено необхідність формування державного реєстру нефінансових активів з виокремленням основних елементів, за якими має узагальнюватися інформація про ці активи. Передбачається, що державний реєстр нефінансових активів функціонуватиме для державних установ, які мають майно в державній чи комунальній власності. Відповідно, ці установи отримуватимуть право доступу до цього реєстру після авторизації на сайті шляхом застосування кваліфікованих електронних підписів. Авторизувавшись, користувач зможе реєструвати нові об'єкти нефінансових активів, вносити зміни до наявних, переглядати інформацію та групувати її залежно від потреб. Також передбачається, що державний реєстр нефінансових активів буде доступний у режимі перегляду будь-якому користувачу інтернету.

5. Встановлено, що доступ державного реєстру нефінансових активів будуть мати й інші користувачі, а саме органи державної влади та місцевого самоврядування. Адже головна мета запровадження державного реєстру нефінансових активів полягає в консолідації інформації про об'єкти нефінансових активів державних установ в одній інформаційній системі з метою контролю і моніторингу цільового використання бюджетних коштів, раціональної експлуатації активів та інших завдань щодо дотримання бюджетного законодавства.

6. Одним із ключових елементів у розвитку та становленні управління державними установами є система бухгалтерського обліку та звітності, які в сучасному світі мають бути прозорими, зіставними та стандартизованими відповідно до МСБОДС. Саме в Концептуальній основі до МСБОДС визначено головні вимоги до даних бухгалтерського обліку та принципи формування цих даних, які виступають підґрунтям для прийняття будь-яких управлінських рішень на різних рівнях державного управління. За результатами узагальнення інформації та вивчення основних потреб користувачів інформації виокремлено ключові критерії для узагальнення інформації про нефінансові активи, за якими

може бути систематизована й узагальнена у відповідній інформаційній базі інформація для різних потреб користувачів.

7. Дослідження та систематизація принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до вітчизняного законодавства та міжнародних практик дали можливість сформувати перелік принципів і доповнити чинний перелік додатковим принципом транспарентності й відкритості. Доведено необхідність доповнення чинного переліку саме цим принципом, що не тільки дасть можливість впливати на державну політику та відстежувати цільове спрямування державних коштів, а й забезпечить прозорість у державних установах стосовно фінансово-господарської діяльності. Це безпосередньо вплине на зниження рівня корумпованості в державних установах, що доведено у процесі дослідження принципів бухгалтерського обліку в державному секторі. Напрацювання і використання на практиці державними установами правил бухгалтерського обліку й систематизація принципів бухгалтерського обліку та звітності з авторським доповненням є необхідною умовою для ефективного управління державними фінансами, які перерозподіляються між державними установами, через фіскальний контроль, прозорість звітності, підзвітність в управлінні, оцінку та моніторинг цільового використання бюджетних коштів.

8. Оцінка є одним із ключових елементів управління нефінансовими активами в установах державного сектору, навіть з урахуванням того, що нефінансові активи є різними за видами, структурою та призначенням. Підтвердженням цього є те, що саме на підставі оцінки, згідно з відповідними підходами, об'єктів нефінансових активів, яка відображається в бухгалтерському обліку та звітності, здійснюється управління ними. Проаналізовано та визначено основні особливості підходів до оцінки активів, які визначено в міжнародних і національних стандартах оцінки. Обґрунтовано необхідність застосування витратного підходу до оцінки нестворених нефінансових активів, з можливістю використання елементів інших підходів.

9. Оскільки установи державного сектору фінансуються за рахунок державних фінансів, необхідне чітке та регламентоване дотримання такими установами цільового використання бюджетних коштів. Це і є однією з причин того, що діяльність державних установ чітко закріплена і визначена в нормативно-правових документах. Варто підкреслити, що саме залежно від особливостей впливу того чи іншого фактору облікова політика установи може формуватися по різному. Тому на державному рівні не затвер-

джено типового положення з організації бухгалтерського обліку в державних установах.

Отже, з метою стандартизації та уніфікації організації обліку в установах державного сектору доцільно розробити модель організації обліку в державних установах, але з урахуванням впливу різних факторів. Така модель буде універсальною та можливою для застосування різними суб'єктами державного сектору незалежно від їхнього функціонального призначення, розміру та місця розташування.

10. За результатами аналізу наукових поглядів і практичної діяльності державних установ узагальнено і визначено, що методологія бухгалтерського обліку – це раціональне функціонування системи бухгалтерського обліку відповідно до визначеної організації обліку та обраної облікової політики державної установи. Ключовими елементами методологічних засад побудови обліку нефінансових активів суб'єктів державного сектору є методи бухгалтерського обліку. Тому методологія бухгалтерського обліку залежить від багатьох складових, які доцільно визначати на перших етапах побудови системи бухгалтерського обліку. Основні елементи та їх взаємозв'язок подано через структурно-логічну схему методології бухгалтерського обліку нефінансових активів, серед яких виокремлено мету, предмет, суб'єкт, об'єкт та завдання бухгалтерського обліку. За результатами належним чином визначених і обґрунтованих основних елементів методології бухгалтерського обліку в установі державного сектору змодельовано алгоритм методології бухгалтерського обліку нефінансових активів. Великою мірою цей алгоритм залежить від особливостей організації бухгалтерського обліку та обраних методів, способів, прийомів ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

11. Систематизовано й узагальнено основні етапи та елементи процесу надходження нефінансових активів до державних установ. Оскільки процес надходження цих активів до бюджетних установ включає різні елементи (визначення необхідності в об'єкті нефінансових активів, планування та оцінка витрат, процедура закупівлі й належний облік і збереження отриманих активів), своєчасність, правильність і черговість відповідних етапів забезпечать ефективне управління нефінансовими активами та державними фінансами загалом. Систематизовано особливості відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації щодо процесу надходження нефінансових активів згідно з чинним законодавством, а також запропоновано вдосконалити цей алгоритм через накопичення інформації стосовно поліпшення

нестворених нефінансових активів на окремому субрахунку. Це забезпечить формування актуальної та достовірної інформації щодо нестворених нефінансових активів й усіх витрат, які здійснюються на їх поліпшення з метою ухвалення ефективних управлінських рішень.

12. На підставі аналізу основних положень НП(С)БОДС 135 «Витрати», який визначає методологічні засади обліку та відображення у звітності інформації про витрати, сформовано рекомендації щодо необхідності уточнення елементів витрат за необмінними операціями. Державні установи зазнали і зазнають найбільших збитків і витрат від збройної агресії на території України, а отже, витрати від цих дій необхідно вивести в окремий елемент. Тому запропоновано доповнити чинний План рахунків субрахунком бухгалтерського обліку 8512 «Витрати від надзвичайних подій», що дасть можливість мати актуальну й згруповану інформацію про всі витрати, яких зазнали установи державного сектору від надзвичайних подій.

13. Державний аудит нефінансових активів державних установ – це вид державного фінансового аудиту, який здійснюється для аналізу та перевірки законності й ефективності управління і використання бюджетних коштів у процесі надходження, руху та вибуття нефінансових активів, шляхом досягнення економії бюджетних коштів та їх цільового використання через досягнення результативних показників бюджетних програм, правильність ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту щодо нефінансових активів державних установ.

14. На основі дослідження системи внутрішнього аудиту державних установ узагальнено порядок використання ризик-орієнтованого підходу при формуванні системи внутрішнього контролю через дослідження системи цього контролю як внутрішнього середовища та ідентифікацію ризиків, формування матриці оцінки ризиків з метою ефективного управління нефінансовими активами. Запропоновано порядок ідентифікації рівня впливу ризиків шляхом виокремлення критеріїв реагування, моніторингу та вжиття заходів щодо мінімізації їхнього впливу. Результати дослідження сприятимуть формуванню ефективної системи внутрішнього аудиту як сукупності відповідних взаємопов’язаних елементів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрєєва А. О. Теоретичні засади організації облікового процесу. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2012. Вип. 22(2). С. 198–203. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2012_22(2)__35.

2. Артем'єва О. О., Томша А. О. Бухгалтерський облік в умовах діджиталізації. 2020. С. 50–54. URL: http://eprints.kname.edu.ua/57711/1/%D0%9A%D0%9E%D0%9D%D0%A4%D0%95%D0%A0%D0%95%D0%9D%D0%A6%D0%98%D0%AF%20%D0%A2%D0%95%D0%97%D0%98%D0%A1%D0%AB%202020%281%29-50-54.pdf (дата звернення: 14.04.2022).

3. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2015. 288 с.

4. Бержанір І.А. Роль внутрішнього аудиту у системі управління підприємством. *Modern Economics.* 2023. № 37. С. 11–16. URL: https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/13803/1/berhanir.pdf

5. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ, 2000. 692 с.

6. Бобух І. М. Оцінка національного багатства у контексті міжнародного досвіду. *Економіка і прогнозування*. 2011. № 10. С. 24–39.

7. Богданюк О. В., Бачинська Л. С. Особливості нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів у державному секторі України. *Молодий вчений*. 2017. № 9 (49). С. 481–484.

8. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку. *Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр.* 2009. Вип. 13. С. 175.

9. Бондар М. І., Цятковська О. В. Облік нефінансових активів державних установ в умовах воєнного стану. *Via Economica*. 2023. № 3. С. 27–33. URL:https://doi.org/10.32782/2786-8559/2023-3-4.

10. Бондар М. І., Цятковська О. В. Особливості обліку інфраструктурних активів в державних установах. *Збірник наукових праць ТДАТУ імені Дмитра Моторного (економічні науки).* 2023. Т. 3, № 49. С. 87–94. URL: https://doi.org/10.31388/2519-884X-2023-49-87-94.

11. Бондар М. І., Цятковська О. В. Принципи бухгалтерського обліку в управлінні державними установами. *Фінанси України*. 2022. № 11. С. 21–34. URL: https://doi.org/10.33763/finukr2022.11.021.

12. 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. конференції (м. Львів, 28–29 листопада 2022 р.) Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2022. С. 5–8.

13. Борович О.В. Бухгалтерський облік основних засобів у державному секторі. *Інфраструктура ринку.* 2017. Вип. 7. С. 352–359.

14. Буряк Є. В., Редько К. Ю., Чорновол А. О., Орленко О. В. Соціально-економічні аспекти сталого розвитку України в умовах війни

(євроінтеграційні аспекти). *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична.* 2022. Вип. 34. С. 135–143. URL: https://doi.org/10.5281/zenodo.7221052.

15. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2006. 528 с.

16. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.

17. Бюджетний кодекс України №2456-VI від 01.01.2021. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 14.04.2021)

18. Василішин С. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління активами в системі економічної безпеки підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 26(1). С. 34-39.

19. Водний кодекс України від 06.06.1995 № 213/95-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/213/95-%D0%B2%D1%80#top (дата звернення: 14.06.2022).

20. Гамова О. В., Козачок І. А., Ракоєд Н. В. Особливості ведення обліку та розробка програми державного аудиту основних засобів в бюджетній установі. *Інвестиції: практика та досвід.* 2019. № 3. С. 42–49. URL: https://doi.org/10.32702/2306-6814.2019.3.42.

21. Гамова О. В., Козачок І. А., Спіркач Т. А. Удосконалення обліку основних засобів та контролю за ефективністю їх використання у ТВО Олександрівського району. *Економіка та держава.* 2019. № 3. С. 102–106. URL: https://doi.org/10.32702/2306-6806.2019.3.102.

22. Гільорме Т. В., Лень А. В. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовахзаконодавчих змін. *Економіка та суспільство*. 2017. № 10. С. 722–729. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/123.pdf

23. Global Internal Audit Standards. 2024. URL: https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/globalinternalauditstandards_2024january9_printable.pdf.

24. Гнилицька Л. В. Інформаційне забезпечення ризиками підприємницької діяльності: обліковий аспект. *Економічні інновації*. 2014. № 57. С. 88–100.

25. Гоголь Т. А. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці. *Галузева, міжгалузева та регіональна економіка. Вчені записки.* 2010. № 14. С. 84–91.

26. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text.

27. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / під ред. М. В. Кужельного. 5-те вид., доп. і перероб. Київ : А.С.К., 1998. 223 с.

28. Гринчишин Я. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 11. С. 3–8.

29. Грицишин О. Модифікація принципів бухгалтерського обліку в контексті положень сталого розвитку промислових підприємств. *Економічний простір*. 2015. № 100. С. 108–124.

30. Гродзинський Д. М. Еволюція. *Енциклопедія Сучасної України* : електронна версія / гол. редкол.: І. М. Дзюба, А. І. Жуковський, М. Г. Железняк та ін. ; НАН України, НТШ. Київ : Ін-т енциклопедичних досліджень НАН України, 2006. URL: http://esu.com.ua/search_artic_les.php?id=18583.

31. Гур'єва І.М. Проблеми обліку необоротних активів бюджетних установ. *Економічний аналіз.* 2012. Вип. 10, ч. 3. С. 157–160.

32. Гусєва О. Ю., Легомінова С. В. Діджиталізація – як інструмент удосконалення бізнес-процесів, їх оптимізація. *Економіка. Менеджмент. Бізнес.* 2018. № 1 (23). С. 33–39 (дата звернення: 14.01.2024).

33. Гуцаленко Л. В., Мулик Т. О. Внутрішній аудит та діагностика в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* № 4. 2018 (32). С. 31–45.

34. Дворник (Пищолка) І. В., Собкова Г. В. Сучасний стан та напрями удосконалення обліку основних засобів у державному секторі. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Сер.: Економічні науки.* 2012. Вип. 5, т. 3. С. 104–107.

35. Деревчук О. І. Зміст та особливості програмно-цільового методу бюджетного фінансування. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 1. С. 129–134.

36. Статистичні звіти / Державна аудиторська служба України. 2020. URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53 (дата звернення 02.02.2024).

37. Рубцов В. П., Перинська Н. І. Державне управління та державні установи : навч. посіб. для дистанційного навчання / за ред. Ю. П. Сурміна. Київ : Ун-т «Україна», 2008. 440 с.

38. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : курс лекцій. Тернопіль : Джура, 2003. 92 с.

39. Длугопольський О. В. Концептуальні засади функціонування державного сектору у глобалізованій економіці. *Фінанси України*. 2008. № 4. С.11–22.

40. Дмитренко В. І. Імплементація міжнародного досвіду державного аудиту для забезпечення економічної безпеки України. *Агросвіт*. 2020. № 10. С. 65–70. URL: https://doi.org/10.32702/2306-6792.2020.10.65.

41. Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. URL: https://www.treasury.gov.ua/unifie-register-search.

42. Єлейко Я. І., Єлейко О. І., Раєвський К. Є. Інвестиції, ризик, прогноз. Львів : Львівський банківський інститут Національного банку України, 2000. 176 с.

43. Єршова Н. Ю. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємств: стратегічний аспект. *Економіка і суспільство.* 2018. Вип. 14. С. 894–904. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/14_ukr/128.pdf (дата звернення 26.01.2024 р.).

44. Жидєєва Л. І., Андрієнко О. М. Проблеми бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах в контексті відповідно до НП(С)БОДС. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі.* 2014. № 6 (68). С. 229–240.

45. Житний П. Принципи формування облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 4. С. 25–28.

46. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія. Київ : ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2012. 454 с.

47. Жук В. М. Облік сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи* : тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф., 29–30 листопада 2007 р. Київ : Юр-Агро-Веста, 2007. С. 29–33.

48. Загородній А. Г., Партин Г. О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : навч. посіб. 3-те вид., перероб. і доп. Київ : Т-во «Знання», КОО, 2004. 377 с.

49. Запатріна І. В. Програмно-цільовий метод бюджетування. *Фінанси України.* 2006. №10. С. 156–178.

50. Заросило А.П. Методичні основи аналізу основних засобів в установах державного сектору. *Фінанси, облік і аудит.* 2018. Вип. 1(31). С. 176–189.

51. Звіт про прямі збитки інфраструктури від руйнувань внаслідок військової агресії росії проти України станом на 1 вересня 2022 року. 2022. URL: https://kse.ua/wp-content/uploads/2022/10/UKR_Sep22_FINAL_Sep1_Damages-Report.pdf.

52. Земельний кодекс України від 25.10.2001 №2768-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#top (дата звернення: 14.06.2022)

53. Зюман С., Яковлєва Т. Методичні підходи проведення внутрішнього аудиту в державному секторі. *Збірник наукових праць Національної академії Державної прикордонної служби України. Сер.: Військові та технічні науки*. 2021. Т. 86, № 4. URL: https://doi.org/10.32453/3.v86i4.862.

54. Івченко І. Ю. Економічні ризики : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 304 с

55. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: виникнення та розвиток. *Статистика України*. 2015. № 4. С. 60–68.

56. Канєва Т. В., Шевченко С. О. Особливості амортизації необоротних активів установ державного сектору. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2018. Вип. 4 (72). С. 99–105.

57. Капліна А., Кириченко Н. Актуальні проблеми статистичного вивчення економічних активів у сучасних умовах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 22. С. 63–67. URL: https://doi.org/10.32702/2306-6814.2021.22.63.

58. Кафка С. М. Облік надходження необоротних активів та формування їх первісної вартості. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5549.

59. Кіндрацька Л. М. Управлінський аспект бухгалтерського обліку в Україні. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доповідей наук.-практ. конференції. 2007. С. 90.

60. Коба О. В., Федоренко С. Ю., Чубчик О. О. Відображення операцій з руху основних засобів бюджетних установ у відповідності з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. Економічні науки*. 2017. Вип. 23, ч. 3. С. 131–134.

61. Козлова М. О. Фактори впливу на побудову національних систем бухгалтерського обліку. *Міжнародний збірник наукових праць.* 2010. Вип. 1 (16). С. 107–123.

62. Колєсніченко А. С. Стратегічний вектор розвитку системи бюджетування в державному секторі як інтеграція обліку, аналізу, оподаткування та контролю. *Економіка та держава*. 2021. № 11. С. 58–64. URL: https://doi.org/10.32702/2306-6806.2021.11.58.

63. Колодій А. М. Принципи права України. Київ : Юрінком Інтер, 1998. 208 с.

64. Кондратюк І.О. Переоцінка основних засобів бюджетних установ в умовах перехідного періоду бюджетного обліку: порядок проведення та обліковий супровід. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4551 (дата звернення: 21.03.2021).

65. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі : розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-%D1%80#Text.

66. Коробцова Д. В. Сучасний погляд на принцип цільового використання бюджетних коштів в бюджетній системі України. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія».* 2016. Вип. 2/2016. С.92-99. URL: https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/a74a4075-3c34-4750-a070-9bcf5399412f/content.

67. Кубік В. Д., Обнявко О. В. Етична складова облікової політики підприємств. *Економіка: реалії часу*. 2019. № 6 (46). С. 119–127. URL: https://economics.net.ua/files/archive/2019/No6/119.pdf (дата звернення 08.10.2023)

68. Кудлаєва Н. В. Визнання та оцінка основних засобів: реалії сьогодення. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Вип. 1(2). С. 107–114. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2019_1(2)__19.

69. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 8-9. С. 45–49.

70. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2010 352с.

71. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ :КНЕУ, 2001. 334 с.

72. Кузьмінський Ю. А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 59.

73. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с

74. Лагутін В. Д., Каун О. Б. Вдосконалення системи міжбюджетних трансфертів у контексті бюджетної реформи в Україні. Наукові праці НДФІ. 2003. № 3 (22). С. 70–81.

75. Ларікова Т. В., Цятковська О. В. Особливості оцінки ефективності бюджетних програм соціального забезпечення. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 4. С. 124-133. URL: https://doi.org/10.33763/npndfi2021.04.124.

76. Легенчук С. Модифікація принципів бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки. *Школа професійного бухгалтера*. 2011. № 1 (119). С. 23–29.

77. Литвиненко Е. І. Організація обліку вибуття нефінансових активів бюджетних установ як нового комплексного об'єкта обліку в бюджетних установах. *Економіка та держава*. 2015. № 10. С. 105–108.

78. Лобода Н., Чабанюк О., Кольба Р. Діджиталізація як функція облікової діяльності: коронакриза як контекст. 2021. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/01/337.pdf (дата звернення: 14.01.2024).

79. Ловінська Л. Г., Стефанюк І. Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія. Київ, 2006. 237 с.

80. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.

81. Лутчин Н., Саган Д. Оцінка національного багатства України та аналіз чинників його зростання. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2020. № 1. С. 38–48. URL: https://doi.org/10.29038/2411-4014-2020-01-38-48.

82. Майстер А. В. Теоретичні підходи до визначення сутності державного сектору економіки та його оптимального розміру. *Ефективна економіка*. 2014. № 7. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_7_29.

83. Макогон І. Державний сектор як об'єкт макроекономічного регулювання / І. Макогон // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2015. - № 3(1). - С. 21–34. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2015_3(1)__3.

84. Максімова В. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. для студ. вищих. навч. закл. спец. 6.050100 «Облік і Аудит». Одеса : ОНЕУ, 2012. 670 с.

85. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : навч. посіб. / за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2003. 476 с.

86. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області): автореф. дис. … канд. екон. наук : спец. 08.06.04. Київ, 1999. 23 с.

87. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. Житомир : ЖІТІ, 1998. 384 с.

88. Маренич Т. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2014. Вип. 150. С. 19–25.

89. Матвієнко Г. А. Розвиток і перспективи взаємодії України з міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю. *Науковий вісник Академії муніципального управління. Сер.: Економіка*. 2014. Вип. 2. С. 95–104.

90. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору : затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550.

91. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 (зі змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 10.12.2014 № 1200). URL: http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386.

92. Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження «Річні національні рахунки» : затв. наказом Державної служби статистики від 26.07.2022 № 214. URL: https://ukrstat.gov.ua/norm_doc/2022/214/214_2022.pdf.

93. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного секторі 17 «Основні засоби». URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1_17.pdf.

94. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)». URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1_23.pdf.

95. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text (дата звернення 05.04.2022)

96. Мормуль М. Ф., Щитов О. М., Щитов Д. М., Буланова Н. С. Кількісний аналіз підприємницьких ризиків статистичним методом. Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. пр. Вип. 263 : в 6 т. Т. V. Дніпропетровськ: ДНУ, 2010. С. 1254–1268.

97. Мочерний С. В. Сектор державний. *Економічна енциклопедія* : у 3 т. Т.3 / Ред. кол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : Видавничий центр «Академія», 2002. 864 с.

98. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text (дата звернення 05.06.2021).

99. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» : затв. наказом

Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#Text (дата звернення 05.06.2021).

100. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text (дата звернення 05.06.2021).

101. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11#Text (дата звернення 05.04.2022).

102. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z1018-10 (дата звернення 05.06.2021).

103. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z1019-10 (дата звернення 05.06.2021).

104. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0094-11 (дата звернення 05.06.2021).

105. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 « Біологічні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2017 №9 43. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1478-17#Text (дата звернення 30.09.2023).

106. 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 30.09.2023).

107. Національний стандарт 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text (дата звернення 05.04.2022).

108. Національний стандарт 2 «Оцінка нерухомого майна» : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 № 1442. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF#Text (дата звернення 05.04.2022).

109. Національний стандарт 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів» : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 № 1655. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-%D0%BF#Text (дата звернення 05.04.2022).

110. Національний стандарт 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 № 1185. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF#Text (дата звернення 05.04.2022).

111. Обиход К. О. Організація внутрішнього контролю надання послуг науковими установами. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Сер. : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип. 24(3). С. 10–16.

112. Огонь Ц. Програмно-цільовий метод та ефективність бюджетних програм. *Фінанси України*. 2009. № 7. С. 21–27.

113. *Озеран А*. Принцип безперервності діяльності – індикатор оцінки вартості підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 2 (23). С. 234–242;

114. Оліховський В. Я. Теоретичні аспекти податкового планування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи встановлення і проблеми розвитку»*. 2012. № 722. С. 177–181.

115. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл.] / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2001. 576 с.

116. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. В. С. Леня. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.

117. Кузьмінський А. М., Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності. Київ : Вища шк., 1986. 256 с.

118. Орлова В. К., Кафка С. М. Дослідження оцінки в бухгалтерському обліку. *Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. 11–12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль). URL: https://core.ac.uk/download/pdf/161260357.pdf.

119. Павелко О.В. Економічна сутність оцінки у системі бухгалтерського обліку. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Сер. Економіка*. 2013. Вип. 1 (61). С. 162–170

120. Оцінка нерухомого майна: підручник[Текст]/ Драківський О.І., Іванова І.Б., Смольнікова С.М./ За ред. Шалаєва В. – К.: Арт Економі, 2021. – 432 с.

121. Підгорний А. З., Милашко О. Г. Система національних рахунків : навч. посіб. Одеса : ОДЕУ, 2009. 121 с.

122. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 14.04.2024)

123. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : постанова Національного банку України від 29.12. 2017 №148. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text. (дата звернення: 14.04.2024)

124. Положення про державну аудиторську службу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text (дата звернення: 03.02.2024)

125. Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : затв. постановою Кабінету Міністрів

України від 28.09.2011 № 1001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text. (дата звернення: 14.04.2024)

126. Порядок здійснення ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту в системі Міністерства фінансів України : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2021 № 731. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BE%D1%80%D1%8F%D0%B4%D0%BE%D0%BA_%D0%B7%D0%B4%D1%96%D0%B9%D1%81%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F_%D1%80%D0%B8%D0%B7%D0%B8%D0%BA-%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%94%D0%BD%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE_%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F_(%D0%B7%D1%96_%D0%B7%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BC%D0%B8).pdf. (дата звернення 31.01.2023).

127. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 №2 52. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text (дата звернення 31.01.2024).

128. Прасюк В.М. Державний фінансовий контроль: визначення поняття. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 3 (28), т. 2. С. 97–102. URL: https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3(28).367. (дата звернення 31.01.2024).

129. Мохор В., Бакалинський О., Цуркан В. Представлення оцінок ризиків інформаційної безпеки картою ризиків. *Information Technology and Security*. 2018. Vol. 6, Iss. 2. С. 94–104. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inftech_2018_6_2_10. (дата звернення 31.03.2024).

130. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 (зі змінами і доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text. (дата звернення 31.03.2024).

131. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI . URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#top. (дата звернення 31.03.2024).

132. Про затвердження інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон : наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text. (дата звернення 31.03.2024).

133. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : наказ Міністерства фінансів України № 333 від 12.03.2012 (зі змінами і доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text. (дата звернення 31.03.2024).

134. Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України : наказ Державної служби статистики України від 03.12.2014 № 378. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0378832-14#Text. (дата звернення 31.03.2024).

135. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.12. 2011 р. № 1591. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text. (дата звернення 31.03.2024).

136. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України : затв. постановою Правління Національного банку України від 11.09.2017 № 89. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0089500-17#n26. (дата звернення 31.03.2024).

137. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12. 2013 р. № 1203. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text (дата звернення 31.03.2024).

138. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку Національного банку України : затв. постановою Правління Національного банку України від 23.12. 2005 № 496. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0089500-17#n26. (дата звернення 31.03.2024).

139. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text. (дата звернення 31.03.2024).

140. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text. (дата звернення 31.03.2024).

141. Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування : постанова Кабінету Міністрів України від 04.08.2000 № 1222 зі змінами і доповненнями. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1222-2000-%D0%BF#Text. (дата звернення 31.03.2024).

142. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF#Text. (дата звернення 31.03.2024).

143. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text. (дата звернення 31.03.2024).

144. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність : Закон України від 12.07.2001 № 2658-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#n281 (дата звернення 05.04.2022).

145. Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану : Закон

України від 17.05.2012 № 4765-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4765-17#Text (Дата звернення 30.09.2023).

146. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text. (дата звернення 31.03.2024).

147. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/KR180437?an=1. (дата звернення 31.03.2024).

148. Публічний звіт голови Казначейства Тетяни Слюз про підсумки діяльності Державної казначейської служби України за 2022 рік. URL: https://www.treasury.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/%D0%9F%D0%A3%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%A7%D0%9D%D0%98%D0%99%20%D0%97%D0%92%D0%86%D0%A2%20%D0%B7%D0%B0%202022%20%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf. (дата звернення 31.03.2024).

149. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність : навч. посіб. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 141 с.

150. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 156 с.

151. Сакун А. Внутрішній контроль в системі інформаційного забезпечення потреб управління підприємства. *Scientific Collection «InterConf+»*. 2024. № 41 (185). С. 107–116. URL: https://doi.org/10.51582/interconf.19-20.01.2024.010. (дата звернення 31.03.2024).

152. Сарапіна О. А., Єремян О. М. Організація бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки: теоретико-методологічні та практичні підходи. *Вісник Черкаського університету. Сер.: Економічні науки.* 2019. № 1. С. 131–143. URL: https://doi.org/10.31651/2076-5843-2019-1-131-143. (дата звернення 31.03.2024).

153. Свірко С. В., Фаріон А. І. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті чинного вітчизняного законодавства. Незалежний аудитор. 2012. № 2. С. 36–42.

154. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2004. 380 с.

155. Свірко С. В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 23–34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_5_6. (дата звернення 31.03.2024).

156. Семенець А. О. Історико-компаративний аналіз становлення інституту внутрішнього аудиту. *Проблеми економіки*. 2018. №4. С. 330–337. URL: https://doi.org/10.32983/2222-0712-2018-4-330-337. (дата звернення 31.03.2024).

157. System of National Accounts 2008 (SNA 2008). New York, 2009. URL: https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008.pdf.

158. Слободяник Ю. Б., Галас О. М. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього державного аудиту в Україні. *Науковий вісник*

Мукачівського державного університету. Сер.: Економіка. МДУ, 2020. Вип. 1 (13). С. 212–221

159. Слободяник Ю.Б. Концепція ефективності в аудиті. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2021. № 11-12 (288-289). С. 101–109.

160. Слободяник Ю. Б. Розвиток теорії державного аудиту. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. № 2(32). С. 342–355. URL: https://doi.org/10.26642/pbo-2015-2(32)-342-355. (дата звернення 31.03.2024).

161. Слободяник Ю. Б., Матієнко-Зубенко І. І., Мариніч І. О., Сиротенко Н. А. Державний аудит як сучасний інструмент попередження корупції. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2020. Т. 3, № 34. С. 158–166. URL: https://doi.org/10.18371/fcaptp.v3i34.215465. (дата звернення 31.03.2024).

162. Словник іншомовних слів ; за ред. О. С. Мельничук. Київ, 1974. – С. 547.

163. Слуцький Є. В. Оцінка як метод бухгалтерського обліку: історичні аспекти визначення поняття. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2016. № 2 (61). С. 235–248.

164. Сокіл О. Г. Методологія бухгалтерського обліку сталого розвитку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. № 1 (36). С. 247–259.

165. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 412 с.

166. Старчук О. В. Щодо поняття принципів права. *Часопис Київського університету права.* 2012. № 2. С. 40–43. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkup_2012_2_11. (дата звернення 31.03.2024).

167. Стратегія здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.11.2021 № 1467-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1467-2021-%D1%80#n15. (дата звернення 31.03.2024).

168. Стратегія модернізації бухгалтерського обліку системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text. (дата звернення 31.03.2024).

169. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів Україні від 29.12.2021 № 1805-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text (дата звернення 31.03.2024).

170. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 3 (24). URL: http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/42729. (дата звернення 31.03.2024).

171. Сучасний словник із суспільних наук / за ред. О. Г. Данильяна, М. І. Панова. Харків : Прапор, 2006. 432 с.

172. Тарасова Т. Теоретичне обґрунтування принципу безперервності діяльності в системі фундаментальних положень бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2016. № 16 (4). С. 143–147.

173. Твердохліб О., Линдюк, О., Потеряйко С. Роль внутрішнього аудиту та контролю у реформуванні державного управління в Україні. *Науковий вісник: Державне управління*. 2023. Т. 2, № 14. С. 6–18. URL: https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-2(14)-6-18. (дата звернення 31.03.2024).

174. Тітарчук М. І. Бюджетна політика економічного розвитку. *Агросвіт.* 2021. № 12. С. 68–74. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/12_2021/11.pdf. (дата звернення 31.03.2024).

175. Томчук В. Використання діджитал-технологій для комплексної автоматизації бізнес-процесів на підприємстві. *Економіка та суспільство*. 2023. № 52. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-18. (дата звернення 31.03.2024).

176. Філозоп О. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. *Сер.: економіка, управління та адміністрування*. 2009. № 4 (50). С. 177–181.

177. Фоміна О. В., Гончаренко О. М. Оцінка ризиків підприємства в системі бухгалтерського обліку. *Економічний часопис-XXI*. № 3-4(2). 2015. С. 67–70.

178. Харламова О. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 218–222.

179. Цятковська О. В. Бухгалтерський облік розрахунків з податку на додану вартість розпорядниками бюджетних коштів. *Фінанси, облік і аудит*. 2018. Вип. 2. С. 392–407. URL: https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/131bef64-361b-487b-9730-7ea750eff4da/content. (дата звернення 31.03.2024).

180. Цятковська О. В. Основні аспекти бухгалтерського обліку об'єктів основних засобів в державному секторі. *Фінанси, облік і аудит*. 2017. Вип. 1. С. 263–276. URL: https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/488eeb5f-216f-44b1-8925-f4dc4e417ad0/content. (дата звернення 31.03.2024).

181. 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.

182. Цятковська О. В. Бухгалтерський облік в управлінні державними установами. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки.* 2022. Т. 4, № 28. С. 38–47. URL: https://doi.org/10.29038/2786-4618-2021-04-38-47. (дата звернення 31.03.2024).

183. 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.

184. Цятковська О. В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та управління установами державного сектору. *Development of scientific and practical approaches in the era of globalization :* The XIX International Science Conference (Boston, USA, June 21–23, 2021). P. 54–56.

185. Цятковська О. В. Методологічні основи побудови обліку нефінансових активів державних установ. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics.* 2023. Вип. 4. С. 552–562. URL: https://doi.org/10.58423/2786-6742/2023-4-552-562. (дата звернення 31.03.2024).

186. 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., присвяченої 115-річчю Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана (м. Київ, 9–10 грудня 2021 р.) Київ : КНЕУ, 2020. С.252–254.

187. Цятковська О.В. Облік нефінансових активів в управлінні суб'єктами державного сектору. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізаці*. 2021. Вип. 3-4. С. 40–47. URL: https://doi.org/10.35774/ibo2021.03-04.040. (дата звернення 31.03.2024).

188. Цятковська О.В. Облік нефінансових активів суб'єктів державного сектору. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах глобалізаційних змін*. Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. (м.Київ, 08 грудня 2022 року). К.: КНЕУ, 2022. С. 210-211.

189. Цятковська О. В. Облікова політика, як інструмент управління нефінансовими активами державних установ. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2023. № 3 (71). С. 85–91. URL: https://doi.org/10.31732/2663-2209-2022-71-85-91. (дата звернення 31.03.2024).

190. Цятковська О.В. Організація обліку нефінансових активів державних установ. *Економічний аналіз.* 2023. Т. 33, № 3. С. 355–364. URL: https://doi.org/10.35774/econa2023.03.355. (дата звернення 31.03.2024).

191. 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.

192. 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.* 2018. № 3-4. С. 72–79. URL: http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/321. (дата звернення 31.03.2024).

193. 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.

194. Цятковська О. В. Особливості обліку нефінансових активів установ державного сектору в управлінні державними фінансами. *Економіка та суспільство*. 2021. № 32. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-101. (дата звернення 31.03.2024).

195. 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.

196. 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.

197. Цятковська О. В. Особливості обліку процесу вибуття нефінансових активів державних установ. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України* : матеріали IX Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 8 грудня 2023 р.). Київ : КНЕУ, 2023. С. 125–126.

198. 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: file:///Users/olena/Downloads/37.pdf (дата звернення 31.03.2024).

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

200. Цятковська О.В. Оцінка як елемент управління нефінансовими активами державних установ. *Облік і фінанси.*2023. № 3 (101). С. 158–164. URL: https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-3(101)-158-164.

201. Цятковська О.В. Особливості розвитку внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics.* 2024. Випуск №6. С.445-456. DOI:10.58423/2786-6742/2024-6-445-456. URL: https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/214/212.

202. 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. № 1 (09). С. 19–27. URL: https://doi.org/10.32782/2708-1834/2024-09.3. (дата звернення 30.04.2024).

203. 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.

204. 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.

205. Цятковська О .В., Примаченко О. Л. Особливості державного аудиту нефінансових активів в Україні. *Сталий розвиток економіки*. 2024. № 2 (49). С. 302–306. URL: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-48. (дата звернення 30.04.2024).

206. Цятковська О. В., Чемодурова Є. Є. Аудит виконання програм соціально-економічного розвитку територіальних громад. *Via Economica*. 2024. № 4. С. 200–206. URL: https://doi.org/10.32782/2786-8559/2024-4-28. (дата звернення 30.04.2024).

207. Черкашина Т. В. Нефінансові активи: оцінка і класифікація у державному секторі. *Причорноморські економічні студії.* 2017. Вип. 23. С. 201–206. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_23_39. (дата звернення 31.03.2024).

208. Черкашина Т. В. Амортизація і знос: особливості нарахування у бюджетних установах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 906–909.

209. Чубенко А.Г. Застосування програмно-цільового методу бюджетного фінансування видатків у сфері цивільного захисту. Право України. 2007. № 12. С. 38–40.

210. Чугунов В. І. Бюджетне планування як складова соціально-економічного розвитку країни. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. URL: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.12.208 (дата звернення: 17.12.2023).

211. Чугунов І. Я., Запатріна І. В. Розвиток програмно-цільового методу планування бюджету. *Фінанси України*. 2008. № 5. С. 3–14.

212. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2003. 444 с.

213. Юрченко О. Б. Активи суб'єктів державного сектору економіки: поняття, класифікація та методичні засади організації обліку. *Економічний простір*. 2020. № 161. С. 140–146. URL: https://doi.org/10.32782/2224-6282/161-26. (дата звернення 31.03.2024).

214. Яковець Т. А. Класифікація та роль капіталу в діяльності лісогосподарських підприємств з урахуванням специфіки лісової галузі [Електронний ресурс] Сталий розвиток економіки. 2013. № 3. С. 202-206. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_45. (дата звернення 31.03.2024).

215. Яременко О. І., Страхніцький Я. О. Теоретико-методичні основи забезпечення системи захисту критичної інфраструктури держави. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2022. № 1. URL: https://doi.org/10.32702/2307-2156-2022.1.38. (дата звернення 31.03.2024).

216. Яременко О. І., Страхніцький Я. О. Теоретичні підходи до визначення дефініції критичної інфраструктури як об'єкту державного управління. *Публічне управління у сфері державної безпеки та митної справи.* 2022. № 1 (32). С.76–82. URL: https://doi.org/10.32702/2307-2156-2022.1.38. (дата звернення 31.03.2024).

217. Ярошевич Н. Б., Обшта Ю. А. Проблеми запровадження програмно-цільового методу планування місцевих бюджетів в Україні. 2010. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/20_8/270_Jaroszewycz_20_8.pdf. (дата звернення 31.03.2024).

218. Alhababsah S. Ownership structure and audit quality: An empirical analysis considering ownership types in Jordan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2019. Vol. 35. P. 71–84. URL: https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.05.006. (дата звернення 31.03.2024).

219. Alslihat N., Alrawashdeh N., Al-Ali S., Al-Omari M., Gazzaz A., Alali H. Accounting disclosure of both financial and non-financial information in the light of international accounting standards. *International Journal of Economic Research*. 2017. Vol. 14 (12). P. 105–118. URL: http://surl.li/qskmz. (дата звернення 31.03.2024).

220. AS/NZS 4536, Life Cycle Costing: An application guide (AS/NZS 4536:1999). 1999, Standards Australia and Standards New Zealand. URL: https://www.saiglobal.com/pdftemp/previews/osh/as/as4000/4500/4536.pdf. (дата звернення 31.03.2024).

221. Battaglio R. P. Jr., Belardinelli P., Bellé N., Cantarelli P. Behavioral public administration *ad fontes*: A synthesis of research on bounded rationality, cognitive biases, and nudging in public organizations. *Public Administration Review*. 2019. Vol. 79 (3). P. 304–320. URL: https://doi.org/10.1111/puar.12994. (дата звернення 31.03.2024).

222. Begma V. M., Lutsik J. O., Skurinevska L. V., Tkach I. M., Trehubenko S. S., Ulianov K. Y. Events identification and risks evaluation in the process of planning of risk-oriented internal audit. *Revista Espacios*. 2019. Vol. 40 (38). URL: https://www.revistaespacios.com/a19v40n38/19403815.html. (дата звернення 31.03.2024).

223. Brandas C., Stirbu D., Didraga O. Integrated approach model of risk, control and auditing of accounting information systems. *Informatica Economica*. 2013. 17 (4). P. 87–95. URL: https://doi.org/10.12948/issn14531305/17.4.2013.08. (дата звернення 31.03.2024).

224. Brusca I., Montesinos V., Chow D. S. L. Legitimating International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of *Spain. Public Money and Management*. 2013. Vol. 33, No. 6. P. 437–444. URL: https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836006. (дата звернення 31.03.2024).

225. Burton J. C., Fairfield P. Auditing evolution in a changing environment. *The Evolution of Audit Thought and Practice*. Routledge, 2020. P. 294 – 315. URL: https://www.taylorfrancis.com/chapters/edit/10.4324/9781003049142-22/auditing-evolution-changing-environment-john-burton-patricia-fairfield. (дата звернення 31.03.2024).

226. Centobelli P., Cerchione R., Del Vecchio P., Oropallo E., Secundo G. Blockchain technology design in accounting: Game changer to tackle fraud or technological fairy tale? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2022. Vol. 35 (7). P. 1566–1597. URL: https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2020-4994. (дата звернення 31.03.2024).

227. Chan J. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. Public Money and Management. 2003. Vol. 23, No. 1. P. 13–20. URL: https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336. (дата звернення 31.03.2024).

228. Chan J. L. IPSAS and government accounting reform in developing countries. *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity* / ed. by E. Lande, J.-C. Scheid. Paris : Expert Comptable Media, 2006. P. 31–42.

229. Christ M. H., Eulerich M., Krane R., Wood, D. A. New frontiers for internal audit research. *Accounting Perspectives*. 2021. Vol. 20 (4). P. 449–475. URL: https://doi.org/10.1111/1911-3838.12272. (дата звернення 31.03.2024).

230. Christiaens J., Rommel J., Barton A., Everaert P. Should all capital goods of governments be recognized as assets in financial accounting? *Baltic Journal of Management*. 2012. Vol. 7 (4). P. 429–443. URL: https://doi.org/10.1108/17465261211272175. (дата звернення 31.03.2024).

231. Comptroller and Auditor General of India. CAG's Auditing Standards 2017. URL: https://cag.gov.in/en/page-cag-s-auditing-standards-2017. (дата звернення 31.03.2024).

232. CPI 2021: highlights and insights. URL: https://www.transparency.org/en/news/cpi-2021-highlights-insights. (дата звернення 31.03.2024).

233. Petrascu D. Internal Audit: Defining, Objectives, Functions And Stages. *Studies in Business and Economics, Lucian Blaga University of Sibiu, Faculty of Economic Sciences*. 2010. Vol. 5 (3). P. 238–246. URL: https://ideas.repec.org/a/blg/journl/v5y2010i3p238-246.html. (дата звернення 31.03.2024).

234. De Bernardi P., Venuti F., Bertello,A. The relevance of climate change related risks on corporate financial and non-financial disclosure in Italian listed companies. *The Future of Risk Management: Perspectives on Law, Healthcare, and the Environment*. Cham : Palgrave Macmillan, 2019. P. 77–107. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-14548-4_4. (дата звернення 31.03.2024).

235. De Widt D., Llewelyn I., Thorogood T. Stakeholder attitudes towards audit credibility in English local government: A post-Audit Commission analysis. *Financial Accountability & Management*. 2022. Vol. 38(1). P. 29–55. URL: https://doi.org/10.1111/faam.12267. (дата звернення 31.03.2024).

236. Doing Business in Hungary. Accounting and auditing. URL: https://doingbusinessinhungary.com/accounting-and-auditing. (дата звернення 31.03.2024).

237. Dorn F., Gaebler S., Roesel F. Ineffective fiscal rules? The effect of public sector accounting standards on budgets, efficiency, and accountability.

Public Choice. 2021. Vol. 186. P. 387–412. URL: https://doi.org/10.1007/s11127-019-00755-8. (дата звернення 31.03.2024).

238. Downey D. H., Bedard J. C. Coordination and communication challenges in global group audits. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2019. Vol. 38 (1). P. 123–147. URL: https://doi.org/10.2308/ajpt-52016. (дата звернення 31.03.2024).

239. Farkas M., Hirsch R., Kokina J. Internal auditor communications: an experimental investigation of managerial perceptions. *Managerial Auditing Journal*. 2019. Vol. 34 (4). P. 462–485. URL: https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2018-1910. (дата звернення 31.03.2024).

240. Financial Reporting Council. Auditing Standards. URL: https://www.frc.org.uk/library/standards-codes-policy/audit-assurance-and-ethics/auditing-standards/. (дата звернення 31.03.2024).

241. Fülöp M. T., Breaz T. O., Raita G., Bugnariu A. D. More confidence of the financial and non-financial information with the assurance of sustainability reporting. *Annales Universitatis Apulensis-Series Oeconomica*. 2020. Vol. 22 (2). URL: http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/2220202/03.pdf/ (дата звернення 31.03.2024).

242. Gaio C., Gonçalves T., Pereira A. Financial crisis and impairment recognition in non-financial assets. *Review of Business Management*. 2021. Vol. 23(2). P. 370–387. URL: https://doi.org/10.7819/rbgn.v23i2.4108. (дата звернення 31.03.2024).

243. Gambetta N., Azcarate-Llanes F., Sierra-Garcia L., García-Benau M. A. Financial institutions' risk profile and contribution to the sustainable development goals. *Sustainability*. 2021. Vol. 13 (14). 7738. URL: https://doi.org/10.3390/su13147738. (дата звернення 31.03.2024).

244. Gao P., Zhang G. Auditing standards, professional judgment, and audit quality. *The Accounting Review*. 2019. Vol. 94 (6). P. 201–225. URL: https://doi.org/10.7819/rbgn.v23i2.4108. (дата звернення 31.03.2024).

245. García-Sánchez I. M., Raimo N., Amor-Esteban V., Vitolla F. Board committees and non-financial information assurance services. *Journal of Management and Governance*. 2023. Vol. 27 (1). P. 1–42. URL: https://doi.org/10.1007/s10997-021-09613-6. (дата звернення 31.03.2024).

246. Lepădatu G. V., Pîrnău M. Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS). *European Research Studies*. 2009. Vol. XII, Issue (1). P.101–108. URL: https://doi.org/10.35808/ersj/212. (дата звернення 31.03.2024).

247. Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001) / International Monetary Fund. URL: https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm. (дата звернення 31.03.2024).

248. Grossi G., Kallio K. M., Sargiacomo M., Skoog M. Accounting, performance management systems and accountability changes in knowledge-intensive public organizations: a literature review and research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2020. Vol. 33 (1). P. 256–280. URL: https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3869. (дата звернення 31.03.2024).

249. Guidara A., Ammari A. E., Khlif H. Strength of auditing and reporting standards, ethical behavior of firms and sustainability: a cross-

country investigation. *EuroMed Journal of Business*. 2022. Vol. 17 (1). P. 105–116. URL: https://doi.org/10.1108/EMJB-10-2020-0107. (дата звернення 31.03.2024).

250. Hasan A. R. Artificial Intelligence (AI) in accounting & auditing: A Literature review. *Open Journal of Business and Management*. 2021. Vol. 10 (1). P. 440–465. URL: https://doi.org/10.4236/ojbm.2022.101026. (дата звернення 31.03.2024).

251. Hashem F., Alqatamin R. Role of artificial intelligence in enhancing efficiency of accounting information system and non-financial performance of the manufacturing companies. *International Business Research*. 2021. Vol. 14 (12). P. 1–65. URL: https://doi.org/10.5539/ibr.v14n12p65. (дата звернення 31.03.2024).

252. Hecimovic A., Martinov-Bennie N. Audit report construction: public sector organisation perspectives within a non-financial information context. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023. Vol. 35 (2). P. 172–191. URL: https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2021-0135. (дата звернення 31.03.2024).

253. Hecimovic A., Martinov-Bennie N. Audit report construction: Public sector organisation perspectives within a non-financial information context. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023. Vol. 35 (2). P. 172–191. URL: https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2021-0135. (дата звернення 31.03.2024).

254. Hinrichs-Krapels S., Grant J. Exploring the effectiveness, efficiency and equity (3e's) of research and research impact assessment. *Palgrave communications*. 2016. Vol. 2 (1). P. 1–9. URL: https://doi.org/10.1057/palcomms.2016.90. (дата звернення 31.03.2024).

255. Hu H. W., Cui L., Aulakh P. S. State capitalism and performance persistence of business group-affiliated firms: A comparative study of China and India. *Journal of International Business Studies*. 2019. Vol. 50. P. 193–222. URL: https://doi.org/10.1057/s41267-018-0165-5. (дата звернення 31.03.2024).

256. Integrated Global Accounts and Global production (IGA) and other Eurostat activities related to globalization. 2019. https://unece.org/info/events/event/18004. (дата звернення 31.03.2024).

257. International Federation of Accountants. Brazil. https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/brazil. (дата звернення 31.03.2024).

258. International Public Sector Accounting Standards 17 "Property, Plant and Equipment". 2001. https://www.icjce.es/images/pdfs/ TECNICA/C01%20-%20IFAC/C.01.092%20-%20PSC%20-%20IPSASs/IPSAS_17-PropertyPlantEquip.PDF. (дата звернення 31.03.2024).

259. International Public Sector Accounting Standards Board. https://www.ipsasb.org/. (дата звернення 31.03.2024).

260. Ionela P. Features of budget execution in public institutions' budgets entirely funded by public and local budgets. *Ovidius University Annals: Economic Sciences Series*. 2012. Vol. 12 (2). P. 1330–1332. URL: http://surl.li/qslfp. (дата звернення 31.03.2024).

261. Ironkwe U. I., Nwaiwu J. N. Accounting information system on financial and non-financial measures of companies in Nigeria. *International Journal of Advanced Academic Research: Business Development & Management*. 2018. Vol. 4 (2). P. 39–55. URL: https://www.ijaar.org/articles/Volume4-Number2/Business-Development-Management/ijaar-bdm-v4n2-feb18-p3.pdf. (дата звернення 31.03.2024).

262. Jeegers T. Non-financial risk management. *Understanding Crypto Fundamentals: Value Investing in Cryptoassets and Management of Underlying Risks*. Berkley, CA : Apress, 2023. P. 219–236. URL: https://doi.org/10.1007/978-1-4842-9309-6_13. (дата звернення 31.03.2024).

263. Jensen G. The IPSASB's recent strategies: opportunities for academics and standard-setters. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. 2020. Vol. 32, No. 3. P. 315–319. URL: https://doi.org/10.1108/JPBAFM-04-2020-0050. (дата звернення 31.03.2024).

264. Johnsen Å., Reichborn-Kjennerud K., Carrington T., Jeppesen K. K., Taro K., Vakkuri J. Supreme audit institutions in a high-impact context: A comparative analysis of performance audit in four Nordic countries. *Financial Accountability & Management*. 2019. Vol. 35 (2). P. 158–181. URL: https://doi.org/10.1111/faam.12188. (дата звернення 31.03.2024).

265. Kaufman M., Covaleski M. A. Budget formality and informality as a tool for organizing and governance amidst divergent institutional logics. *Accounting, Organizations and Society*. 2019. Vol. 75. P. 40–58. URL: https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.10.003. (дата звернення 31.03.2024).

266. Khudhair D., Al-Zubaidi F., Raji A. The effect of board characteristics and audit committee characteristics on audit quality. *Management Science Letters*. 2019. Vol. 9 (2). P. 271–282. https://doi.org/10.5267/j.msl.2018.11.012. (дата звернення 31.03.2024).

267. Kontogeorga G., Papapanagiotou A. Auditing ethics and corruption: old challenges and new trends for Supreme audit institutions in turbulent times. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023. Vol. 35 (4). P. 474–492. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2021-0131. (дата звернення 31.03.2024).

268. Kori B. W., Muathe S. M. A., Maina S. M. Financial and non-financial measures in evaluating performance: The role of strategic intelligence in the context of commercial banks in Kenya. *International Business Research*. 2020. Vol. 13(10). P. 130–142. URL: https://doi.org/10.5539/ibr.v13n10p130. (дата звернення 31.03.2024).

269. Lestari N. I. G., Adhariani D. Can intellectual capital contribute to financial and non-financial performances during normal and crisis situations? *Business Strategy & Development*. 2022. Vol. 5 (4). P. 390–404. URL: https://doi.org/10.1002/bsd2.206. (дата звернення 31.03.2024).

270. LGV, Asset Management Policy, Strategy and Plan. Melbourne : Department of Victorian Communities, Local Government Victoria, 2004. URL: https://www.localgovernment.vic.gov.au/__data/assets/pdf_file/0020/165044/AssetManagementPolicy.pdf. (дата звернення 31.03.2024).

271. Macintosh N. B., Daft R. L. Management control systems and departmental interdependences: An empirical study. *Management Control Theory*. London: Routledge, 1998. https://www.taylorfrancis.com/chapters/edit/10.4324/9780429422553-20/management-control-systems-departmental-interdependences-empirical-study-macintosh-daft. (дата звернення 31.03.2024).

272. Mahacek D., Vcev A., Sebo D. Budget and non-financial assets. In: *Economic and Social Development: 37th International Scientific Conference on Economic and Social Development – "Socio Economic Problems of Sustainable Development*". Baku : Varazdin Development and Entrepreneurship Agency, 2019. P. 359–368. URL: http://surl.li/qsysj. (дата звернення 31.03.2024).

273. Afreen M. Construction of an Industry Cycle Indicator for Profitability Prediction Analysis of Aggregate Firms in Bangladesh. International *Journal of Social Sciences and Economic Review*. 2020. Vol. 2 (4). P. 9–18. URL: http://dx.doi.org/10.36923/ijsser.v2i4.76. (дата звернення 31.03.2024).

274. Matseliukh N., Korzh M. Sustainable economic development of Ukraine: Conceptual fundamentals, security mechanisms and development drivers. *Effective Economics*. 2021. No. 4. URL: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.4.5. (дата звернення 31.03.2024).

275. McDonough R. P., Yan C. J. Accounting policies in the public sector: Characteristics and consequences of accounting for capital assets. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2023. Vol. 42 (1). 107033. URL: https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2022.107033. (дата звернення 31.03.2024).

276. Mehboob F., Othman N. Examining the Links Leading to Behavioral Support for Change: An Expectancy Theory Perspective. *International Journal of Social Sciences and Economic Review*. 2020. Vol. 2 (4). P. 1–8. URL: https://doi.org/10.36923/ijsser.v2i4.78. (дата звернення 31.03.2024).

277. Milojević M., Urbański M., Terzić I., Prasolov V. Impact of non-financial factors on the effectiveness of audits in energy companies. *Energies*. (2020). Vol. 13 (23). 6212. URL: https://doi.org/10.3390/en13236212. (дата звернення 31.03.2024).

278. Molland A., Clift R. Has the management of infrastructure assets (IAs) improved with the use of the accrual method in local government? *Asian Review of Accounting*. 2008. Vol. 16 (2). P. 97–108. URL: https://doi.org/10.1108/13217340810889915. (дата звернення 31.03.2024).

279. National Audit Office. Improving Public Services through Better Construction. London : National Audit Office, 2005. URL: https://www.nao.org.uk/reports/improving-public-services-through-better-construction/. (дата звернення 31.03.2024).

280. NSW Treasury. Total Asset Management. Sydney, 2004. URL: https://www.treasury.nsw.gov.au/sites/default/files/2017-03/Total%20Asset%20Management%20Guideline%20-%20Asset%20Strategy%20%28TAM06-1%29.pdf. (дата звернення 31.03.2024).

281. Onyango G., Ondiek J. O. Digitalization and integration of Sustainable Development Goals (SGDs) in public organizations in Kenya.

Public Organization Review. 2021. Vol. 21. P. 511–526. URL: https://doi.org/10.1007/s11115-020-00504-2. (дата звернення 31.03.2024).

282. Open budget. URL: https://openbudget.gov.ua/ (дата звереннння 07.01.2024).

283. Pallot J. Infrastructure accounting for local authorities: Technical management and political context. *Financial Accountability & Management*. 1997. Vol. 13(3). P. 225–242. URL: https://doi.org/10.1111/1468-0408.00035. (дата звернення 31.03.2024).

284. Carey P. E., Shipley R. R. The Planning - Programming - Budgeting System. URL: https://onlinepubs.trb.org/Onlinepubs/trcircular/145/145-002.pdf. (дата звернення 31.03.2024).

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

286. Polzer T., Adhikari P., Nguyen C. P., Gårseth-Nesbakk L. Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: a structured literature review. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management. 2023. Vol. 35, No. 3. P. 309–332. URL: https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2021-0016. (дата звернення 31.03.2024).

287. Roje G. Accounting for infrastructures. *Global Encyclopaedia of Public Administration, Public Policy, and Governance.* Cham: Springer, 2018. P. 1–7. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_2275-1. (дата звернення 31.03.2024).

288. Sari N., Ghozali I., Achmad T. The effect of internal audit and internal control system on public accountability: The empirical study in Indonesia state universities. *International Journal of Civil Engineering and Technology*. 2017. Vol. 8 (9). P. 157–166.

289. Schmidthuber L., Hilgers D., Hofmann S. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): a systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability and Management*. 2020. Vol. 38 (1). P. 119–142. URL: https://doi.org/10.1111/faam.12265. (дата звернення 31.03.2024).

290. Shi W. Analyzing enterprise asset structure and profitability using cloud computing and strategic management accounting. *PLoS ONE*. 2021. Vol. 16 (9). e0257826. URL: https://doi.org/10.1371/journal.pone.0257826. (дата звернення 31.03.2024).

291. Simkin M. G., Norman C. A. S., Rose J. M. Core concepts of accounting information systems. John Wiley & Sons, 2014.

292. Siriwardhane P., Taylor D. Perceived accountability for local government infrastructure assets: The influence of stakeholders. *Pacific Accounting Review*. 2017. Vol. 29(4). P. 551–572. URL: https://doi.org/10.1108/PAR-11-2016-0110. (дата звернення 31.03.2024).

293. Spadaccini D. Difference between traditional and risk based auditing. *SPE Annual Technical Conference and Exhibition?* 2010. URL: https://doi.org/10.2118/135734-MS. (дата звернення 31.03.2024).

294. Stair R., Reynolds G. Principles of information systems. Cengage Learning, 2020.

295. Subramanian K., Chopra S. S., Cakin E., Liu J., Xu Z. Advancing neighbourhood sustainability assessment by accounting for sustainable development goals: A case study of Sha Tin neighbourhood in Hong Kong. *Sustainable Cities and Society*. 2021. Vol. 66. 102649. URL: https://doi.org/10.1016/j.scs.2020.102649. (дата звернення 31.03.2024).

296. Sun T. Applying deep learning to audit procedures: An illustrative framework. *Accounting Horizons*. 2019. Vol. 33 (3). P. 89–109. URL: https://doi.org/10.2308/acch-52455. (дата звернення 31.03.2024).

297. Tenyukh Z., Pelekh U., Khocha N. Application of digital technologies in accounting and auditing at enterprises of Ukraine. *Scientific Bulletin of Mukachevo State University. Series "Economics"*. 2022. Vol. 9 (4). P. 46–55. URL: https://doi.org/10.52566/msu-econ.9(4).2022.46-55. (дата звернення 31.03.2024).

298. The ABCS of the CPI: how the corruption perceptions index is calculated. URL: https://www.transparency.org/en/news/how-cpi-scores-are-calculated. (дата звернення 31.03.2024).

299. The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. URL: https://www.issai.org/. (дата звернення 31.03.2024).

300. Tiron-Tudor A., Deliu D. Reflections on the human-algorithm complex duality perspectives in the auditing process. *Qualitative Research in Accounting & Management*. 2022. Vol. 19 (3). P. 255–285. URL: https://doi.org/10.1108/QRAM-02-2021-0038. (дата звернення 31.03.2024).

301. Transparency International: Corruption Perceptions Index. 2021. URL: https://www.transparency.org/en/cpi/2021. (дата звернення 31.03.2024).

302. Tzachor A., Sabri S., Richards C. E., Rajabifard A., Acuto M. Potential and limitations of digital twins to achieve the Sustainable Development Goals. *Nature Sustainability*. 2022. Vol. 5. P. 822–829. URL: https://doi.org/10.1038/s41893-022-00923-7. (дата звернення 31.03.2024).

303. Managing Infrastructure Assets for Sustainable Development: A handbook for local and national governments / United Nations. New York : United Nations, 2021. URL: https://www.un.org/development/desa/fnancing/document/unhandbook-infrastructure-asset-management. (дата звернення 31.03.2024).

304. United States Auditing Standards – Accounting Research Guide. URL: https://guides.ll.georgetown.edu/accounting/auditing-standards. (дата звернення 31.03.2024).

305. Vaio A. D., Trujillo L., D'Amore G., Palladino R. Water governance models for meeting Sustainable Development Goals: A structured literature review. *Utilities Policy*. 2021. Vol. 72. 101255. URL: https://doi.org/10.1016/j.jup.2021.101255. (дата звернення 31.03.2024).

306. Westerdahl S. Yield and the city: Swedish public housing and the political significance of changed accounting practices. *Critical Perspectives on Accounting*. 2021. Vol. 80. 102161. URL: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102161. (дата звернення 31.03.2024).

ДОДАТКИ

Додаток А

Елементи облікової політики державної установ щодо нефінансових активів

№	*Елемент облікової політики*	*Варіанти обліку*	*Нормативно-правове регулювання*
		НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
		Основні засоби	
1	Одиниця обліку	Об'єкт основних засобів, а саме: • закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; • конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; • відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; • інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектору	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
2	Критерій визнання основних засобів активом	• існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства; • вартість об'єкта основних засобів може бути визначена.	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
3	Класифікація основних засобів	Основні засоби включають: • Земельні ділянки. • Капітальні витрати на поліпшення земель. • Будинки, споруди та передавальні пристрої. • Машини та обладнання. • Транспортні засоби. • Інструменти, прилади, інвентар. • Тварини та багаторічні насадження. • Інші основні засоби.	***НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»***

№	*Елемент облікової політики*	*Варіанти обліку*	*Нормативно-правове регулювання*
		НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
4	Строки корисного використання груп основних засобів	Типові за Методичними рекомендаціями з бухгал- терського обліку в державному секторі, але можуть визначатись самостійно. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів враховуються такі чинники: • очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів; • очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування; • моральний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом основних засобів; • правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів	
5	Періодичність нарахування амортизації	***Амортизація нараховується протягом строку корисного використання на дату балансу. Державні установи складають баланс щокварталу, відповідно нарахування амортизації має відбуватися щокварталу. Проте за рішення керівника установи із визначенням в обліковій політиці амортизація може нараховуватися щорічно.***	***п. 6 Розділу IV НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»***
6	Оцінка об'єктів основних засобів	За первісною вартістю, якою є: • вартість придбання у разі придбання за плату; • собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення); • справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору); • первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного секторі сектору; • залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив; • умовна вартість у разі відсутності активного ринку	

№	Елемент облікової політики	Варіанти обліку	Нормативно-правове регулювання
		НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
7	Оцінка після визнання	• витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта. • витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені	
8	Переоцінка	Порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишко- вої вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості. Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основ них засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціне- ної) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість	***НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»***
9	Метод нарахування амортизації основних засобів	Прямолінійний	***п. 7 Розділу IV НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»***
10	Ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів	Ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).	***НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»***

№	*Елемент облікової політики*	*Варіанти обліку*	*Нормативно-правове регулювання*
		НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
11	Класифікація інших необоротних матеріальних активів	Інші необоротні матеріальні активи включають: • Музейні фонди. • Бібліотечні фонди. • Малоцінні необоротні матеріальні активи. • Білизну, постільні речі, одяг та взуття. • Природні ресурси. • Інвентарну тару. • Необоротні матеріальні активи спеціального призначення. • Інші необоротні матеріальні активи	
12	Критерії визнання малоцінних необоротних матеріальних активів	предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищує 20 000 гривень та строк використання яких перевищує один рік	
13	Метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів	50/50, а саме:нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості — у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)	
		Інвестиційна нерухомість	
14	***Критерії визнання активом***	якщо існує ймовірність того, що суб'єкт державного сектору отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди або потенціал корисності, та її первісна вартість може бути достовірно визначена	НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»
15	***Первісна оцінка***	Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс суб'єкта державного сектору за первісною вартістю. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності забезпечують надходження грошових коштів. Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної суб'єктом державного сектору, є її вар- тість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості виходячи із загальної суми витрат на її створення. Якщо придбання інвестиційної нерухомості здійснюється на умовах відстрочки платежу, то її первісною вартістю визнається ціна відповідно до договору	

№	Елемент облікової політики	Варіанти обліку	Нормативно-правове регулювання
		НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
16	***Оцінка після визнання***	Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призво- дить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості. Витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх еко- номічних вигід від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду	
		Незавершені капітальні інвестиції	
17	***Критерії щодо розмежування операційної та інвестиційної нерухомості***	***Бюджетна установа має розробити самостійно критерії щодо розмежування операційної та інвестиційної нерухомості***	***Розділ І НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»***
18	***Методи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості***	- ***за первісною вартістю;*** - ***за справедливою вартістю.***	***Розділ ІІ НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»***
		Нематеріальні активи	
19	***Критерії визнання нематеріальних активів активом***	можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути до- стовірно визначена	***НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»***
20	***Класифікація нематеріальних активів***	• авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо); • права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);	

№	Елемент облікової політики	Варіанти обліку	Нормативно-правове регулювання
		НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
		• права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо); • права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо); • права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо); • інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	
21	***Оцінка об'єкта нематеріальних активів***	за первісною вартістю, якою є: • вартість придбання у разі придбання за плату; • собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення); • справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору); • первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору; • залишкова вартість переданого нематеріального активу у разі отримання у результаті обміну на інший актив	
22	***Переоцінка об'єкта нематеріальних активів***	Порогом суттєвості для проведення переоцінки нематеріальних активів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості нематеріальних активів від їх справедливої вартості. Переоцінена первісна вартість і накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта	***НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»***

№	Елемент облікової політики	Варіанти обліку	Нормативно-правове регулювання
		НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
23	***Оцінка після визнання нематеріальних активів***	первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та продовженням строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід. • витрати, пов'язані з підтриманням нематеріального активу в придатному для використання стані та відновленням суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цим активом, до первісно оціненого рівня, визнаються витратами періоду, в якому вони були понесені	
24	***Строки корисного використання груп нематеріальних активів***	Типові за Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку в державному секторі, але можуть визначатись самостійно. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу слід ураховувати: • моральний знос (амортизацію), що передбачається; • залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта державного сектору; • очікуване використання нематеріального активу з урахуванням морального зносу (амортизації); • строки корисного використання (експлуатації) подібних нематеріальних активів; • правові або інші обмеження щодо строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу	
25	***Періодичність нарахування амортизації***	***Амортизація нараховується протягом строку корисного використання на дату балансу. Державні установи складають баланс щокварталу, відповідно нарахування амортизації має відбуватися щокварталу. Проте за рішення керівника установи із визначенням в обліковій політиці амортизація може нараховуватися щорічно.***	***п.6 Розділу IV НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»***
26	***Критерії амортизації нематеріальних активів***	Нематеріальний актив підлягає амортизації, коли має визначений строк корисного використання (експлуатації). Нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) не амортизується	***НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»***
27	***Метод нарахування амортизації нематеріальних активів***	Прямолінійний.	

№	Елемент облікової політики	Варіанти обліку	Нормативно-правове регулювання
		НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
28	***Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів***	Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів прирівнюється до нуля, окрім випадків існування невідмовного зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання або якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.	
		Запаси	
29	Одиниця аналітичного обліку запасів	найменування або однорідна група (вид)	***Інструкція №11***
30	Критерії визнання запасів активом	якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності	
31	Порядок аналітичного обліку запасів	***у місцях зберігання запасів матеріально відповідальні особи ведуть кількісний облік їх руху в картці (раніше у книзі) складського обліку запасів за найменуваннями, номенклатурними номерами та кількістю; у бухгалтерії обліковують запаси в оборотних відомостях за найменуваннями та номенклатурними номерами в розрізі матеріально відповідальних осіб)***	***Інструкція №11, п. 40 розд. II МР з обліку запасів;***
32	Класифікація запасів	• сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору; • готова продукція або незавершене виробництво. Незавершене виробництво суб'єктів державного сектору, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу; • матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо; • активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо);	***НП(С)БОД С 123 «Запаси»***

№	Елемент облікової політики	Варіанти обліку	Нормативно-правове регулювання
		НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
		• малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року; • поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Національним положенням (стандартом), а також сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання	
33	Первісна оцінка запасів	первісна вартістю або відновлювальна вартості	
34	Оцінка на дату балансу	• первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. • за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.	
35	Методи оцінки вибуття запасів	ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; • середньозваженої собівартості; • собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	**Інструкція №11**
36	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	• щомісяця • періодично	**Інструкція №11**
37	Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;	Сума транспортно-заготівельних витрат щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кі- нець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно- заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вар- тості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транс- портно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць	

№	Елемент облікової політики	Варіанти обліку	Нормативно-правове регулювання
НЕСТВОРЕНІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Біологічні активи			
38	Визначення справедливої вартості біологічних активів	Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.	п.10 Розділу II НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи»
39	Строки корисного використання груп довгострокових біологічних активів	Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням накопиченої амортизації і втрат від зменшення корисності. Оцінка й амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до Національного положення (стандарту) 121 «Основні засоби» та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів»,	п.8 Розділу II НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи»
40	Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції, пов'язаних із біологічними перетвореннями	Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, можуть визнаватися та відображатися за виробничою собівартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Оцінка таких поточних біологічних активів здійснюється відповідно до Національного положення (стандарту) 123 «Запаси».	

Додаток Б

Основні елементи організації бухгалтерського обліку в державних установах

№	Елемент організації бухгалтерського обліку	Зміст	Інформаційне забезпечення
ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ			
1	Форма організації бухгалтерського обліку в державних установах	Власник або уповноважений орган визначають форму організації бухгалтерського обліку відповідно до законодавства та установчих документів установи. А саме: - створення бухгалтерської служби або введення до штату установи посади бухгалтера; - ведення бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією на договірних відносинах; - користування послугами сторонніх спеціалістів з організації бухгалтерського обліку.	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996 – XIV від 16.07.99
2	Положення про бухгалтерську службу державної установи	Визначає завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи та повноваження її керівника, якщо бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ бюджетної установи. У разі коли в бюджетній установі не утворюється бухгалтерська служба, повноваження головного бухгалтера бюджетної установи, встановлені положенням, поширюються на спеціаліста, на якого покладається виконання завдань та функціональних обов'язків бухгалтерської служби.	Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова кабінету міністрів України №59 від 26.01.2011 р.
3	Обов'язки головного бухгалтера та відповідальність посадових осіб за організацію та ведення бухгалтерського обліку	Відповідно до п.7 ст.8 ЗУ №996 та п.13 Типового положення головний бухгалтер організовує роботу з ведення бухгалтерського обліку та забезпечує виконання завдань, покладених на бухгалтерську службу щодо застосування методологічних підходів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, а також здійснює керівництво діяльністю бухгалтерської служби, забезпечує раціональний та ефективний розподіл посадових обов'язків між її працівниками з урахуванням вимог щодо забезпечення захисту інформації та запобігання зловживанням під час ведення бухгалтерського обліку. Головний бухгалтер у разі невиконання або неналежного виконання покладених на нього повноважень несе відповідальність згідно із законами.	Бюджетний кодекс України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996 – XIV від 16.07.99. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова кабінету міністрів України №59 від 26.01.2011 р. URL:

Продовження дод. Б

№	Елемент організації бухгалтерського обліку	Зміст	Інформаційне забезпечення
4	Форма ведення бухгалтерського обліку в державних установах	Відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 08.09.2017 № 755 для державних установ передбачається така форма ведення бухгалтерського обліку, як меморіально-ордерна. При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку застосовуються також меморіально-ордерна форма, але в цьому розділі детально описується програмне забезпечення, яке застосовує державна установа для ведення бухгалтерського обліку.	«Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»: Наказ Міністерства фінансів України № 755 від 08.09.2017
5	Перелік посадових осіб	Перелік посадових осіб, яким надано право щодо: - розпоряджання рахунками і підписувати платіжні, розрахункові й інші первинні і розпорядчі документи, бюджетну, фінансову й іншу звітність; - отримання та видачу ТМЦ; - підписання первинних документів й інших документів, що є підставою, наприклад, для планування витрат, відображення касових і фактичних витрат; - прийняття виконаних робіт і послуг на предмет відповідності взятих зобов'язань (підписують акти виконаних робіт, накладні, інші документи).	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996 – XIV від 16.07.99. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова кабінету міністрів України №59 від 26.01.2011 р. URL:
6	Посадові інструкції працівників бухгалтерської служби	Посадова інструкція регламентує організаційно-правовий статус працівника бухгалтерської служби і визначає їх конкретні завдання та обов'язки, права, повноваження, відповідальність, знання та кваліфікацію, які необхідні для забезпечення ефективної роботи працівників. В посадовій інструкції потрібно вказувати конкретні права та обов'язки працівника, які він виконуватиме відповідно до своїх посадових обов'язків. На кожного працівника має бути окрема посадова інструкція з деталізацією прав, завдань та обов'язків.	

Продовження дод. Б

№	Елемент організації бухгалтерського обліку	Зміст	Інформаційне забезпечення
7	Визначення порядку видачі підзвітних сум	Узагальнюються основні напрями господарської діяльності на які можуть видаватися аванси та інші напрями Визначається порядок видачі підзвітних сум працівникам державної установи, які постійно отримують аванси та іншим працівникам. Розрахунки з працівниками за службовими відрядженнями, а саме видача наказів про відрядження, авансів та звітування працівників. Порядок оприбуткування та списання господарських матеріалів та інших нефінансових активів, які придбані підзвітними особами.	Про затвердження інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон: Наказ Міністерства фінансів України №59 від 13.03.1998 [132] Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженому постановою НБУ від 29.12. 2017р. № 148 [123]
8	Ліміт залишку готівки в касі	Державні установи відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні мають: - розробити та затвердити порядок оприбуткування готівки в касі та порядок розрахунку ліміту каси з урахуванням норм відповідного Положення; - користуватися лімітами каси, установленими та затвердженими до набрання чинності відповідної постанови. Наводиться розрахунок ліміту залишку готівки в касі.	Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженому постановою НБУ від 29.12. 2017р. № 148 [123]
9	Порядок і терміни проведення інвентаризації	Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності державної установи. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. Визначається порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань, періодичність, обов'язковість та оформлення її результатів. Склад та регламент роботи інвентаризаційної комісії.	Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобовязань: Наказ Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014 [140]

Продовження дод. Б

№	Елемент організації бухгалтерського обліку	Зміст	Інформаційне забезпечення
10	Форми робочих первинних документів державної установи	Відповідно до особливостей діяльності та господарських операцій державної установи доцільно визначити та узагальнити ті форми, які розроблені самостійно і будуть використані при відображенні господарських операцій (при цьому зразки форм додаються до наказу). До таких форм документів можуть належати: відомості обліку термінів експлуатації основних засобів протягом звітного періоду, подорожні листи, посвідчення про відрядження, відомості для обліку періодів перебування основних засобів на складі, в ремонті і т. п.	
11	Виправлення облікових та суттєвих помилок, які належать до попереднього періоду	Виправлення суттєвих помилок, допущених при складанні фінансової звітності в попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на розмір фінансового результату попередніх періодів. Виправлення таких помилок, що належать до попередніх періодів, передбачає повторне відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності, крім випадків, коли це недоцільно. Порядок виправлення суттєвих помилок урегульований НП(С)БО 125. Бюджетна установа повинна встановити причину помилки, необхідність коригування сальдо фінансового результату і розмір такого коригування й узгодити з головним розпорядником бюджетних коштів питання доцільності або недоцільності внесення відповідних змін фінансового результату і тільки після цього вносити зміни в регістри бухгалтерського обліку і звітність. Опис виконаних операцій має бути відображений у Примітках до бюджетної і фінансової звітності за відповідний звітний період	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. Дата оновлення 01.01.2015 [101]
12	Графік документообігу	Графік документообігу складається з урахуванням особливостей штатної структури державної установи, завдань, які вона вирішує, та виходячи з її потреби відповідно до чинних нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.	Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України №88 від 24.05.95р. [139]

№	Елемент організації бухгалтерського обліку	Зміст	Інформаційне забезпечення
		Первинні документи, які фіксують факт здійснення операції і складаються під час її проведення, що оформляються згідно з вимогами нормативно-правових документів, повинні передаватися до бухгалтерської служби відповідно до термінів, які встановлені графіком. Терміни розробки, контролю і передачі документів, зазначені у графіку документообігу, є обов'язковими для всіх посадових осіб установи. Виписки з графіка документообігу доводяться під розпис до всіх посадових осіб бюджетної установи, яких він стосується.	
13	Робочий план рахунків	Робочий план рахунків — це план, основа якого законодавчо визначена, доповнений і деталізований залежно від вимог, специфіки діяльності бюджетної установи (вимоги вищої організації, керівника бюджетної установи і т. д.). У Робочий план слід включати тільки ті субрахунки, які бюджетна установа реально використовує у своїй діяльності. У робочому плану рахунків доцільно наводити аналітичні рахунки, які відкриваються до субрахунків бухгалтерського обліку. А також деталізацію аналітичних рахунків відповідно до визначеної структури аналітичного рахунку.	
ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВНОЇ УСТАНОВИ			
1	Положення про облікову політику державної установи	В положенні про облікову політику необхідно визначити основні методи, способи та прийоми ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Одноваріантні альтернативи в обліковій політиці недоречно відображати, а також переписувати те, що відображено у нормативно-правових документах.	
2	Робоча кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку	У робочій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку узагальнюється та систематизується інформація про господарські операції, які мають місце у діяльності установи, але відповідно до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку. Робочу кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку установи можуть доповнювати, але щоб не суперечило Типовій кореспонденції (наприклад господарські операції щодо відображення податкового кредиту та податкового зобов'язання, господарських операцій щодо оренди, розрахунків з бюджетом та інші).	

Наукове видання

ЦЯТКОВСЬКА Олена Віталіївна

ОБЛІК І АУДИТ В УПРАВЛІННІ НЕФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ

Монографія

Редактор *В. Македон*
Художник обкладинки *Т. Зябліцева*
Верстка *М. Криворученко*

Підп. до друку 27.06.2024. Формат 60×84/16. Папір офсет. № 1.
Гарнітура Тип Таймс. Друк офсетний. Ум.-друк. арк. 18,12.
Обл.-вид. арк. 20,63. Наклад 300 пр. Зам. 24-5863.

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
03680, м. Київ, проспект Берестейський (Перемоги), 54/1

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, № 235 від 07.11.2000)

E-mail: litera_kneu@ukr.net

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток