

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

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

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БЕЖЕНАР АЛЬОНА ЮРІЇВНА

УДК 657.15:336.532.1:37

ДИСЕРТАЦІЯ
ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ
Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших акторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **А.Ю. Беженар**

Науковий керівник: КІНДРАЦЬКА Любомира Максимівна, доктор економічних наук, професор

Київ – 2025

АНОТАЦІЯ

Беженар А.А. Облік і аналіз необоротних активів закладів вищої освіти.

– Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 “Облік і оподаткування” – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, 2025.

Дисертаційна робота присвячена розробленню теоретичних засад та удосконаленню організаційно-методичних положень обліку і аналізу необоротних нефінансових активів державних закладах вищої освіти (далі - ЗВО), спрямованих на забезпечення достовірності облікових даних та аналітичної підтримки прийняття ефективних управлінських рішень в умовах модернізації системи вищої освіти в Україні.

У розділі 1 роботи представлено науково-практичне обґрунтування напрямів до удосконалення обліку необоротних активів та управління ними у ЗВО з урахуванням стратегічних орієнтирів цифрової трансформації освіти і науки, а також завдань Стратегії реформування системи управління державними фінансами. Питання модернізації бухгалтерського обліку у ЗВО досліджено з позиції важливого елемента забезпечення прозорості та результативності використання бюджетних ресурсів відповідно до напрямів цифровізації процесу управління ЗВО, запровадження інтелектуальних інформаційних систем і підвищення аналітичної спроможності облікової інформації.

Порядок визнання необоротних активів досліджено в розрізі таких критеріїв: ідентифікації активу; ймовірності отримання майбутніх економічних вигід або потенціалу суспільної корисності; визначення первісної вартості; обґрунтованості строку корисного використання (понад один рік або операційний цикл), а також контролю за використанням активу. Такий підхід сприятиме підвищенню якості облікової інформації та ефективному управлінню необоротними активами ЗВО.

У контексті наведеного запропоновано розмежування нефінансових активів на короткострокові і довгострокові та їх відображення за цим поділом у системі обліку ЗВО, що позитивно позначиться на якості фінансової звітності та управління майном.

У складі необоротних активів досліджено цифрові активи ЗВО, значення яких суттєво підвищується в умовах цифровізації освітнього процесу, виокремлено питання обліку платформних рішень, зокрема Moodle, Zoom, KNU Education Online, за наявності права власності на них у складі нематеріальних активів відповідно до НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» та роль цифрових активів як інструментів модернізації освітнього середовища і розвитку інституційної спроможності ЗВО.

Позиції щодо класифікації необоротних активів за функціональними видами, економічними та цільовими ознаками спрямовані на їх систематизацію, підвищення прозорості управління майном і обґрунтованості ухвалюваних управлінських рішень. Практичне втілення цієї класифікації передбачає включення до складу необоротних активів незавершених капітальних інвестицій із розподілом на незавершені капітальні інвестиції звітного року за об'єктами, не введеними в експлуатацію на дату балансу, та за об'єктами, щодо яких обліковуються накопичені незавершені капітальні інвестиції минулих років (об'єкти не реалізовані протягом тривалого періоду або відсутні умови введення їх в експлуатацію). Це сприятиме виявленню ризиків втрати бюджетних коштів та посиленню контролю за реалізацією капітальних проєктів.

У процесі дослідження обґрунтовано необхідність доповнення Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі субрахунком 1315 «Незавершені капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість». Класифікаційні групи необоротних активів доповнено такими: функціональні види (основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції звітного року, накопичені незавершені капітальні інвестиції *попередніх звітних періодів, щодо яких завершено строк фінансування*, та біологічні активи), характер використання (необоротні активи, що використовуються в освітньому процесі,

науковій діяльності, а також в інших видах діяльності — міжнародній, соціальній тощо) та потенціал корисності (необоротні активи, які забезпечують економічну вигоду в поточній діяльності, та ті, що мають потенціал корисності в майбутньому).

У розробленому Положенні про використання та управління необоротними активами ЗВО наведено опис порядку здійснення контролю використання та оцінки стану активів, оновлення матеріально-технічної бази, залучення фінансування та раціонального використання ресурсів. Це сприятиме зниженню фінансових ризиків, підвищенню результативності стратегічного планування та ефективності управління діяльністю ЗВО в умовах бюджетних обмежень і цифрової трансформації.

У роботі розкрито особливості методики обліку необоротних активів ЗВО з урахуванням вимог НП(С)БОДС 121 "Основні засоби" та 122 "Нематеріальні активи", а також специфіки їхньої діяльності як бюджетних установ. Етапи бухгалтерського обліку необоротних активів, представлено у такому розрізі: первісне визнання, поліпшення, переоцінка, амортизація, зменшення/відновлення корисності та вибуття.

У розділі 2 дисертації проаналізовано підходи до обліку первісної вартості активів, уточнено кореспонденцію рахунків та деталізовано джерела фінансування. У процесі розгляду порядку обліку незавершених капітальних інвестицій запропоновано відображати накопичені інвестиції минулих років окремим рядком у Примітках до річної фінансової звітності, що сприятиме прозорості управлінських рішень.

Ознаки збільшення економічних вигід при поліпшенні активів досліджено з метою встановлення впливу на продуктивність та якість послуг, підвищення обсягу доходів і, відповідно, конкурентоспроможності ЗВО. Доведено важливість структурування інформації аналітичного обліку в розрізі джерел фінансування, видів видатків, типу активу та способу його надходження.

У розробленому порядку застосування вартісних оцінок необоротних активів у практичній діяльності ЗВО представлено алгоритм оцінки справедливої вартості у розрізі таких позицій: критерії ідентифікації активів; порядок підтвердження

наявності активного ринку; способи вибору методу оцінки; оформлення результатів оцінки. Розглянуто питання практичного застосування витратного, ринкового, дохідного та комбінованого підходів до оцінки необоротних активів залежно від ситуації.

У контексті забезпечення ефективності використання матеріально-технічної бази в освітньому процесі розкрито значення управлінського обліку для формування релевантної інформації про рух і стан активів у розрізі структурних підрозділів ЗВО.

У розділі 3 роботи узагальнено та структуровано етапи організації аналізу ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО. Загалом організацію аналізу представлено як поетапну систему дій, що включає: постановку цілей аналізу, ідентифікацію об'єктів, розроблення методики, організацію збору даних, обробку інформації, інтерпретацію результатів і формування управлінських рішень. Такий підхід забезпечує комплексність аналізу та його спрямованість на виявлення взаємозалежностей між використанням ресурсів і результативністю освітньої діяльності.

Наукова новизна представлена такими основними результатами дослідження: розробленою моделлю оцінки ефективності використання необоротних активів, реалізованою через побудову відповідного інтегрального індексу I_{na} , що агрегує часткові індекси оцінки ефективності використання основних засобів (I_{fa}), нематеріальних активів (I_{ia}) та незавершених капітальних інвестицій (I_{cip}); представленою системою показників (фондовіддачі, фондомісткості, коефіцієнтів оновлення, зносу, вибуття, втрати вигоди), адаптованою до практики ЗВО, розробленим порядком урахування вагових коефіцієнтів (ω_i), що забезпечує об'єктивність узагальнених результатів. Практична реалізація моделі в умовах ЗВО відповідає потребам всебічного моніторингу ефективності використання ресурсів, плануванню обсягів і напрямів капіталовкладень, забезпечує ухвалення обґрунтованих управлінських рішень в умовах цифрової трансформації освітнього процесу та підвищення бюджетної відповідальності.

Ключові слова: суб'єкти державного сектору, бухгалтерський облік, аналіз, основні засоби, організація обліку, оцінка, нефінансові активи, необоротні активи, справедлива вартість, бюджетні кошти, заклади вищої освіти, цифровізація, цифровий університет, управлінський облік, облікова політика.

ABSTRACT

Bezhenar A.A. Accounting and Analysis of Non-Current Assets in Higher Education Institutions.— Qualified scientific study on manuscript rights.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 “Accounting and taxation”. – Kyiv National University of Economics named after Vadym Hetman, Kyiv, 2025.

The dissertation is devoted to the development and substantiation of theoretical, organizational, methodological, and scientific and practical provisions for accounting and analysis of non-current assets that support the educational process of higher education institutions (hereinafter referred to as HEIs) in the context of the modernization of higher education in Ukraine.

Section 1 of the thesis presents a scientific and practical justification for directions for improving the accounting and management of non-current assets in higher education institutions (hereinafter referred to as HEIs), taking into account the strategic guidelines for the digital transformation of education and science, as well as the objectives of the Strategy for Reforming the Public Finance Management System. The issue of modernizing accounting in HEIs is examined from the perspective of an important element in ensuring the transparency and effectiveness of the use of budget resources in accordance with the directions of digitization of the HEI management process, the introduction of intelligent information systems, and the improvement of the analytical capacity of accounting information.

The procedure for recognizing non-current assets is examined in terms of the following criteria: asset identification; probability of future economic benefits or potential

public utility; determination of initial cost; validity of useful life (more than one year or operating cycle), as well as control over the use of the asset. This approach will contribute to improving the quality of accounting information and effective management of non-current assets of higher education institutions.

In the context of the above, it is proposed to divide assets into short-term and long-term and to reflect them according to this division in the accounting system of higher education institutions, which will have a positive impact on the quality of financial reporting and property management.

As part of non-current assets, the digital assets of HEIs, whose value is significantly increasing in the context of the digitalization of the educational process, have been studied, and the issue of accounting for platform solutions, in particular Moodle, Zoom, KNU Education Online, has been highlighted, provided that they are owned as intangible assets in accordance with NAP(S)BODS 122 “Intangible Assets” and the role of digital assets as tools for modernizing the educational environment and developing the institutional capacity of higher education institutions.

Positions on the classification of non-current assets by functional type, economic and target characteristics are aimed at their systematization, increasing the transparency of property management and the validity of management decisions. The inclusion of unfinished capital investments in non-current assets, with a breakdown into unfinished capital investments for the reporting year by objects not put into operation as of the balance sheet date and by objects for which accumulated unfinished capital investments of previous years are accounted for (facilities not sold for a long period of time or for which there are no conditions for commissioning). This will help identify the risks of budget funds being lost and strengthen control over the implementation of capital projects.

The study substantiates the need to supplement the Chart of Accounts for the public sector with subaccount 1315 “Unfinished capital investments in investment property.” The classification groups of non-current assets have been supplemented with the following: functional types (fixed assets, investment property, intangible assets, unfinished capital investments for the reporting year, accumulated unfinished capital

investments from previous reporting periods for which the financing period has expired, and biological assets), nature of use (non-current assets used in the educational process, scientific activities, as well as in other types of activities — international, social, etc.) and potential usefulness (non-current assets that provide economic benefits in current activities and those that have potential usefulness in the future).

The developed Regulations on the use and management of non-current assets of higher education institutions describe the procedure for controlling the use and assessing the condition of assets, updating the material and technical base, attracting financing, and rational use of resources. This will help reduce financial risks, improve the effectiveness of strategic planning, and increase the efficiency of HEI management in the context of budget constraints and digital transformation.

The paper reveals the peculiarities of the methodology for accounting for non-current assets of higher education institutions, taking into account the requirements of NAP(S)BODS 121 and 122, as well as the specifics of their activities as budgetary institutions. The stages of accounting for non-current assets are presented as follows: initial recognition; improvement; revaluation; depreciation, impairment/recovery of value, and disposal.

Section 2 of the dissertation analyzes approaches to accounting for the initial cost of assets, clarifies account correspondence, and details sources of financing. In the process of considering the procedure for accounting for unfinished capital investments, it is proposed to reflect the accumulated investments of previous years in a separate line in the Notes to the annual financial statements, which will contribute to the transparency of management decisions.

Signs of increased economic benefits from asset improvements were studied in order to determine their impact on productivity and service quality and to increase revenue and, accordingly, the competitiveness of HEIs. The importance of structuring analytical accounting information in terms of sources of financing, types of expenditures, asset types, and methods of acquisition was proven.

The developed procedure for applying cost estimates of non-current assets in the practical activities of HEIs presents an algorithm for assessing fair value in terms of the

following items: criteria for identifying assets; procedure for confirming the existence of an active market; methods for selecting an assessment method; formalization of assessment results. The practical application of cost, market, income, and combined approaches to the valuation of non-current assets depending on the situation is considered.

In the context of ensuring the effective use of material and technical resources in the educational process, the importance of management accounting for the formation of relevant information about the movement and status of assets in terms of structural units of higher education institutions is revealed.

Section 3 of the work summarizes and structures the stages of organizing the analysis of the effectiveness of the use of non-current assets that support the educational process of higher education institutions. In general, the organization of the analysis is presented as a step-by-step system of actions, which includes: setting the goals of the analysis, identifying objects, developing a methodology, organizing data collection, processing information, interpreting results, and forming management decisions. This approach ensures the comprehensiveness of the analysis and its focus on identifying interdependencies between the use of resources and the effectiveness of educational activities.

The scientific novelty is presented by the following main results of the study: a developed model for assessing the efficiency of fixed asset use, implemented through the construction of a corresponding integral index I_{na} , which aggregates partial indices for assessing the efficiency of fixed asset use (I_{fa}), intangible assets (I_{ia}), and unfinished capital investments (I_{cip}); a presented system of indicators: return on assets, capital intensity, renewal, depreciation, disposal, and loss of benefits coefficients, adapted to the practice of higher education institutions; a developed procedure for taking into account weighting coefficients (ω_i), which ensures the objectivity of the generalized results. The practical implementation of the model in higher education institutions meets the needs of comprehensive monitoring of the efficiency of resource use, planning of the volume and directions of capital investments, and ensures the adoption of informed management decisions in the context of the digital transformation of the educational process and increased budgetary responsibility.

Keywords: public sector entities, accounting, analysis, fixed assets, organization of accounting, valuation, non-financial assets, non-current assets, fair value, budget funds, higher education institutions, digitalization, digital university, management accounting, accounting policy.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у фахових наукових виданнях України

1. Беженар А. Основи аналізу основних засобів в установах державного сектору. *Економіка та суспільство*. 2021. № 27. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-42> (0,6 д.а.)
2. Bezhenar A. Development of an algorithm for assessing the fair value of non-current assets for higher education institutions. *Technology Audit and Production Reserves*. 2024. Vol. 6, No. 4(80). P. 6–11. <https://doi.org/10.15587/2706-5448.2024.317652>. (0,75 д.а.)
3. Беженар А. Особливості організації обліку необоротних активів бюджетних установ. *Економіка та суспільство*. 2024. № 68. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-195> (0,7 д.а.)
4. Беженар А. Ю. Напрями удосконалення обліку та документального оформлення необоротних активів державних закладів вищої освіти. *Актуальні питання економічних наук*,. 2025. № 9. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15164367> (0,6 д.а.).
5. Беженар А. Ю. (2025). Організаційно-методичне забезпечення аналізу ефективності використання необоротних активів в закладах вищої освіти. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 2 (53). С. 527–535. <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-53-74> (0,5 д.а.).

Опубліковані наукові праці апробаційного характеру:

6. Беженар А. Ю. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства* : зб. матеріалів VII Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 9–10 грудня 2021 р. Київ : КНЕУ, 2021. С. 222–226. (0,1 д.а.).
7. Беженар А. Ю. Основні засади модернізації системи обліку для державного сектору України. *Економічний розвиток держави, регіонів і підприємств*:

проблеми та перспективи : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. молодих учених, 28–29 квітня 2021 р. Львів :Видавництво Львівської політехніки, 2021. С. 20–22. (0,2 д.а).

8. Беженар А. Ю. Економічна сутність та основні підходи до формування структури державного сектора. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки* : матеріали XIV Міжнар. наук.-практ. конф. (5 листопада 2022 р). / відп. ред. В. В. Чудовець. Вип. 16. Луцьк : ВІП Луцького національного технічного університету, 2022. С. 29–32. (0,13 д.а).

9. Беженар А. Ю. Основні аспекти нарахування амортизації у період дії воєного стану. *Розвиток наукової думки постіндустріального суспільства: сучасний дискурс* : матеріали II Міжнар. наук. конф., м. Львів, 18 листоп.2022р. / Міжнародний центр наукових досліджень. Вінниця : Європейська наукова платформа, 2022. С. 42–45. (0,2 д.а).

10. Беженар А. Ю. Земельні ділянки як важливий об'єкт обліку необоротних активів суб'єктів державного сектора. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку* : зб. матеріалів VIII Всеукр. наук.-практ. конф. здобувачів вищої освіти і молодих учених, 11 трав. 2023 року. Київ : КНЕУ, 2023. С. 222–226. (0,1 д.а).

11. Беженар А. Ю. Напрями розвитку обліку необоротних активів в умовах цифровізації. *International scientific-practical conference "Sustainable development of society in the era of digitalization: science, education and innovation"*: conference proceedings (Aarhus, Denmark, November 23, 2024) : in 2 parts. Aarhus, Denmark: Scholarly Publisher ICSSH, 2024. Part 1. P. 40–41. (0,12 д.а).

12. Беженар А. Ю. Незавершені капітальні інвестиції як об'єкт обліку необоротних активів в закладах вищої освіти. *Облік, контроль і оподаткування на шляху повоєнного відновлення України та досягнення цілей сталого розвитку* : зб. матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 100-річчю від дня народження Миколи Григоровича Чумаченка, 10-11 квітня 2025 року. Київ : КНЕУ, 2025. С.151-153. (0,2 д.а).

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	14
ВСТУП	16
РОЗДІЛ 1. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ	29
1.1. Позиціювання закладів вищої освіти як суб'єктів державного сектора в економічній системі України	29
1.2. Економічна сутність необоротних активів та їх значення у діяльності закладів вищої освіти	53
1.3. Класифікація необоротних активів в закладах вищої освіти	68
<i>Висновки до розділу 1</i>	94
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОСВІТИ	99
2.1. Структурні елементи організації обліку необоротних активів закладів вищої освіти	99
2.2. Комплексне застосування вартісних оцінок необоротних активів у практичній діяльності закладів вищої освіти	128
2.3. Методичні положення обліку необоротних активів у закладах вищої освіти	141
<i>Висновки до розділу 2</i>	160
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ	165
3.1. Організація аналітичного процесу в частині необоротних активів та інформаційна база його здійснення у діяльності закладів вищої освіти	165
3.2. Методика аналізу ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес закладів вищої освіти	186
3.3. Інтегрована модель оцінки ефективності використання державних фінансів, спрямованих на необоротні активи, які забезпечують освітній процес закладів вищої освіти	201
<i>Висновки до розділу 3</i>	211
ВИСНОВКИ	215
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	222
ДОДАТКИ	241

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

COVID-19	Coronavirus disease 2019
в т. ч.	в тому числі
грн	гривні
Дт	Дебет
ЗВО	заклади вищої освіти
ІТВЕ	Інститут інформаційних технологій в економіці
ІДО	Інститут дистанційної освіти
КВП	Кафедра військової підготовки
КЕКВ	Коди економічної класифікації видатків бюджету
Кт	Кредит
Методрекомендації	Методичні рекомендації бухгалтерського обліку для державного сектору
МСБОДС	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору
МОН	Міністерство освіти і науки України
НА	нематеріальні активи
НП(С)БОДС	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі
ПДВ	Податок на додану вартість
Положення	Положення про ефективне використання та управління необоротними активами в ЗВО
р.	рік
табл.	таблиця
тис.	тисяч(а)
ФЕтаУ	Факультет економіки та управління
ФМ	Факультет маркетингу
МЕіМ	Факультет міжнародної економіки і менеджменту

ОЗ	основні засоби
ОПМ	Факультет обліку та податкового менеджменту
ФУПСтаП	Факультет управління персоналом, соціології та психології
ФФ	Факультет фінансів
ФСК	Фізкультурно-спортивний комплекс
ЦКМ	Центр культури і мистецтва
ЮІ	Юридичний інститут

ВСТУП

Актуальність теми. Заклади вищої освіти (далі – ЗВО) як суб’єкти державного сектору відіграють важливу роль у забезпеченні сталого розвитку суспільства. Їхня діяльність провадиться відповідно до державної політики у сфері освіти та управління фінансами з дотриманням європейських принципів фінансового управління в частині підвищення прозорості, відкритості й ефективності, використання державних коштів, великий обсяг, яких спрямовується на придбання та поліпшення необоротних активів ЗВО.

Протягом останніх років важливість надання ЗВО високоякісних послуг актуалізовано у багатьох нормативно-законодавчих актах. Зокрема, у проєкті Концепції цифрової трансформації освіти і науки на період до 2026 року серед основних завдань виокремлено такі: впровадження сучасних освітніх платформ для онлайн-навчання; активізація практики використання цифрових ресурсів та електронних підручників; модернізація серверів та мережевого обладнання для забезпечення стабільного доступу до навчальних платформ; підвищення цифрової компетентності викладачів і здобувачів; забезпечення рівного доступу до освітніх ресурсів для здобувачів з віддалених регіонів та осіб з особливими освітніми потребами. Положення Концепції цифрової трансформації освіти і науки поширюються на процеси формування освітньої екосистеми, спрямованої на розвиток компетентностей здобувачів освіти та викладачів, опановування цифровими навичками й отриманням доступу до якісного цифрового контенту.

Необоротні активи досліджено у розрізі основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій, які є фундаментальною складовою матеріально-технічної бази ЗВО, без якої неможливе виконання освітніх та наукових завдань. Аналітичними даними підтверджується, що понад 85 % необоротних активів у державному секторі характеризуються високим рівнем зносу, що свідчить про необхідність їх оновлення та модернізації. Для ефективного управління необоротними активами важливо налагодити чітку організацію та відпрацювати

відповідну методику обліку необоротних активів ЗВО. Посилення контролю за їх станом та використанням, передбачає застосування новітніх цифрових технологій, що загалом реалізовується через модернізацію системи бухгалтерського обліку ЗВО відповідно до стратегічних державних ініціатив. Зокрема, Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки (від 29.12.2021 № 1805-р.) актуалізовано необхідність досягнення ефективності використання державних коштів, значна частина яких спрямовується на придбання, утримання та оновлення необоротних активів ЗВО. Це передбачає посилення контрольних механізмів за повнотою фінансування необоротних активів ЗВО, рівнем автоматизації освітнього процесу і врешті-решт – підвищення результативності моніторингу достовірності інформації.

Важливі питання адаптації бухгалтерського обліку в державному секторі до міжнародних стандартів представлені у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року. Спрямування її положень в частині системи бухгалтерського обліку ЗВО – підвищення якості облікової інформації, вдосконалення методів оцінки активів, запровадження цифрових технологій та автоматизованих систем обліку, що сприятиме оптимізації системи бухгалтерського обліку та контролю фінансових ресурсів у ЗВО.

Необхідність раціонального використання необоротних активів, забезпечення своєчасного їх оновлення та підтримки в належному стані відповідно до потреб освітнього процесу ЗВО актуалізовано Законом України «Про освіту» (від 05.09.2017 № 2145-VIII). Законом також визначено організаційно-правові засади функціонування освітніх установ та підкреслено важливість забезпечення ефективного управління матеріальними ресурсами.

Застаріла та зношена матеріально-технічна база суттєво гальмує розвиток ЗВО, знижує їхню конкурентоспроможність, що ускладнює освітній процес, та негативно позначається на привабливості університетів для іноземних студентів і обмежує можливості міжнародного співробітництва. Стратегією розвитку вищої освіти в Україні на 2022–2032 роки (від 23.02.2022 № 286-р) оновлення

матеріально-технічної бази визнано умовою підвищення якості освітніх програм, розширення кадрової автономії та створення сучасного освітнього середовища. Для оцінки стану інфраструктури, оптимізації її використання, формування стратегії розвитку ЗВО в контексті інтеграції в міжнародний освітній простір важливе місце відводиться обліково-аналітичній інформації.

Завдяки її використанню в управлінні підвищується надійність інформаційної системи управління матеріально-технічною базою ЗВО як основи забезпечення освітнього процесу, створення необхідних умов для навчання, досліджень та інноваційної діяльності ЗВО та здобувачів. Наявність сучасних навчальних аудиторій, лабораторій, бібліотек, інформаційних систем та інших ресурсів сприяє інтеграції цифрових технологій в освітній процес, підвищує ефективність викладання і розширює можливості набуття здобувачами широкого комплексу знансєвих компетентностей. Високий рівень матеріально-технічного забезпечення уможлиблює впровадження передових методик навчання, розвиток практичних навичок здобувачів та підготовку їх до реальних викликів професійної діяльності.

Методичні підходи до обліку необоротних активів бюджетних установ активно досліджуються вітчизняними ученими-економістами. Зокрема, питання обліку необоротних активів у розрізі їх придбання, використання та вибуття у своїх дослідженнях розглядали: М.Т. Білуха, Ф., М.І. Бондар, О.О. Дорошенко, В.М. Диба, П.О. Довгань, Т.І. Єфименко, Л.М. Кіндрацька, Л.П. Коритник, Т.В. Ларікова, Л.Г. Ловінська, К. Є. Нагірська, Н.А. Остап'юк, І.Б. Садовська, С.В. Свірко, О.Є Кузьмін, Н.М. Хорунжак, О.В. Цятковська, Т.В. Черкашина. Більшою мірою дослідження вітчизняних вчених присвячені проблемним питанням обліку первісного та подальшого визнання, оцінки та переоцінки необоротних активів, їх вибуття. Водночас важливим напрямом реалізації положень концепції цифровізації освіти і науки залишається розроблення інформаційного підкріплення ефективності управління державними фінансами на всіх стадіях обліково-аналітичного процесу необоротних активів.

Значну увагу питанням обліку необоротних активів та управління ними також приділено і зарубіжними науковцями. Серед них варто виділити праці Witte, K. i López-Torres, L., Brzezicki, Ł., Pietrzak, P., Cieciora, M., Petkovic, M., Krstic, B., Rađenovic, T., Arsenijević, A., Pantelić, M., Nguyen, Thi Mai Huong, Ngoc Tien Nguyen та Hong Thu Nguyen, у яких розглядаються сучасні підходи до оцінки, обліку та аналізу необоротних активів.

У процесі адаптації обліково-аналітичної системи необоротних активів суб'єктів державного сектору до умов цифровізації освітньої галузі та ефективного управління державними фінансами необхідно вирішити низку питань методологічного, організаційного та методичного характеру, зокрема щодо ефективного використання необоротних активів ЗВО; удосконалення організаційних і методичних аспектів обліку необоротних активів в умовах цифровізації діяльності ЗВО; розширення інструментарію аналізу стану та ефективності використання необоротних активів ЗВО. Зазначене зумовило вибір теми, мету та завдання дослідження.

Актуальність дослідження посилюється необхідністю вирішення комплексу проблем, що виникають у діяльності ЗВО України в сучасних умовах. По-перше, через воєнно-політичну нестабільність ускладнена реалізація трансформаційних процесів у сфері вищої освіти, потрібний перегляд усталеної практики провадження освітньої діяльності. Ці обставини, разом із суттєвим скороченням фінансування, створюють ризики для забезпечення сталого функціонування ЗВО. По-друге, посилення суспільного інтересу до діяльності ЗВО як до елементів соціально орієнтованої економіки зумовлює потребу в пошуку додаткових джерел формування дохідної частини бюджетів ЗВО та оновленні механізмів ефективного і цільового використання фінансових ресурсів. По-третє, масове впровадження дистанційного навчання і цифрових освітніх технологій вимагає модернізації матеріально-технічної бази, зокрема в частині ІТ-інфраструктури, реалізація якої ускладнюється через дефіцит фінансування. На цьому фоні виокремлюється завдання забезпечення ефективного використання наявних необоротних активів, які безпосередньо впливають на якість освітнього процесу, виконання якого

неможливе без формування широкообсягової інформації як бази для прийняття управлінських рішень. У цьому контексті комплексна система обліку та аналізу необоротних активів має бути орієнтована на досягнення стратегічних цілей у частині надання соціально значущих освітніх послуг для всіх громадян, незалежно від віку та статусу.

Це потребує вирішення низки проблем обліку необоротних активів з урахуванням специфіки діяльності установ державних ЗВО, особливо в частині обліку незавершених капітальних інвестицій, придбання, експлуатації та вибуття необоротних активів, що актуалізує значення досліджень, спрямованих на розроблення заходів з удосконалення обліку та документального оформлення необоротних активів з урахуванням специфіки діяльності державних ЗВО України. Цим загалом підтверджується актуальність теми дисертаційної роботи.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає у розробленні теоретичних засад та удосконаленні організаційно-методичних положень обліку і аналізу необоротних нефінансових активів у державних закладах вищої освіти, спрямованих на забезпечення достовірності облікових даних та аналітичної підтримки прийняття ефективних управлінських рішень в умовах модернізації системи вищої освіти в Україні.

Для досягнення мети поставлено та послідовно вирішено такі завдання:

- окреслити сферу діяльності ЗВО як суб'єктів державного сектору в контексті Стратегії розвитку вищої освіти в Україні з метою їх позиціонування як суб'єктів підвищеного суспільного інтересу, а їхньої діяльності – як соціально відповідальної;
- удосконалити понятійно-категоріальний апарат у частині сутності необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, через поглиблення змісту категорії "необоротні активи" з урахуванням цифровізації освітньої діяльності та уточнення критеріїв їх визнання для підвищення якості управлінських рішень та ефективності використання ресурсів;
- розширити перелік класифікаційних груп необоротних активів ЗВО з їх доповненням незавершеними капітальними інвестиціями звітного року та

накопиченими протягом попередніх періодів з метою їхнього облікового відображення, посилення контролю та досягнення ефективного управління інвестиційними процесами у сфері вищої освіти;

- сформувати комплекс структурних елементів процесу організації необоротних активів ЗВО задля встановлення їхнього впливу безпосередньо на методику обліку необоротних активів;

- уточнити порядок застосування вартісних оцінок необоротних активів у практичній діяльності ЗВО з використанням запропонованого алгоритму оцінки справедливої вартості як умови забезпечення достовірності облікових даних та ефективності використання ресурсів у сфері вищої освіти;

- розробити методичні положення обліку необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, на основі аналізу їхнього впливу на методологію бухгалтерського обліку з метою своєчасного, повного й достовірного відображення інформації про необоротні активи у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності ЗВО;

- дослідити та узагальнити організаційно-аналітичні положення аналізу ефективності використання необоротних активів та визначити інформаційну базу його здійснення стосовно діяльності ЗВО; представити систему показників аналізу ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, з метою підвищення результативності управління ресурсами, обґрунтування управлінських рішень та формування інформативної звітності;

- розробити методику аналізу ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, на базі інтегрального показника оцінювання її ефективності з урахуванням сучасних вимог до управління бюджетними ресурсами та пріоритетів реформування системи управління державними фінансами;

- побудувати інтегровану модель оцінки ефективності використання державних фінансів на формування та утримання необоротних активів, які забезпечують навчальний процес ЗВО, з урахуванням сучасних вимог до управління державними фінансами та пріоритетів розвитку вищої освіти з метою

підвищення ефективності управління бюджетними витратами на освітню інфраструктуру ЗВО.

Об'єктом дослідження є процес надходження, руху та використання необоротних нефінансових активів, які забезпечують освітній процес державних закладів вищої освіти, з урахуванням особливостей функціонування освітньої сфери та сучасних тенденцій її розвитку.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних та практичних положень обліку і аналізу необоротних нефінансових активів державних закладів вищої освіти в умовах реалізації стратегії розвитку вищої освіти в Україні.

Методи дослідження. Розгляд теоретичних і методологічних засад обліку та аналізу необоротних активів базується на діалектичному методі пізнання. У роботі застосовано загальнонаукові методи аналізу і синтезу, індукції та дедукції – при дослідженні концептуальних підходів до удосконалення понятійно-категоріального апарату необоротних активів. При встановленні переваг і недоліків різних методів оцінки справедливої вартості необоротних активів для ЗВО застосовано метод порівняльного аналізу. Евристичний метод експертної оцінки використано для дослідження питань обліку необоротних активів ЗВО.

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

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретико-методологічному обґрунтуванні та розробленні рекомендацій і пропозицій з

удосконалення методичних та організаційних положень обліку і аналізу необоротних активів ЗВО. Основні положення та результати дисертації, які виносяться на захист і характеризують наукову новизну, полягають у такому:

вперше:

- запропоновано методичні підходи до аналізу ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, через розроблений алгоритму розрахунку інтегрального індексу оцінки (I_{na}), із застосуванням часткових індексів ефективності використання: основних засобів (I_{fa}), нематеріальних активів (I_{ia}) та незавершених капітальних інвестицій (I_{cip}). При його розрахунку враховано показник втрати вигоди як індикатора упущених можливостей ЗВО у процесі реалізації освітнього процесу задля інтегрування результатів аналізу в систему кошторисного та бюджетного управління. Це дасть змогу комплексно оцінити стан управління необоротними активами, підвищуючи якість прийняття управлінських рішень у частині незавершених капітальних інвестицій та ефективність бюджетного планування;

удосконалено:

- порядок визнання необоротних активів для ЗВО через систематизацію таких критеріїв: можливість визнання активу (його виділення або відокремлення від інших активів); імовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних із використанням активу, та/або наявність потенціалу корисності для суспільства; наявність визначених умов для встановлення первісної вартості; визначення термінів корисного використання (понад один рік або операційний цикл); контроль активу ЗВО в результаті минулих подій. Такий підхід сприятиме підвищенню якості облікової інформації та формуванню обґрунтованих бюджетних запитів за КЕКВ у частині поточних і капітальних видатків;

- класифікацію необоротних активів ЗВО через доповнення переліку класифікаційних ознак такими: за *функціональними видами* (основні засоби; інвестиційна нерухомість; нематеріальні активи; капітальні інвестиції звітного року та накопичені незавершені капітальні інвестиції *попередніх звітних періодів*,

щодо яких завершено строк фінансування); за характером використання (використовувані в освітньому процесі, в науковій діяльності, в інших видах діяльності); за терміном отримання економічної вигоди або визначенням потенціалу корисності (ті, які забезпечують економічну вигоду в поточній діяльності, та ті, що мають потенціал корисності в майбутньому). Завдяки урахуванню запропонованих варіантів розширення класифікації необоротних активів досягається деталізація структури активів, підвищення якості їх обліку та ефективності управління в системі фінансового забезпечення ЗВО;

- порядок обліку незавершених капітальних інвестицій через виокремлення в бухгалтерському обліку незавершених капітальних інвестицій звітного року, накопичених незавершених капітальних інвестицій, що фінансуються протягом кількох періодів, та накопичених капітальних інвестицій, щодо яких завершено строк фінансування. У цьому контексті запропоновано запровадження нового субрахунку 1315 «Незавершені капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість», та представлено структуру аналітичних рахунків до рахунку 13 "Капітальні інвестиції" і субрахунку 5411 «Цільове фінансування» задля формування повної, обґрунтованої та релевантної інформації для оцінювання ефективності прийняття управлінських рішень у сфері фінансування та реалізації інвестиційних проєктів у ЗВО;

- організаційно-методичні підходи до обліку необоротних активів, у частині критеріїв їх розмежування, методів їх оцінки, переоцінки, порядку введення в експлуатацію необоротних активів, обліку перехідних залишків капітальних інвестицій на відповідних субрахунках. Це сприятиме підвищенню ефективності управлінських рішень, зміцненню інформаційної бази аналізу необоротних активів, забезпеченню порівнянності даних, формуванню цілісного уявлення про ефективність використання ресурсів, а також створенню умов для вдосконалення внутрішнього контролю й обґрунтованого бюджетного планування в процесі модернізації матеріально-технічної бази ЗВО;

- аналітичний інструментарій оцінки ефективності використання державних фінансів на необоротні активи для освітнього процесу ЗВО на основі розробленої

інтегральної моделі з використанням таких результативних показників: затрат (Ic), продукту (Io), ефективності (Ie), якості (Iq), що сприятиме покращанню ефективності використання державних фінансів і відповідно, підвищенню якості освітньої процесу;

набули подальшого розвитку:

- понятійно - термінологічний апарат в частині трактування сутності понять "державні капітальні вкладення", "цифрові активи", "незавершені капітальні інвестиції звітного періоду" та "накопичені незавершені капітальні інвестиції", а також "організація обліку необоротних активів"; порядок розмежування нефінансових активів на такі блоки: активи довгострокового використання (необоротні активи); активи короткострокового використання (оборотні активи), з пропозицією відображення цієї інформації у розділі I «Нефінансові активи» Балансу (форма 1-дс), що в сукупності забезпечує підвищення достовірності оперативного обліку, аналітичності звітних показників та ефективності використання необоротних активів ЗВО;

- організаційно-методичні засади розкриття інформації про незавершені капітальні інвестиції у фінансовій звітності ЗВО доповненням рядком 352 «Накопичені капітальні інвестиції» розділу 2 Приміток до річної фінансової звітності для відображення інформації про незавершені інвестиції минулих періодів, що сприятиме підвищенню цілісності, деталізації та узагальненню облікової інформації щодо капітальних інвестицій, що своєю чергою, посилить аналітичну функцію звітності та ефективність управління необоротними активами у сфері вищої освіти;

- організаційні питання вдосконалення процесу забезпечення обліку необоротних активів ЗВО через розширення функціоналу чинних форм документування та обліку операцій з надходження, внутрішнього переміщення, використання та вибуття основних засобів, нематеріальних активів, а також запровадження нових форм первинних документів з обліку незавершених капітальних інвестицій. Це уможливить формування цілісної інформаційної бази контролю наявності і руху необоротних активів;

- організаційне забезпечення аналітичного процесу оцінки ефективності використання необоротних активів ЗВО через поетапне структурування, аналітичних процедур в частині: постановки цілей аналізу, ідентифікації об'єктів, розроблення методики аналізу, організації збору інформації, обробки та інтерпретації результатів, а також обґрунтування рішень, щодо підвищення ефективності управління необоротними активами, їх оптимального використання в освітньому процесі для забезпечення стійкого розвитку закладів вищої освіти.

Зв'язок теми дисертаційної роботи з науковими програмами, планами, фундаментальними та прикладними дослідженнями. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана і є складовою наукових тем кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу «Облік, аналіз, аудит та оподаткування в умовах глобалізаційних змін» (державний реєстраційний номер 0123U100746) і кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу імені Миколи Чумаченка «Детермінанти розвитку та механізми обліково-аналітичного забезпечення фінансового моніторингу та податкового менеджменту» (державний реєстраційний номер 0121U000138).

Практичне значення одержаних результатів. Впровадження обґрунтованих положень, висновків, рекомендацій та пропозицій з удосконалення методичних та організаційних положень обліку і аналізу необоротних активів у практику бюджетних установ, зокрема ЗВО, матиме позитивний вплив на системи обліку та аналізу. Результати досліджень теоретичного і прикладного характеру використовуються в навчальному процесі Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана при підготовці та викладанні вибіркових навчальних дисциплін на першому (бакалаврському) рівні вищої освіти: «Фінансовий аналіз», «Теорія економічного аналізу», а також обов'язкової – на другому (магістерському) рівні вищої освіти «Аналіз виконання бюджетних програм» (довідка від 23.04.2025).

Значення наукових напрацювань і одержаних результатів отримали практичне підтвердження:

- відділом консолідованої звітності Управління бухгалтерського обліку та звітності Бухгалтерської служби Міністерства юстиції України в частині доповнення переліку категорій системи обліку і звітності бюджетних установ новим поняттям «цифровий (нематеріальний) актив» з огляду на поширення елементів цифровізації. Взято до розгляду пропозиції в частині уніфікації елементів облікової політики необоротних активів у розрізі основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій (як звітного року, так і накопичених) (Довідка б/н);

- відділом внутрішнього аудиту Запорізької обласної державної адміністрації в частині обліку нефінансових активів у розрізі активів довгострокового використання та активів короткострокового використання й обґрунтованості напрямів удосконалення обліку незавершених капітальних інвестицій, виокремлення у їх складі накопичених незавершених капітальних інвестицій та незавершених капітальних інвестицій звітного року (Довідка №03-27/153 від 04.06.2025). Копії довідок, які підтверджують практичне використання наукових розробок, наведено в додатках до роботи.

Особистий внесок здобувача. Основні положення, результати та висновки дисертації розроблені й отримані автором особисто.

Апробація результатів дослідження. Концептуальні, теоретичні та методичні положення дисертаційної роботи доповідалися, обговорювалися й отримали позитивну оцінку на семи міжнародних та всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях, зокрема: Міжнародній науково-практичній конференції "Сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства," присвяченій 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана» (м. Київ 09-10 грудня 2021 року); XIV Міжнародній науково-практичній конференції "Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки" (м. Луцьк, 5 листопада 2022 р); IV Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції молодих учених "Економічний розвиток держави, регіонів і підприємств: проблеми та перспективи" (м. Львів 28–29 квітня 2021 р.); II Міжнародній науковій

конференції "Розвиток наукової думки постіндустріального суспільства сучасний дискурс" (м.Львів, 18листопада, 2022р); VIII Всеукраїнській науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених "Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку" (м. Київ, 11 травня 2023 р.); conference proceedings "International scientific-practical conference "Sustainable development of society in the era of digitalization: science, education and innovation"" (Aarhus, Denmark, November 23, 2024); X Міжнародній науковій - практичній конференції, присвяченої 100-річчю від дня народження Миколи Григоровича Чумаченка "Облік, контроль і оподаткування на шляху повоєнного відновлення України та досягнення цілей сталого розвитку" (10-11 квітня 2025 р. м. Київ).

Публікації. За результатами дослідження автором самостійно опубліковано 12 наукових праць, загальним обсягом 4,2 друк. арк., з них: 5 статей у фахових наукових виданнях України та 7 наукових праць апробаційного характеру. Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Обсяг основного тексту роботи становить 207 сторінок. Робота містить 35 таблиці на 29 сторінках, 27 рисунків на 21 сторінках, 13 додатків. Список використаних джерел налічує 163 найменування.

РОЗДІЛ 1

НЕОБОРОТНІ АКТИВИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ

1.1. Позиціювання закладів вищої освіти як суб'єктів державного сектора в економічній системі України

Суб'єкти державного сектору як складові національної економіки виконують важливу роль у здійсненні державної соціально-економічної політики. У процесі еволюції їх перелік поповнюється новими структурними інституціями, що позначається на масштабах і структурі державного сектору. В різні періоди та у різних країнах на це впливають не тільки ринкові відносини, а й історичні умови та національні традиції. Змістовність інститутів державного сектору є характерною ознакою його розвитку. Певна річ, окремі інституції вичерпавши свої резерви, можуть порушувати стійкість системи, що свідчить про необхідність їх оновлення.

Державний сектор виокремлений у чинній класифікації інституційних секторів економіки (KICE) України, розробленій на виконання заходів щодо реалізації Стратегії розвитку державної статистики на період до 2017 року. Класифікація базується на методологічних принципах міжнародного стандарту Системи національних рахунків 2008 року (СНР 2008), викладених, зокрема, в главі 2 "Загальний огляд: Інституційні одиниці і сектори" і главі 4 "Інституційні одиниці і сектори", та Європейської системи національних та регіональних рахунків 2010 року (ESA 2010). У класифікації також ураховано особливості вітчизняного законодавства [1].

Питання ролі та структури державного сектору економіки є актуальним, особливо в контексті євроінтеграції України. З огляду на це необхідно забезпечити відповідність положень основних нормативних документів нормам міжнародних стандартів і підходам до формування їх положень.

Поняття **державного сектору економіки** є предметом численних досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Загалом під державним сектором

розуміється частина економіки, яка перебуває у власності та під контролем держави. Ідеться про державні підприємства, установи та організації, діяльність яких спрямована на забезпечення суспільних потреб та виконання державних функцій.

На думку М. І. Макогон, державний сектор охоплює органи влади, підвідомчі установи та державні корпорації, що певним чином відповідає класифікатору інституційних секторів економіки [2].

Іншої позиції дотримується С. М. Мочерний, який визначає державний сектор частиною економіки, що перебуває у власності та під контролем держави [3].

А. В. Майстер розглядає державний сектор як сукупність підприємств із переважною державною власністю, що виробляють суспільно корисні товари та послуги [4].

Т. Нецора характеризує державний сектор з позиції ключового елемента національної економіки та провідника державної політики у відповідних сферах, на масштаби та структуру якого впливають стан національного господарства, історичні і соціальні умови та традиції [5].

Державним сектором охоплено державні фінансові та нефінансові корпорації, а також органи державного управління, які реалізують єдину політику держави.

У межах державного сектору економіки функціонують такі суб'єкти економічних відносин: державні установи, державні банки, підприємства державної власності або ті, у структурі власності яких присутні корпоративні права держави і які створені з метою виробництва соціально значущих благ. Загалом поле вітчизняного державного сектора досить широке, що свідчить про важливість дослідження правових, структурних та економічних основ його формування з метою забезпечення ефективної діяльності всіх його інституцій.

Нині виокремлено три різні підходи до трактування та ідентифікації суб'єктів державного сектору, які загалом можна окреслити так:

- підприємства, організації та установи, що належать до державного сектору;

- підприємства, організації та установи, що мають відношення до державного та муніципального секторів;

- державні підприємства, державні установи та організації [6].

У ст. 22 Господарського кодексу України зазначено, що суб'єктами державного сектору вважаються ті, які діють лише на основі державної власності, частка статутного капіталу у яких більше 50 % належить державі. Це дає державі право вирішального впливу на їхню господарську діяльність. Набуте право державної власності в державному секторі держава реалізовує через систему організаційно-господарських повноважень компетентних органів в частині питань, пов'язаних з цим сектором, та на основі права господарського відання або права оперативного управління» [7]. Стосовно третьої з наведених позицій слід зазначити, що бюджетні установи та організації з огляду на їх державний характер та отримання державної фінансової підтримки неможливо чітко ідентифікувати лише в одному з наведених секторів (табл. 1.1).

Вітчизняна система господарювання відповідно до форм власності на сьогодні представлена державним сектором (публічним сектором), приватним сектором (приватним бізнесом) та комунальним сектором.

Таблиця 1.1

Склад суб'єктів державного та комунальних секторів економіки України

Суб'єкти	Державний сектор	Комунальний сектор
1	2	3
Суб'єкти управління	Кабінет Міністрів України	Органи місцевого самоврядування
	Міністерства України	
	Відомства України	
	Інші органи державної влади	
Суб'єкти господарювання	Підприємства та організації, що діють на правах державної форми власності	Підприємства та організації, що діють на правах комунальної форми власності
	Суб'єкти господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50%	Суб'єкти господарювання, частка комунальної власності у статутному капіталі яких перевищує 50%

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
Суб'єкти господарювання	Суб'єкти господарювання, державна частка у статутному капіталі яких є достатньою для забезпечення державі права вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів	Суб'єкти господарювання, частка комунальної власності у статутному капіталі яких є достатньою для забезпечення права вирішального впливу органу місцевого самоврядування на їхню господарську діяльність
	Бюджетні установи утворені органами державної влади, які утримуються за рахунок коштів бюджету	Бюджетні установи, які створені органами місцевого самоврядування і утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів

Джерело: узагальнено автором за даними [8; 9].

У макроекономіці державний сектор узагальнюється сукупністю центральних та місцевих органів влади. Це агрегований суб'єкт, мета діяльності якого — створення суспільних благ за рахунок вилучення частини доходів сектору *домогосподарств* і фірм.

Доходами державного сектору (основними доходами *державного бюджету*) є податки, які цей сектор повертає в економіку у вигляді:

- 1) державних витрат (державні закупівлі товарів і послуг);
- 2) трансфертів (державних трансфертів) — повернень в економіку у вигляді соціальних виплат, допомог, субсидій, субвенцій.

Економічне поле України представлене сукупністю інституційних одиниць резидентів, згрупованих у п'ять інституційних секторів економіки відповідно до їх функцій, поведінки і цілей. Кожна інституційна одиниця може належати тільки до одного з таких секторів:

- 1) нефінансових корпорацій (інституційні одиниці, що зазвичай зайняті виробництвом ринкових товарів і нефінансових послуг);
- 2) фінансових корпорацій (інституційні одиниці, які зазвичай надають фінансові послуги, включаючи послуги із фінансового посередництва);
- 3) загального державного управління (інституційні одиниці, які, окрім виконання політичних функцій, регулювання економіки та перерозподілу доходу й

багатства, надають послуги для індивідуального або колективного споживання головним чином на неринковій основі);

4) домашніх господарств (інституційні одиниці, що складаються з однієї особи або групи осіб. Головне призначення сектору – забезпечення робочою силою та здійснення кінцевого споживання). У рамках цього сектору фізичними особами – підприємцями здійснюється виробництво ринкових товарів та нефінансових послуг;

5) некомерційних організацій, які обслуговують домашні господарства (включаються одиниці, які зазвичай зайняті наданням неринкових послуг домашнім господарствам або суспільству загалом та чий ресурси формуються за рахунок добровільних внесків) [10].

При віднесенні інституційних одиниць до відповідного сектору економіки важливо встановити:

- вона є ринковим чи неринковим виробником;
- належить вона до органів державного управління або перебуває під державним контролем;
- чи надає одиниця фінансові послуги.

В економічній літературі серед ознак віднесення суб'єктів до державного сектору виокремлюються такі: право володіння; право та можливість контролю над об'єктами власності; право безпосереднього використання корисних властивостей об'єктів; право на управління, тобто можливість приймати рішення, хто і на яких умовах отримує доступ до цих суб'єктів; право на дохід від власності; право на капітальну вартість майна, тобто на його відчуження, споживання або знищення [11].

Спектр суб'єктів державного сектору досить широкий: від підприємств, що діють лише на основі державної власності, до змішаних державно-приватних підприємств і корпорацій, щодо діяльності яких держава здійснює контроль, володіючи контрольним пакетом акцій. Кожен суб'єкт провадить господарську діяльність за визначеним напрямом.

Господарським кодексом України *господарська діяльність* трактується як діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. У наведеному не виокремлено умови віднесення органів державної влади та органів місцевого самоврядування до суб'єктів господарювання [7].

У контексті зазначеного важливо актуалізувати сферу діяльності установ сектору загального державного управління, до якого відповідно до Класифікації інституційних секторів економіки України віднесено: центральні органи державного управління; регіональні та місцеві органи державного управління; фонди соціального страхування

У Бюджетному кодексі України органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок, відповідно, державного чи місцевого бюджету, характеризуються як бюджетні установи [12].

Із цього випливає, що ключовою ознакою суб'єктів державного сектору є повнота фінансування їхньої діяльності за рахунок коштів відповідного бюджету, яке може бути як повним, так і частковим.

За умови повного фінансування діяльності суб'єктів за рахунок державного або місцевого бюджету їх відносять до складу суб'єктів сектору загального державного управління.

Серед ознак суб'єктів сектору загального державного управління також виокремлюється форма власності, а саме:

- державна або комунальна;
- володіння майном на основі оперативного управління;

З огляду на зазначене *сектор загального державного управління* включає органи центральної та виконавчої державної влади, органи місцевого самоврядування, що володіють майном на основі оперативного управління та фінансуються за рахунок державного або місцевих бюджетів.

У межах сектору загального державного управління функціонують бюджетні установи з функціями розпорядників бюджетних коштів. Їхня діяльність регламентується нормами права в частині складання, розгляду, затвердження бюджетів, контролю їх виконання, розгляду звітів про виконання бюджетів.

Відповідно до Бюджетного кодексу України розпорядниками бюджетних коштів визначаються бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету [12].

Головними ознаками розпорядника бюджетних коштів є такі:

- належність до бюджетних установ;
- отримання бюджетних асигнувань;
- взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету.

За Бюджетним кодексом України, бюджетна установа як розпорядник бюджетних коштів є органом, установою чи організацією, визначеною Конституцією України, або установою чи організацією, створеною у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок державного бюджету чи місцевих бюджетів [12].

Бюджетні установи як юридичні особи публічного права характеризуються з позиції неприбуткових і утримуються за рахунок коштів відповідного бюджету. За обсягом наданих прав, визначених ст. 21 Бюджетного кодексу України, розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня [12].

ЗВО наділені функціями розпорядників бюджетних коштів другого рівня, оскільки вони підпорядковуються головному розпоряднику бюджетних коштів – Міністерству освіти і науки України (далі – МОН). Відповідно до Закону України «Про вищу освіту» від 01.07.2014 № 1556-VII, ЗВО як окремий вид установи, є юридичною особою приватного або публічного права, діє на підставі виданої ліцензії на провадження освітньої діяльності на певних рівнях вищої освіти, здійснює наукову, науково-технічну, інноваційну та/або методичну діяльність,

забезпечує організацію освітнього процесу і здобуття громадянами вищої освіти, післядипломної освіти з урахуванням їхніх покликань, інтересів і здібностей [13]. ЗВО можуть мати у своєму підпорядкуванні розпорядників бюджетних коштів третього рівня – коледжі.

ЗВО в Україні наділені статусом неприбуткових організацій, що відображено у Реєстрі неприбуткових установ та організацій, який ведеться Державною податковою службою України. Основна мета їхньої діяльності не пов'язана з отриманням прибутку, а спрямовується на забезпечення якісного освітнього процесу, проведення наукових досліджень та розвиток людського капіталу. У цьому контексті формування достовірної облікової інформації про необоротні активи ЗВО як ключові елементи матеріально-технічної бази набуває особливого значення. Якщо неприбуткові організації можуть дбати про лобістські або корпоративні інтереси, то ЗВО, навпаки, виконують суспільно важливу функцію, відтак, прозорість і ефективність управління їхніми активами мають бути максимальними. Це обґрунтовує необхідність удосконалення підходів до обліку та аналізу необоротних активів у ЗВО як інструменту забезпечення цільового й ефективного використання державних ресурсів у сфері освіти [14].

Статтею 26 Бюджетного кодексу України передбачено відповідальність розпорядників бюджетних коштів за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю, аудиту, дотримання правил бухгалтерського обліку як безпосередньо у ЗВО, так і у підвідомчих бюджетних установах [12]. Відповідно, на МОН України як головного розпорядника бюджетних коштів покладаються функції формування єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та порядку відображення інформації про активи, зобов'язання, доходи і витрати у фінансовій і бюджетній звітності. Також до повноважень головних розпорядників бюджетних коштів віднесено затвердження кошторисів підпорядкованим установам, що здійснюється в межах кошторисного планування як методу бюджетного планування, який базується на прямому розрахунку потреби в коштах. Цим методом передбачено детальне планування кожної позиції доходів та витрат кошторису. Бюджетним кодексом України кошторис визначено головним фінансовим документом

бюджетних установ і, зокрема, ЗВО. У ньому наводиться інформація щодо обсягів доходів, розподілу бюджетних асигнувань, а також обсягу коштів, необхідних для виконання установою своїх завдань та досягнення запланованих результатів. [12].

Кошторис ЗВО представлено в розрізі:

- *загального фонду* – сформованого за рахунок надходжень загального фонду бюджету з наведенням розподілу видатків за економічною класифікацією. Кошти цього фонду спрямовуються на реалізацію основних функцій закладу, зокрема в частині фінансування освітнього процесу, виплат на заробітну плату працівників, оплату комунальних витрат ;

- *спеціального фонду* – сформованого за рахунок додаткових надходжень, що використовуються на конкретні цілі. Це можуть бути гранти, благодійні внески, плата за навчання, кошти від наукової діяльності. Видатки зі спеціального фонду спрямовуються на реалізацію пріоритетних заходів, розвиток матеріально-технічної бази, оновлення обладнання та фінансування, інші стратегічні потреби ЗВО відповідно до бюджетного законодавства [15].

Для посилення контролю за процедурами кошторисного планування важливо здійснити організаційні заходи щодо створення центрів кошторисної відповідальності. Поняття «центри кошторисної відповідальності» поки що не характерне для бюджетного процесу. Втім, їх функціонування сприятиме посиленню відповідальності за використанням бюджетних коштів.

У сфері ЗВО доцільно виокремити такі центри в частині:

1) індивідуального кошторисного планування – кожен державний ЗВО несе відповідальність за виконання свого кошторису.

2) зведеного кошторису – відповідальність покладається на головних розпорядників бюджетних коштів, які координують та контролюють фінансування підпорядкованих закладів освіти [16].

Слід наголосити на важливості досягнення взаємодії між повноваженнями головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників нижчого рівня у питаннях кошторисного планування (рис. 1.1).

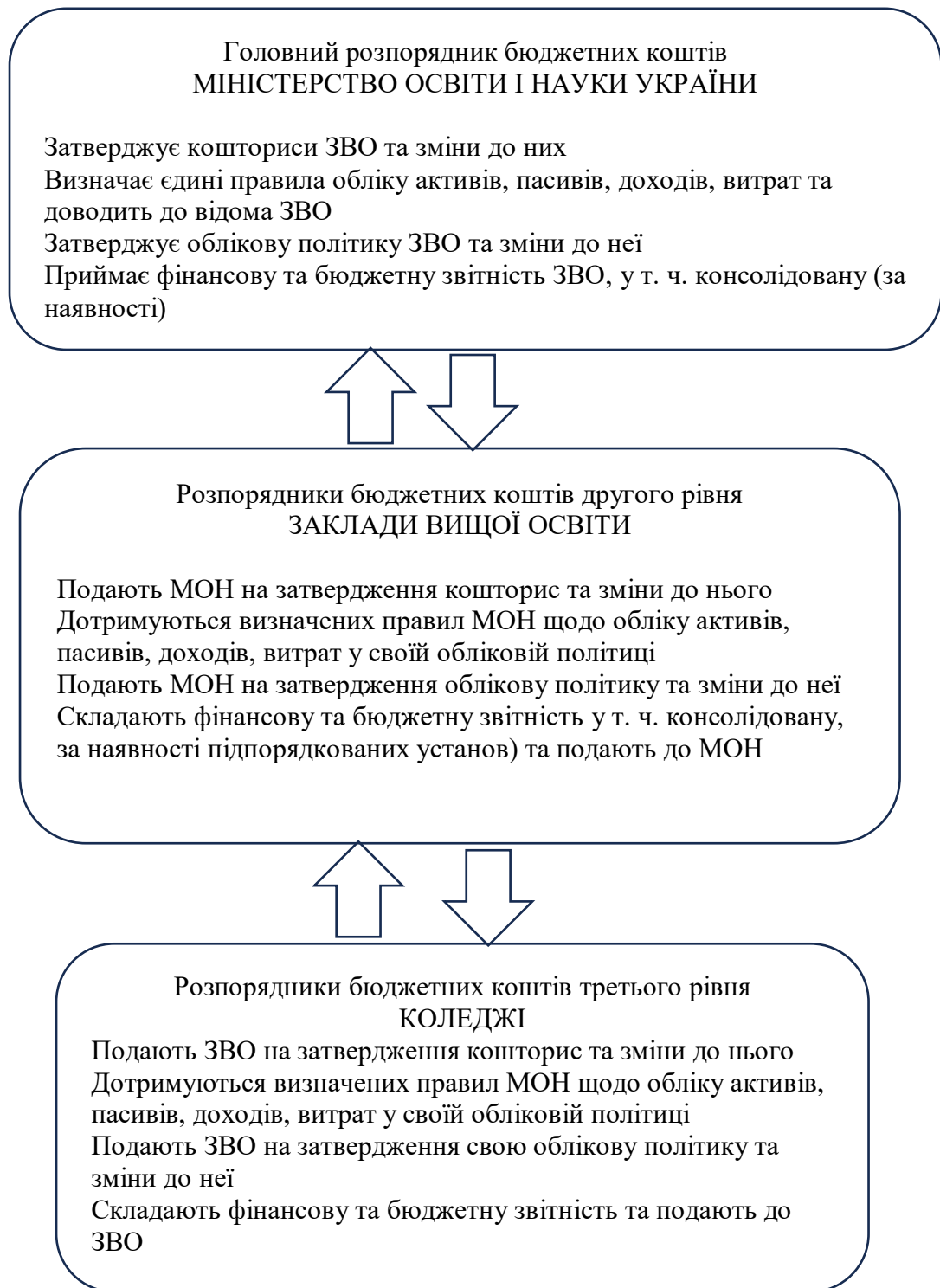


Рис. 1.1. Повноваження головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників нижчого рівня у діяльності ЗВО

Джерело: узагальнено автором.

МОН є ключовим регулятором для ЗВО та коледжів у частині їх бюджетного фінансування, визначення правил бухгалтерського обліку активів, пасивів, доходів, витрат та формування положень облікової політики (див. рис. 1.1).

Як суб'єкт державної форми власності МОН отримує фінансування з Державного бюджету України. Також за рахунок коштів Державного бюджету України фінансується переважна частина ЗВО. Відповідно, установи комунальної форми власності фінансуються із місцевих бюджетів.

Видатки Державного бюджету України розподіляються за функціональною класифікацією відповідно до бюджетної класифікації. Наочно структуру видатків державного бюджету станом на 01.01.2024 за найбільш вагомими показниками ілюструє рис. 1.2.

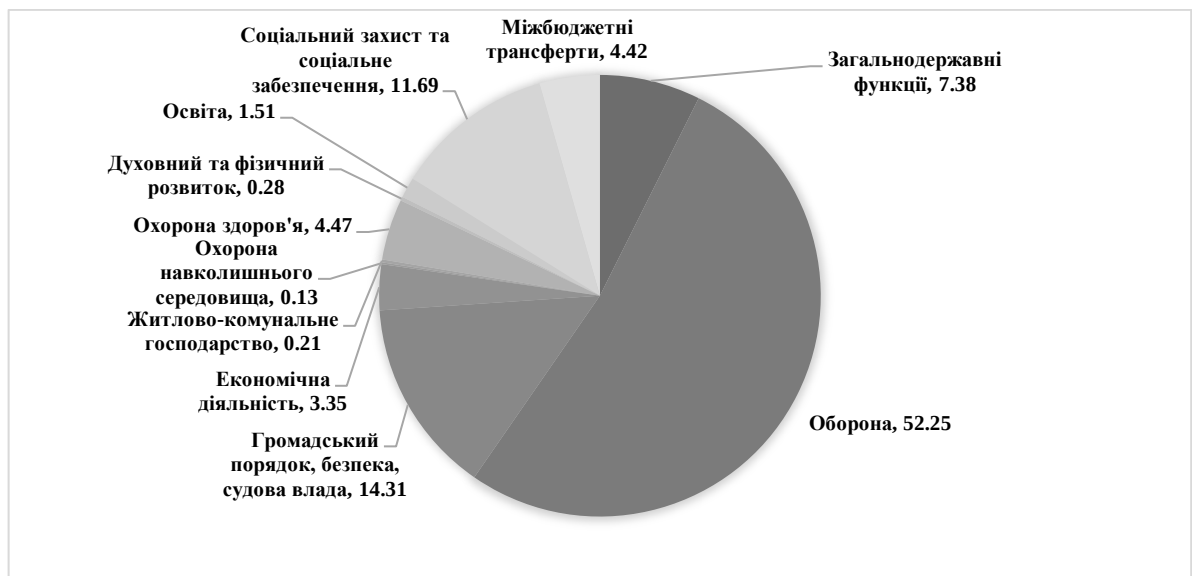


Рис. 1.2. Структура видатків Державного бюджету України (функціональна класифікація) станом на 01.01.2024р.

Джерело: узагальнено автором за даними: [13].

Найбільші обсяги видатків державного бюджету виділено на оборону країни (52,25%). На забезпечення громадського порядку, безпеки, судову владу передбачено 14,31%; на соціальний захист та соціальне забезпечення – 11,69; на загальнодержавні функції – 7,38; на міжбюджетні трансферти – 4,42; на охорону здоров'я – 4,47; на економічну діяльність – 3,35%.

На освіту припадає 1,51% обсягу видатків Державного бюджету України, що в гривневому еквіваленті сягає 60452,2 млн грн. Джерелами фінансування закладів освіти, дозволеними законодавством, є такі: державний бюджет; місцеві бюджети; плата за надання освітніх та інших послуг відповідно до укладених договорів; плата за науково-дослідні роботи (послуги) та інші роботи, виконані на замовлення підприємств, установ, організацій, інших юридичних та фізичних осіб; доходи від реалізації продукції навчально-виробничих майстерень, підприємств, цехів і господарств, від надання в оренду приміщень, споруд, обладнання; гранти вітчизняних і міжнародних організацій; дивіденди від цінних паперів, відсотки від депозитів і розміщення коштів спеціального фонду на поточних рахунках банків державного сектору; добровільні внески у вигляді коштів, матеріальних цінностей, нематеріальних активів, одержаних від підприємств, установ, організацій, фізичних осіб; інші джерела, не заборонені законодавством [17].

Частка видатків на освіту у структурі зведеного бюджету України коливалася в досить широкому діапазоні, а починаючи з 2010 р. поступово знижується. Якщо у 2010 р. на освіту припадало 21,7% видатків зведеного бюджету України, то у 2023 р. цей показник становив 18,9% (рис. 1.3).

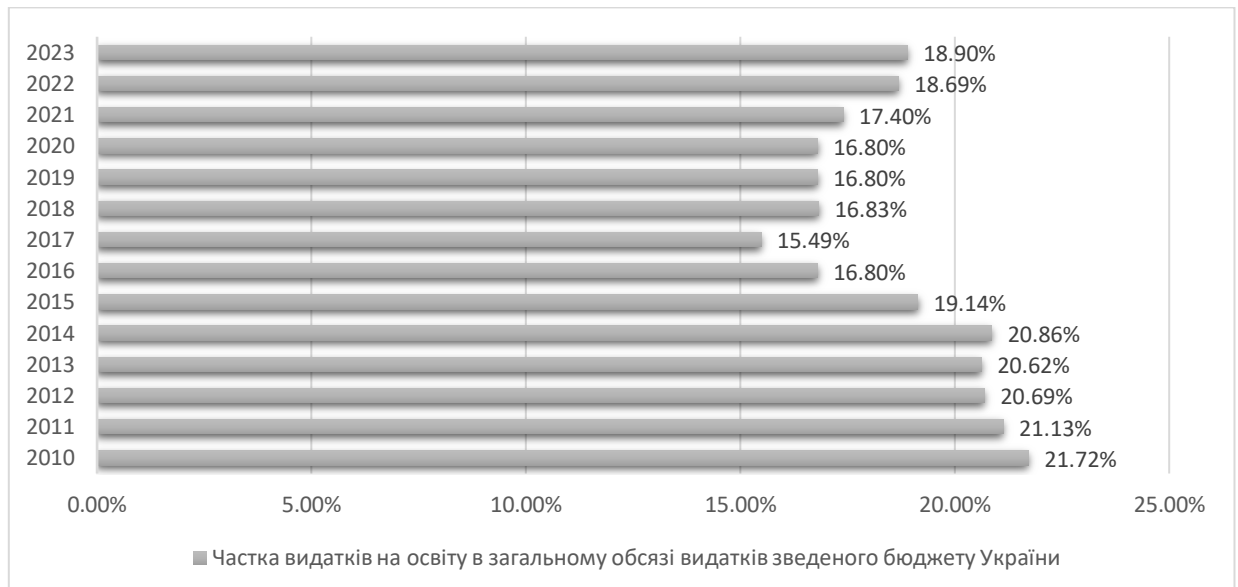


Рис. 1.3. Структурні зміни видатків на освіту в загальному обсязі видатків зведеного бюджету України в 2010–2023 рр., %

Джерело: узагальнено автором за даними: [18].

Поетапне зменшення обсягів видатків на освіту пояснюється низкою економічних, політичних та соціальних чинників. Серед ключових виокремлюються такі:

1. Економічна криза та дефіцит бюджету. Проблеми в економіці, зокрема низький рівень економічного зростання, інфляція, зниження доходів держави, призвели до скорочення фінансування багатьох сфер, включаючи освіту, на фоні пріоритетності витрат на оборону, соціальні програми та інші нагальні потреби.

2. Проведення реструктуризації бюджету. Дефіцит бюджету зумовлює потребу в перегляді фінансування всіх сфер економіки. За багатьма позиціями до цього переліку віднесено і освіту. Скорочення видатків, як правило, пов'язується з відмовою від фінансування неефективних чи недостатньо затребуваних освітніх програм.

3. Зростання витрат на оборонні потреби. Початок повномасштабної війни в Україні в 2022 р. призвів до зростання витрат держави на оборону з відповідним перерозподілом бюджетних коштів.

4. Інфляція та девальвація національної валюти. Погіршення економічної ситуації, інфляція та девальвація гривні негативно вплинули на фінансування освіти. Якщо обсяги бюджетів залишаються на попередньому рівні або зростають повільніше за темпи інфляції, це призводить до реального зниження можливостей розвитку освітніх програм.

5. Неефективне використання бюджетних коштів, зокрема і в освітній сфері, що, як правило, пов'язано з фінансуванням бюджетних програм з низьким економічним ефектом.

6. Зовнішні фінансові впливи. Залежність від міжнародних кредитів та фінансування міжнародними організаціями (МВФ) у випадках невиконання договірних умов може призвести до скорочення бюджетних асигнувань на освіту. Також негативно на повноту фінансування соціальних програм впливає накладання зобов'язань щодо зниження бюджетних витрат в окремих секторах, а також у випадках надання кредитів.

7. *Дефіцит кадрів та низька зарплата.* Низький рівень оплати праці науково-педагогічних працівників, а також нестача фахівців у цій галузі позначаються на загальному стані освіти та її фінансуванні.

8. *Корупція та неефективне управління* породжують проблеми низької управлінської культури у сфері освіти, що обмежує можливості підвищення результативності діяльності установ.

Підписанням Угоди про асоціацію з ЄС у 2014 р. Україна взяла на себе зобов'язання сприяти розвитку європейського співробітництва в галузі освіти, навчання та молодіжної політики з метою поліпшення взаєморозуміння, активізації міжкультурного діалогу й поглиблення знань щодо відповідних культур із урахуванням культурного та мовного розмаїття [19].

Серед напрямів реформування вищої освіти відповідно до Стратегії розвитку вищої освіти в Україні на 2021–2031 роки [20] неоднозначно сприймається зменшення кількості державних ЗВО. Якщо у 2010 р. в Україні функціонувало 349 державних ЗВО, то у 2023 р. їх налічувалося вже тільки 170. Динаміку зміни кількості державних ЗВО в Україні за 2010–2023 рр. ілюструє рис. 1.4

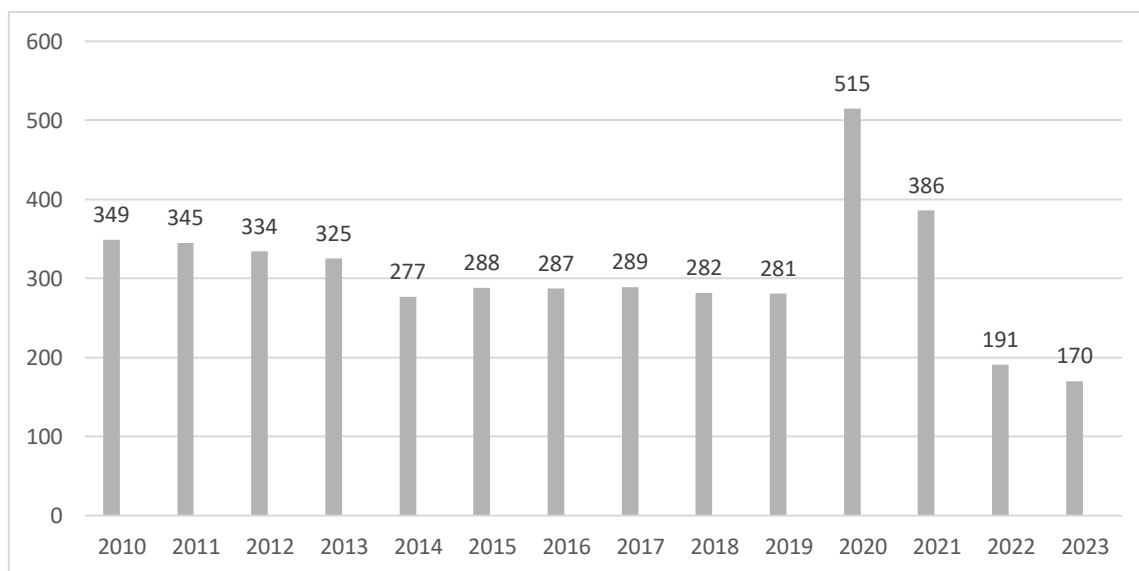


Рис.1.4. Динаміка зміни кількості державних ЗВО в Україні за 2010-2023 рр.

Джерело: узагальнено автором за даними: [21].

На зміну кількості ЗВО вплинуло багато соціальних, економічних та освітніх чинників. Передусім це різке зменшення кількості абітурієнтів, які продовжують навчання в ЗВО, що пов'язано з демографічною кризою в Україні.

Також суттєвий вплив чинить інтеграція абітурієнтів у міжнародну систему освіти. Особливо цей показник зріс із початком війни в Україні.

Зменшення кількості університетів є наслідком різкого скорочення обсягів державного фінансування вищої освіти. Через недофінансування окремі ЗВО йдуть на об'єднання з фінансово потужнішими, що певною мірою знижує вірогідність повного їх закриття.

ЗВО в Україні класифікуються у розрізі форм власності, зокрема державної, комунальної, приватної. Станом на 01.01 2024 загальна кількість ЗВО становить 332, з них державних – 170. У підпорядкуванні МОН нараховується 25 комунальних, 137 приватних ЗВО [22].

ЗВО державної форми власності фінансуються з державного бюджету, а комунальної – з місцевих бюджетів. Відповідно, діяльність ЗВО приватної форми власності здійснюється за кошти, зароблені безпосередньо установою.

Динаміку розподілу коштів державного й місцевих бюджетів на фінансування ЗВО за 2016–2023 рр. ілюструє рис. 1.5.



Рис. 1.5. Динаміка видатків на ЗВО за джерелами фінансування за 2016–2023 рр., %

Джерело: узагальнено автором за даними [23].

Як бачимо, у 2016–2017 рр. частка видатків державного бюджету на фінансування освіти перебувала приблизно на одному рівні і у 2016 р. становила 26%, а у 2017 р. – 27%. Упродовж 2018–2019 рр. вона знизилася до 21–23 %, і на цьому рівні перебувала до 2023 р.

Отримання органами місцевої влади додаткових повноважень у процесі децентралізації призвело до збільшення частки видатків місцевих бюджетів за період у 2016–2019 рр. з 31 до 50% у загальному обсязі бюджетних видатків. Утім, вже у 2022 р. ця частка знизилася до 45%, що пояснюється перерозподілом коштів на користь медицини через проблеми, пов’язані з пандемією та воєнними діями РФ в Україні.

Джерелами фінансування діяльності ЗВО нині залишаються бюджетні кошти, кошти юридичних і фізичних осіб та доходи від основної й допоміжної господарської діяльності установ. Фінансування ЗВО за рахунок бюджетних коштів відбувається у розрізі таких основних програм класифікації видатків (КПКВ):

2201040 «Наукова і науково-технічна діяльність закладів вищої освіти та наукових установ»;

2201080 «Державні премії, стипендії та гранти в галузі освіти, науки і техніки, стипендії переможцям міжнародних конкурсів»;

2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III–IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики»,

2201190 «Виплата академічних стипендій студентам (курсантам), аспірантам, докторантам закладів фахової передвищої та вищої освіти».

Бюджетні ресурси за наведеними бюджетними програмами спрямовуються на підготовку фахівців, що навчаються за рахунок державних коштів, відбір яких відбувається на конкурсних засадах. Ці кошти включаються до загального фонду бюджету. ЗВО можуть також отримувати додаткові кошти від основної й допоміжної діяльності, залучати гранти, благодійні внески, здавати майно в оренду у встановленому порядку, а також розміщувати тимчасово вільні бюджетні кошти

на депозитних рахунках для отримання додаткових надходжень. Ці кошти включаються до спеціального фонду. Йдеться про позабюджетні надходження за рахунок яких ЗВО має можливість розширювати свою діяльність, здійснювати додатковий набір студентів, проводити навчання в рамках ліцензійного обсягу та залучати кваліфікованих викладачів для забезпечення освітнього процесу. Вочевидь, надходження коштів до спеціального фонду позитивно впливає на ефективність роботи ЗВО.

Основним джерелом надходжень коштів до спеціального фонду є оплата за освітні послуги, що надаються ЗВО згідно з їхньою основною діяльністю (74% загальної суми надходжень). Доходи від додаткової (господарської) діяльності у 2023 році становили 648 млн грн (19,9%); а кошти благодійних внесків, грантів і дарунків – 134,06 млн грн (4,11%). ЗВО також отримували надходження від таких видів діяльності: оренди майна ЗВО – 24,21 млн грн (0,74%); реалізації майна (за винятком нерухомого) – 8,96 млн грн (0,27%); проведення цільових заходів – 13,98 млн грн (0,43 %); розміщення на депозитних рахунках тимчасово вільних бюджетних коштів – 32,36 млн грн (1%) (рис. 1.6).

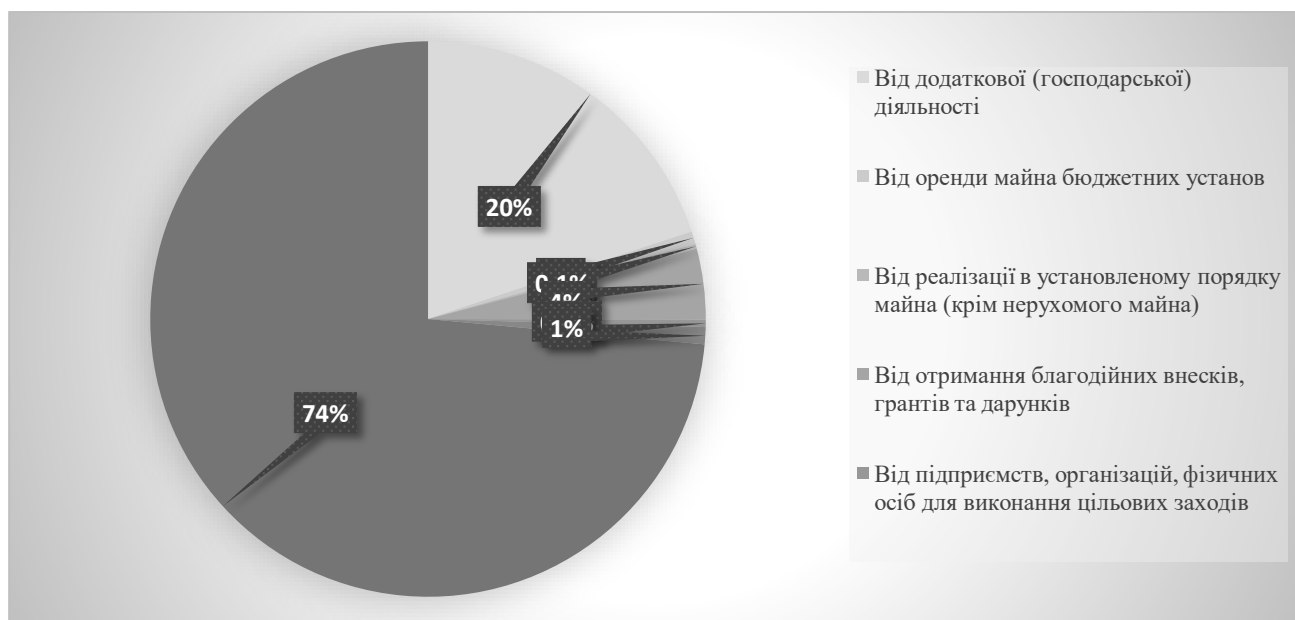


Рис. 1.6. Структура обсягів надходження коштів спеціального фонду загалом по всіх ЗВО за 2023 р., %

Джерело: узагальнено автором за даними [24].

Усі надходження ЗВО за спеціальним фондом доречно представити у розрізі двох груп:

- кошти, отримані як плата за послуги: у 2023 р. їх обсяг становив 3079,39 млн грн (94,46 % усіх доходів за спецфондами);
- кошти, отримані з інших джерел (за інформацією форми 4-2д), обсяг яких у 2023 р. становив 180,41 млн грн (5,54 % усіх доходів за спецфондами).

Відповідно до економічної класифікації видатків бюджету, ЗВО можуть спрямовувати кошти на: *поточні видатки* (видатки споживання), пов'язані з оплатою праці й нарахуваннями на заробітну плату, придбанням товарів і послуг, соціальним забезпеченням; *капітальні видатки* (видатки розвитку), які стосуються придбання основного капіталу (закупівлі обладнання, предметів довгострокового користування, проведення капітального будівництва, капітальних ремонтів), придбання землі й нематеріальних активів, а також пов'язаних із капітальними трансфертами [25].

Основна частина видатків ЗВО спрямовується на їхню поточну діяльність, зокрема, на оплату праці, що у структурі видатків перевищує 70% загального обсягу (рис. 1.7.).

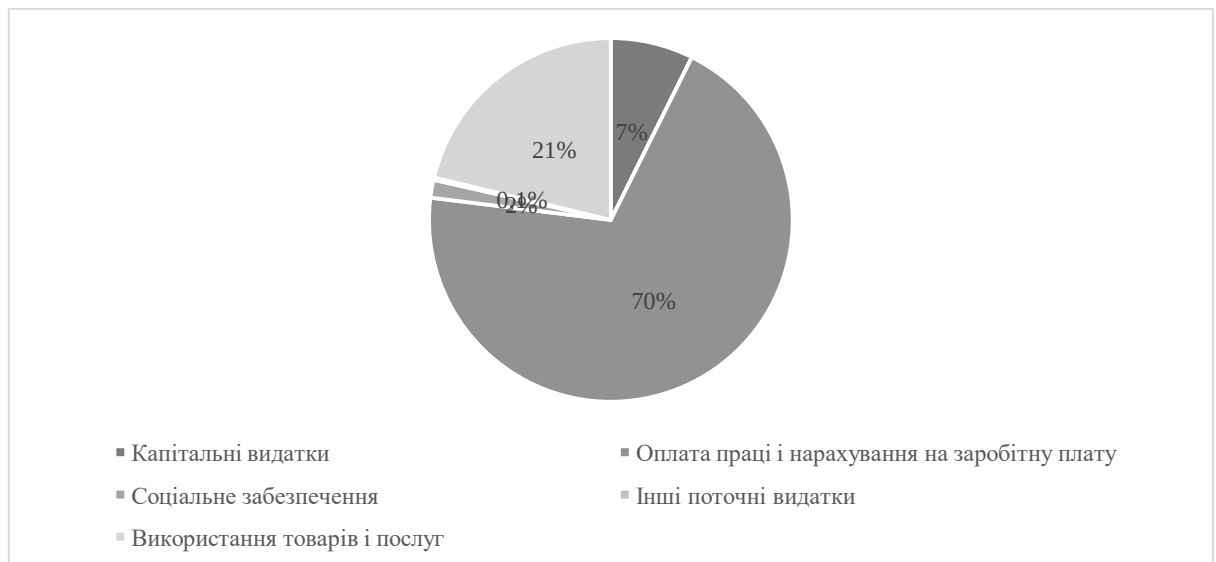


Рис. 1.7. Структура видатків ЗВО України станом на 01.01.2024, %

Джерело: узагальнено автором за даними [25].

Рисунок 1.7 ілюструє переважання у структурі поточних видатків ЗВО видатків на оплату праці (70%), на оплату товарів та послуг (21%) та на капітальні видатки (7%). За Бюджетним кодексом України капітальні видатки державного бюджету ідентифікуються як державні капітальні вкладення, що спрямовуються на створення (придбання), реконструкцію, технічне переоснащення основних засобів державної власності, очікуваний строк корисної експлуатації яких перевищує один рік [12].

У наведеному йдеться тільки про основні засоби, що певною мірою не логічно. За економічною класифікацією видатків поняття «капітальні видатки» ідентифікується як видатки, що спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довгострокового користування), необоротних активів (у т. ч. землі, нематеріальних активів тощо), на капітальні інвестиції, капітальний ремонт; на створення державних запасів і резервів; на придбання капітальних активів; невідплатні платежі, компенсацію втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу [25].

Водночас у Бюджетному кодексі України зазначено, що капітальні видатки є видатками бюджету розвитку, які спрямовуються на: соціально-економічний розвиток регіонів; виконання інвестиційних проєктів; будівництво, капітальний ремонт та реконструкцію об'єктів соціально-культурної сфери і житлово-комунального господарства; будівництво газопроводів і газифікацію населених пунктів; будівництво і придбання житла окремим категоріям громадян відповідно до законодавства; збереження та розвиток історико-культурних місць України та заповідників; будівництво та розвиток мережі метрополітенів; придбання вагонів для комунального електротранспорту; розвиток дорожнього господарства; придбання шкільних автобусів та автомобілів швидкої медичної допомоги; оновлення матеріально-технічної бази комунальних закладів охорони здоров'я, комп'ютеризацію та інформатизацію закладів загальної середньої освіти і комунальних закладів охорони здоров'я; природоохоронні заходи; інші заходи, пов'язані з розширенням відтворенням [12].

Наведеним підтверджується, що капітальні видатки, як визначено Бюджетним кодексом України, спрямовуються не тільки на створення (придбання), реконструкцію, технічне переоснащення основних засобів державної власності, а й на всі об'єкти необоротних активів, тобто активи довгострокового користування, строк корисної експлуатації яких перевищує один рік. З огляду на зазначене є підстави уточнити положення Бюджетного кодексу України в частині ідентифікації поняття «Державні капітальні вкладення», наведене в розділі 1 гл. 1 ст. 20²) та подати його у такому трактуванні: *державні капітальні вкладення – капітальні видатки державного бюджету (надання кредитів з державного бюджету), що спрямовуються на створення (придбання), реконструкцію, технічне переоснащення **необоротних активів** державної та **комунальної** власності, очікуваний строк корисної експлуатації яких перевищує один рік.*

Управління необоротними активами ЗВО, зокрема обладнанням, лабораторними комплексами, програмним забезпеченням для досліджень, є критичним чинником впливу на якість наукової діяльності. Актуальність цього питання суттєво підвищується в процесі обґрунтованого фінансування досліджень та інтеграції вітчизняної науки у європейський простір. Відповідно, процес обліковування необоротних активів, пов'язаних із проведенням науково-технічних розробок, стосується не тільки коректності оцінки собівартості таких послуг, а й формування основи для планування бюджетних видатків, встановлення договірних цін на дослідження і ухвалення на цій основі управлінських рішень щодо модернізації наукової інфраструктури [26].

Відповідно, уніфікація методології обліку витрат, калькулювання собівартості наукових послуг та їх подальший аналіз має базуватися на чітких облікових процедурах у частині використання необоротних активів. Це дасть змогу не лише підвищити прозорість фінансування науки у ЗВО, а й забезпечити ефективність використання державних коштів, що повною мірою відповідає стратегії розвитку системи управління державними фінансами України.

Становлячи вагому частину майна ЗВО необоротні активи суттєво впливають на ефективну діяльність ЗВО.

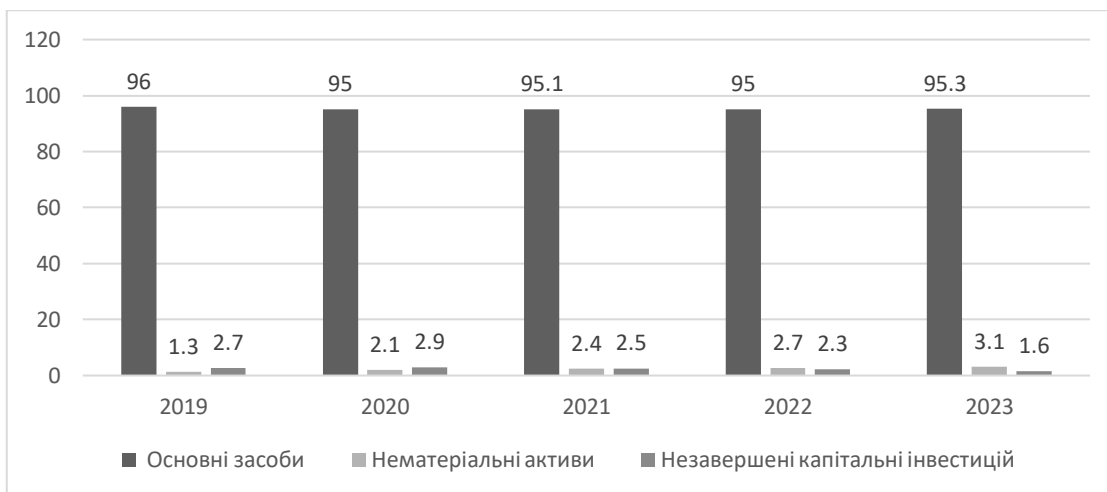


Рис. 1.8. Структура необоротних активів КНЕУ імені Вадима Гетьмана за 2019–2023 рр., %

Джерело: узагальнено автором за даними [27].

У структурі необоротних активів ЗВО виокремлюються основні засоби, нематеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції. На основні засоби припадає найбільша частина необоротних активів, в середньому – 95%; більше 2,5 % припадає на незавершені капітальні інвестиції, і приблизно ж стільки – на нематеріальні активи. На зростання частки нематеріальних активів у 2022–2023 рр вплинув перехід до проведення навчальних занять в режимі онлайн з використанням онлайн платформ. Впровадження дистанційної форми навчання у зв'язку з пандемією COVID-19 та війною РФ в Україні актуалізувало необхідність використання ЗВО різноманітних онлайн-ресурсів для забезпечення ефективності навчального процесу. Серед найпопулярніших платформ – Moodle, Google Classroom, Microsoft Teams, Zoom, Google Meet та інші. Як правило, зазначені платформи не є власністю ЗВО. Заклад володіє тільки правом на користування ними, відтак, не може їх покращувати чи змінювати.

У сучасних умовах цифрової трансформації національної економіки та суспільства загалом ЗВО як стратегічні суб'єкти державного сектору не лише реалізують функції підготовки кваліфікованих кадрів, а й виступають носіями інновацій, осередками науково-дослідницької діяльності, сприяють розвитку регіонів і забезпечують соціальну стабільність у державі.

Серед пріоритетів державної політики у сфері освіти Концепцією цифрової трансформації освіти і науки на період до 2026 року виокремлено впровадження цифрових платформ, розвиток електронних ресурсів, модернізацію ІТ-інфраструктури та посилення цифрової компетентності учасників освітнього процесу. У цьому контексті ЗВО виступають у ролі споживачів і водночас активних провайдерів інноваційних державних ініціатив [28].

Це активізує діяльність ЗВО в частині розроблення власних цифрових освітніх технологій та їх запровадження у практику. Зокрема, Київським національним університетом імені Тараса Шевченка (далі – Університет) у 2020 р. започатковано власний проєкт «Цифровий Університет», спрямований на формування єдиного середовища цифрових сервісів, адаптованих до цілей та процесів університету з можливістю масштабування [29].

Основними завданнями цього проєкту визначено: розроблення та запуск сучасних цифрових освітніх технологій; включення технологій обробки електронних даних до системи управління університетом; розвиток цифрових компетенцій учасників освітнього процесу; впровадження освітніх інновацій.

Для забезпечення якісного освітнього процесу під час карантину та надання сучасних освітніх інструментів викладачам, студентам, адміністрації в Університеті розроблено та впроваджено у практику всіх структурних підрозділів платформу дистанційної освіти KNU Education Online, яка включає: електронний кабінет викладача, електронний кабінет студента, модуль вебінарів, модуль онлайн-презентацій, інтерактивний розклад, електронний журнал, модуль тестування, цифрову бібліотеку навчальних дисциплін.

Розроблена платформа на запит Університету є його власністю, відтак, належить до об'єктів нематеріальних активів. Цифрові онлайн-технології надають численні переваги ЗВО, змінюючи підходи до навчання, управління та взаємодії між студентами, викладачами і адміністрацією.

Серед ключових переваг актуалізовано такі:

1. Доступність та гнучкість процесу навчання. Цифрові технології забезпечують запровадження гнучких форм навчання в освітній процес, зокрема

онлайн-курсів, доступних у будь-який час і з будь-якої точки світу. Це особливо важливо для здобувачів через обмежений доступ до традиційних форм навчання (наприклад, через географічні, фінансові або інші обмеження). Водночас цифрові технології розширюють можливості залучення до навчання здобувачів з різних регіонів і навіть країн. Завдяки онлайн-курсам підвищуються можливості навчатись без відриву від роботи чи родини, а гнучкі графіки навчання уможлиблюють поєднання здобувачами навчання з іншими життєвими обставинами.

2. Інтернаціоналізація освіти. Цифрові технології сприяють створенню міжнародних навчальних програм та розширенню співпраці з закордонними ЗВО. Завдяки віртуальним платформам активізуються можливості здобувачів і викладачів з різних країн брати участь у курсах, лекціях, наукових семінарах і обмінах, що значно розширює вектори глобальної освітньої співпраці. Також активізується співпраця з іноземними ЗВО через спільні онлайн-курси або програми подвійного диплома. Здобувачі отримують доступ до міжнародних ресурсів та можливість навчатися з будь-якого куточка світу.

3. Підвищення ефективності освітнього процесу. Цифрові технології активізують використання різноманітних інструментів для покращення якості та ефективності навчання. Так, інтерактивні платформи забезпечують зберігання курсових матеріалів, проведення онлайн-заліків, тестування та перевірку знань; віртуальні лабораторії і симулятори відкривають здобувачам можливості працювати з прогресивними інструментами і технологіями (що особливо важливо для технічних та наукових дисциплін). Підвищується також можливість використання інструментів зворотного зв'язку, що дають змогу викладачам оперативно оцінювати роботи здобувачів і надавати конструктивні зауваження.

4. Економія ресурсів. Цифрові онлайн-технології сприяють оптимізації ресурсів та зниженню витрат на паперові матеріали та друковану продукцію завдяки використанню електронних підручників; на оренду приміщень і транспорт – завдяки проведенню онлайн-лекцій та вебінарів. Онлайн-системи підвищують

можливості автоматизації процедур реєстрації присутності студентів на заняттях, управління курсами, видачі дипломів і сертифікатів.

5. Покращання взаємодії та комунікації. Цифрові технології позитивно впливають на рівень комунікації між здобувачами та викладачами: віртуальні класні кімнати забезпечують проведення лекцій, семінарів та дискусій в онлайн-форматі, що робить процес навчання інтерактивнішим; чати, форуми та месенджери допомагають здобувачам оперативно отримувати відповіді на питання та взаємодіяти з одногрупниками; вебінари, відеоконференції — сприяють дистанційному спілкуванню та підготовці групових проєктів, що важливо для розвитку колективних навичок та обміну ідеями.

6. Індивідуалізація навчання. Завдяки цифровим платформам створюються персоналізовані програми навчання (здобувачі можуть обирати освітні компоненти, відповідно до їх інтересів та кар'єрних цілей). Слід підкреслити важливість запровадження online-схеми відстеження викладачами і адміністрацією досягнень кожного здобувача, коригування інтенсивності навчання та здійснення інтервенції за необхідності. На сьогодні актуалізується значення штучного інтелекту та адаптивних навчальних систем при формуванні індивідуальних траєкторій навчання з урахуванням запитів і рівня підготовки здобувачів до практичної діяльності.

7. Підвищення якості освіти і навчальних матеріалів. Використання мультимедійних та інтерактивних матеріалів (відеолекцій, подкастів, інфографіки та інших цифрових ресурсів) допомагає здобувачам краще засвоювати матеріал і глибше розуміти складні концепції; мультимедійні платформи дають можливість вивчати матеріал з використанням інтерактивних моделей, віртуальних експериментів та симуляцій.

8. Підвищення конкурентоспроможності ЗВО. Впровадження цифрових технологій позначається на конкурентоспроможності ЗВО як на національному, так і на міжнародному ринку освіти. Онлайн-платформи та відкриті курси розширюють можливості університетів залучати до навчання здобувачів з різних

країн, а цифрові дипломи та сертифікати можуть бути міжнародно визнаними, забезпечуючи вищу мобільність випускників на глобальному ринку праці.

Наведене свідчить про численні переваги цифрових онлайн-технологій для ЗВО в частині не тільки якості освітнього процесу, а й розширення доступу молоді до освіти, сприяють ефективності управлінських процесів, зниженню витрат та покращанню взаємодії зі здобувачами. Вони також активізують інноваційні зміни у сфері вищої освіти, допомагаючи ЗВО адаптуватися до нових викликів та зберігати свою конкурентоспроможність у глобальному освітньому середовищі.

1.2. Економічна сутність необоротних активів та їх значення у діяльності закладів вищої освіти

Необоротні активи є важливим елементом господарської практики ЗВО. Ефективність їх використання великою мірою залежить від обґрунтованості управлінських рішень у частині руху необоротних активів та поновлення їх складу. Це потребує достовірної та оперативної інформації, великий обсяг якої продукується системою бухгалтерського обліку. Для налагодження чіткої процедури обліку необоротних активів важливо визначитись з їх економічною та обліковою сутністю.

У цьому контексті необхідно наголосити на багатовекторності діяльності ЗВО, що зумовлює потребу в щоденному здійсненні великої кількості господарських операцій. Відповідно, актуалізуються процеси формування активів, взяття і виконання зобов'язань, поповнення капіталу. В результаті змінюється склад активів, їх розміщення та джерела фінансування. Об'єктивно активи за джерелами формування та напрямками розміщення характеризуються з позиції окремого об'єкта обліку та аналізу.

Попри важливість поняття «необоротні активи», в економічній науці й практиці трактування його економічної сутності дещо неоднозначне. Істотна варіативність необоротних активів у структурі майна бюджетних установ потребує удосконалення процедур їх визнання, класифікації, оцінки, методики аналітичного

і синтетичного обліку, відображення результатів здійснених операцій у фінансовій та бюджетній звітності.

Сутність терміна «необоротні активи» у законодавчих, нормативних та інструктивних документах трактується по-різному, що на практиці призводить до проблеми визнання активів необоротними. Загалом методологічні засади бухгалтерського обліку в бюджетних установах регулюються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), розробленими на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (далі – МСБОДС). Питання необоротних активів також розглядаються у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» і МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів», хоча сутнісні характеристики необоротних активів у їх змісті не розкриваються.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поняття «активи» тлумачиться як ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [30]. Як бачимо, поняття «необоротні активи» конкретно не використовується.

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» необоротні активи характеризуються як активи, що не є оборотними [31] і зазначається, що вони не беруть участь у господарському обороті, але є невід’ємною частиною функціонування будь-якого підприємства. Наведений підхід дещо спрощений і не відображає економічного змісту досліджуваного поняття.

Набагато змістовнішим є визначення поняття «необоротні активи» у наказі Фонду державного майна України «Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства» від 29.12.2010 № 1954. Під необоротними активами розуміються матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи оперативного управління та забезпечують провадження його основної діяльності, строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік [32].

Для поглибленого розуміння досліджуваного поняття доцільно розглянути позиції науковців з цього питання. Необоротні активи часто характеризувати як матеріально-речові і нематеріальні цінності та об'єкти, що належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік [33]; як матеріальні та нематеріальні засоби праці, що належать установі та забезпечують її функціонування, строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року [34].

По суті, необоротними активами є матеріальні та нематеріальні ресурси, що їх має у своєму розпорядженні установа і які вона використовує в процесі виконання своїх функцій за умови, що термін їх використання більше одного року [35].

Найпоширеніші підходи до трактування сутності поняття «необоротні активи» зарубіжними і вітчизняними вченими узагальнено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Підходи щодо трактування сутності «Необоротні активи»

Джерело	Визначення
1	2
Дж. Доунс, Дж. Елліот Гудман [36]	Майнові цінності, конвертація яких у грошові кошти, продаж чи обмін здійснюється під час виробничого циклу діяльності підприємства, який зазвичай складає більше одного року
Б. Нідлз, Х. Андерсен і Д. Колдуелл [37]	Критеріями віднесення активів до необоротних є: • термін корисного використання (більше одного року); • використання в діяльності підприємства; • відсутність перепродажу покупцям
Гавриловський О. С. та Стащенко Ю. В. [38]	Є одним із найважливіших об'єктів економічних наук, зокрема бухгалтерського обліку. Необоротні активи в сучасних умовах господарювання відіграють визначальну роль, оскільки вони становлять вагомую частину майна будь-якого суб'єкта господарювання. Від їх якості, вартості, технічного рівня, ефективності використання багато в чому залежать кінцеві результати діяльності підприємства: виготовлення товарів та надання послуг, їх собівартість, прибуток, рентабельність, стійкість фінансового становища
Даценко Г. В., Гладій І. О., Майстер Л. А. [39]	Виступають джерелом формування грошових потоків, оскільки вони можуть генерувати грошові потоки через продаж продукції, робіт або послуг, а також через отримання інвестиційного доходу. Також основні засоби можуть бути використані як застава для отримання кредитів, що робить їх значущим елементом забезпечення стійкості фінансового стану підприємства. Вартість нематеріальних активів є одним із ключових чинників, які визначають ринкову ціну підприємства, тому вони є важливим аспектом у процесі оцінки бізнесу та у прийнятті стратегічних рішень»

Продовження таблиці 1.2

1	2
Дибя В. М. [40]	Сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності і які переносять на продукцію свою вартість частинами.
Дудчик О. Ю. та Сальникова Т. В. [41]	Є найменш ліквідними активами підприємства. При цьому необоротні активи не втрачають вартості, оскільки вони менш схильні до інфляції, можуть здаватись в оренду для отримання додаткового доходу, підтримувати свій зовнішній вигляд, підлягають індексації цін. Необоротні активи підприємства є важливою частиною його стратегічного потенціалу
Загородній А. Г., Вознюк Г.Л. [42]	Сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності.
В.А. Коноплицький, Г.І. Філіна [43]	Основний капітал, який включає будівлі, машини і устаткування (за первісною і балансовою вартістю), вартість земельної власності, вкладення фінансового характеру (довгострокові, тобто понад один рік, дебіторська заборгованість, вкладення у неконсолідовані компанії, власні акції в портфелі), нематеріальні активи (торговельні знаки, патенти, ліцензії)
Кузнєцов В., Михайленко О. [44]	Нематеріальні ресурси та матеріальні ресурси, що є власністю підприємства і забезпечують його функціонування, термін корисного використання яких становить більше одного року чи операційного циклу.
Мочерний С. В. [45]	Матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, термін корисного використання яких перевищує календарний рік (або операційний цикл)
Семйон В. С. [46]	Сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів та прав, які належать суб'єкту господарювання, беруть участь у виробничому процесі, переносять свою вартість на продукцію частинами та корисний ефект від використання яких очікується отримувати протягом періоду, який становить більше одного року
Чернишина Т.В [47]	Різниця, щодо необоротних активів у бюджетних установах і в комерційних підприємствах полягає лише в тому, що в бюджетних установах необоротні активи належать до невикористаних.

Джерело: сформовано автором на основі [36–47].

Різне трактування сутності поняття «необоротні активи» зумовлене як функціональною багатогранністю цієї категорії, так і міждисциплінарним характером її дослідження. У процесі систематизації розглянутих підходів виокремлено чотири основних: майновий, критеріальний, економіко-функціональний і ресурсно-інтегрований.

У межах дослідження предметом аналізу обрано необоротні нефінансові активи, які відповідно до чинного законодавства у сфері обліку включають матеріальні, нематеріальні, біологічні активи та незавершені капітальні інвестиції, що використовуються установами більше одного року і мають потенційну корисність для досягнення функцій або надання послуг. Основна увага приділялася активам, що мають фізичну або функціональну форму, зокрема основним засобам,

нематеріальним активам, а також сучасним цифровим рішенням (освітні платформи, IT-інфраструктура), які характерні для діяльності закладів вищої освіти.

Відповідно, у дослідженнях не охоплено необоротні фінансові активи у складі довгострокової дебіторської заборгованості та довгострокових фінансових інвестицій.

При застосуванні майнового підходу увага зосереджується на розгляді необоротних активів як довгострокового майна підприємства, що використовується протягом більше одного року у виробничій, невиробничій чи господарській діяльності. Цей підхід представлений у працях Т.В. Черкашиної, А.Г. Загороднього, В.М. Диби, у яких акцентується увага на багаторазовості участі активів у господарському процесі [40; 42; 47].

Критеріальний підхід базується на формальних ознаках, що дають змогу класифікувати активи як необоротні. Зокрема, Б. Нідлз, Х. Андерсен і Д. Колдуелл [36; 37] виокремлюють такі основні ознаки: строк використання понад один рік; призначення для власної діяльності, а не перепродажу. Аналогічну логіку застосовують В. Кузнєцов та О. Михайленко, які також наголошують на юридичному праві власності на активи [44].

За процедурами економіко-функціонального підходу ураховується здатність необоротних активів забезпечувати довгострокову результативність підприємства. У працях О.С. Гавриловського і Ю.В. Сташенко [38] підкреслюється роль активів у забезпеченні фінансової стійкості та ефективності діяльності, а Г.В. Даценко, І.О. Гладій та Л.А. Майстер [39] розглядають необоротні активи як джерело грошових потоків та інструмент інвестиційної активності. В.С. Семейон [46] акцентує увагу на правовому аспекті володіння активами та очікуванні тривалого корисного ефекту від їх використання.

Ресурсно-інтегрованим підходом охоплюється ширше розуміння необоротних активів з включенням до їх складу не лише матеріальних та нематеріальних ресурсів, а й довгострокових фінансових вкладень. Таку концепцію відображено у працях С.В. Мочерного [45], В.А. Коноплицького та Г.І. Філіної [43],

які розглядають необоротні активи як стратегічні ресурси підприємства, що забезпечують його конкурентоспроможність і ринкову цінність.

Таким чином, існуючі підходи до визначення сутності необоротних активів розкривають їх з різних позицій — юридичної, функціональної, облікової та стратегічної. Це свідчить про складну економічну природу цієї категорії, яка об'єднує не лише довгострокове майно, а й елементи потенційної вигоди, фінансової ефективності та ресурсного забезпечення суб'єкта господарювання.

Різні підходи до визначення сутності необоротних активів можна згрупувати у такий спосіб: необоротні активи як майнові цінності підприємства; необоротні активи як матеріальні та нематеріальні ресурси підприємства. Результатами вивчення чинних підходів є такі узагальнення: *необоротні активи характеризуються своєю вартістю, формою (матеріальні та нематеріальні), використовуються установою більше одного року (або операційного циклу) і, як очікується, принесуть економічні вигоди або потенційну корисність у майбутньому.*

Розвиток економічних процесів у контексті глобалізації передбачає потребу в переосмисленні традиційних підходів до обліку та управління активами. У цьому контексті доцільно розглянути категорію «цифрові активи», зокрема з урахуванням активного функціонування цифрових платформ у ЗВО.

Поняття «цифровізація» можна розглядати у вузькому та широкому розумінні. У вузькому – це стосується перетворення інформації на цифрову форму, а в широкому – йдеться про тренд ефективного світового розвитку. Цифровізація стосується інтеграції цифрових технологій у повсякденне життя суспільства через оцифровування всього, що піддається цій процедурі [48].

Нині ЗВО вже активно використовують цифрові технології у навчальному процесі. Загалом вони поділяються на:

- технології, якими користуються ЗВО (платформи Zoom, Moodle);
- технології, які є власністю ЗВО (KNU Education Online).

Цифрові технології, якими користуються ЗВО, не обліковуються як активи, відтак, на балансі не відображаються, оскільки не відповідають критеріям їх

визнання нематеріальними активами. Своєю чергою, технології, які є власністю ЗВО, обліковуються як об'єкти нематеріальних активів, оскільки відповідають критеріям нематеріальних активів, визначеним НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»: нематеріальний актив визнається активом, якщо його 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 достовірно визначена [49].

У НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив інтерпретується як немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікованим. Відповідно, немонетарні активи визнаються активами, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей [49].

Запровадження елементів цифровізації в систему бухгалтерського обліку вказує на наявні підстави доповнення переліку об'єктів необоротних активів новим, а саме - «цифровий актив» із внесенням змін до розділу 1 п. 4 НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» у такій інтерпретації: *цифровий актив – це нематеріальний актив, представлений у вигляді власного цифрового ресурсу чи програмного рішення, яке функціонує в електронному середовищі та призначене для автоматизації або підтримки основних процесів діяльності суб'єкта державного сектору (освітнього, адміністративного, управлінського), який утримується для використання в його діяльності не менше одного року.*

Для подальшого дослідження важливо проаналізувати внесені зміни до системи бухгалтерського обліку державного сектору в процесі її модернізації. Насамперед це стосується набуття чинності НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [50]. Норми цього положення суттєво вплинули на порядок розкриття облікової інформації у фінансовій звітності. Найсуттєвіша новація стосується запровадження у практику бюджетних установ поняття «нефінансові активи».

Починаючи з 1 січня 2017 р. (дати набуття чинності НП(С)БОДС 101), активи установи державного сектора поділяються на нефінансові та фінансові, що відповідає розділам I "Нефінансові активи" та II "Фінансові активи" активу Балансу, хоча в інших НП(С)БОДС термін «необоротні активи» наразі не використовується.

Слід зазначити, що у МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» поняття «нефінансові активи» та «фінансові активи» не використовуються, а вказується про їх поділ на довгострокові (непоточні) та поточні [51].

Своєю чергою, термін «непоточні» поширюється на матеріальні (операційні), нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру.

Віднесення активів до поточних здійснюються за таких умов:

- суб'єкт господарювання має намір реалізувати цей актив або продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі;
- він утримує актив переважно з метою продажу;
- суб'єкт сподівається реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду;
- актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів за відсутності обмежень щодо обміну чи використання цього активу для погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після звітного періоду (п. 79 МСБОДС 1) [51].

У керівництві зі статистики державних фінансів 2001 р. виокремлено такі характеристики нефінансових активів державного сектору:

- «...до нефінансових активів належать всі економічні активи, крім фінансових активів...»;
- «...на першому рівні їх класифікації розглядаються чотири категорії нефінансових активів. Перші три – це основні засоби, запаси оборотних матеріальних засобів і цінності, а до четвертої віднесено: землю, ресурси надр, інші природні активи [52].

За результатами наведеного поділ активів на нефінансові і фінансові для бюджетних установ певною мірою невиправданий, оскільки це розмежування не відповідає нормам МСБОДС.

Окремі хиби мають місце і в переліку нефінансових активів, за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [50]. Зокрема, до складу нефінансових активів бюджетних установ включено: основні засоби, інвестиційну нерухомість, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові та поточні біологічні активи, запаси, виробництво, інші нефінансові активи, тобто активи з різними термінами корисного використання: довгострокового використання (більше 1 року), короткострокового використання (менше 1 року). Наочно це ілюструє рис. 1.9.



Рис. 1.9. Розмежування нефінансових активів для суб'єктів державного сектору за терміном корисного використання

Джерело: узагальнено автором за даними [50].

Для обліку нефінансових активів призначено рахунки класу 1 «Нефінансові активи» Плану рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [53].

Відповідна інформація наводиться в розділі 1 активу Балансу "Нефінансові активи" (форма №1-дс).

Взаємозв'язок розділу 1 «Нефінансові активи» Балансу (форма № 1-дс) та Плану рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору узагальнено в табл. 1.3.

Як бачимо, в розділі 1 «Нефінансові активи» балансу (форма №1-дс) відображаються оборотні та необоротні активи, що певною мірою не логічно з позиції структури балансу: баланс є рівністю активів і пасивів, де вартість необоротних активів відображається у капіталі установи, а вартість оборотних активів не впливає на капітал.

У бюджетних установах оборотні та необоротні активи мають принципову різницю. Зокрема, кошти (загального та спеціального фондів), призначені для придбання, виготовлення, модернізації активів довгострокового використання, відображаються в обліку як цільове фінансування та обліковуються на субрахунку 5411 «Цільове фінансування». При введенні в експлуатацію необоротних активів або збільшенні їхньої первісної вартості обсяг цільового фінансування відносять на збільшення внесеного капіталу, який обліковується на субрахунку 5111 «Внесений капітал» [53].

Таблиця 1.3

**Взаємозв'язок статей розділу 1 «Нефінансові активи» Балансу (форма №1-дс)
та Плану рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ**

Розділ 1 «Нефінансові активи» балансу (форма №1-дс)	Види нефінансових активів за Планом рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору (наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203)
1	2
Основні засоби	Рахунок 10 "Основні засоби", субрахунок 1010 "Інвестиційна нерухомість"
Інвестиційна нерухомість	Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
Нематеріальні активи	Рахунок 12 "Нематеріальні активи"
Незавершені капітальні інвестиції	Рахунок 13 "Капітальні інвестиції"
Довгострокові біологічні активи	Рахунок 17 "Біологічні активи"
Поточні біологічні активи	

Продовження табл.1.3

1	2
Запаси	Рахунок 15 "Виробничі запаси"
Виробництво	Рахунок 16 "Виробництво"
Х	Рахунок 18 "Інші нефінансові активи"

Джерело: узагальнено автором за даними [53; 54].

Щодо оборотних активів, то кошти, отримані на їх придбання, виготовлення обліковуються на рахунках та субрахунках класу 7 «Доходи», а їх використання – на рахунках та субрахунках класу 8 «Витрати» [53]. По завершенні звітного року залишки відповідних рахунків списуються на фінансовий результат виконання кошторисів з відображенням на субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

Це вказує на обґрунтованість розмежування нефінансових активів на: активи довгострокового використання (необоротні активи) та активи короткострокового використання. Такі зміни пропонується внести безпосередньо до форми фінансової звітності Баланс (форма 1-дс) до розділу I «Нефінансові активи». Наочно запропоновані зміни представлено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Зміни до назв підрозділів розділу I «Нефінансові активи» Балансу (форма 1-дс) суб'єктів державного сектору

Поточна структура активу Балансу (форма 1-дс)	Запропонована структура активу Балансу (форма 1-дс)
1	2
РОЗДІЛ 1 «НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ»	РОЗДІЛ 1 «НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ»
Основні засоби	1.1. Активи довгострокового використання (необоротні активи)
Інвестиційна нерухомість	Основні засоби
Нематеріальні активи	Інвестиційна нерухомість
Незавершені капітальні інвестиції	Нематеріальні активи
Довгострокові біологічні активи	Незавершені капітальні інвестиції
Запаси	Довгострокові біологічні активи
Виробництво	Усього за розділом 1.1

Продовження табл.1.4

1	2
Поточні біологічні активи	1.2. Активи короткострокового використання (оборотні активи)
Усього за розділом 1	Запаси
	Виробництво
	Поточні біологічні активи
	Усього за розділом 1.2
	Усього за розділом 1

Джерело: узагальнено автором.

На підтвердження обґрунтованості наведеної пропозиції слід зазначити, що у практиці господарської діяльності суб'єктів, які ведуть облік за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Міжнародними стандартами фінансової звітності активи поділяються на необоротні та оборотні. Запропоновані вище зміни сприятимуть оперативності узагальнення інформації про стан необоротних активів, що є важливими об'єктами обліку бюджетних установ.

Це забезпечить обліковування у складі необоротних активів бюджетних установ активів, вартість яких впливає на обсяги внесеного капіталу, а саме: основних засобів; інвестиційної нерухомості; нематеріальних активів; незавершених капітальних інвестицій; довгострокових фінансових інвестицій; довгострокових біологічних активів.

У Балансі (форма №1-дс) необоротні активи мають відображатися з урахуванням їх економічної сутності та умов їх визнання активами, що визначено НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”, НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”, НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість», НП(С)БОДС 136 “Біологічні активи” (табл. 1.5).

Як бачимо, спільною ознакою визнання необоротних активів є ймовірність отримання в майбутньому бюджетною установою економічної вигоди від їх використання або потенціалу корисності. Інші ознаки визнання стосуються первісної вартості, яка може бути достовірно визначена, а також терміну корисного

використання – більше одного року. Відмінними позиціями при визнанні необоротних активів є ідентифікація їх матеріальної та нематеріальної форми, здійснення суб'єктом державного сектору контролю активів у результаті минулих подій.

Таблиця 1.5

Критерії визнання необоротних активів бюджетних установ

Назва об'єкта	Економічний зміст	Критерії визнання активів	Нормативний документ
1	2	3	4
Основні засоби	Матеріальні активи, які утримуються для використання у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року	Існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства; і вартість об'єкта основних засобів може бути визначена.	НП(С)БОД С 121 “Основні засоби”
Інвестиційна нерухомість	Земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу	Існує ймовірність того, що суб'єкт державного сектору отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди або потенціал корисності, а її первісна вартість може бути достовірно визначена	НП(С)БОД С 129 «Інвестиційна нерухомість»
Нематеріальні активи	Немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, але можуть бути ідентифіковані	Якщо актив 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 достовірно визначена	НП(С)БОД С 122 “Нематеріальні активи”
Довгострокові біологічні активи	Біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи протягом періоду, що перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі	Якщо суб'єкт державного сектору контролює активи в результаті минулих подій, існує ймовірність отримання в майбутньому економічної вигоди та/або потенціалу корисності, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена	НП(С)БОДС 136 “Біологічні активи”

Джерело: складено за: [49; 55; 56; 57; 58].

У НП(С)БОДС 136 “Біологічні активи” ознаку контролю виокремлено тільки стосовно біологічних активів, хоча контроль виконує важливі функції в частині всіх активів. Контроль (від лат. *controle* – перевірка) є однією з найважливіших функцій управління, а його сутність розкривається через такі основні тлумачення: 1) дії, пов’язані з перевіркою, контролюванням; 2) одна з найважливіших функцій державного управління, суть якої полягає у перевірці дотримання норм законів, постанов, указів, рішень; 3) елемент управління економічними об’єктами і процесами, що стосується спостереження за об’єктом (процесом) з метою перевірки відповідності реального стану діяльності підприємства нормативним та інструктивним вимогами.

Особливої актуальності категорія контролю набуває в умовах воєнного стану, коли традиційні критерії визнання активів — такі як достовірне визначення вартості та очікуване отримання економічних вигід — часто не можуть бути застосовані в повному обсязі. Значна частина майна підприємств була зруйнована, втрачена, переміщена на тимчасово окуповані території або викрадена загарбниками. У багатьох випадках підприємства втратили фактичний контроль над активами, що автоматично ставить під сумнів можливість їх визнання в обліку [59].

Крім того, навіть за наявності формального контролю підприємства змушені зупинити діяльність через постійні обстріли чи небезпеку, не можуть отримувати економічні вигоди від активів. Це створює реальний нормативний вакуум, оскільки існуючі критерії не враховують ситуацій, коли контроль ускладнений або тимчасово втрачений не з вини суб’єкта господарювання.

У зв’язку з цим доцільно на нормативному рівні розглядати контроль як самостійний критерій визнання активу, що потребує чіткого визначення та механізмів оцінки, з урахуванням умов надзвичайних ситуацій, зокрема воєнного стану. Такий підхід забезпечить більшу гнучкість, об’єктивність та відповідність реальним умовам діяльності підприємств у кризових обставинах.

При визнанні необоротних активів бюджетних установ ураховуються такі позиції:

- можливість ідентифікації активу (може бути виділений чи відокремлений від інших активів);
- ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або наявність потенціалу корисності для суспільства;
- встановлення первісної вартості об'єкта активу;
- обґрунтування терміну корисного використання активу (більше одного року (або операційного циклу));
- здійснення суб'єктом державного сектору контролю використання активу в результаті минулих подій.

Наочно критерії визнання необоротних активів бюджетних установ ілюструє рис. 1.10.



Рис. 1.10. Критерії визнання необоротних активів для суб'єктів державного сектору

Джерело: узагальнено автором.

З урахуванням наведених критеріїв визнання необоротних активів суб'єктів державного сектору до їх складу належать активи: які можна ідентифікувати

(основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи); щодо яких існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з використанням, та/або потенціалу корисності для суспільства, за умови, що термін їх корисного використання – більше одного року (або операційного циклу).

1.3. Класифікація необоротних активів закладів вищої освіти

Вітчизняною та світовою практикою напрацьовано багато варіантів класифікації необоротних активів. Їх систематизація за різними класифікаційними ознаками важлива для налагодження чіткої системи обліку, спрощення процедури складання звітності про наявність і рух необоротних активів.

В економічній літературі класифікаційні ознаки необоротних активів згруповано таким чином:

- за функціональними видами: основні засоби, нематеріальні активи, обладнання, призначене до монтажу;
- за характером обслуговування: необоротні активи, що обслуговують операційну та інвестиційну діяльність, і необоротні активи, які задовольняють соціальні потреби;
- за характером власності на необоротні активи: власні та орендовані;
- за формами заставного забезпечення кредиту та особливостями страхування: рухомі та нерухомі необоротні активи;
- за характером відображення зносу: необоротні активи, що амортизуються, та ті, що не амортизуються.

У процесі класифікації незавершених капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи, до складу яких включаються капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, важливо урахувати положення НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи» [49; 55].

Первісна вартість необоротних активів формується в обсязі витрат, безпосередньо пов'язаних з їх доведенням до стану, придатного до використання із запланованою метою. До введення в експлуатацію вони обліковуються на рахунку капітальних інвестицій 13 «Капітальні інвестиції» [53].

З огляду на зазначене у складі необоротних активів з урахуванням функціональних видів мають також обліковуватися незавершені капітальні інвестиції як важлива частина необоротних активів.

У ЗВО накопичується значна кількість незавершених капітальних інвестицій, які переходять з року в рік через відсутність умов їх завершення. Це створює серйозні проблеми, оскільки у багатьох випадках такі об'єкти так і залишаються не введенними в експлуатацію, що несе ризик втрати бюджетних коштів та неефективного використання ресурсів. Зокрема, велика кількість проєктів, пов'язаних із будівництвом, реконструкцією чи модернізацією, можуть тривалий час залишатися у статусі "незавершених", без чіткого плану щодо їх подальшої реалізації чи списання. Ця проблема не актуалізована в наукових дослідженнях, що, своєю чергою, ускладнює контроль за бюджетними витратами та прийняття управлінських рішень щодо подальшого утримування таких об'єктів.

Вирішення цього питання сприятиме підвищенню ефективності використання бюджетних коштів, зниженню ризиків "заморожених" проєктів та забезпеченню прозорості у сфері державних капітальних вкладень.

Відповідно до НП(С)БОДС 121 "Основні засоби" *незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи* визначаються як капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося [55].

У НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» не надано конкретного визначення сутності категорії *незавершених капітальних інвестицій в інші необоротні матеріальні активи*. Втім, логічно їх характеризувати як витрати на створення або придбання необоротних матеріальних активів, що не підпадають під категорію основних засобів.

НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи" *незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи* трактуються як капітальні інвестиції на придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, які за призначенням на дату балансу ще не використовувалися [49].

У МСБОДС 17 "Основні засоби" пряме визначення "незавершених капітальних інвестицій" не наведено, але зазначено, що "будівництво (створення) основних засобів" є процесом, що включає витрати на активи до моменту їх готовності до використання [60].

До змісту МСБОДС 38 "Нематеріальні активи" також не включено визначення "незавершених капітальних інвестицій", але вказано, що витрати на розробку нематеріальних активів визнаються лише тоді, коли можна довести їхню майбутню економічну вигоду [61].

У змісті МСБОДС деталізовано порядок урахування капітальних інвестицій у різні активи, хоча трактування їх сутності і не наведено. Це підтверджує необхідність узагальнення підходів до сутності цього поняття для потреб бюджетного обліку.

У діяльності ЗВО на сьогодні проблема не введення в експлуатацію частини об'єктів незавершених капітальних інвестицій є досить суттєвою. За окремими об'єктами фінансування продовжується, оскільки їх завершення вважається перспективним. Водночас існує низка незавершених об'єктів, реалізація яких ускладнена через обмеженість фінансових ресурсів або зміну пріоритетів фінансування, що призводить до їх тривалого обліковування як активів без реальної перспективи завершення.

На основі глибокого аналізу сутності поняття «незавершені капітальні інвестиції» в ЗВО виокремлено дві групи незавершених капітальних інвестицій: *незавершені капітальні інвестиції звітного року* та *накопичені незавершені капітальні інвестиції минулих років*.

З урахуванням різних підходів до визначення поняття "незавершені капітальні інвестиції" запропоновано трактування сутності незавершених капітальних інвестицій звітного року в такій редакції: це *капітальні інвестиції у*

будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося.

Відповідно, накопичені незавершені капітальні інвестиції – це *капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних активів, здійснені в попередніх звітних періодах, які не завершені та не введені в експлуатацію, залишаються об'єктами тривалого накопичення.*

В економічній літературі представлені й інші класифікаційні ознаки необоротних активів, зокрема:

- за характером обслуговування окремих видів діяльності: операційні необоротні активи, інвестиційні необоротні активи, фінансові необоротні активи, невиробничі необоротні активи [62];

- за періодом іммобілізації: тривало іммобілізовані (основні засоби та нематеріальні активи); тимчасово іммобілізовані (капітальні вкладення та довгострокові вкладення);

- за специфікою діяльності: освіта, культура, охорона здоров'я тощо;

- за матеріальною сутністю необоротних активів: матеріальні необоротні активи, тобто необоротні активи, які мають матеріальну сутність (усі основні засоби, незавершені капітальні вкладення); нематеріальні необоротні активи, до складу яких включаються всі нематеріальні активи; фінансові необоротні активи, до яких належать довгострокові фінансові вкладення, відстрочені податкові активи;

- за використанням у господарській діяльності: залучені до господарської діяльності (ті, які постійно використовуються у діяльності установи); не задіяні у господарській діяльності на конкретну дату;

- за джерелами фінансування: бюджетні асигнування; власні надходження; інші надходження;

- за рівнями володіння: необоротні активи держави (відображають вартість необоротних активів усіх суб'єктів господарювання разом узятих); необоротні активи галузей економіки (відображають вартість необоротних активів суб'єктів

господарювання в межах окремої галузі); необоротні активи підприємств – активи, які належать лише конкретному підприємству, окремо взятому [63].

Враховуючи, що діяльність суб'єктів державного сектору фінансується з державного або місцевих бюджетів, класифікаційні ознаки слід доповнити такими:

- за функціональними видами: основні засоби; інвестиційна нерухомість; нематеріальні активи; *незавершені капітальні інвестиції звітнього року; накопичені незавершені капітальні інвестиції попередніх звітних періодів, щодо яких завершено строк фінансування; довгострокові біологічні активи;*
- за характером використання: необоротні активи, що використовуються в освітньому процесі, необоротні активи, що використовуються в науковій діяльності, а також необоротні активи, що використовуються в інших видах діяльності, — міжнародній, соціальній тощо;
- за терміном отримання економічної вигоди або наявністю потенціалу корисності: необоротні активи, які забезпечують економічну вигоду в поточній діяльності; необоротні активи, які мають потенціал корисності в майбутньому.

Узагальнені класифікаційні ознаки та види необоротних активів наведено у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Узагальнені класифікаційні ознаки та види необоротних активів для ЗВО

Ознака класифікації	Види необоротних активів
1	2
<i>За функціональними видами</i>	– Основні засоби (навчальні меблі, комп'ютери, прилади, транспорт, спортінвентар); – інвестиційна нерухомість (орендовані площі, комерційні приміщення ЗВО); – нематеріальні активи (ліцензії на ПЗ, освітні платформи, авторські права на електронні курси); – незавершені капітальні інвестиції звітнього року* (створення цифрових лабораторій, e-campus); – накопичені незавершені капітальні інвестиції попередніх звітних періодів, щодо яких завершено строк фінансування * (довгобуду корпусів, довготривалі ІТ-проекти); – довгострокові фінансові інвестиції (участь у міжуніверситетських проєктах, стартапах); – довгострокові біологічні активи* (навчальні сади, дослідні поля, тваринницькі об'єкти — для аграрних ЗВО)

Продовження табл. 1.6

1	2
За характером обслуговування окремих видів діяльності	– Активи, що обслуговують операційну діяльність (аудиторії, сервери, ПЗ); – активи, що обслуговують інвестиційну діяльність (будівництво, модернізація лабораторій); – активи, що задовольняють соціальні потреби (гуртожитки, їдальні, інклюзивні простори, культурні центри)
За характером власності на необоротні активи	– Власні необоротні активи (корпуси, обладнання, створені електронні системи); – орендовані необоротні активи (ПЗ, платформи за ліцензією, орендовані приміщення)
За формами руху	– Рухомі необоротні активи: транспортні засоби (службові легкові та вантажні автомобілі, мікроавтобуси для перевезення студентів, спецтехніка для лабораторій на колесах); – нерухомі необоротні активи: навчальні корпуси, гуртожитки, спорткомплекси
За характером відображення зносу	– Необоротні активи, що амортизуються (обладнання, цифрові ресурси з визначеним строком корисного використання); – необоротні активи, що не амортизуються (унікальні фонди, мистецькі об'єкти, музейні цінності)
За періодом іммобілізації	– Тривало іммобілізовані активи (навчальні корпуси, наукові комплекси); – тимчасово іммобілізовані активи (на ремонті, у процесі модернізації, переміщенні)
За речовою суттю необоротних активів	– Матеріальні активи (пристрої, інвентар, будівлі); – нематеріальні активи (платформи Moodle, контент курсів, е-бази знань); – фінансові активи (частки у проєктах, інвестиції)
За залученням у господарську діяльність	– Задіяні активи (активно використовуються у навчальному, науковому або адміністративному процесі); – не задіяні активи (законсервовані об'єкти, резервне обладнання)
За джерелами фінансування	– За рахунок бюджетних асигнувань (держзамовлення, капітальні трансферти); – за рахунок власних коштів (контрактна форма навчання, кошти від НДР); – за рахунок інших коштів (гранти, благодійна допомога, міжнародні програми: Erasmus+, Horizon, USAID)
За рівнями функціонування	– Активи на умовах оперативного управління (закріплені за ЗВО державою або власником); – активи галузей економіки (передані МОН або міністерствами-партнерами для спільного користування); – активи бюджетної установи (безпосередньо на балансі ЗВО)
За характером використання*	– Використовуються в освітньому процесі (аудиторії, eLearning-системи, проєктори); – використовуються в науковій діяльності (лабораторії, наукове ПЗ, патенти); – використовуються в міжнародній діяльності (платформи мобільності, мультимовні сервіси); – використовуються в соціальній діяльності (інфраструктура дозвілля, бібліотеки, платформи відкритої освіти)
За терміном отримання економічної вигоди або визначенням потенціалу корисності*	– Активи, що забезпечують економічну або функціональну вигоду в поточній діяльності (комп'ютерний клас, LMS); – активи з потенціалом у майбутньому (платформи в розробці, інноваційні об'єкти, патенти, навчальні прототипи)
– * ті, які запропоновано автором	

Джерело: розширено автором на основі: [62; 63; 64; 65].

Формування класифікації необоротних активів, адаптованої для ЗВО, є необхідним кроком для приведення бухгалтерського обліку у відповідність до реальних потреб та специфіки освітньої, наукової, міжнародної й соціальної діяльності університетів. Типовою класифікацією, що використовується в облікових стандартах, не охоплено особливості цифрових платформ, змішаного фінансування, грантових активів чи інфраструктури, яка обслуговує різні напрями діяльності ЗВО. Впровадження деталізованого підходу до класифікації дасть змогу точніше фіксувати джерела, призначення та ефективність використання кожного активу, особливо в умовах цифрової трансформації та зростання академічної автономії.

Водночас така класифікація сприятиме вдосконаленню управлінського обліку та внутрішнього контролю у ЗВО. Чітке розмежування необоротних активів за функціональним призначенням, джерелами фінансування та характером використання підвищує прозорість у розподілі ресурсів, спрощує процес складання внутрішньої та зовнішньої звітності, а також формує підґрунтя для ефективної аналітики й планування. В умовах інтеграції до європейського освітнього простору адаптована класифікація також сприяє гармонізації з міжнародними стандартами державного сектору (IPSAS) та забезпечує кращу зіставність із вимогами донорських організацій.

Найважливішою класифікаційною ознакою для потреб бухгалтерського обліку необоротних активів є ознака «за функціональними видами». За цією ознакою необоротні активи поділяються на: основні засоби; інвестиційну нерухомість; нематеріальні активи; незавершені капітальні інвестиції; довгострокові біологічні активи.

У процесі аналізу наведених видів їх умовно поділено за такими ознаками:

- матеріальна/нематеріальна форма;
- завершений/незавершений об'єкт;
- фінансовий/нефінансовий характер.

Для цілей бухгалтерського обліку є підстави додатково класифікувати необоротні активи за такими ознаками: матеріальною (нематеріальною) формою; етапом завершення об'єкта; фінансовим (нефінансовим) характером.

Відповідно за наведеного до необоротних активів мають включатися основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи.

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11, для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділено на дві групи: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи [66].

Зокрема, до першої групи основних засобів віднесено: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої, активи інфраструктури; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини та багаторічні насадження; інші основні засоби.

До другої групи основних засобів, зокрема до інших необоротних матеріальних активів, зараховуються: музейні фонди; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; білизна, постільні речі, одяг та взуття; інвентарна тара; необоротні матеріальні активи спеціального призначення; природні ресурси; інші необоротні матеріальні активи.

За НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» у складі інвестиційної нерухомості обліковуються: земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу [56].

Відповідно до НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» до довгострокових біологічних активів віднесено: робочу худобу; продуктивну худобу; багаторічні насадження; інші довгострокові біологічні активи [58].

За критеріями нематеріальної форми завершеного об'єкта необоротних активів у їх складі виокремлюються нематеріальні активи.

За НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» для цілей бухгалтерського обліку до їх складу належать: авторські та суміжні з ними права; права користування

природними ресурсами; права на знаки для товарів і послуг; права користування майном; права на об'єкти промислової власності; інші нематеріальні активи [49].

Відповідно до критерію незавершеності об'єкта та нефінансового характеру необоротних активів, у структурі необоротних активів незавершені капітальні інвестиції доцільно поділяти на: незавершені капітальні інвестиції звітного року та накопичені незавершені капітальні інвестиції.

Чіткий поділ незавершених капітальних інвестицій на незавершені капітальні інвестиції звітного року та накопичені незавершені капітальні інвестиції має важливе значення як з точки зору ефективного управління державними фінансами, так і з позиції мінімізації фінансових ризиків. За відсутності такого поділу підвищується рівень невизначеності оцінки реального стану капітальних інвестицій, що створює загрози:

- необґрунтованого нарощування обсягів незавершених об'єктів за відсутності належного контролю за їхньою реалізацією;
- неефективного розподілу бюджетних ресурсів, що призводить до фінансування нових проєктів за наявності значного обсягу накопичених, але незавершених інвестицій;
- зростання ризику втрати державних коштів через незавершені або заморожені проєкти, можливість введення яких в експлуатацію практично відсутня.

Розмежування цих понять свідчить про підстави застосування диференційованих підходів до управління інвестиційними процесами. Для накопичених незавершених капітальних інвестицій важливе значення має детальний аналіз їхнього стану та перспектив реалізації.

У цьому контексті доцільним є поділ накопичених незавершених капітальних інвестицій на дві групи:

- *незавершені капітальні інвестиції, що фінансуються протягом кількох періодів* – це витрати, які здійснюються поетапно впродовж тривалого часу з метою завершення реалізації проєктів та подальшого введення об'єктів в експлуатацію;

- *незавершені капітальні інвестиції, за якими завершено строк фінансування* – це витрати на об’єкти, фінансування яких припинено, проте введення в експлуатацію ще не відбулося через технічні, організаційні або інші причини.

Пропоновану класифікацію незавершених капітальних інвестицій за видами проілюстровано на рис. 1.11.

З метою мінімізації фінансових ризиків, пов’язаних із накопиченими незавершеними капітальними інвестиціями, необхідно опрацьовувати стратегії їх подальшої оптимізації.

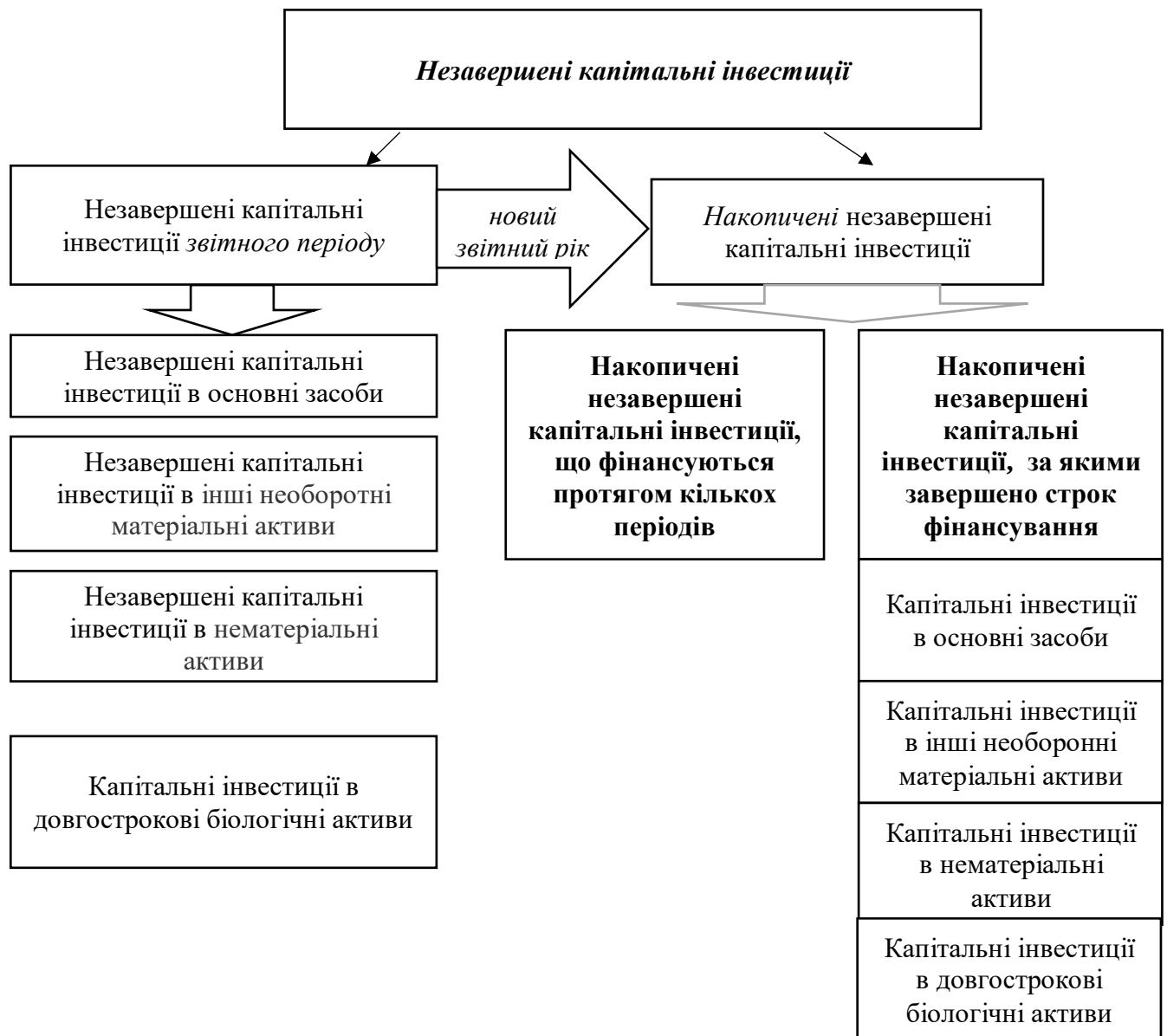


Рис. 1.11. Класифікація незавершених капітальних інвестицій за видами

Розроблено автором

Можливі такі напрями оптимізації накопичених незавершених капітальних інвестицій:

- пошук альтернативних джерел фінансування для завершення об'єктів, що мають стратегічну важливість;
- оцінка можливості перепрофілювання або консервації об'єктів з їхньою подальшою передачею іншим суб'єктам державного сектора;
- обґрунтування варіантів списання, утилізації, безоплатної передачі суб'єктами державного сектору об'єктів, введення яких в експлуатацію економічно недоцільне або неможливе (рис. 1.12).

Завдяки розмежуванню незавершених капітальних інвестицій формуються умови підвищення прозорості управління державними активами, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів у довгостроковій перспективі.

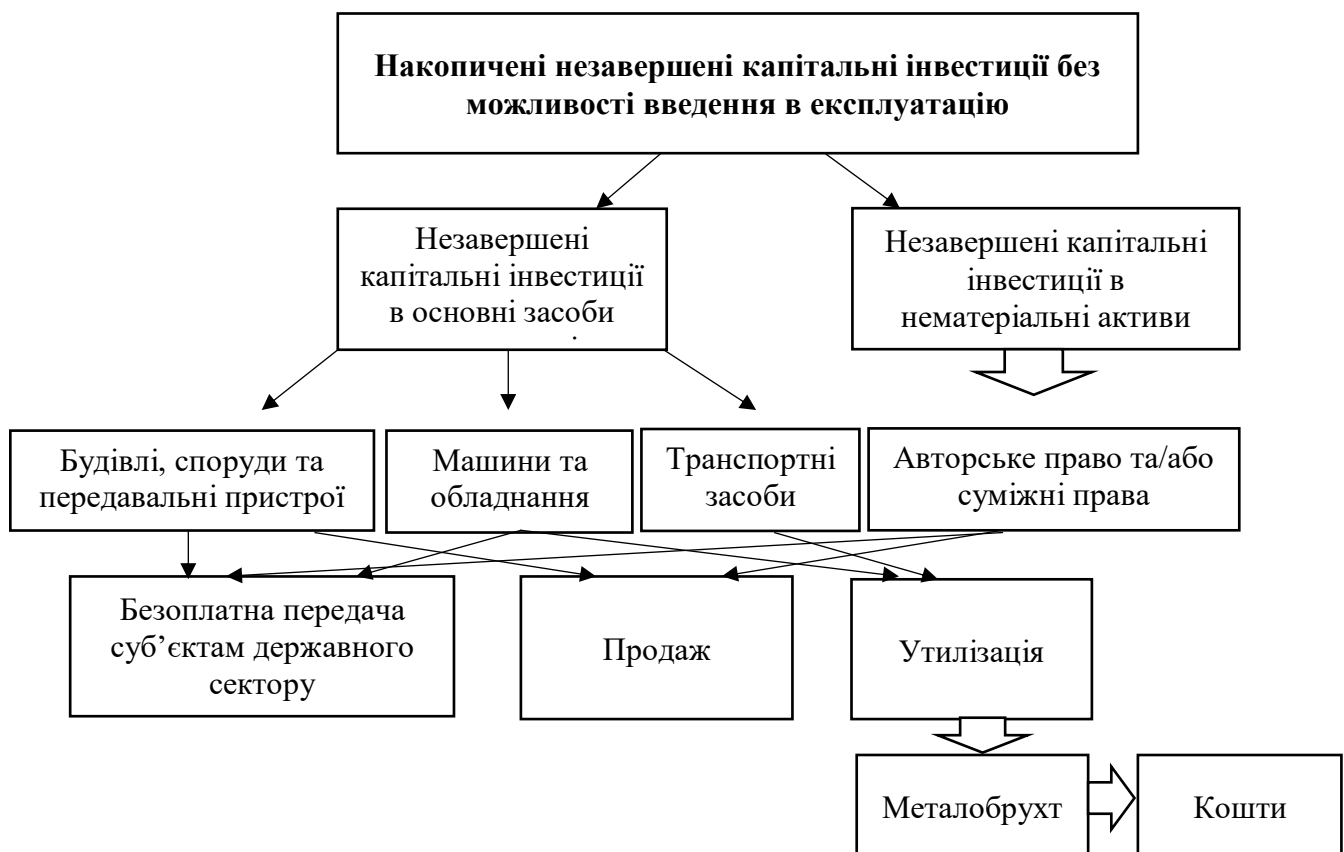


Рис. 1.12. Варіанти подальшої оптимізації накопичених незавершених капітальних інвестицій без можливості введення в експлуатацію

Розроблено автором.

На ефективності управління активами як підприємств, так і ЗВО позначається проблема акумульованих необоротних активів, що не використовуються за призначенням. Одним зі способів оптимізації структури балансу та підвищення його ліквідності є переведення таких активів до категорії утримуваних для продажу, що дає змогу мобілізувати частину фінансових ресурсів, не вдаючись до зовнішнього фінансування. Проте подібні дії впливають на прозорість фінансової звітності та несуть ризик штучного підвищення ліквідності балансу [67].

Особливо це актуально для ЗВО, які нерідко накопичують значні обсяги незавершених капітальних інвестицій, без перспективи їх введення в експлуатацію. Задля уникнення втрат та підвищення ефективності використання державного майна важливо реалізовувати комплекс таких заходів: передача об'єктів іншим установам державного сектору, їх реалізація через державні майнові механізми або списання/утилізація у випадках втрати активами економічної доцільності. Такі підходи не лише сприяють покращанню ліквідності та зниженню фінансових ризиків, а й забезпечують відповідність вимогам прозорості та ефективності діяльності державного сектору.

Оптимізація накопичених незавершених капітальних інвестицій без можливості введення в експлуатацію є важливим завданням для ЗВО. Основними шляхами його вирішення є:

- безоплатна передача іншим суб'єктам державного сектору;
- продаж через механізми реалізації державного майна, якщо об'єкти мають ринкову цінність;
- списання або утилізація, якщо завершення проєкту неможливе або економічно недоцільне.

Реалізація цих заходів сприятиме зниженню фінансових ризиків, підвищенню ефективності використання державних активів та забезпеченню прозорості обліку.

Проблема незавершених капітальних інвестицій, які не підлягають введенню в експлуатацію з різних причин є критичною у діяльності ЗВО. В умовах обмеженого фінансування та необхідності забезпечення прозорості використання

державних ресурсів ЗВО зобов'язані ефективно управляти такими активами, навіть якщо вони наразі не приносять економічної користі.

У цьому контексті доречне врахування життєвого циклу активу, який передбачає повний облік активу – від моменту капітальних інвестицій до виведення з експлуатації. За такого підходу підвищується точність оцінки економічної доцільності завершення інвестпроекту або ухвалення рішення про його передачу, продаж чи списання. Це забезпечує не лише правильність бухгалтерського обліку, а й підвищення якості управлінських рішень, що, своєю чергою, впливає на загальну ефективність використання бюджетних коштів [68].

Крім того, аналітична оцінка таких активів повинна включати розрахунок можливих втрат від нереалізованих проєктів та моделювання варіантів їх оптимізації. Це допоможе знизити негативний вплив на фінансовий стан ЗВО та вивільнити ресурси для стратегічно важливих напрямів, таких як модернізація матеріально-технічної бази або інвестиції в інновації.

У класифікації необоротних активів суб'єктів державного сектору для цілей бухгалтерського обліку слід виокремити такі: необоротні матеріальні активи; необоротні нематеріальні активи; незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи, що схематично узагальнено на рис. 1.13.

Певна річ, у діяльності ЗВО задіяні не всі види необоротних активів. За даними фінансової звітності, зокрема балансів (ф №1-дс) п'яти окремих ЗВО, проведено огляд структури необоротних активів за 2021–2022 рр. за узагальненими видами. Для ЗВО характерне використання таких видів необоротних активів: основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій. Результати аналізу наведено у додатку А.

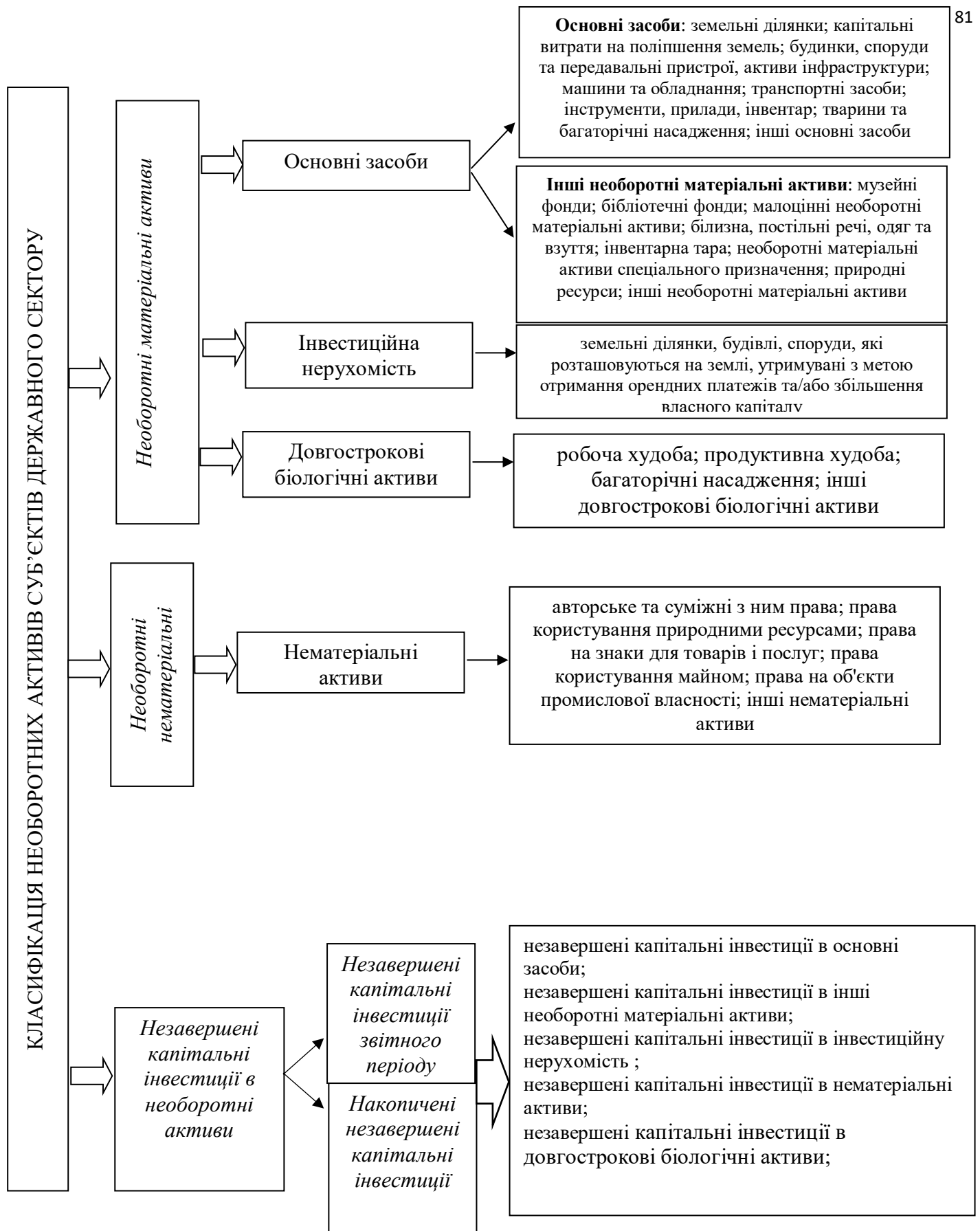


Рис. 1.13. Класифікація необоротних активів суб'єктів державного сектора для цілей бухгалтерського обліку

Джерело: узагальнено автором на основі: [49; 55; 57; 58; 66].

Використання класифікації необоротних активів суб'єктів державного сектору в системі бухгалтерського обліку є важливим інструментом упорядкування, систематизації та достовірного відображення економічної сутності активів. Вона забезпечує відповідність обліку положенням чинних нормативних документів, зокрема НП(С)БОДС 121, 122, 129, 136. Завдяки чіткій класифікації активів формується повна та достовірна фінансова звітність, що є базою ефективного управління ресурсами та прийняття обґрунтованих рішень. Класифікація також підвищує прозорість і підзвітність використання державного майна, спрощує облікові процедури, посилює контроль, аналіз і планування, а також допомагає краще відстежувати зміни у складі та вартості активів.

З урахуванням підходів, представлених у Методичних рекомендаціях щодо бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [66], в табл. 1.7 узагальнено групи та види основних засобів, що використовуються у їх господарській практиці.

Таблиця 1.7

Групи та види основних засобів

Назва групи основних засобів	Види основних засобів
1	2
Земельні ділянки	Земельні ділянки, отримані суб'єктом державного сектору
Будинки, споруди та передавальні пристрої	1) Будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними та іншими установами; 2) будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання; 3) стадіони, басейни, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо; 4) лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача, кабельні та повітряні лінії зв'язку тощо; 5) гідротехнічні споруди
Машини та обладнання	1) Вимірювальні прилади ; 2) регулюючі прилади та пристрої; 3) лабораторне обладнання ; комп'ютерна техніка і її комплектуючі, електронні засоби обробки інформації; 4) медичне обладнання; 5) інші машини та обладнання
Транспортні засоби	1) Виробничий транспорт; 2) спортивний транспорт

Продовження табл. 1.7

1	2
Інструменти, прилади, інвентар	1) Інструменти; 2) виробничий інвентар та приладдя; 3) господарський інвентар
Інші основні засоби	1) Декорації та театральні костюми; 2) інформаційні стенди, дошки; 3) атрибутика університету (прапори, банера, та ін.); 4) музейна атрибутика (при наявності музею); 5) теплові мережі (теплові батареї); 6) ліхтарі вуличні, залізні двері

Джерело: узагальнено за матеріалом [66].

Основним видом необоротних активів ЗВО є основні засоби: земельні ділянки; будинки, споруди та передавальні пристрої, активи інфраструктури; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; інші основні засоби.

Об'єкти основних засобів формують основу матеріально-технічного забезпечення ЗВО. Їм відводиться ключова роль у провадженні освітнього процесу в контексті підвищення якості освітніх послуг ЗВО, що визначено ст. 70 Закону України «Про вищу освіту». Матеріально-технічна база включає: будівлі, споруди, комунікації, обладнання, транспортні засоби, службове житло, землю та інше майно [17].

В аналітичних матеріалах, підготовлених Національною академією педагогічних наук України [69], до чинників, які гальмують процес підвищення якості вищої освіти у ЗВО, віднесено такі:

- нерозробленість інституційної політики в частині якості вищої освіти;
- відсутність внутрішньої системи забезпечення якості вищої освіти;
- брак мотивації науково-педагогічних працівників до підвищення рівня викладання;
- брак мотивації здобувачів вищої освіти до навчання;
- високе завантаження науково-педагогічних працівників;
- відсутність сучасних інформаційних ресурсів;
- слабка матеріально-технічна база.

Як бачимо, у складі чинників окремо представлено відсутність сучасних інформаційних ресурсів та слабку матеріально – технічну базу ЗВО.

Для академічного середовища вітчизняних ЗВО характерна інтеграція доволі різнорідних факторів підвищення якості вищої освіти: від ціннісних – до матеріальних, від контролюючих – до мотивуючих, за участі різних суб'єктів освітнього процесу.

Результати опитування управлінців (223 особи), викладачів/науковців (633 особи), здобувачів/аспірантів (220 осіб), наведено у табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Оцінка факторів негативного впливу на якість вищої освіти ЗВО

Фактори, що стримують удосконалення якості ВО у ЗВО	Управлінці	%	Викладачі/науковці	%	студенти/аспіранти	%
Відсутність інституційної політики забезпечення якості вищої освіти	19	9	51	8	26	12
Відсутність внутрішньої системи забезпечення якості вищої освіти	8	4	38	6	32	15
Брак мотивації науково-педагогічних працівників;	111	50	333	53	67	30
Брак мотивації здобувачів вищої освіти	104	47	310	49	104	47
Високе завантаження науково-педагогічних працівників	105	47	316	50	57	26
Відсутність сучасних інформаційних ресурсів	30	13	102	16	62	28
Слабка матеріально-технічна база	62	28	251	40	79	36

Джерело: узагальнено автором за даними [69].

Викладачі/науковці, здобувачі серед основних чинників гальмування процесу удосконалення якості вищої освіти у ЗВО з-поміж іншого виокремлюють слабку матеріально-технічну базу та відсутність сучасних інформаційних ресурсів.

Підтвердженням слабкої матеріально-технічної бази ЗВО є результати аналізу структури основних засобів та ступеня їхнього зносу станом на 01.01.2023 (додаток Б).

Як бачимо, найбільша частка основних засобів ЗВО припадає на будівлі, споруди та передавальні пристрої, зокрема у КНЕУ імені Вадима Гетьмана їх частка становила 98,93%. Відповідно, ступінь зносу основних засобів в КНЕУ імені Вадима Гетьмана досить високий серед проаналізованих ЗВО: показник зносу групи «Будівлі, споруди та передавальні пристрої» становить 0,97, що вказує на майже повну зношеність об'єктів, хоча їх фізичний стан і придатний до використання.

З огляду на це для ЗВО важливе значення має проведення щорічної оцінки стану необоротних активів з метою пошуку можливостей їх поліпшення або оновлення, перегляд строків корисного використання (експлуатації) та ліквідаційної вартості об'єктів необоротних активів на кінець звітного року, що передбачено п. 5 розділу IV НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи» [49; 55].

При визначенні (перегляді) строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів необхідно враховувати:

- термін використання об'єкта основних засобів ЗВО з урахуванням його очікуваної потужності або фізичної продуктивності;
- моральний та фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, наявності та якості сервісного обслуговування;
- факт технічного старіння, на рівні якого позначаються вдосконалення діяльності ЗВО, зміна ринкового попиту на послуги, що надаються з використанням об'єкта основних засобів;
- правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів

Строк корисного використання переглядається комісією, склад якої затверджується керівником ЗВО. До повноважень комісії належить перегляд підстав зміни строків корисного використання необоротних активів.

За НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи» строки використання об'єкта мають переглядатися за результатами: зміни очікуваних економічних вигід від використання необоротних активів; зміни потенціалу корисності необоротних активів; повністю/часткової амортизації об'єктів

необоротних активів, які продовжують використовуватись; зменшення/відновлення корисності об'єкта необоротних активів; переоцінки об'єкта необоротних активів [49; 55].

Наведені умови можливо ідентифікувати як критерії перегляду та зміни строків корисного використання необоротних активів. Важливо окремо зупинитись на критерії перегляду строків використання у зв'язку зі зменшенням/відновленням корисності об'єкта необоротних активів.

Загальні ознаки зменшення/відновлення корисності активів наведено в НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів». Зазначені в стандарті ознаки слід адаптувати до специфіки необоротних активів та зафіксувати їх в обліковій політиці ЗВО. У табл. 1.9 узагальнено ознаки зменшення/відновлення корисності необоротних активів ЗВО.

Таблиця 1.9

Ознаки зменшення/відновлення корисності необоротних активів ЗВО

Ознаки зменшення корисності необоротних активів	Ознаки відновлення корисності необоротних активів
Суттєве зниження ринкової вартості необоротного активу протягом звітного періоду	Суттєве збільшення ринкової вартості необоротного активу протягом звітного періоду
Відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням необоротного активу	Відновлення потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням необоротного активу
Суттєві негативні зміни у технологічних, правових і політичних умовах, в яких діє ЗВО	Суттєві позитивні зміни у технологічних, правових і політичних умовах, в яких діє ЗВО
Негативна зміна рівня, способу використання необоротного активу, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом	Позитивна зміна рівня, способу використання необоротного активу, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом
Старіння, фізичне пошкодження необоротного активу	Поліпшення необоротного активу
Рішення припинення процесу створення (будівництва) необоротного активу	Рішення відновлення процесу створення (будівництва) необоротного активу
Інше свідчення того, що ефективність необоротного активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось	Інше свідчення того, що ефективність необоротного активу є або буде значно вищою, ніж очікувалось

Джерело: узагальнено автором за даними [70].

З огляду на зазначене актуальним питанням управління необоротними активами є їх оцінка як один із ключових елементів методу бухгалтерського обліку,

інструмент здійснення операцій з обміну необоротних активів та облікового відображення змісту операцій з їх купівлі-продажу в умовах товарно-грошових відносин. Необхідність встановлення реальної ціни необоротних активів через їх оцінку є умовою визначення вартості матеріальних активів, їх складу, структури, суми амортизаційних відрахувань та ефективності використання. У загальному – це спосіб вираження у певному вимірникові наявності та руху об'єктів необоротних активів.

Відповідно, реальна вартість об'єктів необоротних активів, відображена у балансі, а також точне обчислення амортизації будуть похідними від достовірної їх оцінки.

У процесі оцінювання необоротних активів важливо визначитися стосовно моменту та рівня її встановлення [71].

Найважливіше значення має оцінка на поточний момент, оскільки завдяки їй визначається вартість майна на дату ухвалення конкретного управлінського рішення щодо об'єкта, що дає змогу зіставити його оцінну вартість і вартість, відображену у звітності. Майбутня оцінка має значення для прогнозних розрахунків, визначення ймовірного доходу та ефективності діяльності установи.

Функція оцінки впливає з її сутності і полягає у вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. Оцінка виступає передумовою обліку, його метою, результатом. Як передумова обліку оцінка забезпечує можливість узагальнювати різноманітні об'єкти при їх відображенні в синтетичному обліку і фінансовій звітності [72].

Реально оцінка є найбільш важливим фактором, що забезпечує достовірність інформації про основні елементи, безпосередньо пов'язані з даними про фінансовий стан, зокрема стосовно вартості активів, відображених в балансі.

Відповідно до п. 4.54 Концептуальної основи фінансової звітності, оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у балансі та у звіті про фінансові результати [73].

Під обліковою оцінкою розуміється результат професійного судження стосовно вірогідного розрахунку вартості активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат або їх характеристик та властивостей з урахуванням невизначеності існуючих умов чи майбутніх очікувань та неможливості їх абсолютного визначення.

Точність розрахунків забезпечує математична процедура, а не впевненість, що результати економічних явищ або подій достовірно відображені у фінансовій звітності. Основу оцінки складає обрана облікова модель, що використовується при формуванні фінансових звітів.

У передмові Концептуальної основи зазначено: «Фінансові звіти у своїй більшості складаються відповідно до моделі бухгалтерського обліку, яка базується на очікуваному відшкодуванні історичної собівартості та на концепції збереження фінансового капіталу» [73].

Аналогічний підхід наводиться і в НП(С)БОДС. Передбачається можливість застосування низки облікових моделей, наводяться керівні положення зі складання та подання фінансових звітів, підготовлених згідно з обраною моделлю, також встановлюються основи оцінки елементів фінансових звітів [49; 55; 56].

У табл. 1.10 узагальнено положення оцінки елементів фінансових звітів відповідно до НП(С)БОДС в частині необоротних активів.

Таблиця 1.10

Оцінка елементів фінансових звітів згідно НП(С)БОДС 101 в частині необоротних активів.

Назва елемента	Сутність
1	2
Первісна вартість	Історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його зносу
Переоцінена вартість	Вартість активів після їх переоцінки
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)

Продовження табл. 1.10

1	2
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Чиста вартість реалізації необоротного активу	Справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
Теперішня вартість	Активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати актив під час звичайної діяльності установи

Джерело: узагальнено автором за даними [51].

Як бачимо, за процедурою оцінки необоротних активів передбачено можливість використання восьми видів оцінок для відображення необоротних активів у фінансовій звітності. Кожен із наведених видів оцінки потребує відповідного методичного інструментарію. На сьогодні такі функції покладено на одного працівника бухгалтерського підрозділу, який веде облік необоротних активів, що загалом нераціонально з огляду на його високу завантаженість.

У посадових інструкціях більшості досліджуваних ЗВО стосовно функцій цього працівника визначені такі обов'язки:

- самостійно і в повному обсязі вести облік необоротних активів, запасів, коштів, розрахунків та інших активів, власного капіталу та зобов'язань, доходів і витрат за прийнятою в установі формою бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей діяльності й технології обробки даних;
- забезпечувати повне та достовірне відображення інформації, наведеної у прийнятих до обліку первинних документах, на рахунках бухгалтерського обліку в частині необоротних активів ЗВО.
- брати участь у проведенні інвентаризації активів і зобов'язань, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат під нестачі, крадіжок і псування активів ЗВО, у перевірках стану бухгалтерського обліку відокремлених підрозділів ЗВО;
- готувати дані стосовно необоротних активів для включення їх до фінансової звітності, складати окремі її форми, а також форми іншої періодичної звітності, яка базується на даних бухгалтерського обліку;

- забезпечувати обробку і підготовку документів, реєстрів і звітності для їх зберігання протягом установленого терміну;
- брати участь у розробленні пропозицій щодо: внесення змін до обраної облікової політики, удосконалення управлінського обліку та правил документообігу в частині необоротних активів;
- опрацьовувати додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності й контролю господарських операцій;
- забезпечувати збереження майна, раціональне та ефективне використання матеріальних ресурсів, вирішувати питання, пов'язані з інформацією про стан необоротних активів.

По суті, цей працівник виконує суто технічну роботу в частині відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з необоротними активами, оформлення відповідних первинних документів за необхідності внесення до них змін, що знижує його участь в управлінні необоротними активами, незважаючи на важливість оптимізації управління фінансовими та матеріальними ресурсами ЗВО. Питання Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки зосереджені на необхідності підвищення ефективності використання бюджетних коштів, зокрема в частині формування та оновлення матеріально-технічної бази ЗВО [74]. Отже, позиціонування ЗВО у державному секторі вимагає переосмислення їхньої ролі як повноцінних економічних суб'єктів, здатних ефективно управляти активами, звітувати про результати своєї діяльності та бути прозорими в контексті використання державних ресурсів.

Сфера управління ЗВО поширюється на весь комплекс необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій), що зумовлює необхідність не лише їхнього обліку, а й забезпечення ефективного використання. Це, своєю чергою, тісно пов'язано з функцією внутрішнього аудиту, який виступає ключовим інструментом контролю за достовірністю облікової інформації, ефективністю управління ресурсами, дотриманням вимог чинного законодавства та принципів прозорості. У контексті цифровізації та підвищення

вимог до відкритості бюджетних витрат така діяльність набуває особливої актуальності.

У сучасних умовах подальший розвиток ЗВО значною мірою залежить від повноти забезпечення освітнього процесу необоротними активами, які здатні генерувати максимальну економічну вигоду. Для цього необхідне здійснення аналітичної оцінки стану та ефективності використання активів на постійній основі, оскільки від цього залежить фінансовий результат діяльності закладу [75].

З огляду на це важливо розробити *Положення про ефективне використання та управління необоротними активами в ЗВО* (далі - Положення). Основне його завдання – опис процедур оцінки та контролю ефективності використання необоротних активів, у т. ч. призначених для забезпечення освітнього процесу. Окреслене завдання стосується контролю стану основних засобів, нематеріальних активів, порядку їх придбання, оновлення, поліпшення, вибуття; забезпечення оптимізації витрат та раціоналізації використання ресурсів; аналізу впливу чинників на використання необоротних активів та розроблення заходів нейтралізації негативного впливу; встановлення повноти оснащення робочих місць необхідною технікою; пошуку шляхів подовження тривалості роботи обладнання; визначення потреби у проведенні ремонту, поліпшення обладнання; обґрунтування рішень щодо здачі в оренду незадіяного обладнання; проведення оцінки та ліквідації застарілої техніки; залучення додаткових ресурсів (благодійних внесків, міжнародних грантів) з метою покращання стану необоротних активів; впровадження прогресивних форм управління необоротними активами в умовах реформування державного сектору.

Структуру розробленого Положення про ефективне використання та управління необоротними активами в ЗВО проілюстровано на рис. 1.14.

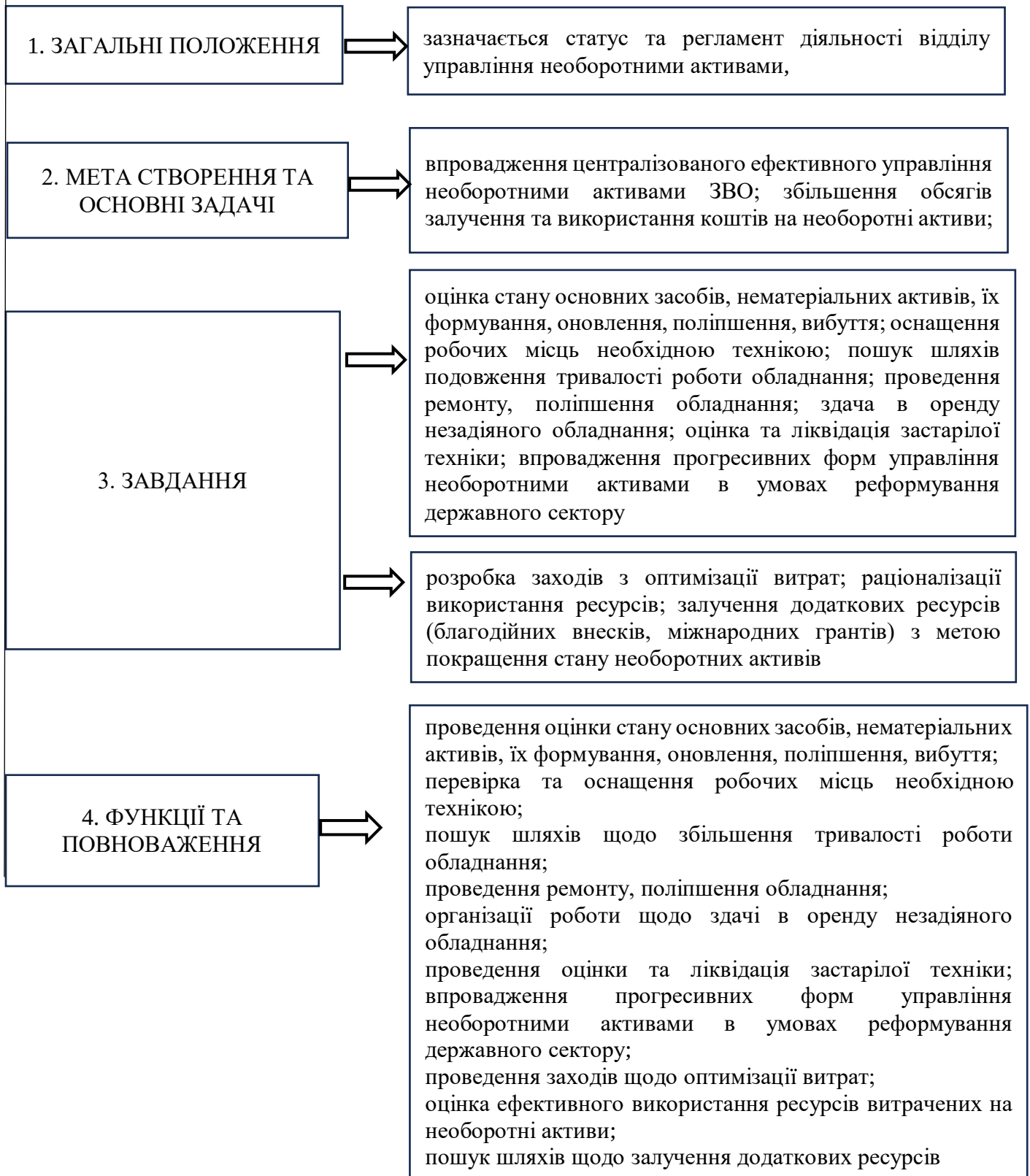


Рис. 1.14. Структура Положення про ефективне використання та управління необоротними активами в ЗВО

Запропоновано автором.

У зв'язку з інтеграцією принципів сталого розвитку в державну політику та необхідністю підвищення ефективності управління ресурсами, підвищується значення запровадження управлінської звітності зі сталого розвитку в діяльність ЗВО. Така звітність передбачає розкриття екологічних, соціальних та управлінських аспектів діяльності, що потенційно сприятиме підвищенню прозорості, підзвітності та ефективності у використанні ресурсного потенціалу ЗВО, особливо в умовах цифрової трансформації [76].

Розроблення Положення про ефективне використання та управління необоротними активами в ЗВО є важливим кроком у напрямі реалізації положень Бюджетного кодексу України в частині підвищення ефективності та прозорості використання бюджетних коштів. У межах концепції бюджетної ефективності, передбаченої Кодексом, акцент робиться не лише на доцільності витрат, а й на результативності управління державним майном. Запровадження процедур оцінки та контролю ефективності використання необоротних активів у ЗВО відповідає сучасним викликам управління державним сектором і сприяє досягненню Цілей сталого розвитку (SDGs). Це Положення має стати основою управлінської звітності, що відображає соціальні, екологічні та економічні аспекти діяльності ЗВО, посилюючи їх підзвітність у контексті бюджетної дисципліни та стратегічного планування в державному управлінні.

З огляду на міжнародні практики та стратегічні документи України (зокрема, Стратегію цифровізації системи управління державними фінансами до 2025 року та Концепцію цифрової трансформації освіти і науки до 2026 року) впровадження такої звітності в ЗВО буде важливим кроком на шляху досягнення Цілей сталого розвитку. Водночас для реалізації цього підходу необхідно сформувати відповідну інституційну інфраструктуру, методичне забезпечення та забезпечити високий рівень кадрів, задіяних у цих процесах.

Ключові завдання положення про управління необоротними активами ЗВО об'єднано у два блоки: контроль та оцінка стану необоротних активів (формування, оновлення, поліпшення, вибуття); залучення та ефективне використання коштів на поповнення складу та модернізацію об'єктів необоротних активів. Такий поділ

завдань забезпечує формування інформації на запит керівництва про поточний фізичний стан необоротних активів та потреби в коштах на їх утримання задля покращання матеріально-технічної бази ЗВО.

Таким чином, систематизація класифікаційних ознак необоротних активів дає змогу не лише глибше розкрити їхню економічну природу, а й адаптувати облікові підходи до специфіки функціонування ЗВО. Особливої уваги потребує групування об'єктів незавершених капітальних інвестицій, що важливо для обґрунтованого управлінського аналізу, ухвалення фінансових рішень і формування ефективної стратегії використання ресурсів. Уточнення класифікацій набуває практичного значення в умовах обмеженого бюджетного фінансування та необхідності оптимізації управління майном ЗВО.

Розроблення Положення про ефективне використання та управління необоротними активами в ЗВО є ключовим кроком у напрямі систематизації процедур контролю, оцінки та модернізації матеріально-технічної бази ЗВО. Документ спрямовується на забезпечення прозорості процесів придбання, оновлення й вибуття активів, оптимізацію витрат, підвищення ресурсної ефективності та впровадження сучасних управлінських підходів у контексті цифровізації та реформування державного сектору.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження необоротних активів в системі управління діяльністю ЗВО зроблено такі висновки та узагальнення:

1. Інституційний сектор економіки України включає п'ять основних секторів: нефінансові корпорації, фінансові корпорації, сектор загального державного управління, домашні господарства та некомерційні організації, що обслуговують домашні господарства. Ключову увагу у процесі дослідження приділено сектору загального державного управління, у складі органів державної та місцевої влади, що здійснюють функції регулювання економіки, перерозподілу доходів та надання послуг для індивідуального або колективного споживання і які фінансуються за

рахунок бюджетних коштів. Складовою сектору загального державного управління є ЗВО, що виконують важливі функції у бюджетному процесі як розпорядники бюджетних коштів другого рівня, підпорядковуючись Міністерству освіти і науки України. Забезпечуючи провадження освітнього процесу, вони сприяють реалізації державної політики в освітній сфері.

2. Сучасні підходи до цифровізації діяльності ЗВО актуалізують питання запровадження та ефективного функціонування платформ дистанційної освіти. Прикладом може слугувати платформа KNU Education Online, розроблена в умовах карантинних обмежень для забезпечення безперервності навчального процесу в Київському національному університеті імені Тараса Шевченка. Цифрові інструменти цього університету стали частиною освітнього процесу, змінюючи традиційні підходи до навчання, управління та комунікацій між здобувачами, викладачами і адміністрацією. Пропозиції щодо віднесення подібних платформ до нематеріальних активів ЗВО актуалізують важливість інвестицій у їх цифрову інфраструктуру.

3. Економічна сутність необоротних активів та їхня роль у діяльності ЗВО досліджені з позиції важливого елемента господарської практики. Їх використання безпосередньо впливає на результативність освітнього процесу та загальну діяльність установи. Відповідно, ефективність використання необоротних активів значною мірою залежить від обґрунтованості управлінських рішень щодо їх руху, оновлення та оптимального використання в межах установи. Для забезпечення цього необхідна достовірна й оперативна інформація, яка продукується системою бухгалтерського обліку.

4. Чітке окреслення економічної та облікової сутності необоротних активів є необхідною умовою побудови ефективної обліково-аналітичної системи ЗВО. Різноманітність трактувань поняття «необоротні активи» в економічній науці і практиці, а також варіативність їх складу в структурі майна бюджетних установ, потребують удосконалення процедур їх визнання, класифікації, оцінки та відображення у фінансовій та бюджетній звітності.

5. Незважаючи на значну кількість нормативних актів з регулювання обліку необоротних активів, зокрема НП(С)БОДС 101 та МСБОДС 1, сутнісні характеристики необоротних активів залишаються недостатньо розкритими, що ускладнює процес їх визнання та обліку. Підходи до визначення необоротних активів запропоновано згрупувати в такому розрізі: майнові цінності підприємства; матеріальні та нематеріальні ресурси. У цьому контексті ураховано, що необоротні активи, які використовуються більше одного року (або операційного циклу), повинні приносити економічні вигоди або потенційну корисність у майбутньому.

6. Запропоновано розмежування нефінансових активів на активи довгострокового використання (основні засоби, інвестиційна нерухомість, незавершені капітальні інвестиції, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи) та активи короткострокового використання (запаси, виробництво, поточні біологічні активи), з відповідними змінами до форми фінансової звітності «Баланс (форма 1-ДС)» розділу I «Нефінансові активи». Ці зміни базуються на врахуванні також основних критеріїв визнання необоротних активів бюджетних установ: можливості ідентифікації активу; ймовірності отримання майбутніх економічних вигід; визначення первісної вартості об'єкта активу; обґрунтованості терміну корисного використання (більше одного року або операційного циклу); контролю за використанням активу. Ці критерії є основою для визнання необоротних активів у складі активів ЗВО, що має важливе значення для облікових і управлінських процедур у бюджетних установах, зокрема у ЗВО.

7. Особлива увага приділена поняттю «цифрові активи», які набувають важливого значення в процесі цифровізації вищої освіти. Цифрові платформи, які використовуються ЗВО, наприклад, Zoom, Moodle та власні розробки ЗВО на кшталт KNU Education Online, суттєво впливають на організацію освітнього процесу. З огляду на зазначене технології, що є власністю ЗВО, які відповідають критеріям нематеріальних активів, необхідно обліковувати відповідно до НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи». У зв'язку з цим удосконалення підходів до обліку необоротних активів ЗВО, а також розвиток практики обліковування

цифрових активів є важливою складовою процесу підвищення ефективності використання їх ресурсів.

8. Деталізацію класифікації необоротних активів ЗВО з урахуванням вітчизняної та міжнародної практики здійснено через систематизацію необоротних активів за функціональними, економічними та цільовими ознаками. Зазначене визначається напрямом вдосконалення обліку, підвищення прозорості управління майном та ефективності здійснення бюджетних витрат.

9. Включення до складу необоротних активів незавершених капітальних інвестицій, що є суттєвою частиною активів ЗВО, нерідко залишається поза увагою. На підставі узагальнення підходів до трактування сутності незавершених капітальних інвестицій виокремлено дві їх категорії: незавершені капітальні інвестиції звітного року (не введені в експлуатацію на дату балансу), накопичені незавершені капітальні інвестиції минулих років (тривало незавершені об'єкти, що акумулюють ризики втрати бюджетних коштів).

10. Класифікацію необоротних активів розширено трьома ознаками: функціональною (основні засоби; інвестиційна нерухомість; нематеріальні активи; незавершені капітальні інвестиції звітного року; накопичені незавершені капітальні інвестиції попередніх звітних періодів; довгострокові біологічні активи); характером використання (необоротні активи, що використовуються в освітньому процесі, необоротні активи, що використовуються в науковій діяльності, а також необоротні активи, що використовуються в інших видах діяльності, — міжнародній, соціальній тощо); за терміном отримання економічної вигоди або суспільної корисності (необоротні активи, які забезпечують економічну вигоду в поточній діяльності; необоротні активи, які мають потенціал корисності в майбутньому).

11. Обґрунтовано важливість розроблення Положення про ефективне використання та управління необоротними активами ЗВО, з включенням до нього опису порядку контролю, оцінки стану активів, залучення фінансування, оновлення матеріально-технічної бази та раціонального використання ресурсів. Це

сприятиме прозорості управління, зниженню фінансових ризиків та стратегічному плануванню в умовах реформування бюджетної сфери.

Основні результати дослідження за розділом 1 дисертації опубліковані у наукових працях [152–157].

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОСВІТИ

2.1. Структурні елементи організації обліку необоротних активів закладів вищої освіти

Процес ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання базується на процедурах відображення змісту і результатів господарських подій, здійснених операцій у відповідних інформаційних носіях, що загалом визначає сутність організації бухгалтерського обліку. Організація як управління обліковим процесом стосується порядку формування інформації, необхідної для здійснення контролю за станом майна установи, виконання нею зобов'язань, забезпечення раціонального використання матеріальних, трудових та інших ресурсів відповідно до законодавства.

Попри важливість організації бухгалтерського обліку, її зміст на законодавчому рівні чітко не врегульовано. Окремі питання стосовно організації бухгалтерського обліку актуалізовано у розд. II Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [30].

Система бухгалтерського обліку ЗВО нині перебуває на етапі реформування. Відповідно, на керівників цих закладів або уповноважених осіб покладається особлива відповідальність за налагодження ефективної організації бухгалтерського обліку. Ведення бухгалтерського обліку ЗВО за визначеними принципами, методами та способами має ключове значення у здійсненні господарської діяльності.

Проблемам організації обліку необоротних активів в бюджетних установах присвячені дослідження багатьох науковців. Зокрема, С. В. Свірко [77] актуалізувала важливість і необхідність розвитку системи бухгалтерського обліку

через становлення та вдосконалення організації облікового процесу та використання її складових в управлінні діяльністю бюджетних установ. Л.Г. Ловінська, Л. П. Коритник [78] в контексті дослідження фундаментального значення обліково-аналітичної інформації, продукуюваної системою управлінського обліку бюджетних установ, підкреслили її значення у забезпеченні достовірності й об'єктивності показників транспарентності бюджетного процесу. У монографії групи вчених (Л. Г. Ловінської, С. О. Левицької, Т. В. Ларікової, Н. І. Сушко) [79], представлено результати дослідження особливостей організації обліку, зокрема необоротних активів ЗВО.

Не применшуючи здобутки науковців, у частині результатів дослідження загальних підходів до організації обліку в бюджетних установах важливо поглибити дослідження конкретних напрямів організації обліку, особливо необоротних активів, з урахуванням галузевої специфіки ЗВО. Науковці також вивчають і аналізують широкий комплекс інших питань, пов'язаних зі сферою державного сектору, зокрема стосовно особливостей управління державними фінансами в частині придбання, створення та модернізації необоротних активів [80], дослідження теоретичних та практичних підходів до організації обліку в неприбуткових організаціях з метою вирішення проблеми недосконалості методології щодо визнання доходів і витрат, оподаткування і звітності [81], взаємозв'язку облікової політики та основних елементів обліку нефінансових активів. Питання організації обліку необоротних активів у бюджетних установах слід розглядати з позиції стратегії діяльності бюджетних установ та виконання ними важливих завдань відповідно до державної політики у державному секторі. Це пояснюється тим, що необоротні активи у складі матеріальних і нематеріальних, строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року, є необхідною умовою їх діяльності, зокрема діяльності ЗВО [34].

Проблеми організації обліку та облікової політики необоротних активів суб'єктів державного сектору є ключовими в контексті ефективного управління державними ресурсами. Потреба в забезпеченні прозорості облікових проведення і звітності, достовірності даних про необоротні активи та своєчасність подання

інформації про їх фізичний стан і рух є невід'ємною частиною безперервного процесу прийняття управлінських рішень [82].

О. В. Цятковська трактує організацію бухгалтерського обліку як сукупність заходів та процесів, що здійснюються керівником установи чи уповноваженою особою і поширюються на організацію, впорядкування, групування та узагальнення основних елементів облікового процесу з урахуванням внутрішніх та зовнішніх факторів впливу на облікове середовище державної установи. Їх мета – формування раціональної та ефективної системи бухгалтерського обліку, інформація якої покладається в основу ухвалення управлінських рішень, що на практиці дає можливість безперервно та ефективно удосконалювати управління державною установою [83].

У наукових дослідженнях питання організації бухгалтерського обліку, як правило розглядаються без прив'язки до обліку конкретних об'єктів, тобто узагальнено. В уточненому контексті сутність організації бухгалтерського обліку і, зокрема, необоротних активів *суб'єктів державного сектору*, що є об'єктом цього дослідження, представлено у такому трактуванні: *це сукупність принципів, елементів та методів формування повної, достовірної та своєчасної інформації про наявність, стан і рух необоротних активів суб'єктів державного сектору з метою її упорядкування та подання на запит керівництва*.

Відпрацювання чітких підходів до організації обліку операцій з необоротними активами сприяє підвищенню ефективності управління ними через налагодження достовірних інформаційних потоків про наявність, стан та рух необоротних активів.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV) питання організації бухгалтерського обліку в установі віднесено до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи) [30].

Ключовими положеннями організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах є такі:

- бухгалтерський облік – обов'язковий вид обліку, який ведеться самостійно

кожним суб'єктом господарювання;

- бухгалтерський облік здійснюється безперервно з дня реєстрації суб'єкта до його ліквідації;
- організація бухгалтерського обліку належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) бюджетної установи;
- обов'язковість налагодження схеми відповідальності за організацію бухгалтерського обліку, фіксування фактів всіх здійснених господарських операцій і складання звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років. [30].

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну покладається на уповноважений орган (посадову особу), які здійснюють керівництво установою, або власника відповідно до законодавства та установчих документів.

До основних елементів організації бухгалтерського обліку належать організація, методика і техніка виконання облікових процедур [35]. Відповідно, складовими процесу організації бухгалтерського обліку необоротних активів є документування, документообіг, інвентаризація необоротних активів, робочий план рахунків, організація праці працівників, технічне забезпечення бухгалтерського обліку необоротних активів. Важливо у контексті дослідження актуалізувати значення організації обліку результатів інвентаризації необоротних активів [84; 85].

Орієнтовний перелік елементів у частині організації обліку необоротних активів бюджетних установ представлено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Організаційні елементи обліку необоротних активів бюджетних установ

Елементи організації бухгалтерського обліку необоротних активів	Інтерпретація
1	2
Організація первинного обліку необоротних активів до моменту їх оприбуткування	Оформлення первинних документів в процесі первісного визнання необоротних активів
Документування та документообіг при первісному визнанні необоротних активів	Заповнення типових форм обліку необоротних активів при первісному визнанні (акти введення в експлуатацію, приймання-передачі, інвентарні картки)
Документування та документообіг при подальшому визнанні необоротних активів	Заповнення типових форм обліку необоротних активів при подальшому визнанні (акти передачі на ремонт, приймання відремонтованих об'єктів, переоцінки, розрахунок амортизації, внесення змін до інвентарних карток)
Організація обліку результатів інвентаризації необоротних активів	Оформлення результатів інвентаризації необоротних активів (інвентаризаційні описи, звіральні відомості)
Документування та документообіг вибуття необоротних активів	Заповнення типових форм обліку вибуття необоротних активів (акт списання)
Процедури забезпечення збереження документів в частині обліку необоротних активів	Первинні документи (акти приймання-передачі, накладні тощо) – не менше 3 років; інвентаризаційні описи та акти – 3 роки після завершення інвентаризації; реєстри обліку необоротних активів – не менше 10 років; документи, пов'язані з рухом необоротних активів (ліквідація, модернізація, продаж) – 3 роки після закриття угод чи операцій.

Джерело узагальнено автором за даними [61; 58; 62; 63; 64].

Процес організації обліку необоротних активів включає: первинний облік необоротних активів до моменту їх оприбуткування; документування та документообіг при первісному визнанні необоротних активів; документування та документообіг при подальшому визнанні необоротних активів; облік результатів інвентаризації необоротних активів; документування та документообіг вибуття необоротних активів; процедури забезпечення збереження документів в частині обліку необоротних активів

Організаційні питання бухгалтерського обліку необоротних активів суб'єктів державного сектору актуальні протягом періоду з моменту їх створення

(реєстрації), оскільки безпосередньо впливають на ефективність системи бухгалтерського обліку. Результативність організації бухгалтерського обліку ЗВО забезпечується застосуванням загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [30].

Зокрема, це стосується базових принципів: повного висвітлення; автономності; послідовності; безперервності; нарахування; превалювання сутності над формою; єдиного грошового вимірника.

Принципи бухгалтерського обліку впливають на точність і обґрунтованість фінансової звітності. У НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” наведено ширший перелік принципів для підготовки фінансової звітності, ніж у Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, що не суперечить нормам права. Стосовно державних установ як суб’єктів господарювання законом передбачено, що ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності можуть базуватися на інших принципах, ніж наведені в НП(С)БОДС [86].

В економічній літературі крім перелічених принципів бухгалтерського обліку виокремлюють ще такі: точність обліку; зрозумілість і чіткість записів; правильна грошова оцінка; повнота та достовірність зареєстрованих фактів; правдивість та документальна обґрунтованість записів; відповідальність і правильність вибору регістрів обліку; класифікація; групування і систематизація отриманої інформації щодо здійснених операцій; акуратність, своєчасність та впорядкованість записів [87].

Для організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах характерний поділ принципів на загальні та специфічні [88].

Результатами наукових досліджень М.І. Бондаря та О.В. Цятковської підтверджується доцільність доповнення чинного переліку принципів бухгалтерського обліку в бюджетних установах новим принципом — прозорості та відкритості. Автори підкреслюють необхідність забезпечення прозорого, доступного й достовірного розкриття інформації про фінансово-господарську діяльність державних установ, що дасть змогу підвищити якість

управлінських рішень, зміцнити підзвітність і знизити ризики нецільового використання коштів [86]. Упровадження цього принципу особливо актуальне в умовах цифровізації державного управління та зростаючих вимог суспільства до відкритості даних у сфері публічних фінансів.

З огляду на особливості діяльності ЗВО слід актуалізувати також принципи бюджетного фінансування, а саме: плановості, контролю, цільового спрямування, безвідплатності, безповоротності, ефективного використання коштів [89].

Узагальнений перелік принципів бухгалтерського обліку необоротних активів суб'єктів державного сектору згруповано в табл. 2.2.

Принципи організації обліку необоротних активів, поділено на такі групи: *загальні принципи організації обліку необоротних активів* (достовірності, правдивості, послідовності, обачності, повноти, безперервності, суттєвості, відповідності, зіставності, системності, прозорості); *принципи організації обліку фінансування необоротних активів* (плановості, нарахування, цільового використання, контрольованості, розмежування джерел фінансування, економічної доцільності); *специфічні принципи організації обліку необоротних активів* (ритмічності, своєчасності, прямоточності).

Поділ принципів організації обліку необоротних активів бюджетних установ на загальні, специфічні та такі, що стосуються організації обліку фінансування необоротних активів, методологічно обґрунтований і необхідний для забезпечення системного, цілісного та ефективного управління ресурсами. Така класифікація забезпечує диференціацію загальних засад ведення обліку, універсальних для всіх операцій, пов'язаних із конкретними етапами життєвого циклу активів: їх придбання, модернізація, використання чи вибуття. Зокрема, при виокремленні принципів обліку фінансування увага зосереджується на цільовому характері бюджетних коштів, що забезпечує належний контроль за джерелами та напрямками витрат. Завдяки специфічним принципам, своєю чергою, враховуються особливості функціонування необоротних активів у державному секторі, що сприяє гнучкому й адаптивному обліковому процесу, відповідно до сучасних викликів управління державними ресурсами.

Таблиця 2.2

Принципи організації обліку необоротних активів бюджетних установ

Група	Принципи	Характеристика
1	2	3
<i>Загальні принципи організації обліку необоротних активів</i>	Достовірності	Інформація в обліку та фінансовій звітності про необоротні активи має бути достовірною, відображати їхню вартість, стан, строк корисного використання, залишкову вартість і місцезнаходження
	Правдивості	Інформація в обліку та фінансовій звітності про необоротні активи має бути правдивою та відповідати дійсності
	Послідовності	Інформація в системі документування та документообігу господарських операцій, пов'язаних із необоротними активами має відображатись послідовно
	Обачності	Інформація фінансової звітності про необоротні активи має бути обачною, без завищення їхньої вартості чи можливих вигід.
	Повноти	Інформація фінансової звітності про необоротні активи має бути повною та відображати всі аспекти здійсненої операції
	Безперервності	Інформація в обліку та фінансовій звітності про необоротні активи відображається протягом усього строку їх використання, включаючи періоди модернізації або тимчасового виведення з експлуатації.
	Суттєвості	Інформація в обліку та фінансовій звітності про необоротні активи має бути суттєвою, тобто враховувати лише аспекти, суттєві для користувачів звітності
	Відповідності	Інформація про витрати, пов'язані з придбанням, експлуатацією чи поліпшенням необоротних активів, повинна співвідноситися з доходами, які ці активи генерують.
	Зіставності	Інформація фінансової звітності про необоротні активи має подаватись у спосіб, який дозволить порівнювати її між різними звітними періодами або з даними інших установ, що забезпечить зручність аналізу, прийняття рішень та оцінки ефективності діяльності
	Системності	Інформація в обліку та фінансовій звітності про необоротні активи має відображатись системно, на рахунках і в регістрах, що дозволяє повно і послідовно фіксувати всі зміни в необоротних активах.
	Прозорості	Інформація в обліку та фінансовій звітності про необоротні активи повинна бути прозора, тобто відкрита та доступна для користувачів фінансової звітності.
<i>Принципи організації обліку фінансування необоротних активів</i>	Транспарентності та відкритості	Інформація про необоротні активи має бути не лише достовірною й правдивою, а й відкритою для публічного доступу, що сприятиме підзвітності, контролю та запобіганню зловживанням. Це передбачає розкриття даних у форматі, зрозумілому для широкого кола користувачів, включно з органами контролю, громадськістю та органами державної влади.
	Нарахування	Доходи та витрати, пов'язані із придбанням, поліпшенням, вибуттям необоротних активів відображаються за методом нарахування
	Плановості	Всі операції з необоротними активами, пов'язані з їх придбанням, експлуатацією, модернізацією та списанням, мають здійснюватися відповідно до затвердженого кошторису.

Продовження табл. 2.2

1	2	3
<i>Принципи організації обліку фінансування необоротних активів</i>	Цільового використання	Необоротні активи бюджетної установи повинні використовуватися відповідно до їх призначення і мети, придбання або створення.
	Розмежування джерел фінансування	Операції з придбання, створення, поліпшення необоротних активів фінансуються з різних джерел: загального, спеціального фондів; обмінних, необмінних операцій.
	Економічної доцільності	Придбання, переоцінка та списання необоротних активів повинні бути економічно обґрунтованими та ефективними.
	Контрольованості	Стан та рух необоротних активів бюджетна установа повинна контролювати з метою управління необоротними активами, що включає контроль за їх використанням, станом, технічним обслуговуванням, амортизацією, переоцінкою та вибуттям
<i>Специфічні принципи організації обліку необоротних активів</i>	Ритмічності	Процес використання, амортизації, ремонту, модернізації та вибуття необоротних активів має бути організований у чітко визначеному та плановому порядку, що забезпечує ритмічність їхнього використання та обліку протягом усього строку корисного використання.
	Своєчасності	Всі операції, пов'язані з оцінкою, амортизацією, ремонтом, переоцінкою або списанням необоротних активів, мають виконуватись своєчасно.
	Прямоточності	Рух і використання необоротних активів має бути організовано без затримок і перешкод, з максимальним забезпеченням логічно послідовного порядку їхнього функціонування та використання.

Джерело узагальнено автором за даними [30; 86; 88; 89; 90].

Повнота застосування принципів організації обліку необоротних активів, забезпечує системність контролю за цільовим використанням бюджетних коштів, підвищення прозорості і достовірності фінансової інформації, а також оптимізацію управління необоротними активами в ЗВО.

Ефективна організація обліку необоротних активів є визначальним чинником розвитку інформаційної системи бюджетної установи. Результати аналізу досліджень та публікацій науковців відносно організації обліку вказують на підстави її характеризувати з позиції досягнення чіткості при відображенні змісту операцій і результатів діяльності у системі обліку з урахуванням галузевої специфіки бюджетних установ, що гарантуватиме достовірність інформації про стан та рух необоротних активів.

Організація обліку необоротних активів розглядається за трьома взаємопов'язаними напрямками: організаційним, методичним, технологічним.

Організаційний напрям стосується формування чіткої структури організації для забезпечення достовірного і своєчасного обліку необоротних активів. Це передбачає окреслення обов'язків відповідальних осіб у частині документообігу за операціями з необоротними активами, розподілу функцій серед виконавців, формування процедур обліку, проведення інвентаризації та налагодження механізмів управління необоротними активами.

Методичний напрям організації обліку необоротних активів пов'язаний із обранням способів первісного та подальшого визнання необоротних активів, проведенням оцінки та переоцінки об'єктів, обґрунтуванням порядку нарахування амортизації, перегляду строків корисного використання необоротних активів, налагодженням контролю стану та руху необоротних активів, звітуванням перед керівництвом про стан та рух необоротних активів.

Технологічний напрям організації обліку необоротних активів пов'язаний з використанням сучасних технологій, програмного забезпечення і автоматизованих систем для забезпечення ефективного, точного та своєчасного обліку необоротних активів. Це поширюється не тільки на процеси збору та обробки даних, а й на систему управління, контролю та аналізу необоротних активів, що використовуються ЗВО.

Ключові напрями та елементи організації обліку необоротних активів ЗВО узагальнено на рис. 2.1.

На організаційному етапі важливо розробити Положення про організацію бухгалтерського обліку в бюджетній установі, а на методичному – Положення про облікову політику. З огляду на зазначене, бюджетним установам доцільно затверджувати окремі розпорядчі документи для кожного з етапів.

Положення про організацію бухгалтерського обліку та зміни до нього затверджуються виключно керівником ЗВО, а Положення про облікову політику та зміни до нього – установою, якій підпорядковується розпорядник бюджетних коштів, тобто МОН України.

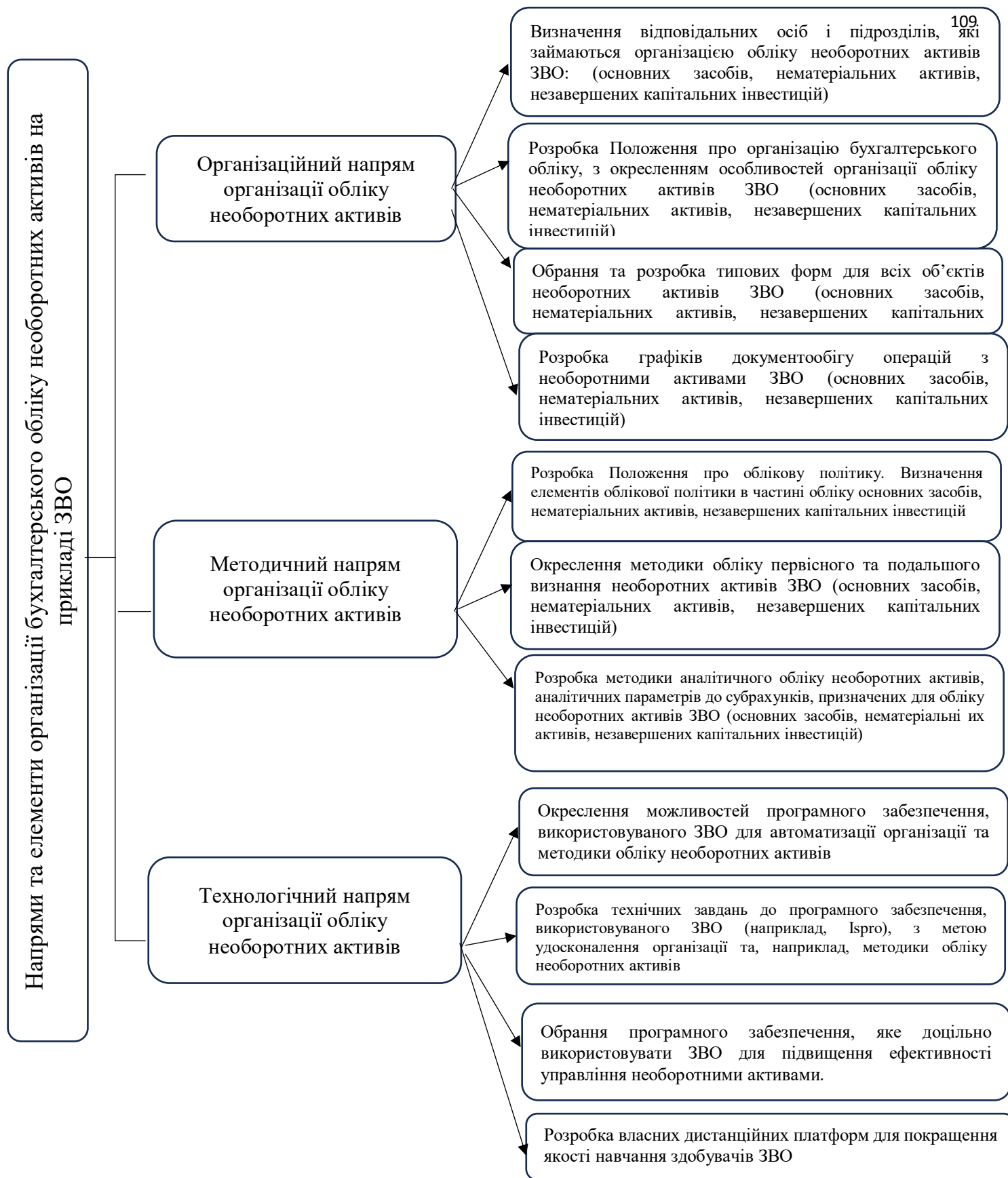


Рис. 2.1. Ключові напрями та елементи організації бухгалтерського обліку необоротних активів

Джерело: узагальнено автором за даними: [91; 92].

У межах цього дослідження опрацьовано внутрішнє нормативно-правове забезпечення організації та методики обліку необоротних активів ЗВО, перелік елементів якого проілюстровано на рис. 2.2.

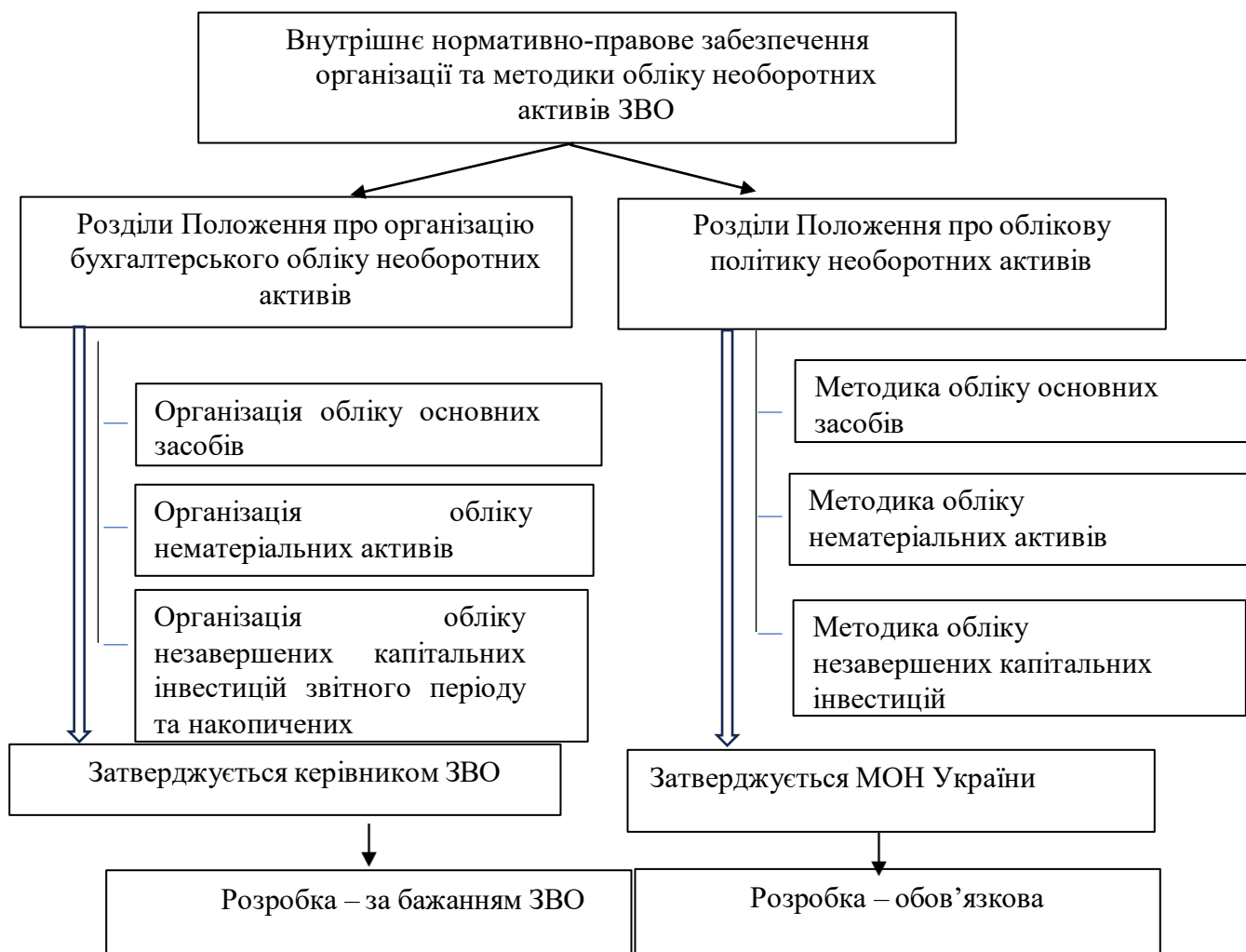


Рис. 2.2. Внутрішнє нормативно-правове забезпечення організації та методики обліку необоротних активів ЗВО

Узагальнено автором за даними: [30; 66; 93].

Представлений у Положенні про організацію бухгалтерського обліку розділ у частині необоротних активів важливо узгодити з відповідним розділом Положення про облікову політику необоротних активів.

Початковою точкою розроблення розділу Положення про організацію обліку в частині необоротних активів є формування схеми документообігу за всіма господарськими операціями ЗВО, зокрема і в частині необоротних активів.

У цьому розділі Положення про організацію бухгалтерського обліку в ЗВО важливо передбачити такі частини:

- організація обліку основних засобів;
- організація обліку нематеріальних активів;
- організація обліку незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених протягом минулих років.

Порядок документального оформлення операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами регулюється наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818 (далі – наказ Міністерства фінансів України № 818), в якому також наведено Типові форми обліку та списання основних засобів [94], зокрема:

- акти введення в експлуатацію основних засобів, приймання-передачі основних засобів, внутрішнього переміщення основних засобів, передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів, приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів, переоцінки основних засобів, списання основних засобів (часткової ліквідації);
- інвентарні картки обліку об'єкта основних засобів;
- розрахунок амортизації основних засобів.

Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами регулюється наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 (далі – наказ Міністерства фінансів України № 732). Наказом також визначені типові форми обліку та списання нематеріальних активів [95], а саме:

- акти введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Аналізом позицій обох наказів підтверджується, що представлений перелік форм не забезпечує повноту документального оформлення операцій з нематеріальними активами. Удосконалювати та розширювати перелік типових форм, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 732, недоцільно, оскільки вони будуть ідентичними з формами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України № 818.

Слід також зазначити, що структура форми інвентаризаційного опису об'єктів права інтелектуальної власності, наведена у наказі Міністерства фінансів України № 732, втратила актуальність. Нині бюджетні установи у своїй практиці використовують інвентаризаційні описи, наведені в наказі Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 572, які представлені у такому складі: інвентаризаційні описи необоротних активів, запасів, матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання; звіряльні відомості результатів інвентаризації необоротних активів, запасів; акти результатів інвентаризації грошових коштів; фінансових інвестицій [96].

Оскільки запропонованих у переліку типових форм недостатньо для досягнення повноти документального оформлення операцій, пов'язаних з об'єктами прав інтелектуальної власності, установа може самостійно розробляти і затверджувати додаткові форми з урахуванням своїх потреб.

Слід зазначити, що порядок документального оформлення незавершених капітальних інвестицій у необоротні активи взагалі нормативно не врегульовано, відтак, при його самостійному опрацюванні не виключені певні упущення щодо структури інформації, яка має відображатися в системі обліку, що може негативно позначитись на її точності та достовірності.

Процес самостійного розроблення форм для документального підтвердження змісту операцій з нематеріальними активами та з незавершеними капітальними інвестиціями також не позбавлений недоліків, зумовлених:

- незастосуванням єдиних підходів до інформаційного наповнення форм обліку (різні ЗВО можуть використовувати різні форми документів або варіанти їх заповнення);

- суттєвими витратами часу та ресурсів на їх розроблення;
- помилками в оформленні документів.

Самостійне розроблення первинних документів може бути корисним для адаптації облікових процесів під специфіку ЗВО, хоча вона також не позбавлена правових, організаційних та технічних ризиків, що можуть призвести до штрафів або збоїв у веденні бухгалтерського обліку. Для зниження рівня їх негативного впливу на обліковий процес краще використовувати стандартизовані форми, що відповідають вимогам законодавства та інтегруються з іншими внутрішніми і зовнішніми системами.

З огляду на зазначене наявні підстави для внесення відповідних змін до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» від 17.06.2015 № 818, що сприятиме розширенню функціоналу затверджених форм у частині нематеріальних активів та розширенню переліку типових форм для документального оформлення операцій з незавершеними капітальними інвестиціями.

Наведені пропозиції в частині переліку типових форм для обліку операцій з необоротними активами суб'єктів державного сектору узагальнено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Пропозиції щодо удосконалення типових форм обліку та списання
необоротних активів суб'єктів державного сектору**

Положення чинного наказу Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 818	Пропозиції щодо удосконалення положень наказу Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 818
1	2
-	Акт незавершених капітальних інвестицій в необоротні активи
Акт введення в експлуатацію основних засобів	Акт введення в експлуатацію необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів)
Акт приймання-передачі основних засобів	Акт приймання-передачі необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій)
Акт внутрішнього переміщення основних засобів	Акт внутрішнього переміщення необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій)

Продовження табл. 2.3

1	2
Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів	Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів)
Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів	Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів)
Акт списання основних засобів (часткової ліквідації)	Акт списання необоротних активів (часткової ліквідації) (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій)
Акт списання групи основних засобів	-
Акт списання транспортних засобів	-
Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду	-
Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів	Інвентарна картка обліку об'єктів необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій)
Інвентарна картка групового обліку основних засобів	-
Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень	-
Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів)	Розрахунок амортизації необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, крім інших необоротних матеріальних активів)
Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів	-
Акт переоцінки основних засобів	Акт переоцінки необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій)

Узагальнено автором за даними: [94].

Запропоновані зміни спрямовані на розширення переліку типових форм обліку за операціями в частині об'єктів необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій).

Визнання необхідності зміни типових форм передбачає внесення змін і до Порядку складання типових форм з обліку та списання необоротних активів (пропозиції представлено у Додатку В).

Розроблення та запровадження у практику окремого Акта незавершених капітальних інвестицій у необоротні активи зумовлено необхідністю посилення контролю за об'єктами, які перебувають на етапі придбання, створення,

будівництва, модернізації. Особливої актуальності це набуває в умовах воєнних дій, коли розпочато роботи з будівництва, модернізації необоротних активів не можуть бути завершені в короткостроковій перспективі. Витрати на такі об'єкти потрібно контролювати, що потребує документального оформлення необоротних активів на етапі їх формування або поліпшення.

У розробленій типовій формі «Акт незавершених капітальних інвестицій в необоротні активи» (Додаток Г) відображатиметься інформація стосовно витрат на об'єкт незавершених капітальних інвестицій як звітного періоду, так і накопичених за попередні періоди в розрізі таких складових: інвентарний (номенклатурний) номер, кількість, накопичена вартість, сума всього, дата початку накопичення капітальних інвестицій, дата завершення накопичення капітальних інвестицій, місцезнаходження об'єкта (адреса), особа, відповідальні особи за збереження об'єкта з посиланням на підтвердні документи.

До процесу обліку незавершених капітальних інвестицій у необоротні активи залучається комісія, склад якої затверджується керівником. До її функцій належить контроль стану виконання робіт, пов'язаних із незавершеними капітальними інвестиціями. На момент складання Акта комісія проводить огляд об'єкта, фіксуючи обсяг запланованих робіт на початковому етапі обліку незавершених капітальних інвестицій. По завершенні робіт, пов'язаних із накопиченням незавершених капітальних інвестицій, комісія повинна зафіксувати виконання плану або причини його невиконання.

Разом зі складанням Акта незавершених капітальних інвестицій у необоротні активи комісія має скласти Інвентарну картку обліку об'єкта необоротних активів у частині незавершених капітальних інвестицій для подальшого відображення усіх змін, із цим пов'язаних.

Для формування досконалої системи організації обліку необхідно виконати комплекс завдань з удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень в установах, що потребує аналізу результативності рішень на всіх рівнях управління установою, а також максимального використання можливостей засобів комп'ютерного забезпечення. Єдність, порівнянність показників, а також

можливість отримання зведених показників задля контролю за використання бюджетних коштів установами державного сектору досягається завдяки чіткій регламентації методичних та організаційних аспектів системи обліку [97].

Зазначеним актуалізується значення документообігу та облікової політики в обліковій практиці ЗВО. Під обліковою політикою, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», розуміється сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Поки що жодних нормативних рекомендацій щодо порядку її розроблення немає [30].

Водночас у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» облікова політика трактується як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності [50].

У Методичних рекомендаціях щодо облікової політики суб'єкта державного сектору зазначено, що у розпорядчому документі про облікову політику визначаються принципи, методи і процедури, які використовуються розпорядником бюджетних коштів для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правове регулювання у сфері бухгалтерського обліку передбачає більше ніж один варіант їх застосування, а також наводяться строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів. В обліковій політиці важливо враховувати галузеві особливості діяльності суб'єкта державного сектору [66].

З огляду на це облікову політику ЗВО об'єктивно характеризувати з позиції сукупності принципів, методів і процедур, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку (за умови що до них нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант їх застосування) та складання фінансової звітності з урахуванням галузевої специфіки бюджетної установи [66].

Основна мета облікової політики ЗВО – опис використовуваних методів та принципів обліку для забезпечення складання прозорості, достовірної фінансової

звітності відповідно до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [98].

Як розпорядники бюджетних коштів ЗВО самостійно, з урахуванням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі, визначають за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів (МОН України) положення облікової політики, а також погоджують зміни до неї.

Розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня передає розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю розпоряднику бюджетних коштів вищого рівня.

Для розпорядників бюджетних коштів, що мають подвійну підпорядкованість, погодження здійснюється розпорядником бюджетних коштів вищого рівня, який затверджує кошторис.

Головні розпорядники бюджетних коштів самостійно затверджують облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника.

Процес розроблення та затвердження розпорядчого документа про облікову політику в частині необоротних активів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня – ЗВО передбачає проходження кількох етапів (рис. 2.3).

МОН як головний розпорядник бюджетних коштів визначає єдині принципи, методи і процедури обліку та в обов'язковому порядку затверджує Положення про облікову політику ЗВО як розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Облікова політика може змінюватися тільки в разі зміни статуту установи, вимог органу, який затверджує Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, або якщо зміни уможливають підвищення рівня достовірності відображення результатів подій або господарських операцій у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору.

Відповідно до НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» змінами облікової політики вважаються такі:

- перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку;

- зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку [93].

При розробленні розділу Положення про облікову політику в частині обліку необоротних активів необхідно дотримуватись НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [55], 122 «Нематеріальні активи» [49] та Методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору [66].

У Методичних рекомендаціях щодо облікової політики суб'єкта державного сектору наведена інформація в частині обліку необоротних активів дещо обмежена і стосується:

- термінів корисного використання груп основних засобів;
- термінів корисного використання груп нематеріальних активів;
- періодичності нарахування амортизації;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів з обґрунтуванням критеріїв визначення цих ознак [66].

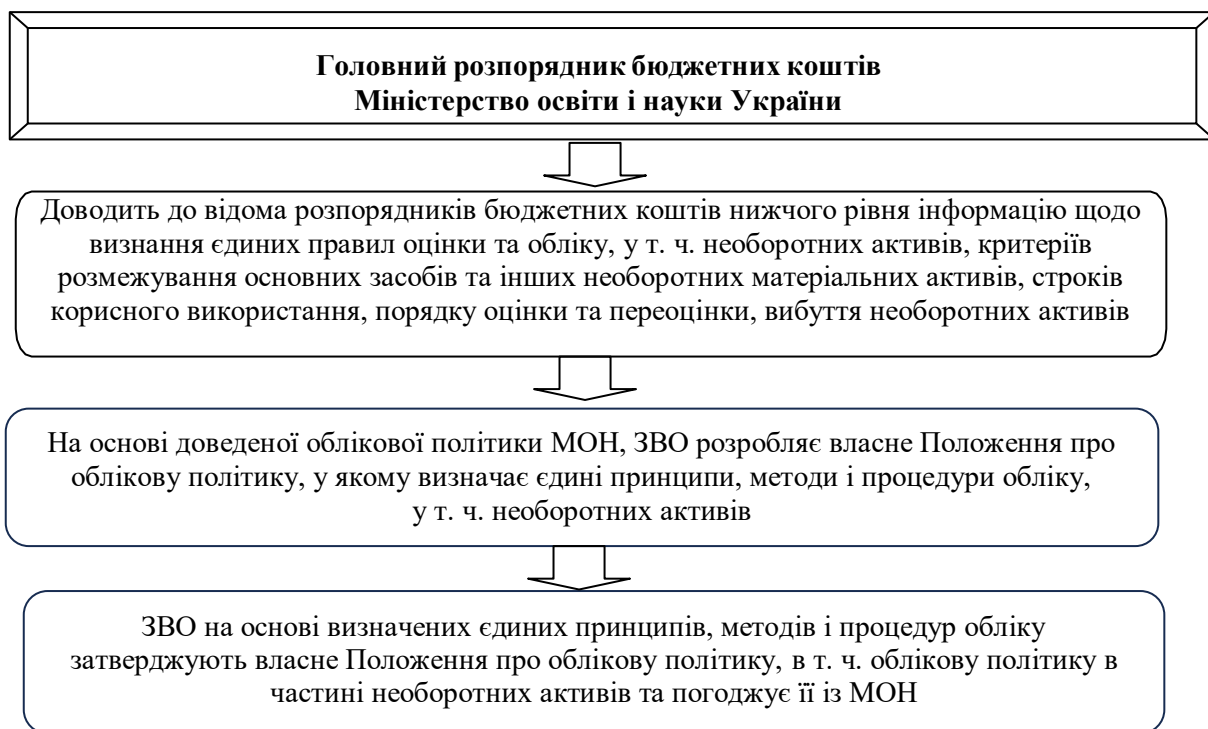


Рис. 2.3. Процес розроблення та затвердження Положення про облікову політику в частині необоротних активів ЗВО

Джерело узагальнено автором за даними [66; 55].

Облікова політика головного розпорядника бюджетних коштів і розпорядника нижчого рівня може відрізнятися. Це залежить від:

- різниці в обсягах і складності необоротних активів, що перебувають в управлінні; головний розпорядник встановлює загальні правила та методологію обліку необоротних активів для всіх підпорядкованих розпорядників нижчого рівня згідно з вимогами НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи» та Методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору;
- визначення строків корисного використання активів: розпорядник нижчого рівня може застосовувати строки корисного використання груп основних засобів і нематеріальних активів відповідно до Методичних рекомендацій [66], але з урахуванням технічного стану і специфіки використання активів у своєму підрозділі;
- вартісних ознак малоцінних необоротних матеріальних активів: розпорядники нижчого рівня можуть встановлювати власні критерії для визначення малоцінних активів з обґрунтуванням у своїй обліковій політиці відповідно до Методичних рекомендацій [66], при цьому не суперечачи загальнодержавним нормативам.
- документального оформлення і контролю: організація обліку і звітності щодо необоротних активів розпорядників нижчого рівня здійснюється відповідно до встановлених головним розпорядником правил, проте з урахуванням особливостей структурної організації та обсягу діяльності.

Таким чином, облікова політика розпорядника нижчого рівня формується на основі нормативних документів, затверджених головним розпорядником та адаптується до власних операційних особливостей. Утім, вона не повинна суперечити чинному законодавству України.

НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та 122 «Нематеріальні активи» рекомендовано відображати в Положенні про облікову політику деталізовані елементи стосовно необоротних активів у такому розрізі:

- одиниця обліку необоротних активів;
- вартісні критерії розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів;
- порядок переведення основних засобів до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості;
- порядок формування первісної вартості необоротних активів;
- строки корисного використання необоротних активів;
- умови зміни строків корисного використання необоротних активів;
- метод нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів;
- період визначення ліквідаційної вартості необоротних активів;
- особливості оцінки та переоцінки необоротних активів;
- порядок визначення справедливої вартості необоротних активів;
- критерії зменшення/відновлення корисності необоротних активів;
- особливості обліку орендованих або наданих в оренду необоротних активів;
- структура аналітичного рахунку необоротних активів.

У табл. 2.4. представлено елементи облікової політики необоротних активів та наведено їх зміст для ЗВО.

Таблиця 2.4

Елементи облікової політики необоротних активів ЗВО та їх характеристика

Елементи облікової політики в частині основних засобів	Характеристика елементів
1	2
Одиниця обліку необоротних активів	Наводиться одиниця обліку необоротних активів (найменування, група)
Вартісні критерії розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів	Наводяться вартісні критерії розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів (ЗВО - 20 000 грн (без ПДВ)).

Продовження табл. 2.4

1	2
Критерії переведення основних засобів до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості	Переведення основних засобів до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюється при зміні характеру використання нерухомості
Порядок формування первісної вартості необоротних активів	Первісна вартість формується залежно від способів надходження: придбання, створення, безоплатного отримання, внутрішнього переміщення, модернізації
Строки корисного використання необоротних активів	Наводяться типові строки корисного використання необоротних активів, якщо вони не передбачені в додатку 1, 2 Методичних рекомендацій №11
Умови змін строків корисного використання необоротних активів	Наводяться умови змін строків корисного використання необоротних активів при зміні економічних вигід
Метод нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів	Обирається один із таких методів: прямолінійний - нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів; метод 50/50 застосовується до інших необоротних матеріальних активів
Період визначення ліквідаційної вартості необоротних активів	Вказується період визначення ліквідаційної вартості необоротних активів (або при введенні в експлуатацію об'єкта, або при повному зношенню об'єкта необоротного активу)
Особливості оцінки та переоцінки необоротних активів	Наводяться умови оцінки та переоцінки необоротних активів
Порядок визначення справедливої вартості необоротних активів	Описується порядок визначення справедливої вартості необоротних активів суб'єктом оціночної діяльності або комісією установи
Критерії зменшення/відновлення необоротних активів	Наводяться критерії зменшення/відновлення корисності необоротних активів
Особливості обліку орендованих або наданих в оренду необоротних активів	Описується методика обліку операційної та фінансової оренди в орендаря та орендодавця
Структура аналітичного рахунку необоротних активів	Наводиться розроблена структура аналітичного рахунку до рахунків: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 13 «Капітальні інвестиції»; 54 «Цільове фінансування»; 51 «Внесений капітал»

Джерело узагальнено автором за даними: [49; 55; 66; 70; 96].

Структуру фрагмента облікової політики щодо необоротних активів представлено на рис. 2.4, з наведенням її основних складових у розрізі елементів кожного напрямку.

Облікова політика ЗВО щодо необоротних активів

*Елементи облікової політики щодо незавершених капітальних інвестицій звітного року:

- критерії розмежування незавершених капітальних інвестицій між активами звітного року та накопичених (строк фінансування яких завершився у попередньому році);
- критерії визнання незавершених капітальних інвестицій активами звітного року;
- методи оцінки незавершених капітальних інвестицій активами звітного року;

*Елементи облікової політики щодо незавершених капітальних інвестицій накопичених:

- переоцінка;
- порядок переведення в основні засоби;
- перехідні залишки;
- додаткові рішення щодо незавершених об'єктів (збереження, консервація або ліквідація об'єктів, якщо їх завершення неможливе, пролаж).

Елементи облікової політики щодо основних засобів:

- Одиниця обліку;
- Критерії визнання основних засобів активами;
- Класифікація основних засобів;
- Умови змін строків корисного використання груп основних засобів;
- Періодичність нарахування амортизації;
- Оцінка об'єктів основних засобів при первісному визнанні;
- Оцінка після визнання;
- Переоцінка;
- Метод нарахування амортизації основних засобів;
- Період визначення ліквідаційної вартості
- Класифікація інших необоротних матеріальних активів;
- Особливості обліку орендованих або наданих в оренду основних засобів;
- Вартісні критерії розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів;
- Структура аналітичних рахунків до рахунків: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів:

- Одиниця обліку;
- Критерії визнання нематеріальних активів активом;
- Класифікація нематеріальних активів;
- Оцінка об'єкта нематеріальних активів при первісному визнанні;
- Переоцінка;
- Оцінка після визнання;
- Строки корисного використання груп нематеріальних активів;
- Умови змін строків корисного використання
- Метод нарахування амортизації на нематеріальні активи.
- Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів
- Структура аналітичного рахунку 12 "Нематеріальні активи"

Рис. 2.4. Структура облікової політики щодо необоротних активів в ЗВО

* Запропоновані автором.

Джерело: розширено автором на основі: [62; 63; 64; 65].

На основі запропонованої структури облікової політики щодо необоротних активів систематизовано та деталізовано її ключові елементи. Крім основних засобів, нематеріальних активів виокремлено поточні та накопичені незавершені капітальні інвестиції. Запропоновані елементи можуть слугувати алгоритмом складання Положення про облікову політику в ЗВО (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Елементи облікової політики в частині незавершених капітальних інвестицій ЗВО та їх характеристика

Елементи облікової політики в частині основних засобів	Характеристика елементів
1	2
<i>Незавершені капітальні інвестиції звітного року</i>	
Визнання та критерії розмежування незавершених капітальних інвестицій звітного року та незавершених капітальних інвестицій накопичених	- Встановлення чітких строків фінансування: якщо фінансування здійснене та закрито у звітному році, об'єкт вважатиметься <i>незавершеними капітальними інвестиціями звітного року</i>. - якщо строк фінансування завершився у попередньому році, але об'єкт не введено в експлуатацію — інвестиції класифікуватиметься як <i>незавершені капітальні інвестиції накопичені</i>. - підтвердження реальності введення в експлуатацію об'єкта. Визнання: - існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства; - вартість об'єкта незавершених капітальних інвестицій може бути визначена
Методи оцінки	Порядок формування первісної вартості залежно від способів надходження: придбання, створення, безоплатне отримання, внутрішнє переміщення, модернізація
<i>Незавершені капітальні інвестиції накопичені</i>	
Переоцінка	Здійснюється за умови 10% відхилення фактичних витрат від справедливої вартості як орієнтовний критерій для переоцінки. Переоцінка проводиться в разі суттєвої зміни вартості об'єкта через зовнішні фактори (інфляція, ринкові ціни на матеріали, зміну проєкту тощо)

Продовження табл. 2.5

1	2
Порядок переведення в основні засоби, нематеріальні активи	Об'єкт переводиться до складу основних засобів чи нематеріальних активів після завершення будівництва/модернізації та введення в експлуатацію
Перехідні залишки	Якщо проєкт не завершено у звітному періоді, його фінансування переноситься на наступний рік. Перехідні залишки обліковуються окремо для можливості подальшого використання або аналізу щодо необхідності їх списання
Додаткові рішення щодо незавершених об'єктів (збереження, консервація або ліквідація об'єктів, якщо їх завершення неможливе, продаж).	Збереження об'єкта можливе, якщо об'єкт має стратегічне значення, але на його завершення бракує фінансування, що передбачає його консервацію. Передача іншій установі – за відсутності потреби у власному використанні. Продаж або утилізація – якщо об'єкт втратив доцільність або морально застарів

Джерело узагальнено автором за даними: [55; 66; 70].

Важливою складовою організаційного етапу процесу організації обліку необоротних активів є підготовка достовірної облікової інформації про наявність, стан, рух та використання необоротних активів. ЗВО зобов'язані надавати адекватну, правдиву та своєчасну інформацію про необоротні активи зацікавленим сторонам для прийняття управлінських рішень [99]. Це стосується розкриття облікової інформації як способу впровадження прозорого процесу для надання зацікавленим користувачам доступу до інформації.

Облікова інформація як результативний продукт системи бухгалтерського обліку має цінність незалежно від фактів, які вона фіксує. Відображення фактів господарського життя, пов'язаних з експлуатацією та рухом необоротних активів, забезпечується за допомогою низки послідовних операцій із застосуванням відповідної техніки і методики ведення бухгалтерського обліку. Зазначеним операціям передуює організація як об'єктивна умова функціонування будь-якого процесу, тобто його упорядкування в часі та просторі. Облік необоротних активів як складова процесу бухгалтерського обліку є логічною послідовністю стадій, що відбуваються у чітко визначеному порядку та не можуть відокремлюватися одна від одної. Обробка отриманих інформаційних даних та узагальнення отриманих

результатів у вигляді звітної інформації також є елементом організації системи обліку.

На рис. 2.5 наведено схему формування облікової інформації про наявність, рух, стан та експлуатацію об'єктів необоротних активів ЗВО.



Рис. 2.5. Схема формування облікової інформації про наявність, рух, стан та експлуатацію необоротних активів ЗВО

Джерело узагальнено автором за даними [100].

Стадія 1 є відправною точкою процесу обліку необоротних активів. Вона стосується організаційних аспектів, є передумовою здійснення наступних трьох стадій та виконання поставлених завдань

Стадія 2 поширюється на комплекс заходів, пов'язаних з технічним забезпеченням ведення обліку необоротних активів, що передбачає спостереження і фіксування змісту господарських операцій в частині руху та експлуатації об'єктів у первинних документах для подальшого відображення отриманої інформації в облікових регістрах. На цій стадії використовуються окремі елементи методу бухгалтерського обліку, передусім документування та інвентаризація, які забезпечують взаємопов'язані між собою дії – спостереження, контроль, вартісне вимірювання та реєстрацію фактів господарського життя у первинних документах. Вартісне відображення господарських операцій забезпечується через використання оцінки. Результатом цієї стадії є первинна бухгалтерська документація.

На стадії 3 інформація систематизується та групується в системі рахунків бухгалтерського обліку та в облікових регістрах з використанням подвійного запису та різних технічних засобів. Цільове призначення облікової інформації впливає на аналітичний облік, склад і зміст облікових регістрів. У результаті формується сукупність належно узагальнених та систематизованих показників про наявні об'єкти необоротних активів, а також витрати, пов'язані з їх експлуатацією.

Стадія 4 передбачає узагальнення отриманих інформаційних даних у вигляді показників звітності про стан необоротних активів ЗВО. На цій стадії застосовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку, як баланс і звітність, завдяки яким формується повна інформація щодо необоротних активів у розрізі їх використання за напрямками діяльності ЗВО, що забезпечує можливість прогнозування його розвитку.

З дотриманням запропонованої схеми дій можна систематизувати й узагальнювати облікову інформацію про стан, рух, експлуатацію та вибуття необоротних активів, що сприяє розширенню інформаційних потоків ЗВО та

здійсненню ефективних контрольних процедур щодо зберігання, використання та експлуатації об'єктів необоротних активів.

Подальше вдосконалення порядку документування облікових процесів необоротних активів пов'язане з оптимізацією облікової інформації на всіх етапах руху необоротних активів ЗВО, що актуалізує важливість технологічного напрямку організації обліку необоротних активів.

Оптимізація облікової інформації щодо необоротних активів сприятиме підвищенню ефективності облікових процесів, скороченню витрат часу і ризиків помилок. Серед ключових напрямів оптимізації виокремлено такі:

- автоматизація підготовки облікової інформації щодо первісного визнання необоротних активів;
- уніфікація облікової інформації в частині документального оформлення операцій з необоротними активами;
- оптимізація облікової інформації для документального оформлення результатів інвентаризації необоротних активів;
- узагальнення облікової інформації за результатами аналізу та моніторингу ефективності використання необоротних активів;
- навчання персоналу з питань автоматизації підготовки облікової інформації про об'єкти необоротних активів [101].

Результативність організаційного етапу організації обліку необоротних активів тісно взаємопов'язана із процедурами технологічного напрямку. Забезпечення оптимізації підготовки облікової інформації базується на використанні технологічних способів ведення обліку та досягненні достовірності формування облікових документів у частині об'єктів необоротних активів.

2.2. Комплексне застосування вартісних оцінок необоротних активів у практичній діяльності закладів вищої освіти

На етапі зарахування об'єктів необоротних активів на баланс ЗВО необхідно визначитись із їхньою вартістю. Питання вартості активно вивчається як науковцями, так і практиками в контексті оцінки як складового елемента методу бухгалтерського обліку. На підставі оцінки встановлюється вартість об'єктів бухгалтерського обліку, визначаються якісні характеристики обліково-аналітичної інформації, необхідної для аналізу фінансового стану установи й ефективного управління [102].

Проблеми оцінки, зокрема необоротних активів, у системі бухгалтерського обліку досліджувались багатьма вітчизняними і зарубіжними вченими. Для досліджень українських учених характерна систематизація теоретичних напрацювань у частині оцінки як базової основи подальшого розвитку облікової науки. Більше того, з набуттям чинності НП(С)БОДС роль оцінки в системі бухгалтерському обліку бюджетних установ суттєво підвищується.

Питання оцінки активів в системі бухгалтерського обліку глибоко досліджені Л.Г. Ловінською, М.В. Корягіним [102; 103]; проблеми застосування в обліковій практиці понять «оцінка» та «оцінювання» розглянуті М.І. Бондарем [104]; сучасні підходи та новації у питаннях оцінки бюджетних установ деталізовані О.О. Дорошенко [105]; різні підходи до оцінки і класифікації нефінансових активів у державному секторі представлені у публікаціях Т.В. Черкашиної [106].

Серед праць зарубіжних учених слід наголосити на дослідженнях у частині: оцінки необоротних активів за концепцією справедливої вартості [107]; застосування принципів консерватизму на противагу концепції справедливої вартості активів [108]; сучасних методів оцінки нематеріальних активів [109]

Аналіз змісту публікацій наведених авторів вказує на відсутність єдиного підходу до оцінки необоротних активів, у т. ч. ЗВО. Такої єдності не досягнуто також у положеннях МСБОДС та НП(С)БОДС. З огляду на це до одного й того ж об'єкта на практиці можуть застосовуватися різні методи оцінки при визнанні їх

необоротними активами з урахуванням специфіки функціонування закладів освіти та їхніх потреб.

Головним критерієм обрання способу оцінки нефінансових активів, як стверджує Т. В. Черкашена, є мета її проведення: придбання активу, його реалізація, обмін або списання [106]. У практиці ЗВО це може стосуватись як оцінки основних засобів (будівель, обладнання, технічних засобів навчання), так і нематеріальних активів – ліцензій та програмного забезпечення.

Питання оцінки необоротних активів – ключове для управління майном ЗВО, оскільки обґрунтована оцінка цих активів з подальшим їх визнанням об'єктами обліку впливає на точність фінансової звітності та ефективність управлінських рішень. Саме вартісна оцінка необоротних активів є підставою їх відображення у системі бухгалтерського обліку та звітності, що важливо для державних і приватних установ, які фінансують ЗВО. Питання оцінки регламентовано нормативно-правовими актами, які формують правову основу застосування оцінки у практиці установ державного сектору.

Незважаючи на активність та глибину досліджень оцінки, поки що залишилися окремі недосліджені питання за процедурами первісного визнання та подальшої переоцінки необоротних активів ЗВО.

Більше того, в умовах реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі перегляд підходів до трактування сутності оцінки, посилення її значимості через розширення функцій, видів оцінки відповідно до НП(С)БОДС та МСБОДС є важливими напрямками вдосконалення цієї системи.

Оновлені підходи до оцінки необоротних активів запроваджено у практику ЗВО відповідно до положень НП(С)БОДС [49; 55], імplementованих на основі МСБОДС [60]. Інформація щодо особливостей оцінки необоротних активів додатково розкривається у Методичних рекомендаціях бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – Методрекомендації). Зокрема, детально розглядаються питання оцінки основних засобів та нематеріальних активів як основних елементів необоротних активів ЗВО [66].

Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку є важливою умовою формування достовірної обліково-аналітичної інформації, відтак використовується на всіх етапах облікового процесу: первісного визнання, подальшого визнання та вибуття [102]. При первісному визнанні оцінка впливає на встановлення первісної вартості необоротних активів. У процесі подальшого визнання вона є підставою переоцінки необоротних активів, а при вибутті – встановлення вартості реалізації необоротних активів.

Вибір методу оцінки залежить від дати проведення оцінки, тобто дати здійснення операції в частині:

- первісного визнання необоротних активів у балансі;
- інвентаризації необоротних активів та складання річної фінансової звітності;
- оцінки необоротних активів за процедурами переоцінки, уцінки, у разі виявлення крадіжок, нестач;
- вибуття необоротних активів.

Перегляд облікових оцінок є обов'язковою нормою за зміни умов отримання економічних вигід, потенціалу корисності необоротних активів, на яких базується облікова оцінка [49; 55].

У НП(С)БОДС 121 та 122 порядок визнання та проведення первісної оцінки окреслений лише для об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, із зосередженням уваги на одиницях обліку, критеріях визнання та первісній оцінці. Такий підхід свідчить про наявність методологічного вакууму щодо обліку незавершених капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи, попри згадування цього питання в загальних положеннях стандартів. У цьому контексті важливо врахувати, що методологія бухгалтерського обліку у сфері державного сектору, включно із ЗВО, передбачає раціональне функціонування облікової системи згідно із затвердженою обліковою політикою. Методологічна база обліку нефінансових активів базується на обраних методах бухгалтерського обліку, які мають бути чітко визначені ще на етапі формування системи обліку. Застосуванням комплексного підходу до методологічного забезпечення бухгалтерського обліку

досягаються повнота і достовірність відображення інформації про всі види необоротних активів, зокрема незавершені капітальні інвестиції [110].

Об'єкти необоротних активів первісно визначаються в обліку за первісною вартістю, яка залежить від способу надходження об'єкта до установи.

Це може бути:

- придбання необоротних активів;
- створення необоротних активів власними силами;
- надходження необоротних активів за операціями внутрішнього переміщення;
- безоплатне надходження необоротних активів від фізичних або юридичних осіб;
- виявлення надлишків необоротних активів під час інвентаризації;
- отримання необоротних активів від ліквідації інших.

Процедурами первісної оцінки передбачено встановлення первісної вартості об'єктів необоротних активів з урахуванням обсягів витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням і доведенням необоротних активів до стану, придатного до використання із запланованою метою. Такі витрати на накопичувальній основі обліковуються як незавершені капітальні інвестиції. Це стосується: сум, сплачених постачальникам; реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів; сум ввізного мита; сум непрямих податків; витрат зі страхування ризиків доставки необоротних активів; витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження необоротних активів; інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням необоротних активів до стану, придатного для використання із запланованою метою [49; 55].

Непрямі витрати, зокрема суми податку на додану вартість (далі – ПДВ), які не належать до податкового кредиту, транспортні чи інші витрати, відносяться до фактичних видатків установи за відповідним кодом економічної класифікації видатків, що передбачено чинною методикою, і мають включатися до первісної вартості необоротних активів. Якщо бюджетна установа зареєстрована платником ПДВ, а сума ПДВ належить до податкового кредиту, то зазначені суми до первісної вартості придбаного необоротного активу не включаються [111].

Підходи до оцінки первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів практично ідентичні. Це вказує на доцільність їх узагальнення та представлення єдиним порядком формування первісної вартості необоротних активів за способами їх надходження до ЗВО (табл. 2.6)

Таблиця 2.6

Порядок оцінки первісної вартості необоротних активів за способами їх надходження до ЗВО

Спосіб надходження	Вид первісної вартості	Порядок формування
1	2	3
1. Придбання необоротних активів за плату	Вартість придбання	За нормами НП(С)БОДС 121, 122 первісна вартість придбання складається з витрат безпосередньо пов'язаних із об'єктом необоротних активів, а саме: сум сплачених постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційних зборів, державного мита й аналогічних платежів, які здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт необоротних активів; сум ввізного мита; сум непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) необоротних активів (якщо вони не відшкодовуються ЗВО); витрат зі страхування ризиків доставки необоротних активів; витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження необоротних активів; інших витрат
Самостійне виготовлення (створення) необоротних активів	Виробнича собівартість	За нормами НП(С)БОДС 135, виробнича собівартість включає такі витрати: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Первісна вартість створеного об'єкта необоротних активів також передбачає накопичення витрат, безпосередньо пов'язаних із об'єктом необоротних активів
Отримання необоротних активів без оплати від фізичних та юридичних осіб	Справедлива вартість	Вартість визначається комісією установи, за наявності активного ринку або суб'єктом оціночної діяльності відповідно до Закону України «Про оцінку майна та майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III (далі-Закон № 2658-III)
	Вартість, щодо якої є достовірна інформація	Вартість, зазначена в первинних документах на відповідний об'єкт необоротних активів з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних із об'єктом необоротних активів

Продовження табл. 2.6

1	2	3
Отримання необоротних активів без оплати від суб'єктів державного сектору	Первісна (переоцінена) вартість	Вартість визначається за відповідними первинними документами, у яких вона вказана, з урахуванням витрат безпосередньо пов'язаних із об'єктом необоротних активів
	Справедлива вартість	Справедлива вартість визначається комісією установи за наявності активного ринку або суб'єктом оціночної діяльності відповідно до Закону України № 2658-III
Виявлення лишків у процесі інвентаризації необоротних активів	Первісна (переоцінена) вартість	Оприбутковуються за первісною вартістю, зазначеною в первинних документах, з одночасним відображенням доходу за спеціальним фондом (субрах. 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі»)
	Справедлива вартість	За відсутності первинних документів, інвентаризаційна комісія установи визначає справедливую вартість на підставі достовірної інформації активного ринку
	Справедлива вартість	За відсутності достовірної інформації та активного ринку, справедливую вартість визначає суб'єкт оціночної діяльності відповідно до Закону України № 2658-III
Отримання необоротних активів від ліквідації майна	Справедлива вартість	За відсутності достовірної інформації та активного ринку, справедливую вартість визначає суб'єкт оціночної діяльності відповідно до Закону України № 2658-III

Джерело: узагальнено автором за даними [49; 55; 112].

З урахуванням наведених позицій важливо також розглянути методику обліку витрат, пов'язаних з доведенням необоротних активів до стану, придатного до використання із запланованою метою, тобто процедури обліковування капітальних інвестицій. Порядок розрахунку первісної оцінки незавершених капітальних інвестицій стандартами не врегульовано. Також стандартами не ідентифіковано незавершені капітальні інвестиції як одиниці обліку, незважаючи на вимогу відображення інформації щодо їх обсягу в балансі.

Оскільки незавершені капітальні інвестиції у балансі відображаються у складі нефінансових активів, стосовно них також необхідно розробити критерії їх визнання та відображення на балансі. На підставі вивчення критеріїв визнання основних засобів та нематеріальних активів [49; 55] розроблено перелік критеріїв визнання незавершених капітальних інвестицій на балансі у такому розрізі: *ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід; наявність потенціалу корисності для суспільства після завершення капіталізації за можливості визначення вартості об'єкта.*

Як при первісному визнанні, так і при подальшій переоцінці враховується справедлива вартість:

- безоплатно отриманих необоротних активів від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), щодо яких у первинних документах відсутня достовірна інформація про їхню вартість;
- отриманих необоротних активів у результаті обміну на інший актив;
- переоцінених необоротних активів;
- реалізованих необоротних активів.

Процедура встановлення справедливої вартості – обов'язкова умова оцінювання необоротних активів за відсутності інформації про необоротні активи у первинних документах. Відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III (далі-Закон України від 12.07.2001 № 2658-III) справедлива вартість НА визначається суб'єктом оціночної діяльності [112] за видами:

- будівлі та споруди, об'єкти незавершеного будівництва, нерухомість, машини, обладнання, транспортні засоби; паї, цінні папери; нематеріальні активи, цілісні майнові комплекси;
- майнові права (право володіння, розпорядження, користування).

Зазначеним Законом серед об'єктів оцінки виокремлено об'єкти незавершеного будівництва, які мають оцінюватися суб'єктом оціночної діяльності. Об'єкти незавершеного будівництва обліковуються як незавершені капітальні інвестиції в сумі витрат бюджетних установ, здійснених на придбання, створення та поліпшення об'єкта необоротних активів. У фінансовій звітності, зокрема в Балансі (ф. №1-дс), вони відображаються в сумі дебетового сальдо рахунку 13 «Капітальні інвестиції». Встановити об'єктивну оцінку капітальних інвестицій досить складно, оскільки велика кількість об'єктів незавершеного будівництва обліковується на балансі бюджетних установ тривалий період, як правило, 3–5 років. На це впливають такі чинники: обмеженість фінансування; втрата корисності; пошкодження, руйнування. Протягом цього часу корисність об'єктів може суттєво знижуватись або навіть бути втраченою. З огляду на це важливо проводити оцінку

стану незавершених капітальних інвестицій на річну дату балансу. Попередня оцінка на предмет зниження корисності належить до повноважень інвентаризаційної комісії, яка має підготувати висновок про стан об'єкта, що перебуває в незавершеному стані і потребує перегляду його вартості у зв'язку з втратою своєї корисності. До процедури оцінювання справедливої вартості об'єкта у цьому випадку залучаються експерти. Такий підхід важливо зафіксувати в Положенні про облікову політику ЗВО.

Справедлива вартість, тобто вартість продажу активу або виконання зобов'язання за звичайних умов, є найбільш об'єктивною оцінкою необоротних активів на певну дату оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами [49; 55].

Інші об'єкти необоротних активів, порядок оцінювання яких на законодавчому рівні не визначено, ЗВО оцінюються самостійно. Це передбачає створення комісії за наказом керівника з функціями встановлення справедливої вартості необоротних активів з урахуванням цін активного ринку; можливості ідентифікації об'єкта, наявності методичного забезпечення розрахунку справедливої вартості.

Алгоритм оцінки справедливої вартості необоротних активів ЗВО узагальнено на рис. 2.6.

ЗВО надано право на встановлення справедливої вартості необоротних активів тільки стосовно об'єктів, перелік яких наведено у Законі України від 12.07.2001 № 2658-III. Це стосується випадків: безоплатного отримання необоротних активів у результаті інвентаризації за відсутності інформації щодо їхньої вартості у первинних документах; виявлення не відображених в обліку необоротних активів; отриманих за операціями обміну необоротних активів (умовна вартість).

Для встановлення справедливої вартості необоротних активів наказом керівника ЗВО затверджується склад комісії. Комісія може бути постійно діючою або створюватися як тимчасова. При її створенні слід ураховувати Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [113].

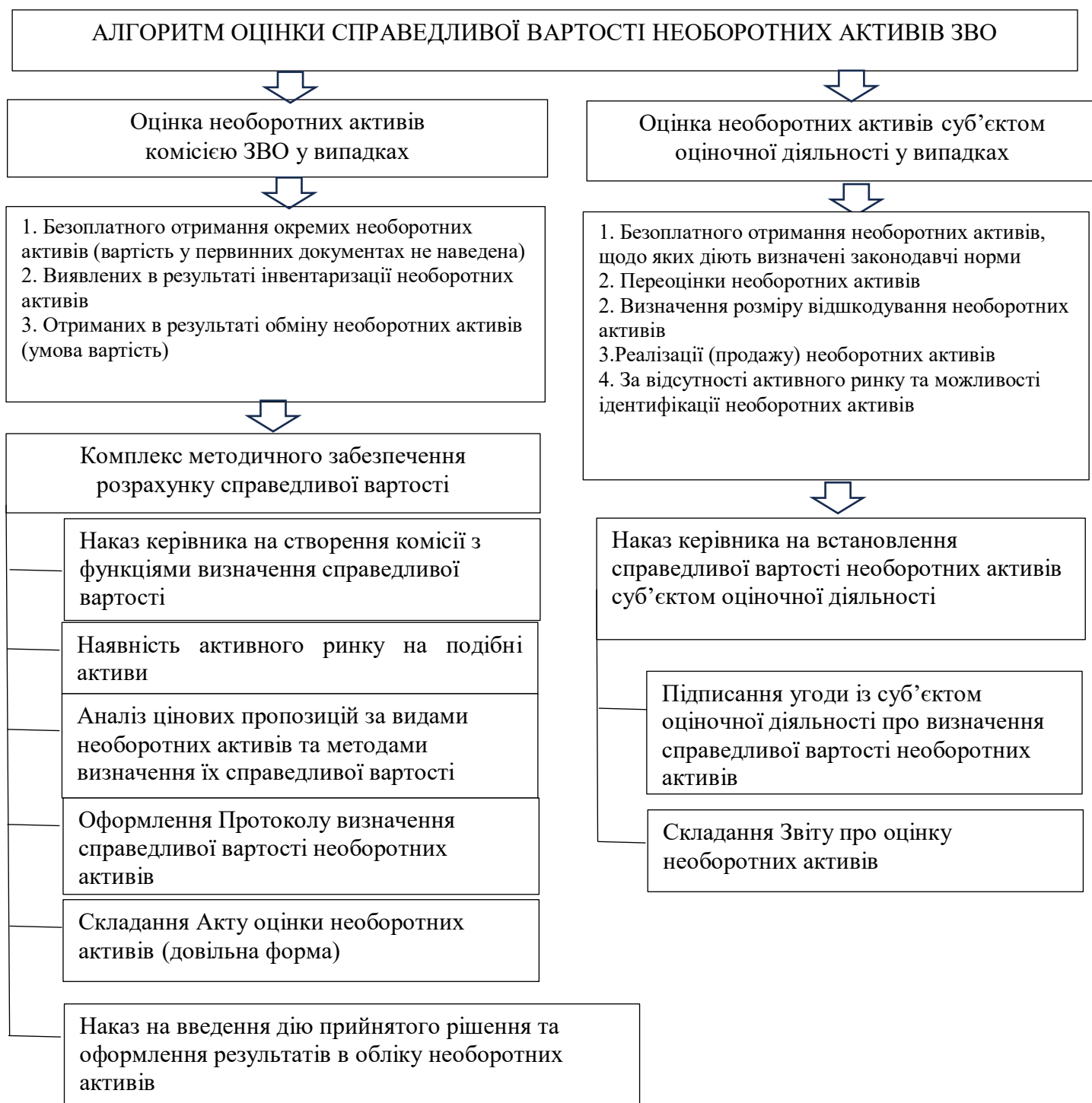


Рис. 2.6. Порядок оцінки справедливої вартості необоротних активів ЗВО

Джерело: розроблено автором на основі [49; 55; 66].

До складу комісії зі встановлення справедливої вартості необоротних активів включаються:

- голова комісії (в особі керівника або його заступників);

- члени комісії – представники апарату управління, бухгалтерської служби (централізованої бухгалтерії), досвідчені працівники (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери).

Для встановлення справедливої вартості необоротних активів насамперед виокремлюється предмет оцінки та обирається методика розрахунку справедливої вартості необоротних активів. Предметом оцінки може бути як окремий необоротний актив, так і їх група, у т. ч. одиниця, що генерує грошові кошти.

Оцінка необоротних активів є важливим елементом управління ними. На підставі професійного судження із застосуванням різних методів, способів та процедур щодо їхньої вартості формується цілісне уявлення про конкретний об'єкт. Оскільки до складу необоротних активів належать різні об'єкти, застосовуються різні способи та підходи до оцінки [114].

Методика розрахунку наведена у МСБОДС 17 «Основні засоби» і представлена методами оцінки справедливої вартості необоротних активів на основі таких підходів: ринкового, витратного, дохідного. ЗВО надано право обирати найбільш зручний для їх практики метод оцінки. При цьому не відкидаються можливості одночасного використання різних методик, але для різних груп необоротних активів [115].

Характеристику методів оцінки справедливої вартості необоротних активів для ЗВО наведено в табл. 2.7.

Кожен із наведених методів має свої переваги та недоліки. Рекомендованим для ЗВО є використання ринкового методу оцінки справедливої вартості необоротних активів, найбільш простого в застосуванні. Переваги ринкового підходу полягають у можливості урахування в процесі оцінки ринкового чинника попиту і пропозиції на аналогічні об'єкти. Недоліки пов'язані з відсутністю умов для врахування волатильності цін.

Таблиця 2.7

Характеристика методів оцінки справедливої вартості необоротних активів для ЗВО

Назва методики	Загальна характеристика	Методика розрахунку
А	1	2
Ринковий підхід	Використовуються ціни та інша подібна інформація ринку щодо ідентичних чи зіставних активів	Ринкові показники, матричне ціноутворення
Витратний підхід	Відображається сума витрат, за якою можна було б придбати необоротний актив на дату операції	Порівняння з вартістю придбання (спорудження) необоротних активів зіставної корисності, скоригованої з урахуванням старіння
Дохідний підхід	Відображається сума доходів, за якою можна було би продати необоротних активів на дату операції	Методики на основі теперішньої вартості, надлишкових доходів, моделі опціонного ціноутворення

Джерело: згруповано за даними [66].

Переваги та недоліки методів оцінки справедливої вартості необоротних активів для ЗВО узагальнено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Переваги та недоліки методів оцінки справедливої вартості необоротних активів для ЗВО

Підхід оцінки	Переваги	Недоліки
А	1	2
Ринковий підхід	Можливість врахування ринкового фактора попиту і пропозиції на аналогічні об'єкти.	Залежність від активності ринку, волатильності цін, неприйнятних до унікальних необоротних активів
Витратний підхід	Забезпечує можливість визначення вартості необоротного активу через розрахунок витрат на його відтворення або заміщення з урахуванням зносу, що актуально за відсутності активного ринку або обмеженої кількості порівнянних об'єктів. Доцільний для оцінки спеціалізованих або унікальних активів, характерних для матеріально-технічної бази ЗВО.	Виключає вплив потенційного доходу або економічної вигоди, яку може генерувати актив у майбутньому, що обмежує його застосування у випадках, коли оцінка проведена з використанням дохідного підходу. Крім того, процес об'єктивного визначення фізичного і функціонального зносу активу може бути ускладнений, що знижує точність результатів.
Дохідний підхід	Можливість врахування майбутніх очікувань, ринкового фактора, гнучкість розрахунку	Трудомісткість розрахунків, залежність від дисконтування та реальної суми майбутніх грошових потоків

Джерело: згруповано за даними [60].

В окремих випадках можливе застосування одночасно кількох методів оцінки з метою підвищення ефективності процесу оцінювання необоротних активів. Певна річ, це не виключає виникнення проблемних питань. Для їх усунення розроблено методичні рекомендації з оцінки справедливої вартості необоротних активів ЗВО, які містять такі розділи:

- 1) загальні положення;
- 2) критерії виокремлення груп необоротних активів, які підлягають оцінці;
- 3) критерії ідентифікації необоротних активів;
- 4) наявність активного ринку;
- 5) перелік методів оцінки справедливої вартості;
- 6) вимоги до складання Акта про оцінку необоротних активів.

Структуру та характеристику розділів розроблених Методичних рекомендацій оцінки справедливої вартості необоротних активів для ЗВО узагальнено на рис. 2.7.

Практичне використання розроблених Методичних рекомендацій оцінки справедливої вартості необоротних активів усуне потребу в розробленні ЗВО власного методичного забезпечення, що сприятиме підвищенню якості оцінки необоротних активів та досягненню повної достовірності даних фінансової звітності.



Рис. 2.7. Структура та характеристика розділів Методичних рекомендацій оцінки справедливої вартості необоротних активів для ЗВО

Розроблено автором.

Хоча оцінювання необоротних активів передбачає виконання доволі непростих процедур, його важливість для досягнення достовірності їхньої вартісної оцінки від цього не знижується, а навпаки – суттєво зростає з огляду на сучасні умови провадження діяльності ЗВО.

2.3. Методичні положення обліку необоротних активів у закладах вищої освіти

Розроблення методичних положень з обліку необоротних активів у бюджетних установах залишається важливим напрямом удосконалення системи бухгалтерського обліку. Проблемні аспекти необоротних активів досліджувались багатьма науковцями стосовно: основних засобів державного сектору відповідно до чинного законодавства України з актуалізацією важливості дотримання норм Національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі та бюджетного законодавства [111]; методологічних засад обліку основних засобів та нематеріальних активів [116]; обліку необоротних активів із прив'язкою до теорії капіталу [117]; обліку інших необоротних матеріальних активів у частині їх розмежування за вартістю амортизації [118]; обліку нефінансових активів та його взаємозв'язку з управлінням нефінансовими активів [119].

Водночас практично не проводяться дослідження в частині обліку незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів як важливих об'єктів необоротних активів ЗВО. В умовах розвитку євроінтеграційних процесів в Україні розширення співробітництва вітчизняних бюджетних установ України із зарубіжними актуалізується дослідження таких питань: напрямів підвищення якості надання послуг, досягнення визначених результатів реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі та забезпечення ефективного використання необоротних активів для здійснення основних функцій установи. У сучасних умовах забезпечення якісної освіти неможливе без надання високоякісних освітніх послуг. З огляду на це необхідно активно запроваджувати в освітній процес ЗВО сучасні необоротні активи, зокрема цифрові. Не применшуючи вагу здобутків учених, варто зазначити, що в методиці обліку необоротних активів ще є багато проблемних питань, які потребують вирішення.

Методологічні засади обліку необоротних активів у бюджетних установах регулюються НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [55], НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» [49] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського

обліку суб'єктів державного сектору, затвердженими Міністерством фінансів України від 23.01.2015 № 11 [66].

Необоротні активи ЗВО є важливою складовою їхніх активів, відтак, їх точна оцінка, достовірне визнання та ефективне використання не лише впливають на операційну діяльність установи, а й забезпечують дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів. Оскільки строк корисного використання необоротних активів ЗВО зазвичай є тривалим, це необхідно враховувати в процесі їх обліку і визнання, що важливо для фінансового планування та управління. Виявлення порушень у цьому процесі вимагає посилення внутрішнього аудиту із застосуванням стандартизованих підходів і правил обліку для забезпечення прозорості та ефективного використання державних коштів у сфері вищої освіти [120].

Планом рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору [53] та Порядком його застосування [121] для обліку необоротних активів призначено рахунки, перелік яких наведено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Рахунки, субрахунки та їх призначення для обліку необоротних активів ЗВО

Активні рахунки	Призначення	Пасивні рахунки	Призначення
13 Капітальні інвестиції»	Облік витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів	54 «Цільове фінансування»	Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів
10 «Основні засоби»	Облік та узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів	51 «Внесений капітал»	Облік й узагальнення інформації про наявність та рух капіталу розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформованих за відповідними рішеннями органів управління.
11 «Інші необоротні матеріальні активи»	Облік та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів		
12 «Нематеріальні активи»	Облік та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів		

Джерело: узагальнено автором за даними [53; 121].

Положеннями НП(С)БОДС 121, 122 у методиці обліку необоротних активів виокремлено такі ключові етапи: облік при первісному визнанні необоротних активів; облік витрат на ремонт, поліпшення об'єктів необоротних активів; облік об'єктів переоцінки необоротних активів; облік амортизації об'єктів необоротних активів; облік зменшення/відновлення корисності об'єктів необоротних активів; облік вибуття об'єктів необоротних активів.

Перелік етапів та завдань обліку необоротних активів ЗВО узагальнено на рис. 2.8.

Методика обліку при первісному визнанні необоротних активів ЗВО передбачає обліковування всіх витрат стосовно об'єктів необоротних активів на рахунках капітальних інвестицій з відображенням за дебетом субрахунків:

- 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»;
- 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»;
- 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи».

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [53], незавершені капітальні інвестиції обліковуються на рахунку 13 «Капітальні інвестиції», у розрізі на таких субрахунків:

- 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».

Наведеними субрахунками охоплено не повний спектр видів необоротних активів, що потребує їх доповнення субрахунком 1315 «Незавершені капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість». Доходи, які спрямовуються на придбання, створення необоротних активів, відображаються у складі цільового фінансування за кредитом субрахунку 5411 «Цільове фінансування».

У випадках спрямування бюджетних асигнувань ЗВО на придбання об'єктів необоротних активів, за нормами Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів

України від 12.03.2012 № 333 [17], вони включаються до складу капітальних. Відповідно до Типової кореспонденції [122] цей факт підтверджується бухгалтерським проведенням:

Дт рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки»

Кт рахунку 5411 «Цільове фінансування»

Бюджетні асигнування, отримані ЗВО на додаткові витрати безпосередньо пов'язані з доведенням необоротних активів до стану, придатного для використання із запланованою метою, мають обліковуватися як поточні видатки. Відповідно до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [122] це підтверджується такими бухгалтерськими проведеннями:

Дт рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки»

Кт рахунку 7011 «Бюджетні асигнування»

Дт рахунку 7011 «Бюджетні асигнування»

Кт рахунку 5411 «Цільове фінансування»

У разі придбання необоротних активів ЗВО за кошти спеціального фонду всі доходи, безпосередньо пов'язані з доведенням необоротних активів до завершеного стану, вилучаються на цільове фінансування відповідно до Типової кореспонденції [97], що в обліку фіксується бухгалтерськими проведеннями:

Дт рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки»

Кт рахунків 7111, 7211, 7411

Дт рахунків 7111, 7211, 7411

Кт рахунку 5411 «Цільове фінансування».

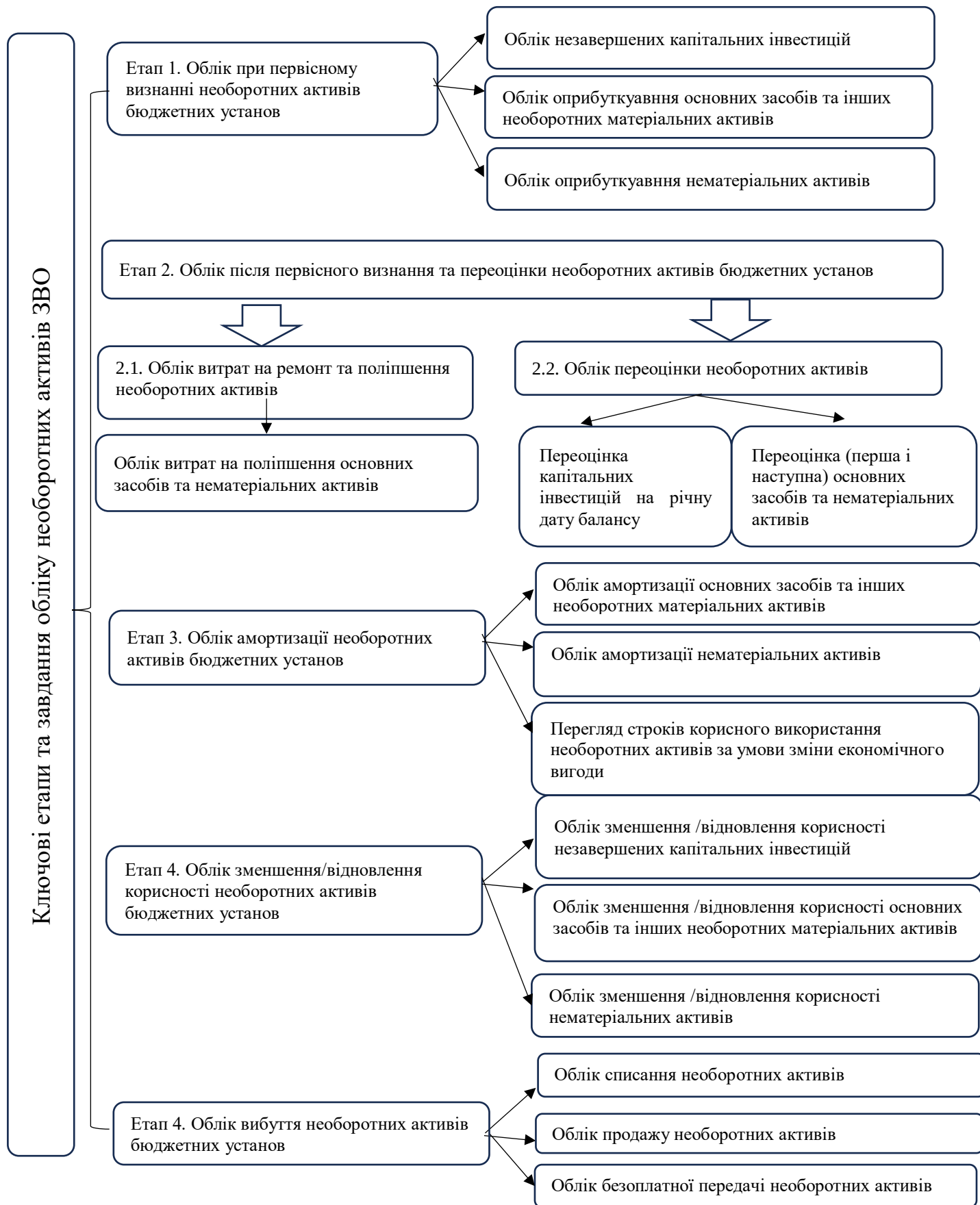


Рис. 2.8. Етапи та завдання обліку необоротних активів ЗВО

Джерело: узагальнено автором за даними [49; 55; 53].

Методику обліку первісного визнання необоротних активів ЗВО узагальнено на рис. 2.9.

На дату передачі в експлуатацію таких активів на підставі Акта приймання-передачі витрати, накопичені на:

Дт субрахунків 1311, 1312, 1313

Кт субрахунку 5411 "Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів", відносяться на фінансовий результат відповідного звітного періоду:

При здійсненні капітальних інвестицій у поточному році виконується проведення:

Дт субрахунку 5511

Кт субрахунків 1311, 1312, 1313;

Відповідно, здійснення капітальних інвестицій у попередніх роках підтверджується записом:

Дт субрахунку 5512

Кт субрахунків 1311, 1312, 1313.

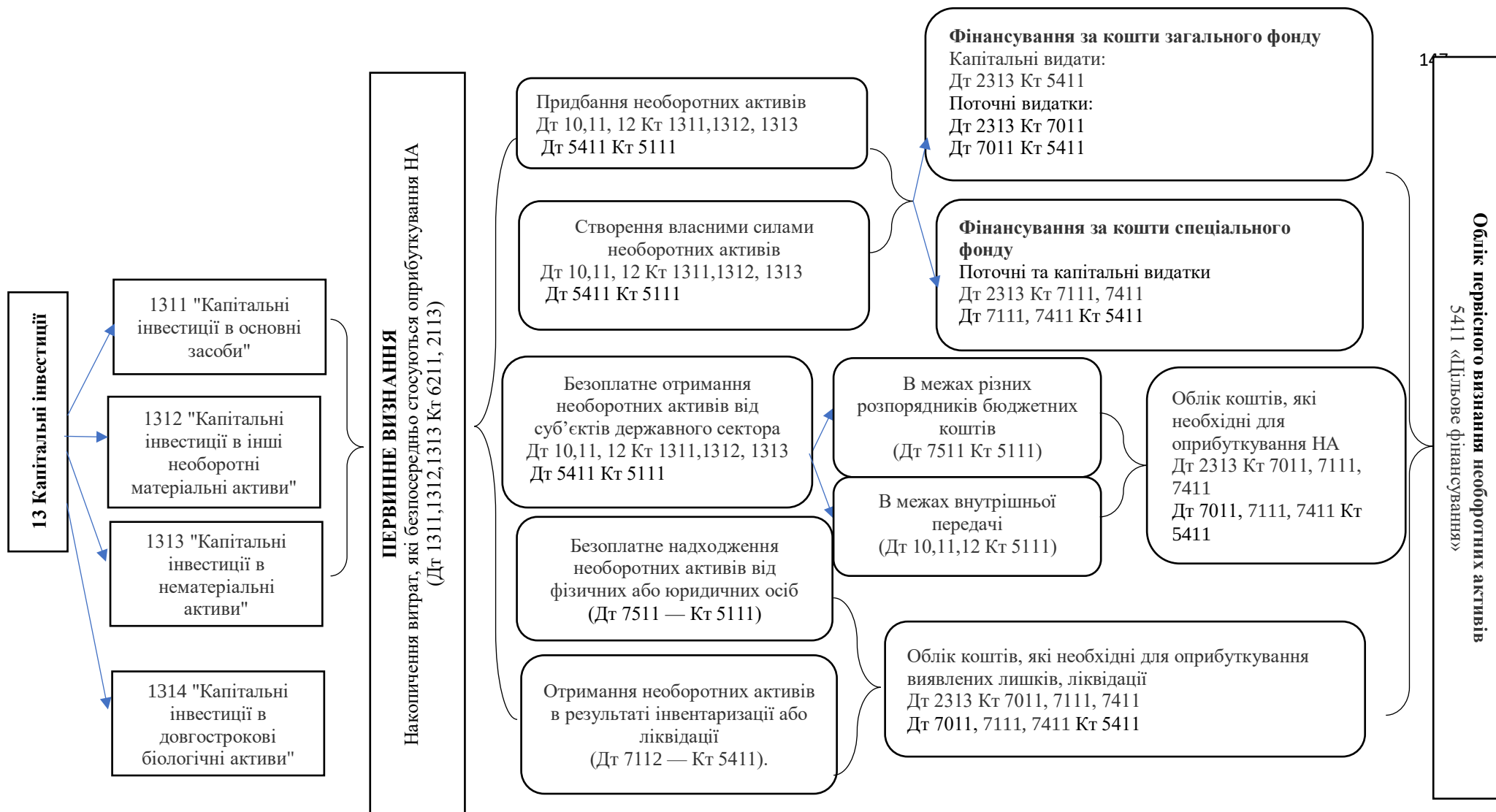


Рис. 2.9. Методика обліку первісного визнання необоротних активів ЗВО

Узагальнено автором за даними [53, 121, 122].

Одночасно використані кошти цільового фінансування відносяться на фінансовий результат, що відповідає запису:

- на суму коштів, спрямованих на придбання ОЗ, МНМА або НМА:

Дт субрахунку 5411

Кт субрахунків 5511, 5512 [122].

Це уможливилює розмежування поточних і накопичених незавершених капітальних інвестицій, спрощення їхнього обліку та забезпечує прозорість фінансової звітності ЗВО.

Оскільки значна частина незвершених капітальних інвестицій переходить із року в рік, доцільно формувати окрему аналітичну інформацію щодо їх структури.

Ідеться про додаткове розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності. Для цього пропонується передбачити окремий рядок для відображення інформації щодо незавершених капітальних інвестицій минулих періодів, а саме: *"Накопичені капітальні інвестиції (ряд 352)"*.

У Примітках до фінансової звітності також важливо посилити аналітичність інформації щодо незавершених капітальних інвестицій у розрізі обсягів:

капітальних інвестицій поточного року (субрахунки 1311, 1312, 1313);

капітальних інвестицій, накопичених за минулі роки (ряд 352 у Примітках до річної фінансової звітності).

Запровадження зазначених змін сприятиме досягненню точності відображення стану незавершених капітальних інвестицій ЗВО, що важливо для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень щодо їх подальшого фінансування або списання.

Обсяги незавершених капітальних інвестицій суттєво позначаються на первісній вартості необоротних активів, зміні обсягу капіталу, фінансовій стійкості, ефективності інвестування. Незавершені капітальні інвестиції, будучи базою створення нових необоротних активів, включають витрати на придбання обладнання, будівельних матеріалів, оплату робіт і послуг, необхідних для введення об'єкта в експлуатацію, здійснені до моменту визнання придатності

активу до використання. Вони формують первісну вартість необоротних активів, яка впливатиме на подальші розрахунки амортизації.

Процедура первісного визнання необоротних активів завершується при введенні в експлуатацію об'єкта необоротних активів, тобто оприбуткування його на баланс із одночасним збільшенням обсягу внесеного капіталу. Відповідно до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами виконуються проведення:

Дт рахунків 10, 11, 12;

Кт субрахунків 1311, 1312, 1313;

Дт субрахунку 5411 «Цільове фінансування»;

Кт субрахунку 5111 «Внесений капітал».

Аналогічно в обліку відображаються доходи та витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів необоротних активів, які призводять до збільшення їх первісної вартості та підвищення ймовірності отримання економічних вигід у майбутньому.

Практикою підтверджується, що на етапі обліку витрат, які спрямовуються на ремонт та поліпшення необоротних активів, можуть виникати окремі проблеми, особливо в частині правової площини їх здійснення. Відповідно до НП(С)БОДС 121, 122 подальше визнання об'єктів необоротних активів передбачає здійснення витрат на:

- поліпшення об'єкта НА (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання, обсяг яких збільшує первісну вартість об'єкта 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);

- утримання НА (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. Ці витрати визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Питання розмежування в обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням або ремонтом необоротних активів, потребує врегулювання у правовій площині, як частково вирішено стосовно основних засобів. Певною мірою це питання представлено у Методичних рекомендаціях від 23.01.2015 № 11 [53], у яких поліпшеннями вважається:

- 1) модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- 2) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості робіт, послуг;
- 3) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що призводить до зменшення витрат;
- 4) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Підставою для визнання витрат у частині поліпшення НА є подовження *очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості робіт, послуг, які надаються з використанням цього об'єкта.*

По суті, виокремлено тільки дві ознаки зростання економічних вигід, пов'язаних із використанням необоротних активів при проведенні робіт з їх поліпшення, а саме: збільшення строку корисного використання та підвищення кількості або якості наданих послуг.

Це обмежує керівників ЗВО у прийнятті рішення щодо поліпшення об'єктів необоротних активів, що потребує розширення переліку ознак збільшення економічних вигід від використання необоротних активів і насамперед – через підвищення фінансових чи операційних результатів діяльності ЗВО.

Перелік ознак збільшення економічних вигід при поліпшенні необоротних активів слід доповнити такими: підвищення продуктивності роботи поліпшеного об'єкта; покращання якості надаваних послуг з його використанням, збільшення доходів, пов'язаних з використанням поліпшеного об'єкта; зниження витрат, пов'язаних із використанням поліпшеного об'єкта; подовження строку корисного

використання; підвищення ринкової вартості поліпшеного об'єкта; реалізація нових економічних можливостей; вплив на конкурентоспроможність ЗВО.

Перелік пропонованих ознак збільшення економічних вигід при поліпшенні необоротних активів узагальнено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Ознаки збільшення економічних вигід при поліпшенні необоротних активів та їх призначення

Вид ознаки збільшення економічних вигід при поліпшенні необоротних активів	Призначення
1	2
Зростання продуктивності роботи поліпшеного об'єкта,	Поліпшені об'єкти необоротних активів у майбутньому сприятимуть розширенню освітніх та інших послуг
Покращення якості надаваних послуг,	Використання необоротних активів на сучасних платформах, що підвищить якість наданих послуг
Збільшення доходів, пов'язаних із поліпшеним об'єктом	Поліпшення об'єкта призведе до збільшення доходів від його використання або підвищення продуктивності існуючого обладнання
Зниження витрат, пов'язаних із використанням поліпшеного об'єкта,	Поліпшення об'єкта призведе до зниження витрат на його ремонт та обслуговування, зокрема і скорочення витрат на енергоресурси
Продовження строку корисного використання	Поліпшення об'єкта призведе до продовження строку корисного використання
Підвищення ринкової вартості поліпшеного об'єкта,	Поліпшений об'єкт стає більш привабливим для продажу або передачі в оренду
Забезпечення нових економічних можливостей,	Використання поліпшеного об'єкта дозволить розпочати нові напрямки діяльності ЗВО, наприклад, створення дистанційних платформ. Використання поліпшеного об'єкта також забезпечить зниження залежності від людського фактора
Вплив на конкурентоспроможність ЗВО	Завдяки використанню поліпшеного об'єкта, підвищиться ефективність діяльності та якість послуг. Поліпшені об'єкти сприятимуть створенню позитивного іміджу ЗВО

Узагальнено автором за даними [49; 55; 69].

Ознаки збільшення економічних вигід поліпшених необоротних активів проявляються через підвищення їх ефективності, зростання доходів, зниження витрат і створення нових можливостей для розвитку ЗВО. Для ухвалення управлінських рішень щодо поліпшення чи оптимального використання активів

важливо регулярно аналізувати ці ознаки та фіксувати їх перелік у Положенні про облікову політику ЗВО.

На етапі формування первісної вартості та подальшої оцінки об'єктів необоротних активів доходи та витрати за цільовим спрямуванням відображаються в обліку за однаковими аналітичними ознаками, зокрема такими: види розмежування НКІ, вид фондів (загальний, спеціальний); вид видатків (капітальні, поточні); вид об'єктів необоротних активів; спосіб отримання. У зв'язку з цим важливо у структурі аналітичного рахунку до субрахунків рахунку 13 «Капітальні інвестиції» та субрахунку 5411 «Цільове фінансування» виокремити аналітичні ознаки (рис. 2.10). Пропонована структура аналітичного рахунку до субрахунків рахунку 13 «Капітальні інвестиції» та субрахунку 5411 «Цільове фінансування», узагальнена в Додатку Д.

Серед ключових ознак особливе значення має класифікація за видами розмежування незавершених капітальних інвестицій, що передбачає виокремлення таких категорій:

- НКІ звітного року;
- накопичені НКІ, що фінансуються протягом кількох періодів;
- накопичені НКІ, за якими завершено строк фінансування.

Запровадження цієї аналітичної ознаки зумовлено необхідністю розмежовувати повний цикл реалізації капітальних інвестицій — від моменту початку фінансування до введення об'єкта в експлуатацію, що дає змогу:

- підвищити прозорість обліку та контроль за інвестиційними ресурсами;
- оцінити ефективність використання фінансування з урахуванням його тривалості;
- здійснити своєчасний аналіз причин затримок або замороження проєктів;
- створити підґрунтя для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо оптимізації інвестиційного портфеля ЗВО.

Особливої актуальності така класифікація набуває у випадках тривалих інвестиційних процесів, які тривають понад один рік. У таких умовах аналітична складність зростає, ускладнюється управління, виникають фінансові ризики та

загроза втрати стратегічної цінності проєкту. Відповідно, запровадження структурованої системи облікових ознак дає змогу не лише контролювати наявний стан інвестицій, а й формувати цілісну стратегію щодо їх подальшої реалізації, перепрофілювання або завершення.

Урахування аналітичних ознак на субрахунках капітальних інвестицій та цільового фінансування сприятиме формуванню важливої інформації щодо: джерел отримання коштів та їх використання на придбання, створення, безоплатне отримання, поліпшення необоротних активів; обсягів видатків, включених до первісної (поліпшеної) вартості необоротних активів; переліку необоротних активів, за якими заклад вищої освіти здійснив витрати з їх конкретизації.

Також важливо враховувати аналітичні ознаки субрахунків рахунків 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", призначені для обліку необоротних активів. Це забезпечить обґрунтованість і повноту формування інформації про рух та стан необоротних активів у розрізі джерел фінансування і напрямів використання коштів.



Рис. 2.10. Аналітичні ознаки до субрахунків рахунків 13 «Капітальні інвестиції» та 54 «Цільове фінансування» ЗВО

Джерело: розроблено автором.

Оскільки основна діяльність ЗВО пов'язана з наданням освітніх послуг, у т. ч. на платній основі, про що йшлося в розділі 1 дослідження, на їх якість суттєво впливає стан матеріально-технічної бази. Враховуючи, що освітній процес ЗВО здійснюється в межах окремих факультетів, на кожному факультеті використовується матеріально-технічна база, що є складовою необоротних активів. У розрізі факультетів кількість студентів та рівень матеріально-технічної бази суттєво різняться. Для підвищення ефективності управління необоротними активами важливо здійснювати аналітичний облік необоротних активів за їх видами у розрізі факультетів.

По суті, йдеться про актуалізацію управлінського обліку. Його мета – забезпечення керівників релевантною інформацією для прийняття обґрунтованих стратегічних і тактичних рішень. Зважаючи на різні рівні управління державними фінансами, управлінський облік ЗВО організовується відповідно до функцій розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня – в частині збору, обробки та аналізу інформації для планування, контролю й оцінки діяльності, що важливо для підвищення ефективності управління структурними підрозділами, програмами, ресурсами та витратами ЗВО [123].

Завдяки управлінському обліку на різних рівнях управління ЗВО формується оперативна інформація, необхідна для планування, контролю та оцінки використання бюджетних коштів. Якщо головні розпорядники зосереджуються на виконанні загальнодержавних функцій, то розпорядники нижчого рівня – на реалізації своїх статутних завдань та забезпеченні конкурентоспроможності надаваних ними послуг.

Управлінський облік необоротних активів є інформаційним забезпеченням систематизації та узагальнення даних про стан і рух необоротних активів за структурними підрозділами ЗВО [124].

Окрім факультетів у більшості ЗВО функціонують також інші структурні підрозділи, які використовуються студентами та мають власну матеріально-технічну базу. Наприклад, у КНЕУ це такі відокремлені структурні підрозділи:

фізкультурно-спортивний комплекс «Економіст», Наукова бібліотека імені М.В. Довнар-Запольського, гуртожитки, Центр культури та мистецтв.

Належність видів необоротних активів до структурних підрозділів КНЕУ, які прямо або частково дотичні до освітнього процесу, проілюстровано на рис. 2.11.

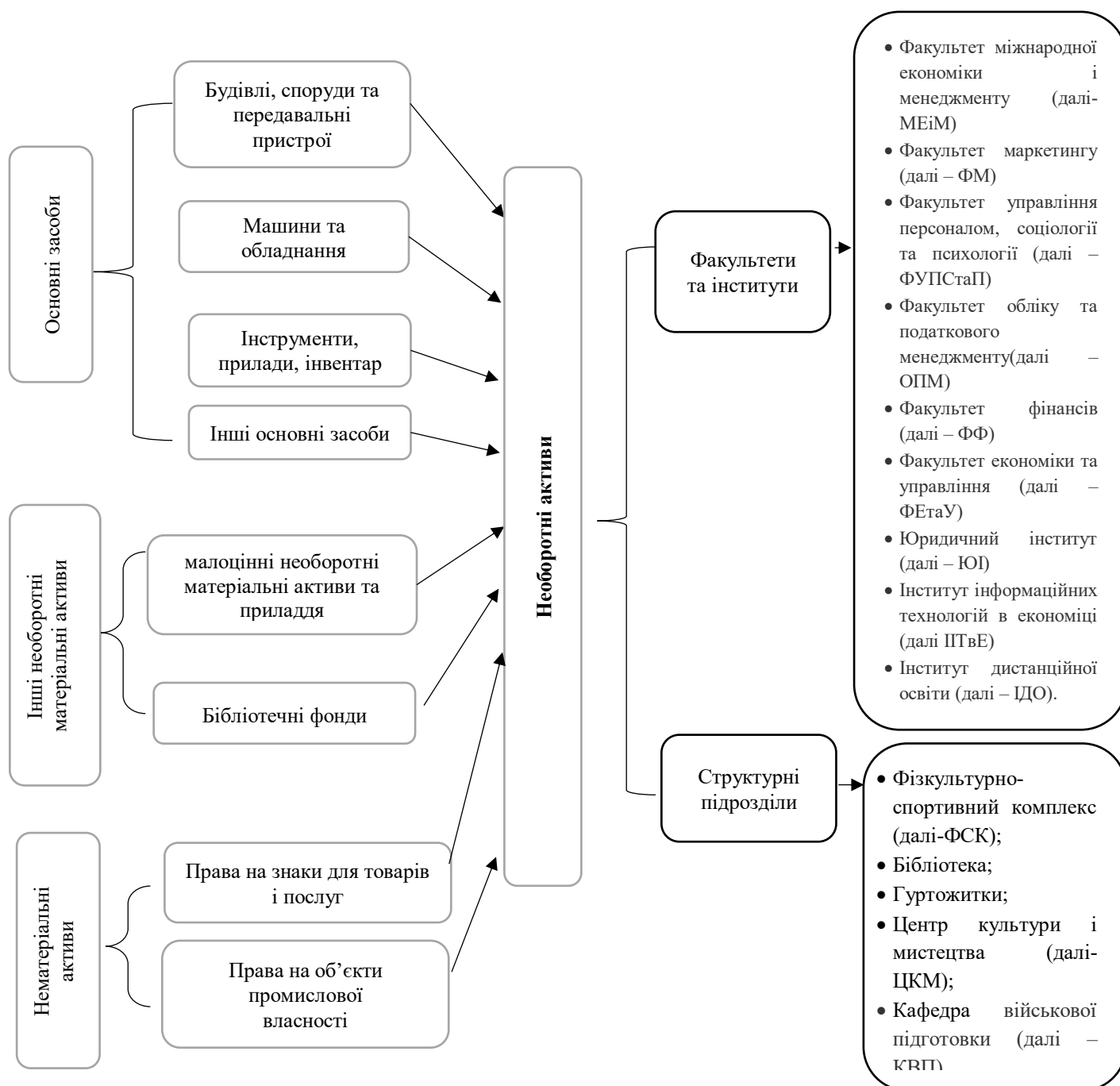


Рис. 2.11. Належність видів необоротних активів до структурних підрозділів КНЕУ імені Вадима Гетьмана

Розроблено автором.

Запровадження засобів автоматизації в обліковий процес ЗВО дасть змогу опрацьовувати інформацію управлінського обліку в оперативному режимі.

У бюджетних установах, у т. ч. ЗВО, при веденні управлінського обліку необоротних активів використовується широкий перелік аналітичних рахунків [125]. Ідеться про деталізацію даних за окремими об'єктами, що забезпечить отримання інформації про конкретні показники діяльності структурних підрозділів ЗВО в частині ефективності використання ними необоротних активів. У розрізі аналітичних рахунків деталізується інформація синтетичних рахунків, що сприяє поглибленню аналізу облікових даних.

Алгоритм ведення управлінського обліку та складання управлінської звітності про стан і рух необоротних активів ЗВО узагальнено на рис. 2.12.

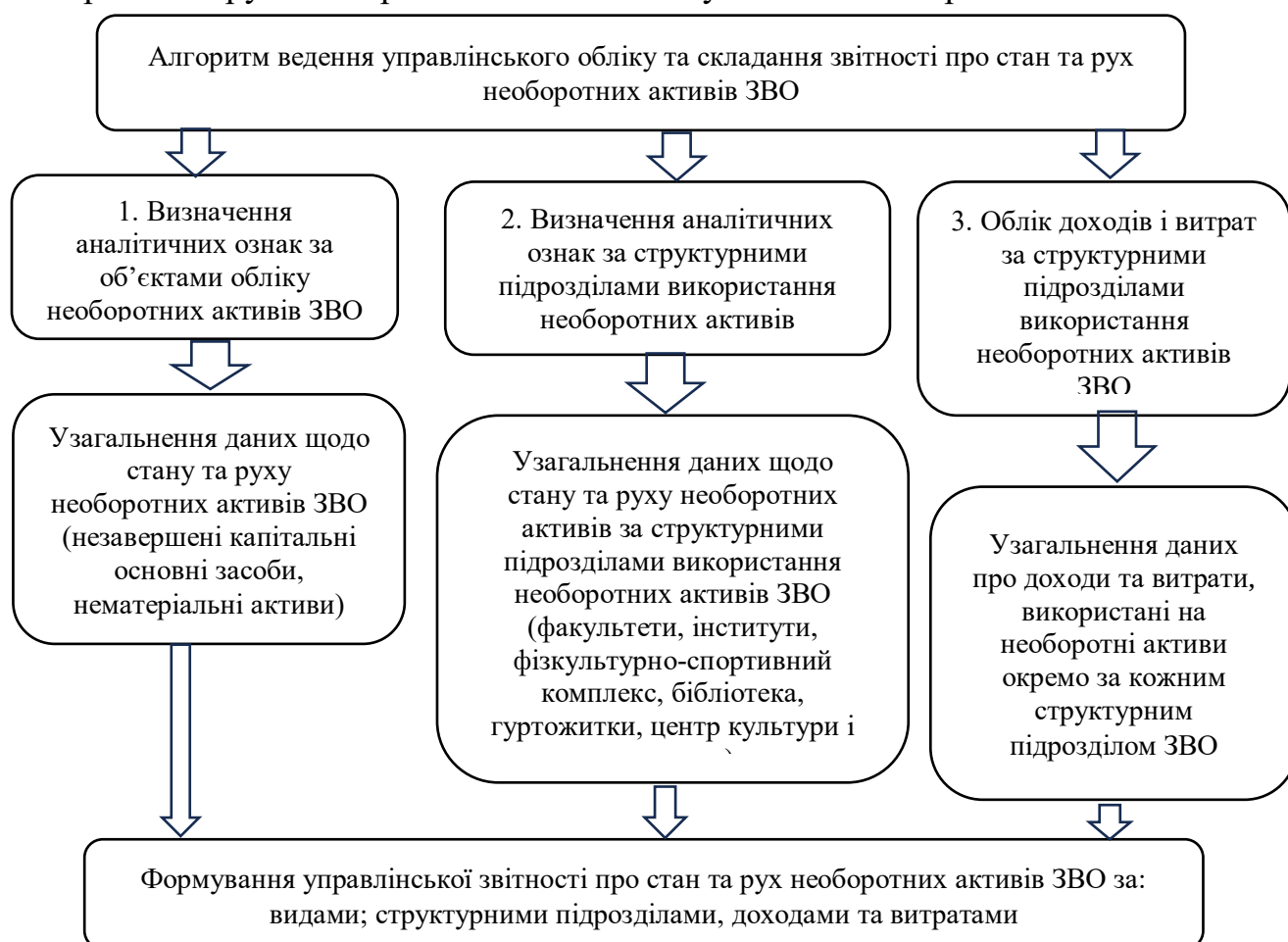


Рис. 2.12. Алгоритм ведення управлінського обліку та складання звітності про стан і рух необоротних активів ЗВО

Джерело: узагальнено автором за даними [126; 127].

У межах управлінського обліку необоротних активів формується інформація, необхідна для складання управлінської звітності про стан та рух необоротних активів у розрізі структурних підрозділів ЗВО, що є ключовим інструментом оцінки ефективності використання необоротних активів, планування інвестицій і прийняття управлінських рішень загалом по ЗВО.

Аналітичні ознаки за видами об'єктів необоротних активів та структурними підрозділами КНЕУ імені Вадима Гетьмана узагальнено в Додатку Е.

Управлінська звітність у частині необоротних активів базується на інформації щодо оцінки стану необоротних активів, обсягів доходів та витрат, отриманих (здійснених) ЗВО в процесі використання необоротних активів. Через управлінську звітність керівництво ЗВО отримує деталізовану інформацію про склад, структуру, стан, рух та ефективність використання необоротних активів.

Основними елементами управлінської звітності в частині необоротних активів за структурними підрозділами ЗВО є інформація про: склад, стан та структуру необоротних активів; ефективність використання необоротних активів окремо за кожним структурним підрозділом ЗВО; оцінку реальних та потенційних інвестицій у необоротні активи ЗВО.

Етапи підготовки управлінської звітності за структурними підрозділами ЗВО узагальнено на рис. 2.13.

До ключових переваг управлінської звітності необоротних активів за структурними підрозділами ЗВО віднесено такі:

- підвищення обґрунтованості управлінських рішень у частині необоротних активів, урахування специфіки об'єктів необоротних активів (незавершених капітальних інвестицій, основних засобів, нематеріальних активів);
- підвищення ефективності управління необоротними активами окремо за кожним структурним підрозділом ЗВО;
- забезпечення прозорості фінансування необоротних активів ЗВО;
- систематизація оперативної інформації про стан матеріально-технічної бази ЗВО;

- оптимізація витрат, здійснених у процесі первісного та подальшого визнання необоротних активів ЗВО;
- здійснення ефективного планування коштів на придбання, створення та поліпшення необоротних активів ЗВО.



Рис. 2.13. Підготовка управлінської звітності за структурними підрозділами ЗВО

Джерело: узагальнено автором за даними [125].

Інформація управлінської звітності в частині необоротних активів за структурними підрозділами ЗВО сприяє підвищенню ефективності їх використання, оптимізації ресурсів та забезпечує прозорість фінансового управління, що важливо для досягнення стратегічних цілей, підвищення якості освітніх послуг та іміджу ЗВО на ринку освітніх послуг.

Висновки до розділу 2

За результатами розгляду питань організації і методики обліку необоротних активів ЗВО в умовах цифрової трансформації освітнього процесу сформульовано такі висновки:

1. Система бухгалтерського обліку ЗВО перебуває в стані активного реформування, що актуалізує значення розроблення її ефективної організаційної структури. Це уможливить ухвалення обґрунтованих управлінських рішень на основі достовірної облікової інформації, сформованої з використанням загальноприйнятих принципів обліку. Організація бухгалтерського обліку в дослідженні представлена як система заходів і процесів, спрямованих на забезпечення належної документації, узагальнення та обробки облікової інформації, адаптованої до специфіки діяльності ЗВО.

2. Принципи організації обліку необоротних активів поділено на: загальні принципи організації обліку необоротних активів (достовірності, обачності, послідовності, безперервності, системності); специфічні принципи організації обліку необоротних активів (ритмічності, своєчасності, прямоточності). З огляду на особливості діяльності ЗВО у їх складі актуалізовано принципи організації обліку фінансування необоротних активів (плановості, нарахування, цільового використання, контрольованості, розмежування джерел фінансування, економічної доцільності), дія яких розглядається з позиції безвідплатності, безповоротності та ефективності використання бюджетних коштів.

3. Дослідженням підтверджено об'єктивність представлення організації обліку в розрізі таких взаємопов'язаних напрямів: організаційного (структура, розподіл обов'язків, документообіг), методичного (визнання, оцінка, амортизація, синтетичний та аналітичний облік), технологічного (автоматизація, цифровізація, уніфікація й оптимізація облікової інформації).

4. Розроблення та затвердження окремих розпорядчих документів — Положення про організацію бухгалтерського обліку і Положення про облікову

політику розглянуто з позиції ефективного функціонування облікової системи. Їхній зміст має бути узгоджений з нормами чинного законодавства.

5. З огляду на зазначене виокремлено обґрунтовані підстави для внесення змін до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» від 17.06.2015 № 818 у частині розширення переліку типових форм для обліку операцій з необоротними активами суб'єктів державного сектору, що сприятиме удосконаленню документального оформлення цих операцій. Запропоновані зміни стосуються функціоналу типових форм у частині обліку нематеріальних активів через доповнення чинного переліку форм для їх використання в процесі відображення змісту операцій з незавершеними капітальними інвестиціями. Це сприятиме підвищенню достовірності облікових даних і посиленню контролю на етапі формування та реалізації інвестиційних проєктів у державному секторі.

6. Облікова політика ЗВО розглядається як цілісна система принципів, методів і процедур, застосування яких базується на вимогах нормативно-правових актів з урахуванням галузевої специфіки діяльності установи. Відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та 122 «Нематеріальні активи» у Положенні про облікову політику запропоновано виокремлювати елементи облікової політики в частині основних засобів, нематеріальних активів і незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених незавершених капітальних інвестицій. Через систематизацію зазначених елементів можна сформулювати зміст облікової політики ЗВО, адаптованої до умов цифрової трансформації облікових процесів.

7. У дослідженні обґрунтовано необхідність перегляду переліку типових форм первинної документації, зокрема стосовно нематеріальних активів, а також запропоновано запровадження нової форми — «Акта незавершених капітальних інвестицій у необоротні активи», що дасть змогу обліковувати витрати на об'єкти, які перебувають на етапі створення чи модернізації. Системний перегляд і оновлення методичних та організаційних засад обліку необоротних активів у ЗВО є необхідною умовою підвищення ефективності використання бюджетних коштів,

забезпечення достовірності облікової інформації та прозорості прийняття управлінських рішень в умовах цифровізації освітнього простору.

8. Підходи до оцінки справедливої вартості необоротних активів ЗВО узагальнено з урахуванням специфіки їхньої діяльності як бюджетних установ. Обґрунтовано доцільність застосування різних методів оцінки — витратного, ринкового та дохідного — залежно від характеру активів, наявності активного ринку та ступеня достовірності первинної інформації. В окремих випадках рекомендовано комбіноване застосування кількох методів для підвищення об'єктивності оцінки. Водночас виокремлено низку проблемних питань, пов'язаних з відсутністю єдиної уніфікованої методики, складністю ідентифікації об'єктів, невизначеністю критеріїв вибору методу оцінки необоротних активів.

9. Для усунення зазначених проблем наведено структуру розділів Методичних рекомендацій щодо оцінки справедливої вартості необоротних активів ЗВО. До їх складу включено такі розділи: загальні положення; критерії виокремлення груп активів, що підлягають оцінці; критерії ідентифікації необоротних активів; порядок встановлення наявності активного ринку; перелік рекомендованих методів оцінки; вимоги до складання Акта про оцінку необоротних активів. Узагальнено структуру та зміст кожного з розділів із акцентом на потреби практики і відповідність чинним нормативно-правовим актам у сфері бухгалтерського обліку та управління державним майном.

10. Детально розкрито методику обліку необоротних активів у ЗВО з урахуванням базових положень НП(С)БОДС 121 "Основні засоби" та 122 "Нематеріальні активи". Етапи бухгалтерського обліку необоротних активів представлено у розрізі: первісного визнання; обліку витрат на ремонт і поліпшення; обліку переоцінки, амортизації, зменшення/відновлення корисності, а також вибуття об'єктів.

11. Уточнено порядок обліку первісного визнання необоротних активів ЗВО, за яким всі витрати, пов'язані із їх створенням або придбанням, відображаються за дебетом субрахунків 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», 1313 «Капітальні

інвестиції в нематеріальні активи» та 1314 «Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи», однак для повного охоплення запропоновано доповнення субрахунком 1315 «Незавершені капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість»; доходи на фінансування таких інвестицій обліковуються за кредитом субрахунку 5411 «Цільове фінансування», а їх відображення запропоновано здійснювати за єдиними аналітичними ознаками, такими як: джерело фінансування (загальний або спеціальний фонд), вид видатків (капітальні або поточні), спосіб отримання активу (придбання, будівництво, безоплатне надходження тощо), вид об'єкта, а також класифікація за розмежуванням НКІ (звітного року, накопичені, що фінансуються протягом кількох періодів та зі завершеним строком фінансування), що деталізовані у структурі аналітичного рахунку та сприяють підвищенню прозорості й ефективності управління фінансовими ресурсами ЗВО.

12. Особливу увагу приділено обліку незавершених капітальних інвестицій, зокрема тих, що переносяться з року в рік. У цьому контексті актуалізовано вагомі підстави доповнити Примітки до річної фінансової звітності доповнити окремим рядком 352 «Накопичені капітальні інвестиції», що уможливить розкриття інформації в розрізі капітальних інвестицій звітного року та накопичених у попередніх періодах. Це сприятиме прозорості процесу реалізації капітальних проєктів, поліпшенню управлінської аналітики та ухваленню обґрунтованих рішень щодо подальшого фінансування або списання незавершених об'єктів.

13. У межах обліку витрат на поліпшення об'єктів необоротних активів доведено обмеженість чинного підходу, яким передбачено лише дві ознаки збільшення економічних вигід: подовження строку корисного використання та підвищення кількості/якості наданих послуг. Запропоновано доповнення цього переліку додатковими в частині підвищення продуктивності об'єкта, збільшення доходів, зниження витрат, підвищення ринкової вартості, реалізації нових економічних можливостей та впливу на конкурентоспроможність ЗВО, що сприятиме розширенню можливостей керівництва ЗВО при ухваленні рішень стосовно доцільності проведення поліпшень і модернізації об'єктів необоротних активів.

14. Розкрито роль управлінського обліку необоротних активів у систематизації даних у розрізі факультетів та інших структурних підрозділів (спортивного комплексу, бібліотек, гуртожитків, культурних центрів). Запропоновано відображати інформацію щодо витрат на їх функціонування у системі обліку з метою підвищення ефективності управління матеріально-технічною базою ЗВО, яка опосередковано або безпосередньо забезпечує освітній процес.

Основні результати дослідження за розділом 2 дисертації опубліковано у наукових працях [158–161].

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ

3.1. Організація аналітичного процесу в частині необоротних активів ЗВО та інформаційна база його здійснення

Розширення переліку освітніх послуг, що надаються ЗВО, підвищення їхньої якості великою мірою залежать від забезпеченості необоротними активами, що актуалізує питання їх оновлення, модернізації, раціонального використання, розроблення та запровадження ефективних заходів в частині автоматизації всіх напрямів провадження освітнього процесу. Оновлення необоротних активів з урахуванням сучасних запитів здобувачів суттєво позначається на конкурентоспроможності ЗВО та перспективі збільшення кількості здобувачів і, відповідно, зростанні обсягів доходів від надаваних освітніх послуг.

Структура необоротних активів ЗВО представлена у складі основних засобів, нематеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій. Результативність освітнього процесу ЗВО прямо залежить від ефективності використання груп необоротних активів, що посилює значення контролю за цими процесами на всіх етапах діяльності ЗВО. Зазначеним актуалізується питання аналізу використання необоротних активів і особливо стосовно провадження освітнього процесу. З використанням аналітичних процедур можна не тільки оцінити їхню роль у підвищенні якості освіти, а й сформулювати дієву інформаційну базу на запит управління.

В економічній літературі питання аналізу необоротних активів, використовуваних у навчальному процесі ЗВО, поки що досліджені за доволі обмеженим колом. Висновки про непридатність основних засобів до подальшої експлуатації базуються на інформації про стан об'єкта та строки його корисного використання. Втім, чіткі процедури аналізу використання об'єктів нематеріальних активів практично не розроблені. У балансі ЗВО вони відображаються за первісною

вартістю та сумою нарахованого зносу, а практика встановлення термінів їх корисного використання поки що застосовується доволі рідко. Також малодослідженою темою забезпечення освітнього процесу ЗВО залишається аналіз необоротних активів, незважаючи на значущість цих проблем у фінансовому управлінні бюджетними коштами.

Розвиток ЗВО і підвищення ефективності використання необоротних активів, призначених для забезпечення освітнього процесу, розглядаються як єдиний процес інтенсифікації їх відтворення за результатами, що потребує застосування широкої низки аналітичних процедур для встановлення рівня забезпечення ЗВО об'єктами необоротних активів у розрізі: основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій (поточних та накопичених).

Початковим етапом аналітичного процесу є побудова його раціональної організації. В економічній літературі сутність поняття «організація аналізу» поки що чітко не визначено. У загальному розумінні організація аналітичної роботи є процесом опрацювання загальних засад і порядку проведення аналізу, планування його здійснення за окремими напрямками, розроблення матеріального, методичного та наукового забезпечення його провадження. Також до організації аналізу належить керівництво роботою персоналу, залученого до виконання аналітичних завдань, відпрацювання методів проведення аналітичних робіт, їх належне оформлення, а також контроль за впровадженням запропонованих заходів у діяльність ЗВО [128; 129].

Відповідно до наведеного організацію аналітичної роботи слід розглядати з позиції системи раціональних координованих дій, спрямованих на комплексне вивчення господарської діяльності аналізованого суб'єкта і його окремих структурних підрозділів. Комплексність та системність організації аналітичних робіт забезпечуються через планування, тобто складання комплексного плану організації всієї аналітичної роботи та планів проведення окремих видів аналізу, включених до комплексного плану.

Під «організацією аналізу необоротних активів» розуміється процес планування, підготовки та виконання аналітичної роботи з метою оцінки

ефективності використання необоротних активів ЗВО (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій (поточних та накопичених)), які забезпечують освітній процес, виявлення причинно-наслідкових зв'язків між ними і формування висновків для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Організація аналітичного процесу в частині необоротних активів ЗВО, які забезпечують освітній процес, включає низку етапів (рис. 3.1).

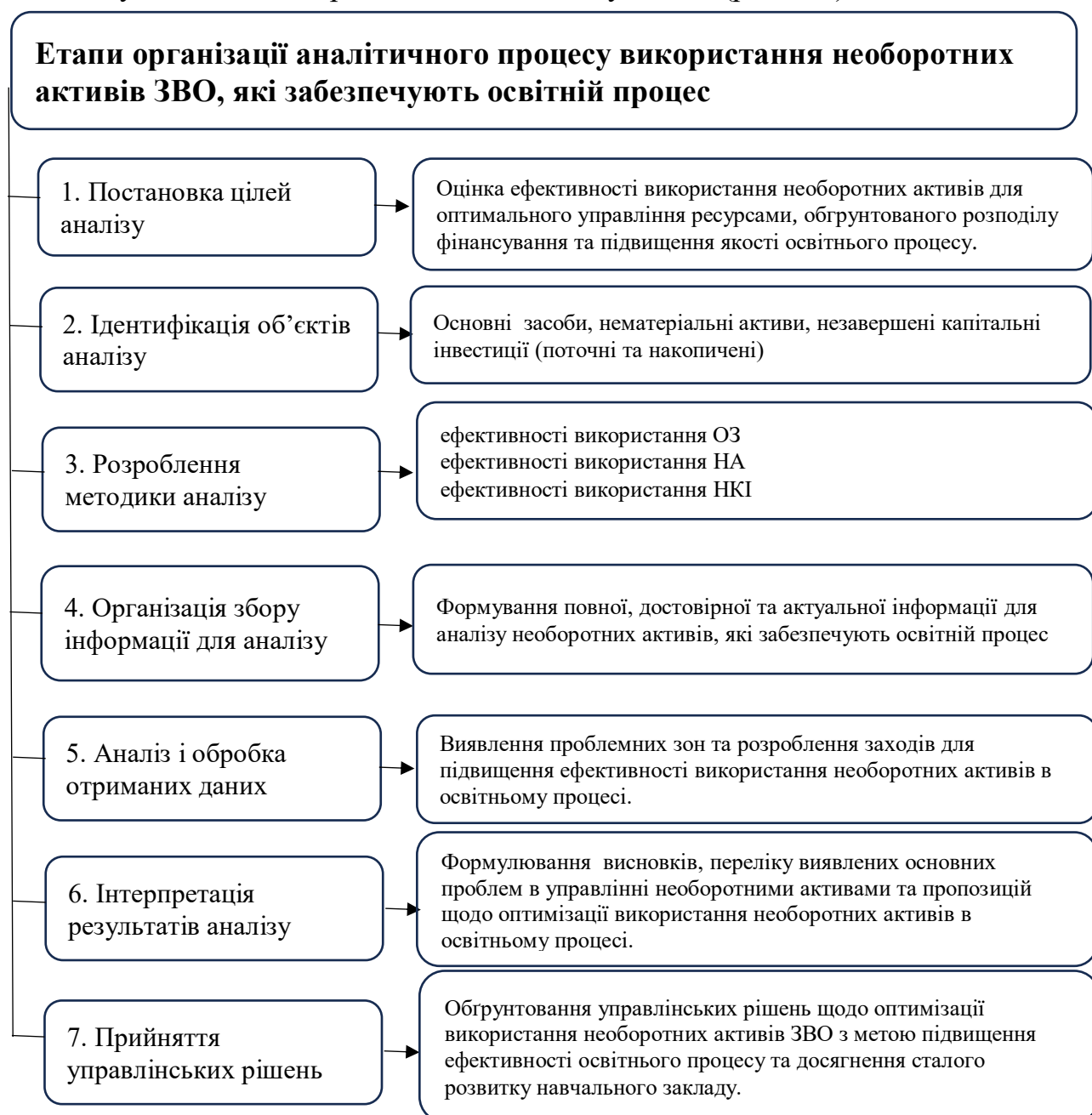


Рис. 3.1. Етапи організації аналітичного процесу використання необоротних активів ЗВО, які забезпечують освітній процес

Джерело: узагальнено автором на основі [128; 130].

Як бачимо, аналітичним процесом охоплено широкий спектр аналітичних процедур у розрізі окремих етапів у частині: постановки цілей аналізу, ідентифікації його об'єктів, розроблення методики аналізу, організації збору інформації для аналізу, аналізу і обробки отриманих даних, інтерпретації результатів аналізу, прийняття управлінських рішень. Аналіз використання необоротних активів у ЗВО базується на конкретних принципах, які забезпечують об'єктивність, достовірність та комплексність оцінки. В економічній літературі представлено різні принципи, зокрема: достовірності, повноти, актуальності, об'єктивності, зрозумілості, оперативності [131].

Принципи відбору аналітичної інформації для оцінки необоротних активів узагальнено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Принципи відбору аналітичної інформації для оцінки необоротних активів бюджетних установ

Назва принципу	Інтерпретація
1	2
Достовірності	Визначається точністю, перевіреністю та підтвердженістю інформації. Відповідно, обираються перевірені джерела даних про стан, рух та використання необоротних активів. Не допускаються випадки спотворення або маніпуляції з інформацією про необоротні активи
Повноти	Характеризується всебічністю охоплення інформації щодо об'єкта аналізу. Передбачає урахування всіх релевантних даних про стан, рух та використання необоротних активів з метою формування комплексного та об'єктивного уявлення, без пропусків важливої інформації
Актуальності	Характеризується відповідністю інформації стану об'єкта необоротних активів. Використання оновлених даних для аналізу необоротних активів. Постійне оновлення інформації в міру надходження нових даних
Об'єктивності	Проявляється в незалежності аналітичної інформації від суб'єктивних суджень та упереджень. Передбачає використання достовірних фактів і доказової бази для здійснення розрахунків і формування висновків щодо стану, руху та ефективності використання необоротних активів
Зрозумілості	Визначається чіткістю та доступністю інформації для розуміння. Використання простих формулювань і зрозумілих форматів представлення даних. Застосування візуалізації (графіки, діаграми, таблиці) для спрощення розуміння змісту аналітичної інформації про необоротні активи

Продовження табл. 3.1

1	2
Оперативності	Характеризується своєчасністю надання аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень. Забезпечується вчасним отриманням, обробкою та передачею даних з уникненням затримок, які можуть призвести до втрати актуальності результатів аналізу про стан необоротних активів
Релевантності	Інформація має відповідати цілям аналізу необоротних активів з використанням даних, які стосуються необоротних активів та усунення зайвих і нерелевантних даних
Конфіденційності	Інформація має бути захищена від несанкціонованого доступу та використання з дотримання політик конфіденційності й захисту персональних даних, використанням інформації лише в межах дозволених цілей
Системності*	Передбачає структурування інформації в логічну систему для забезпечення зв'язку між різними показниками та аспектами аналізу про стан необоротних активів через взаємну узгодженість різної інформації про необоротні активи
Порівнянності*	Інформація повинна бути придатною для порівняння в часі, між різними групами необоротних активів, а її формування – базуватися на дозволених методах обліку й оцінки необоротних активів з використанням універсальних одиниць вимірювання
Доцільності*	Збір, обробка та аналіз інформації про необоротні активи мають бути економічно доцільними для бюджетних установ
Прогнозованості*	Аналітична інформація має забезпечувати можливість прогнозування даних про необоротні активи з актуалізацією їх придатності для аналізу тенденцій і моделювання майбутніх сценаріїв покращання стану та використання необоротних активів

* Запропоновано автором.

Джерело: узагальнено автором на основі [131; 132; 133].

Останні чотири принципи з наведеного переліку — системності, порівнянності, доцільності та прогнозованості — запропоновані автором з метою формування цілісного й обґрунтованого підходу до аналізу необоротних активів ЗВО. Їх впровадження дасть змогу не лише отримати об'єктивну картину стану, руху та ефективності використання таких активів, а й створити передумови для побудови достовірних моделей майбутнього розвитку і вдосконалення управлінських рішень у цій сфері.

Запровадження у практику наведених принципів уможливить підвищення результативності управління фінансовими ресурсами, досягнення раціонального використання бюджетних коштів, зниження ризиків їх нецільового витрачання коштів, а також сприятиме забезпеченню прозорості та точності фінансової звітності ЗВО.

Аналітичність інформації досягається завдяки застосуванню основоположних правил та вимог, дотримання яких забезпечує достовірність, ефективність і корисність інформації, що сприятиме підвищенню якості аналізу й ухваленню обґрунтованих рішень.

Принципи формування аналітичної інформації доречно характеризувати з позиції критеріїв якості, як важливої умови результативності аналізу необоротних активів.

До організаційної моделі аналізу включаються об'єкти, показники, джерела інформації, методичні прийоми аналізу, узагальнені результати та ухвалені управлінські рішення.

Від обсягу та якості інформації, використовуваної для проведення аналізу необоротних активів, суттєво залежить його результативність. На етапі підготовки до проведення аналізу важливо відібрати інформацію, яка стосується безпосередньо об'єкта аналізу.

Інформаційна база аналізу необоротних активів є системою даних та способів їх опрацювання з метою оцінювання стану, руху, забезпеченості та ефективності використання необоротних активів бюджетних установ і пошуку шляхів їх удосконалення [128].

Відповідно, система інформаційного забезпечення аналізу необоротних активів бюджетних установ включає такі позиції:

- перелік інформаційних одиниць або сукупностей показників для аналізу необоротних активів бюджетних установ;
- опис структури інформації, закономірностей її формування та використання, тобто правил розрахунку показників і змісту документів, у яких наводяться ці показники;
- опис напрямів руху інформації стосовно: потоків інформації, схем документообігу та інформаційних моделей узагальнення даних про необоротні активи [134].

У процесі аналізу необоротних активів ЗВО використовуються різні види інформації: планова (кошторисна), обліково-звітна та необлікова. До планової

інформації належать дані кошторисів, змін до них та стратегічних планів бюджетних установ. Кошторис є основним плановим документом, за інформацією якого можна проаналізувати планові обсяги доходів і капітальних видатків у частині необоротних активів.

Обліково-звітна інформація в системі бухгалтерського обліку та звітності ЗВО відображається в первинних документах, фінансовій, бюджетній, статистичній та податковій звітності. Первинний документ містить відомості про господарську операцію, пов'язану з первісним та подальшим визнанням необоротних активів. Своєю чергою, облікова інформація поділяється на фінансову, бюджетну, статистичну та податкову, яка наводиться у різних видах звітності. Також важливо ураховувати і нефінансову інформацію, що узагальнюється в управлінській звітності, а також необлікову інформацію, визначену законодавчо-нормативними актами, господарсько-установчими документами (договорами, рішеннями господарського суду), що наведена у листуванні з організаціями, замовниками, субпідрядниками, постачальниками, державними органами, протоколах зборів трудового колективу, виробничих нарад, профспілкових та інших громадських організацій.

В умовах цифровізації економіки України значний науковий і практичний інтерес становить вивчення практики здійснення економічного аналізу з використанням сучасних програмних продуктів, що дають змогу суттєво підвищити якість, масштабність й оперативність проведення аналізу різних об'єктів, зокрема необоротних активів. Програмне забезпечення аналізу характеризується своєю специфікою, великою кількістю аналітичних завдань та високою концентрацією аналітичних процедур [135]. Серед основних вимог до аналізу необоротних активів актуалізуються оперативність представлення його результатів, багатоваріантність форм і змісту результативних даних, що зумовлено інформаційними потребами користувачів. У зв'язку з цим виникає потреба в ідентифікації програмної інформації, якість якої залежить від рівня програмного забезпечення.

Відповідно, на якість інформаційної бази аналізу впливає зміст використовуваної в процесі аналізу необоротних активів інформації у розрізі: планової, облікової, звітної (фінансової, бюджетної, статистичної, податкової), нефінансової (управлінської), програмної.

Для ідентифікації об'єктів необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, важливо розглядати складові необоротних активів: основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції (поточні та накопичені) (табл. 3.2).

Таблиця 3.2.

Ідентифікація об'єктів необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО у розрізі складових та груп

Складові необоротних активів, які призначені для забезпечення навчального процесу ЗВО	Групи необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО
1	2
ОСНОВНІ ЗАСОБИ	Будівлі та споруди
	Навчальне обладнання та техніка
	Меблі та інвентар
	Транспортні засоби
	Об'єкти спеціального призначення
	Інші основні засоби
НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ	Авторські та суміжні права
	Програмне забезпечення
	Бази даних та інформаційні ресурси
	Інтелектуальна власність навчального закладу
	Цифрові освітні технології
НЕЗАВЕРШЕНІ КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ	
Поточні незавершені капітальні інвестиції	Поточні капітальні інвестиції на оновлення та модернізацію основних засобів
	Поточні капітальні інвестиції на оновлення та модернізацію нематеріальних активів
Накопичені незавершені капітальні інвестиції	Накопичені капітальні інвестиції на оновлення та модернізацію основних засобів
	Накопичені капітальні інвестиції на оновлення та модернізацію нематеріальних активів

Джерело: розроблено автором.

Розширена ідентифікація об'єктів необоротних активів, призначених для забезпечення освітнього процесу ЗВО, в частині їх складових та груп узагальнено в додатку Ж.

У складі необоротних активів ЗВО, які забезпечують освітній процес, найбільшу частку мають основні засоби: будівлі та споруди, навчальне обладнання та техніка, меблі та інвентар, транспортні засоби, об'єкти спеціального призначення. В освітньому процесі використовуються також нематеріальні активи: авторські та суміжні права, програмне забезпечення, бази даних та інформаційні ресурси, інтелектуальна власність ЗВО, цифрові освітні технології. У процесі оновлення, виготовлення, модернізації необоротних активів ЗВО, як правило, також, виникають незавершені капітальні інвестиції.

Для аналізу необоротних активів, які забезпечують освітній процес, важливо оцінити, наскільки ефективно ЗВО використовує основні засоби, нематеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції.

В економічній літературі наводяться різні підходи до розроблення методики аналізу ефективності використання необоротних активів. Вони базуються на різних методах оцінки з урахуванням як фінансових, так і нефінансових аспектів використання активів. Зокрема, поширеними є такі підходи: класичний фінансовий, що базується на використанні фінансових коефіцієнтів та показників ефективності, які відображають результативність використання необоротних активів [136]; функціональний, що стосується розгляду ефективності використання активів у розрізі їх реального функціонування та продуктивності [137]; системний, з використанням якого необоротні активи розглядаються як частина системи ресурсного забезпечення підприємства через взаємозв'язок між їх використанням і фінансовими, операційними, технологічними та організаційними чинниками [133].

На підставі узагальнення наведених підходів зроблено висновок про важливість проведення аналізу необоротних активів за всіма напрямками їх використання. Це можна реалізувати за допомогою інтегрального методу оцінки ефективності використання необоротних активів, який дає змогу оцінити ефективність використання необоротних активів ЗВО на основі комплексного

показника, в якому враховуються різні аспекти їх використання (фінансовий, технічний, виробничий) [133].

Це дає вагомі підстави аналізувати використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО через розрахунок інтегрального індексу оцінки ефективності використання необоротних активів (I_{na}), що включає такі часткові індекси оцінки :

- ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО / Index of efficiency of fixed assets (I_{fa});
- ефективності використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО / Index of efficiency of intangible asset (I_{ia});
- ефективності використання незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ЗВО / Index of efficiency of capital investments in progress (I_{cip}).

Для кожного часткового індексу встановлюється коефіцієнт ваговості (ω_i), яким підтверджується рівень важливості кожного показника при розрахунку інтегрального показника ефективності використання необоротних активів. Коефіцієнт ваговості можна розрахувати за різною методикою. Найбільш прийнятним є визначення частки складових необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, що, по суті, відповідає процедурам структурного аналізу необоротних активів ЗВО.

З використанням конкретної методики визначено частку видів необоротних активів в КНЕУ імені Вадима Гетьмана за період 2019–2023 рр. у їх загальному обсязі розраховано середнє значення та коефіцієнт ваговості.

Коефіцієнт ваговості розраховано за формулою:

$$w_i = \frac{W_i}{\sum W_i} \quad (3.1)$$

де ω_i – ваговий коефіцієнт i -го показника;

- w_i – сума балів, присвоєних i -му показнику;
- $\sum W_i$ – загальна сума балів для всіх показників.

Результати структурного аналізу необоротних активів, які забезпечують освітній процес КНЕУ імені Вадима Гетьмана, наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Структурний аналіз необоротних активів, які забезпечують освітній процес КНЕУ імені Вадима Гетьмана за 2019–2023 рр

Необоротні активи	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Середнє значення	Коефіцієнт ваговості
	Частка, %	Частка, %	Частка, %	Частка, %	Частка, %	Частка, %	Частка, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Основні засоби	0,92	0,89	0,85	0,87	0,85	0,88	0,88
Нематеріальні активи	0,02	0,03	0,05	0,04	0,06	0,04	0,04
Незавершені капітальні інвестиції	0,06	0,08	0,1	0,09	0,09	0,08	0,08
Всього	1	1	1	1	1	1	1

Джерело: узагальнено автором на основі [138].

За результатами розрахунку отримано такі коефіцієнти ваговості до складових необоротних активів: основні засоби (0,88), нематеріальні активи (0,04), незавершені капітальні інвестиції (0,08).

З використанням отриманих даних побудовано інтегральний індекс оцінки ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, за формулою (3.2):

$$I_{na} = 0.88 * I_{fa} + 0.04 * I_{ia} + 0.08 * I_{cip}. \quad (3.2)$$

де I_{na} – індекс оцінки ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО;

I_{fa} – індекс оцінки ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО;

I_{me} – індекс оцінки ефективності використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО;

I_{bat} – індекс оцінки ефективності використання незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ЗВО;

Якщо значення інтегрального індексу оцінки ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, більше 1, це свідчитиме про високу ефективність використання необоротних активів, призначених для забезпечення навчального процесу ЗВО. Також значення показника вище 1 вказує на досягнення ЗВО у використанні необоротних активів кращих результатів, ніж прийнятий норматив чи порівняльний стандарт. Цим підтверджується, що ЗВО: ефективно використовує свої ресурси, що сприяє оптимальному обсягу наданих освітніх послуг при заданих параметрах витрат; постійно оновлює та модернізує необоротні активи; оптимізує амортизаційну політику і провадить освітній процес із використанням сучасного обладнання.

До кожного із запропонованих часткових індексів включається група показників оцінки ефективності використання основних засобів, нематеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій.

В економічній літературі для аналізу необоротних активів, у т. ч. для оцінки їх ефективності, використовуються різні групи показників. Найчастіше для оцінки технічного стану розглядаються коефіцієнти: оновлення, вибуття, зносу, придатності, приросту [139; 140].

Для встановлення економічної ефективності необоротних активів, використовується система таких показників, як фондоддача, фондомісткість, фондоозброєність [141; 142].

Таким чином, у процесі аналізу ефективності використання основних засобів, нематеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій розраховуються такі ключові показники: фондоддачі, фондомісткості, фондоозброєності, оновлення, зносу, вибуття. У контексті розрахунку показників виокремлюється проблема відбору інформації стосовно необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО.

У табл. 3.4 представлено групу показників, які необхідно розрахувати для визначення індексу оцінки ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО.

Таблиця 3.4

Група показників ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО

Показники	Призначення	Опис
1	2	3
Фондовіддача основних засобів, які забезпечують освітній процес (Фоз _{нп})	Забезпечує оцінку ефективності використання основних засобів	Чим вищий показник, тим краще
Фондомісткість основних засобів, які забезпечують освітній процес (Фмоз _{нп})	Забезпечує оцінку рівня витрат на основні засоби порівняно з доходами від наданих освітніх послуг.	Чим вище значення показника, тим більше ресурсів витрачається на забезпечення освітнього процесу через основні засоби
Фондоозброєність основних засобів, які забезпечують освітній процес (Фоз _{нп})	Оцінюється рівень забезпеченості здобувачів основними засобами — скільки матеріально-технічних ресурсів, які припадають на кожного здобувача.	Чим вище значення показника фондоозброєності, тим краще матеріально-технічне забезпечення освітнього процесу, що позитивно впливає на якість освіти, комфортність умов навчання та можливість впровадження сучасних технологій
Коефіцієнт оновлення основних засобів, які забезпечують освітній процес (Кооз _{нп})	Забезпечує оцінку рівня оновлення матеріально-технічної бази навчального закладу та визначення, наскільки ефективно здійснюється модернізація освітнього середовища.	Чим вище значення коефіцієнта оновлення, тим активніше відбувається оновлення матеріально-технічної бази закладу освіти
Коефіцієнт зносу основних засобів, які забезпечують освітній процес (Кзнос _{нп})	Ураховується при оцінці стану основних засобів у ЗВО та визначення потреби у їх модернізації чи оновленні	Чим вище значення коефіцієнта зносу, тим більша частка зношених основних засобів, що може свідчити про їх старіння та необхідність оновлення
Коефіцієнт вибуття основних засобів, які забезпечують освітній процес (Квибоз _{нп})	Забезпечує оцінку ефективності управління основними засобами у ЗВО та визначення необхідності їх модернізації або заміни.	Високий коефіцієнт вибуття може означати як позитивні зміни (оновлення матеріально-технічної бази), так і негативні (масове списання через зношеність), тому його доцільно аналізувати у поєднанні з даними про надходження

Джерело: узагальнено автором на основі [133; 143].

Методику розрахунку показників ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО, наведено в додатку К.

За показником фондovіддачі основних засобів, які забезпечують освітній процес ($\Phi_{\text{ознп}}$), визначається вартість освітніх послуг, що припадає на одиницю вартості основних засобів.

З використанням коефіцієнта фондovіддачі можна: оцінити ефективність використання основних засобів; визначити потенціал ЗВО щодо розширення діяльності без суттєвого інвестування коштів у нові основні засоби; порівняти ефективність діяльності різних ЗВО або різних підрозділів ЗВО через використання цього показника в міжчасовому або міжструктурному аналізі. Показник також вказує на рівень відповідності матеріально-технічної бази умовам належного забезпечення освітнього процесу.

Показник фондомісткості основних засобів, які забезпечують освітній процес ($\Phi_{\text{мознп}}$), вказує про обсяги витрат на основні засоби, що припадають на одиницю вартості (наданих освітніх послуг).

Показник фондомісткості основних засобів, які забезпечують освітній процес, дає змогу оцінити рівень витрат на основні засоби порівняно з доходами від наданих освітніх послуг. Підвищення значення цього показника вказує на зростання обсягів ресурсів, які спрямовуються на забезпечення освітнього процесу в частині використання основних засобів. Встановити ефективність вкладення коштів у матеріально-технічну базу ЗВО важливо для планування фінансових витрат порівняння економічної ефективності використання основних засобів між різними освітніми установами або між різними підрозділами одного ЗВО.

Цей показник дає уявлення про пропорційність обсягу витрат на основні засоби та обсягу доходів, отриманих від освітньої діяльності, а також вказує на наявні можливості зниження витрат зі збереженням якості освітнього процесу.

За коефіцієнтом фондоозброєності основних засобів, які забезпечують освітній процес ($\Phi_{\text{зознп}}$), оцінюються ступінь готовності ЗВО до провадження ефективного освітнього процесу з використанням наявних основних засобів, а також рівень забезпеченості здобувачів основними засобами, кількість (обсяг)

матеріально-технічних ресурсів, які припадають на кожного здобувача. З використанням цього показника можна порівняти потреби ЗВО в основних засобах відповідно до кількості здобувачів. Він вказує на відповідність матеріально-технічної бази потребам освітнього процесу; підтверджує ефективність використання основних засобів в освітньому процесі, що сприяє оптимізації витрат та вдосконаленню матеріально-технічної забезпеченості освітнього середовища. Цей показник важливий для визначення забезпеченості ЗВО достатнім обсягом ресурсів для ефективного проведення навчальних занять та дослідницької діяльності.

Коефіцієнт оновлення основних засобів, які забезпечують освітній процес ($K_{\text{ооз}_{\text{нп}}}$), показує частку вартості нових основних засобів у загальній вартості основних засобів ЗВО звітного періоду. Показник допомагає оцінити рівень не тільки оновлення матеріально-технічної бази ЗВО, а й ефективності модернізації освітнього середовища.

Коефіцієнт зносу основних засобів, які забезпечують освітній процес ($K_{\text{знос}_{\text{нп}}}$), відображає рівень фізичного та морального зносу основних засобів у ЗВО. Він показує, яку частку від початкової (первісної) вартості основних засобів було списано внаслідок їх амортизації. Показник важливий для оцінки стану основних засобів у ЗВО та визначення потреби в їх модернізації чи оновленні.

Коефіцієнт вибуття основних засобів, що забезпечують освітній процес ($K_{\text{вибоз}_{\text{нп}}}$), показує частку списаних основних засобів, проданих або тих, які вибули з інших причин протягом звітного періоду відносно загальної вартості основних засобів. Показник сприяє оцінці ефективності управління основними засобами у ЗВО в частині ухвалення рішень щодо їх модернізації або заміни.

Аналогічні показники пропонується розраховувати для визначення індексу оцінки ефективності використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Група показників для оцінки ефективності використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО

Показники	Призначення	Опис
1	2	3
Фондовіддача нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (Фнма _{нп})	Забезпечує оцінку рівня ефективності вкладень у нематеріальні активи (авторські права, програмне забезпечення, ліцензії, патенти та інші ресурси, що сприяють освітньому процесу)	Високе значення показника вказує на ефективне використання нематеріальних активів у освітньому процесі. Низьке значення може свідчити про незадовільне використання та низький рівень управління нематеріальними активами
Фондомісткість нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (Фмнма _{нп})	Забезпечує оцінку рівня ефективності нематеріальних активів (програмного забезпечення, патентів, ліцензій, авторських прав та інших), що сприяють фінансовому забезпеченню освітньої діяльності	Високе значення показника підтверджує значні вкладення у нематеріальні активи на одиницю доходу (може вказувати на високий рівень інноваційного розвитку, але також і на потенційне перевантаження витратами). Низьке значення свідчить про економне використання нематеріальних активів в освітньому процесі, проте може сигналізувати про недостатній рівень їх залучення
Фондоозброєність нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (ФЗнма _{нп})	Забезпечує оцінку рівня забезпечення здобувачів нематеріальними активами (наприклад, програмним забезпеченням, електронними ресурсами, ліцензіями, патентами тощо); інноваційність освітнього процесу та доступність сучасних цифрових технологій для студентів	Чим вищий показник фондоозброєності нематеріальних активів, тим краще забезпечення здобувачів інтелектуальними ресурсами та сучасними освітніми технологіями
Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (Конма _{нп})	Забезпечує оцінку рівня оновлення нематеріальних активів навчального закладу та визначити, наскільки ефективно здійснюється модернізація освітнього середовища	Чим вищий коефіцієнт оновлення нематеріальних активів, тим активніше оновлюються інтелектуальні ресурси та цифрові технології для освітньому процесу
Коефіцієнт зносу нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (Кзнма _{нп})	Забезпечує оцінку рівня фізичного та морального зносу нематеріальних активів; потребу в оновленні нематеріальних активів (програмного забезпечення, патентів, ліцензій тощо); ефективність амортизаційної політики ЗВО	- Високе значення коефіцієнта свідчить про значний ступінь зносу нематеріальних активів, що може вказує на потребу в оновленні або заміні окремих активів. - Низьке значення означає, що нематеріальні активи мають високий рівень корисності та можуть ефективно використовуватися в освітньому процесі ще тривалий час
Коефіцієнт вибуття нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (Квибнма _{нп})	Забезпечує оцінку рівня необхідності оновлення нематеріальних активів та розробити стратегію їх подальшого використання або заміни	- Високий коефіцієнт вибуття може свідчити про швидке старіння або втрату корисності нематеріальних активів, що може негативно вплинути на ефективність освітнього процесу. - Низький коефіцієнт вибуття означає, що більшість нематеріальних активів продовжують використовуватися, що свідчить про стабільність їх експлуатації

Джерело: узагальнено автором на основі [133; 143].

Методику розрахунку показників ефективності використання нематеріальних активів, призначених для забезпечення навчального процесу в ЗВО, наведено в додатку Л.

За результатами розрахунку зроблено конкретні узагальнення в частині використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес:

- за показником фондovіддачі нематеріальних активів ($\Phi_{\text{нма}_{\text{нп}}}$), встановлюється обсяг освітніх послуг на одиницю вартості нематеріальних активів.
- за показником фондомісткості нематеріальних активів ($\Phi_{\text{мнма}_{\text{нп}}}$), встановлюється вартість нематеріальних активів, що припадає на одну гривню доходу (фінансування) від освітньої діяльності ЗВО.
- за показником фондоозброєності нематеріальних активів ($\Phi_{\text{Знма}_{\text{нп}}}$) визначається вартість нематеріальних активів на одного здобувача ЗВО.

Відповідно:

- ✓ коефіцієнт оновлення нематеріальних активів ($K_{\text{онма}_{\text{нп}}}$) вказує на частку нових нематеріальних активів у загальній вартості нематеріальних активів ЗВО звітного періоду;
- ✓ коефіцієнт зносу нематеріальних активів ($K_{\text{знма}_{\text{нп}}}$) відображає рівень фізичного та морального зносу нематеріальних активів у ЗВО;
- ✓ коефіцієнт вибуття нематеріальних активів ($K_{\text{вибнма}_{\text{нп}}}$) відображає частку нематеріальних активів, списаних або вибулих з експлуатації протягом аналізованого періоду, у загальному обсязі нематеріальних активів ЗВО.

Для розрахунку індексу оцінки фінансових вкладень у незавершені капітальні інвестиції пропонується розраховувати аналогічні коефіцієнти. Водночас наявні підстави додатково розрахувати коефіцієнт втрати вигоди незавершених капітальних інвестицій, призначених для забезпечення освітнього процесу ($K_{\text{зннкі}_{\text{нп}}}$).

У табл. 3.6 узагальнено групу показників для аналізу вкладених коштів у незавершені капітальні інвестиції, які забезпечують освітній процес у ЗВО.

Таблиця 3.6

Група показників використання вкладених коштів і незавершені капітальні інвестиції, призначені для забезпечення освітнього процесу в ЗВО

Показники	Призначення	Опис
1	2	3
Фондовіддача незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Фнкі _{нп})	Оцінки рівня ефективності вкладень у незавершені капітальні інвестиції, що сприяють освітньому процесу	- Високе значення вказує на ефективність капіталовкладень, - низький рівень може свідчити про неефективність або затримку введення об'єктів в експлуатацію
Фондомісткість незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Фмнма _{нп})	Рівня оцінки наскільки ефективно незавершені капітальні інвестиції, сприяють фінансовому забезпеченню освітньої діяльності	Високе значення вказує на значні вкладення в розвиток інфраструктури, які на початковому етапі не дають віддачі. Низьке значення свідчить про швидке введення в експлуатацію або незначний рівень інвестицій
Фондоозброєність незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених, які забезпечують освітній процес (ФЗнкі _{нп})	Оцінки рівня забезпеченості навчального процесу інвестиціями, які ще не введені в експлуатацію	Високе значення показника може свідчити про значні вкладення в розвиток інфраструктури, і водночас на проблеми із завершенням проєктів; низьке значення показника вказує на недостатність інвестицій у модернізацію освітнього процесу або завершення проєктів без накопичення незавершених капітальних інвестицій
Коефіцієнт оновлення незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених, які забезпечують освітній процес (Коннкі _{нп})	Оцінки рівня частки нових інвестицій, реалізованих протягом поточного року, у загальному обсязі незавершених капітальних інвестицій; це вказує наскільки активно університет інвестує в інфраструктуру для забезпечення освітнього процесу в поточному році	Високий коефіцієнт вказує на високий рівень оновлення, тоді як низький — на низький рівень нових інвестицій
Коефіцієнт втрати вигоди незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Кзннкі _{нп})	Оцінки рівня частки незавершених капітальних інвестицій, за рахунок змін, втрати вартості через інфляцію, зміни в проєкті чи зниження економічної ефективності	Чим вищий коефіцієнт втрати вигоди незавершених капітальних інвестицій (Кзннкі _{нп}), тим більше фінансових втрат несе заклад через несвоєчасне введення об'єктів в експлуатацію

Джерело: узагальнено автором на основі [133; 143].

Методику розрахунку показників аналізу використання коштів незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ЗВО, наведено в додатку М.

Далі наведено узагальнені підходи до використання розрахункових значень показників стосовно їх впливу на освітній процес, а саме:

- за показником фондovіддачі незавершених капітальних інвестицій ($\Phi\text{нкi}_{\text{нп}}$) визначається вартість освітніх послуг, що припадає на одиницю вартості незавершених капітальних інвестицій;
- за показником фондомісткості незавершених капітальних інвестицій ($\Phi\text{мнма}_{\text{нп}}$) встановлюється обсяг незавершених капітальних інвестицій, що припадає на одиницю вартості освітніх послуг;
- за показником фондоозброєності незавершених капітальних інвестицій звітнього року та накопичених, які забезпечують освітній процес ($\Phi\text{Знкi}_{\text{нп}}$) визначається обсяг незавершених капітальних інвестицій, що припадає на одного здобувача освіти, тобто рівень їх забезпеченості ресурсами, які перебувають у процесі створення для потреб освітнього процесу;
- коефіцієнт оновлення незавершених капітальних інвестицій звітнього року та накопичених, які забезпечують освітній процес ($\text{Коннкi}_{\text{нп}}$), показує частку нових незавершених капітальних інвестицій у загальній вартості незавершених капітальних інвестицій ЗВО протягом звітнього періоду;
- коефіцієнт втрати вигоди незавершених капітальних інвестицій, призначених для забезпечення освітнього процесу ($\text{Кзннкi}_{\text{нп}}$), відображає рівень нереалізованого потенціалу використання ресурсів, вкладених у об'єкти, що не введені в експлуатацію, хоча б мали б сприяти освітній діяльності;
- коефіцієнт зносу традиційно розраховується за основними засобами або нематеріальними активами, які перебувають в експлуатації і використанні. Для об'єктів незавершених капітальних інвестицій це питання ускладнюється, оскільки інвестиції ще не віднесено на об'єкти, введені в експлуатацію. Відтак, вони не генерують вигоди чи послуг, що може ускладнити оцінку їх зносу. Об'єкти незавершених капітальних інвестицій не можна оцінити як такі, що потребують заміни чи ремонту, оскільки вони не введені в експлуатацію. Тому визначити їх знос у класичному розумінні доволі складно.

У цьому розумінні можна розглядати коефіцієнт втрати вигоди або коефіцієнт неефективності вкладень коштів у незавершені капітальні інвестиції.

Також доцільно розраховувати коефіцієнт коригування об'єктів незавершених капітальних інвестицій для оцінки її змін через зміни в економічних умовах чи технологічних характеристиках, утім, це не буде точно визначений "знос".

За коефіцієнтом втрати вигоди визначається частка незавершених капітальних інвестицій, обсяг яких зменшився за рахунок змін, зокрема через втрату вартості у зв'язку з інфляцією, зміни у проєкті чи зниження економічної ефективності.

Використання коефіцієнта вибуття об'єктів незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ($K_{\text{вбнкп}}$), важливе для оцінювання ефективності вкладення коштів у випадках:

- встановлення обсягу капітальних інвестицій запланованих, але не завершених, а також обсягу неефективно витрачених коштів, що сприятиме виявленню «непотрібних» чи «застарілих» об'єктів незавершених капітальних інвестицій;
- необхідності врахування ризиків: розрахунок цього коефіцієнта сприятиме виявленню проблемних аспектів в управлінні капітальними інвестиціями, зокрема пов'язаними з порушенням термінів виконання проєктів або незадовільним плануванням витрат;
- посилення контролю над проєктами: якщо ЗВО має великий обсяг незавершених інвестицій, коефіцієнт вибуття вказує на наявність ризиків і проблеми в управлінні ними.

Високе значення коефіцієнта вибуття свідчатиме, що частина об'єктів незавершених капітальних інвестицій не була реалізована через різні причини (наприклад, через недосконале планування, зміни в проєктах, відсутність фінансування або інші проблеми). Це може слугувати сигналом для перегляду управлінських підходів до планування капітальних інвестицій.

Низьке значення коефіцієнта вибуття свідчить, що переважна частина об'єктів незавершених капітальних інвестицій залишаються актуальними, що вказує на високий рівень стабільності та ефективності управління інвестиційними проєктами. Аналіз цього показника дає змогу керівництву ЗВО оцінити

ефективність управління об'єктами незавершених капітальних інвестицій, зокрема визначити, наскільки чітко і в яких обсягах відбувається реалізація інвестиційних проєктів та їх вартісну значущість на певному етапі.

Наведене підкреслює важливість аналізу ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес у ЗВО, адже він є суттєвим інструментом для оцінки раціональності їх застосування, забезпечення високої якості освітнього процесу та ухвалення обґрунтованих стратегічних управлінських рішень. З використанням показників фондовіддачі, фондомісткості, фондоозброєності, коефіцієнтів оновлення, зносу та вибуття уможлиблюється проведення комплексної оцінки різних аспектів ефективності цих активів.

Фондовіддача демонструє, наскільки ефективно використовуються необоротні активи в процесі надання освітніх послуг, відображаючи рівень їхньої продуктивності. Фондомісткість є оберненим показником, що дає змогу оцінити ресурсомісткість освітнього процесу та визначити напрями оптимізації витрат на необоротні активи. Фондоозброєність характеризує забезпеченість працівників і здобувачів необхідними матеріальними ресурсами, що безпосередньо впливає на якість освітнього процесу. Коефіцієнт оновлення свідчить про рівень модернізації матеріально-технічної бази, що критично важливо для впровадження інноваційних технологій у навчання. Коефіцієнт зносу дає змогу оцінити фізичний та моральний стан активів, а також визначити необхідність їх заміни чи реконструкції. Коефіцієнт вибуття відповідає потребам аналізу динаміки вибуття активів та встановлення рівня їхнього оновлення для стабільного функціонування закладу.

За результатами системного аналізу ефективності використання необоротних активів з розрахунком інтегрального індексу оцінки ефективності використання цих активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, можна:

- виявляти слабкі місця у використанні матеріальних та нематеріальних активів і розробляти заходи щодо їх покращання;
- ухвалювати обґрунтовані рішення стосовно оновлення, списання або модернізації активів;

- оптимізувати витрати на утримання необоротних активів, що сприятиме підвищенню фінансової стійкості ЗВО;
- підвищити якість освітніх послуг, що позитивно вплине на репутацію ЗВО та його конкурентоспроможність у сфері вищої освіти.

Результати аналізу ефективності використання необоротних активів (через показники фондівдачі, фондоозброєності, зносу, оновлення, вибуття, втрати вигоди) впливають на обґрунтованість управлінських рішень в частині оптимізації використання ресурсів, модернізації наукової інфраструктури та залучення інвестицій. Ефективне управління необоротними активами в ЗВО є ключовим чинником результативності освітнього процесу та розвитку освітньої інфраструктури [144].

Використання інтегрального індексу та в його складі часткових індексів важливе для оцінювання поточного стану необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, прогнозування їх подальшого використання, підвищення економічної ефективності та обґрунтування управлінських рішень щодо розвитку матеріально-технічної бази.

3.2. Методика аналізу ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО

В основу інформаційної бази аналізу ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, покладається інформація первинних документів та звітності. На її основі розраховуються показники ефективності використання основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ЗВО.

У Балансі (ф. №1-дс) наводиться інформація про первісну та залишкову вартість, накопичений знос необоротних активів. Також у процесі аналізу використовуються довідкові дані з облікових регістрів у частині основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій. Важливе значення відводиться амортизаційним звітам, які містять інформацію про обсяги нарахованої

амортизації, застосовані методи її розрахунку, а також документації щодо технічного стану активів (акти інвентаризації, звіти про технічні огляди, результати діагностики та оцінки зносу). Додатково використовуються журнали експлуатації, в яких наводяться дані про режим роботи, завантаженість приміщень і обладнання, обсяг виконаних ремонтних робіт та проведених модернізацій.

Інформація щодо обсягу надходжень, отриманих як плата за навчання здобувачів, наводиться у Звіті про фінансові результати (ф. №2-дс). Крім того, у Примітках до фінансової звітності розкривається інформація про склад необоротних активів, застосовані методи їх оцінки (первісна вартість, знос), амортизаційну політику, а також зміни в обліковій політиці, що впливають на зміст інформації про необоротні активи, відображену у звітності. У примітках додатково пояснюються суттєві операції і події, які впливають на стан та рух необоротних активів, що сприяє підвищенню прозорості й повноти фінансової звітності ЗВО.

У табл. 3.7 наведено склад інформації для розрахунку показників, включених до часткового індексу оцінки ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес КНЕУ імені Вадима Гетьмана за 2019–2023 рр (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Розрахунок показників ефективності використання основних засобів,
які забезпечують освітній процес КНЕУ імені Вадима Гетьмана за
2019–2023 роки, тис. грн**

Показники	2019	2020	2021	2022	2023
1	2	3	4	5	6
Інформаційна база для розрахунку показників					
Середньорічна вартість основних засобів, які забезпечують освітній процес	774681,5	774681,5	774681,5	774681,5	774681,5
Обсяг надходжень, отриманих від навчання студентів	207349	207349	207349	207349	207349
Вартість основних засобів, які забезпечують освітній процес	385977093	3736916	1190074	10786941	10786694
Кількість студентів, які навчаються в університеті	14389	13052	13046	13636	13021
Вартість нових основних засобів, які були введені в експлуатацію протягом звітного періоду	1234994	2054865	3093728	544896	544796

Продовження табл. 3.7

1	2	3	4	5	6
Загальна сума амортизації, нарахованої на основні засоби, за весь період їх експлуатації	387996	402704	29522869	29633687	29633687
Вартість вибулих основних засобів	1116	2014	5856	1116	1116
Розрахункові значення коефіцієнтів	2019	2020	2021	2022	2023
Фондовіддача ОЗ, які забезпечують освітній процес (Фоз _{нп})	0,27	0,23	0,17	0,14	0,12
Фондомісткість основних засобів, які забезпечують освітній процес (Фмоз _{нп})	0,73	0,77	0,68	0,86	0,88
Фондоозбросність основних засобів, які забезпечують освітній процес (Фоз _{нп})	1,29	1,28	0,09	0,08	0,07
Коефіцієнт оновлення основних засобів, які забезпечують освітній процес (Кооз _{нп})	1,59	5,74	0,22	0,02	0,07
Коефіцієнт зносу основних засобів, які забезпечують освітній процес (Кзно _{нп})	0,50	0,52	0,97	0,96	0,92
Коефіцієнт вибуття основних засобів, які забезпечують освітній процес (Квибоз _{нп})	0,001	0,01	0,02	0,02	0,07

Джерело: розраховано автором за даними [27].

За результатами значень розрахованих показників, включених до часткового індексу оцінки ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес в КНЕУ імені Вадима Гетьмана за 2019–2023 рр., зроблено такі висновки: за показниками фондовіддачі (Фоз_{нп}) за аналізований період спостерігалася значна тенденція до зниження: з 0,27 у 2019 р. до 0,12 у 2023 р. Цим підтверджується, що на кожну одиницю основних засобів припадало менше доходу, отриманого як плата за навчання, через застарілість основних засобів та їх неефективне використання.

Значення показника фондомісткості основних засобів, які забезпечують освітній процес (Фмоз_{нп}) у 2019 р., перебувало на рівні 0,73, а у 2020 р. зросло до 0,77, що свідчить про зниження ефективності використання основних засобів. У 2021 р. значення показника фондомісткості знизилось до 0,68, а у 2022 та 2023 рр. знову відбулося зростання — до 0,86 і 0,88, відповідно. Це може свідчити про надлишкові витрати на основні засоби без досягнення результативності їх використання або недостатнє залучення їх в освітньому процесі.

Значення коефіцієнта оновлення ($K_{\text{ооз}_{\text{нп}}}$) протягом досліджуваного періоду було доволі низьким (на рівні 0,02–0,07), що свідчить про обмежений обсяг нових інвестицій у модернізацію основних засобів. У 2021 р. коефіцієнт досягнув пікового значення 0,02, що вказує на певне оновлення активів у цьому періоді.

Коефіцієнт зносу ($K_{\text{зоз}_{\text{нп}}}$) демонстрував високі значення, що вказує на високий рівень зношеності основних засобів (0,50 у 2019 р. та 0,96 у 2021–2023 рр.), що підтверджує необхідність інвестування в оновлення та модернізацію матеріально-технічної бази ЗВО.

Коефіцієнт вибуття ($K_{\text{вибоз}_{\text{нп}}}$) залишався на низькому рівні протягом усіх досліджуваних років, що вказує на стабільність управління активами, а також відсутність суттєвих змін у складі основних засобів навіть у періоди зниження показників зносу.

Отже, протягом 2019–2023 рр. зберігалася тенденція до зниження показника фондомісткості та суттєвого підвищення показника фондоозброєності, що свідчить про значні обсяги основних засобів, які, ймовірно, використовуються неефективно. Високі показники зносу та низький коефіцієнт оновлення вказують на потребу в модернізації та інвестуванні у нові технології та обладнання. Певна річ, актуалізується важливість проведення оцінки доцільності збереження старих активів та сприяння їх оновленню з метою забезпечення високої результативності освітнього процесу.

В основу розрахунку індексів оцінки ефективності використання основних засобів покладено вагові коефіцієнти. Розрахунок коефіцієнта ваговості базується на використанні експертного методу, суть якого полягає у врахуванні суб'єктивних оцінок фахівців, які присвоюють кожному показнику певну вагу [145]. З цією метою проведено експертне оцінювання через анкетне опитування. До опитування залучено 100 експертів, із них – 60 головних бухгалтерів, 30 бухгалтерів, 10 фахівців бухгалтерії (Додаток Н).

Розрахунок коефіцієнта коригування здійснено за формулою:

$$K_k = (K_1 \times W_1) + (K_2 \times W_2) + \dots + (K_n \times W_n) \quad (3.2)$$

де K_k — коефіцієнт коригування;

K_1, K_2, K_n — окремі коефіцієнти ефективності використання необоротних активів;

W_1, W_2, W_n — ваги коефіцієнтів.

Експерти оцінювали важливість кожного чинника у балах. За результатами опитування визначено середнє значення для кожного чинника. Отримані результати узагальнено в табл. 3.8

Таблиця 3.8

Вагові коефіцієнти для індексу оцінки ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО

Показники	Експерт 1	Експерт 2	Експерт 3	Експерт 4	Середнє значення	Ваговий коефіцієнт
Фондовіддача ОЗ, які забезпечують освітній процес (Фоз _{нп})	10	9	9	9,5	9,38	0,21
Фондомісткість основних засобів, які забезпечують освітній процес (Фмоз _{нп})	9	8	9	8	8,50	0,19
Фондоозброєність основних засобів, які забезпечують освітній процес (ФЗоз _{нп})	8	9	7	8	8,00	0,18
Коефіцієнт оновлення основних засобів, які забезпечують освітній процес (Кооз _{нп})	5	7	8	8	7,00	0,16
Коефіцієнт зносу основних засобів, які забезпечують освітній процес (Кзно _{нп})	6	6	8	7	6,75	0,15
Коефіцієнт вибуття основних засобів, які забезпечують освітній процес (Кви _{боз} _{нп})	6	5	7	4	5,50	0,11
Всього						1

Джерело: розраховано автором.

За результатами розрахунку отримано такі коефіцієнти ваговості для побудови індексу оцінки ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО: фондовіддача (0,21) вказує на продуктивність використання основних засобів; фондомісткість (0,19) та фондоозброєність (0,18) відображають рівень забезпеченості та використання матеріальних ресурсів; коефіцієнти

оновлення (0,16), зносу (0,15) і вибуття (0,11) визначають динаміку оновлення та технічний стан основних засобів.

Далі побудовано інтегральний індекс оцінки ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО за формулою (3.3):

$$I_{fa} = 0,21 * \Phi_{оз_{нп}} + 0,19 * \Phi_{моз_{нп}} + 0,18 * \Phi_{Зоз_{нп}} + 0,16 * K_{ооз_{нп}} + 0,15 * K_{зноз_{нп}} + 0,11 * K_{вибоз_{нп}} \quad (3.3)$$

Наступний етап – розрахунок індексу оцінки ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО:

$$I_{fa} \text{ за } 2019 \text{ рік} = 0,21 * 0,27 + 0,19 * 0,73 + 0,18 * 1,29 + 0,16 * 1,59 + 0,15 * 0,5 + 0,11 * 0,001 = 0,62;$$

$$I_{fa} \text{ за } 2020 \text{ рік} = 0,21 * 0,23 + 0,19 * 0,77 + 0,18 * 1,28 + 0,16 * 1,74 + 0,15 * 0,5 + 0,11 * 0,01 = 0,53;$$

$$I_{fa} \text{ за } 2021 \text{ рік} = 0,21 * 0,17 + 0,19 * 0,68 + 0,18 * 0,09 + 0,16 * 0,22 + 0,15 * 0,97 + 0,11 * 0,02 = 0,49;$$

$$I_{fa} \text{ за } 2022 \text{ рік} = 0,21 * 0,14 + 0,19 * 0,86 + 0,18 * 0,08 + 0,16 * 0,02 + 0,15 * 0,96 + 0,11 * 0,02 = 0,37;$$

$$I_{fa} \text{ за } 2023 \text{ рік} = 0,21 * 0,12 + 0,19 * 0,88 + 0,18 * 0,07 + 0,16 * 0,07 + 0,15 * 0,92 + 0,11 * 0,07 = 0,34.$$

Результати розрахунків підтверджують значення індексу оцінки ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО, за аналізований період менше 1 з тенденцією до зниження, що свідчить про низьку продуктивність основних засобів, їх використання не повною мірою, недостатню завантаженість для надання освітніх послуг у плановому періоді. Також це вказує на необхідність удосконалення управлінських рішень у частині модернізації обладнання, оптимізації амортизаційної політики та розподілу ресурсів. Високий рівень зносу, недостатнє оновлення основних засобів або низька фондovіддача не виключає технічних та експлуатаційних проблем, які негативно позначаються на значенні інтегрального показника.

Розрахунок показників, включених до часткового індексу оцінки ефективності використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес в КНЕУ імені Вадима Гетьмана, за 2019–2023 рр. представлено у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

**Розрахунок показників ефективності використання нематеріальних активів,
які забезпечують освітній процес за 2019-2023 роки, тис грн**

Показники	2019	2020	2021	2022	2023
1	2	3	4	5	6
Інформаційна база для розрахунку показників					
Середньорічна вартість нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес	62202	62202	62202	62202	62202
Обсяг надходжень, отриманих від навчання студентів	207349	207349	207349	207349	207349
Вартість нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес	62202	62202	62202	62202	62202
Кількість студентів, які навчаються в університеті	14389	13052	13046	13636	13021
Вартість нових нематеріальних активів, які були введені в експлуатацію протягом звітного періоду	-	-	-	-	-
Загальна сума амортизації, нарахована на нематеріальні активи за весь період їх експлуатації	-	-	-	-	-
Вартість вибулих нематеріальних активів	-	-	-	-	-
Первісна вартість нематеріальних активів на початок періоду	62202	62202	62202	62202	62202
Розрахункові значення коефіцієнтів					
Фондовіддача НА, які забезпечують освітній процес ($F_{на_{пп}}$)	0,33	0,29	0,35	0,33	0,32
Фондомісткість НА, які забезпечують освітній процес ($F_{мна_{пп}}$)	0,67	0,71	0,65	0,67	0,68
Фондоозброєність НА, які забезпечують освітній процес ($F_{зна_{пп}}$)	0,77	0,75	0,77	0,76	0,74
Коефіцієнт оновлення НА, які забезпечують освітній процес ($K_{она_{пп}}$)	-	-	-	-	-
Коефіцієнт зносу НА, які забезпечують освітній процес ($K_{знна_{пп}}$)	-	-	-	-	-
Коефіцієнт вибуття НА, які забезпечують освітній процес ($K_{вибна_{пп}}$)	-	-	-	-	-

Джерело: розраховано автором за даними [27].

За інформацією табл. 3.9 зроблено такі узагальнення:

- у частині фондовіддачі (Фнанп): значення показника у 2019 р. становило 0,33, у 2020 р. знизилось до 0,29, що вказує на зниження ефективності використання основних засобів. У 2021 р. показник фондовіддачі зріс до 0,35 (найвище значення за п'ятирічний період), що стало результатом покращання завантаженості активів та зростання обсягів доходів. У 2022 та 2023 рр. значення показника стабілізувалося на рівні 0,33 та 0,32, відповідно. Це свідчить про загальну стабільність у використанні необоротних активів, що забезпечують освітній процес;

- у частині фондомісткості (Фмнанп): значення показника у 2019 р. становило 0,67, у 2020 р. зросло до 0,71, що є негативною динамікою, — для отримання одиниці доходу витрачається більше вартості необоротних активів. У 2021 р. фондомісткість знизилась до 0,65, що свідчить про підвищення рівня ефективності. Проте у 2022 та 2023 рр. показник знову зріс до 0,67 і 0,68 відповідно. Загалом показник коливається на рівні 0,67, що вказує на необхідність посилення контролю за ефективністю використання активів;

- у частині фондоозброєності (ФЗнанп): у 2019 р. значення показника становило 0,77, у 2020 р. несуттєво знизилось до 0,75. У 2021 р. показник повернувся до рівня 0,77, проте в наступні роки знову знизився до 0,76 у 2022 р. та 0,74 у 2023 р. Це вказує на зниження рівня технічного оснащення працівників або про зміну структури персоналу. Незначні коливання в межах 0,03–0,04 свідчать про стабільну матеріально-технічну базу, але відбувається поступова її втрата.

Негативним явищем є те, що протягом аналізованого періоду (2019–2023 рр.) не спостерігалось руху нематеріальних активів, зумовленого їх придбанням, оновленням, модернізацією.

З використанням експертного методу проведено розрахунок ваговості коефіцієнтів для розрахунку індексу оцінки ефективності використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

**Оцінка ваговості коефіцієнтів ефективності використання
нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО**

Показники	Експерт 1	Експерт 2	Експерт 3	Експерт 4	Середнє значення	Ваговий коефіцієнт
1	2	3	4	5	6	7
Фондовіддача нематеріальних активів які забезпечують освітній процес (Фоз _{нп})	8	8	9	9,5	8,63	0,22
Фондомісткість нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (Фмоз _{нп})	9	8	9	7	8,25	0,21
Фондоозброєність нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (ФЗоз _{нп})	7	6	7	8	7,00	0,18
Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (Кооз _{нп})	5	5	7	8	6,25	0,16
Коефіцієнт зносу нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (Кзнос _{нп})	2	1	6	7	4,00	0,10
Коефіцієнт вибуття нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес (Квибоз _{нп})	4	7	7	4	5,50	0,14
Всього					39,63	1

Джерело: розраховано автором.

За результатами розрахунку отримано такі значення коефіцієнтів ваговості для побудови індексу оцінки ефективності використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО: фондовіддача (0,22) вказує на продуктивність використання нематеріальних активів; фондомісткість (0,21) та фондоозброєність (0,18) відображають рівень забезпеченості матеріальними ресурсами та їх використання; коефіцієнти оновлення (0,16), зносу (0,10) і вибуття (0,14) визначають динаміку оновлення та технічний стан нематеріальних активів.

Інтегральний індекс оцінки ефективності використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, розраховано за формулою, наведеною далі:

$$I_{ia} = 0,22 * \Phi HA_{\text{нп}} + 0,21 * \Phi MHA_{\text{нп}} + 0,18 * \Phi ZHA_{\text{нп}} + 0,16 * K oHA_{\text{нп}} + 0,10 * K znHA_{\text{нп}} + 0,14 * K \text{виб}HA_{\text{нп}} \quad (3.4)$$

Наступним етапом, є розрахунок індексу оцінки ефективності використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, що наведено далі:

$$I_{ia} \text{ за 2019 рік} = 0,22 * 0,33 + 0,21 * 0,67 + 0,18 * 0,77 + 0,16 * 0 + 0,10 * 0 + 0,14 * 0 = 0,33;$$

$$I_{ia} \text{ за 2020 рік} = 0,22 * 0,29 + 0,21 * 0,71 + 0,18 * 0,75 + 0,16 * 0 + 0,10 * 0 + 0,14 * 0 = 0,33;$$

$$I_{ia} \text{ за 2021 рік} = 0,22 * 0,35 + 0,21 * 0,65 + 0,18 * 0,77 + 0,16 * 0 + 0,10 * 0 + 0,14 * 0 = 0,32;$$

$$I_{ia} \text{ за 2022 рік} = 0,22 * 0,33 + 0,21 * 0,67 + 0,18 * 0,76 + 0,16 * 0 + 0,10 * 0 + 0,14 * 0 = 0,31;$$

$$I_{ia} \text{ за 2023 рік} = 0,22 * 0,32 + 0,21 * 0,68 + 0,18 * 0,74 + 0,16 * 0 + 0,10 * 0 + 0,14 * 0 = 0,30.$$

Результатами розрахунків підтверджується, що показник індексу оцінки ефективності використання нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, за аналізований період має значення менше 1 і тенденцію до зниження, що вказує на недостатній рівень використання нематеріальних активів. По суті, фактична ефективність використання нематеріальних активів нижча за нормативні показники. Відповідно, тенденція до зниження значення індексу свідчить про послаблення ролі інноваційних технологій, програмного забезпечення або інших нематеріальних ресурсів у досягненні сучасних освітніх стандартів. На зниження ефективності нематеріальних активів впливають їх застарілість, недостатнє оновлення, невідповідність вимогам ринку освіти.

Аналогічно з використанням експертного методу розраховано ваговість коефіцієнтів для обчислення індексу оцінки процесу реалізації незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ЗВО (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Розрахунок показників ефективності процесу реалізації незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес за 2019–2023 рр.,

тис. грн

Показники	2019	2020	2021	2022	2023
1	2	3	4	5	6
Інформаційна база для розрахунку показників					
Середньорічна вартість незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес	2244837	2200787	2208727	2384468	2344630
Обсяг надходжень, отриманих від навчання студентів	207349	207349	207349	207349	207349
Вартість незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених, які забезпечують освітній процес	2229	2245	2523	2245	2523
Кількість студентів, які навчаються в університеті	14389	13052	13046	13636	13021
Незавершені капітальні інвестиції на початок року, які забезпечують освітній процес			73	57	
Незавершені капітальні інвестиції на кінець року, які забезпечують освітній процес	31	57	-	-	31
Коефіцієнти					
Фондовіддача незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Фнкінп)	0,38	0,42	0,55	0,61	0,62
Фондомісткість незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Фмнманп)	0,62	0,58	0,45	0,39	0,38
Фондоозброєність незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (ФЗнкінп)	1,46	1,00	1,46	1,62	1,25
Коефіцієнт оновлення незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених, які забезпечують освітній процес (Коннкінп)	-	-	0,033	0,12	-
Коефіцієнт втрати вигоди незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Кзннкінп)	0,01	0,03	0,00	-0,03	-0,12-
Коефіцієнт вибуття незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Квибнкінп)	0,01	0,03	-	-	0,15

Джерело: розраховано автором за даними [27].

Узагальнення в частині фондовіддачі незавершених капітальних інвестицій (Фнкінп) такі: у 2019 р. коефіцієнт фондовіддачі становив 0,38, у 2020 р. зріс до 0,42, що свідчить про незначне покращання ефективності використання інвестицій. У 2021 р. спостерігався суттєвий стрибок – до 0,55, а в наступні роки – ще інтенсивніше зростання — до 0,61 у 2022 р. та 0,62 у 2023 р. Це вказує на поступове

залучення накопичених інвестицій у процесі активної експлуатації, підвищення результативності вкладених ресурсів та ймовірно завершення окремих проєктів.

У частині фондомісткості незавершених капітальних інвестицій (Фмнманп) значення показника у 2019 р. перебувало на рівні 0,62, у 2020 р. знизилось до 0,58. У 2021 р. відбулося ще більше зниження до 0,45, а у 2022 і 2023 рр. показник досяг найнижчих значень — 0,39 і 0,38 відповідно. Це свідчить про підвищення економічної ефективності – для отримання одиниці результату необхідно все менше капіталовкладень, або про завершення окремих тривалих проєктів без додаткового фінансування.

У частині фондоозброєності незавершених капітальних інвестицій (ФЗнкінп) у 2019 р. значення показника становило 1,46, у 2020 р. показник знизився до 1,00, що можна пояснити зменшенням обсягу вкладень в інвестиційні об'єкти. У 2021 р. значення показника повернулося до рівня 1,46, у 2022 р. він досягнув максимуму — 1,62, що підтверджує значне інвестування в інфраструктуру. Проте у 2023 р. спостерігається зниження показника до 1,25, що може свідчити як про завершення частини проєктів, так і про оптимізацію витрат на одного працівника.

Для розрахунку коефіцієнта оновлення незавершених капітальних інвестицій (Конкінп) дані за 2019–2020 рр. відсутні. У 2021 р. значення коефіцієнта -0,033, що вказує на дуже низький рівень оновлення; у 2022 р. — 0,12, що вказує на позитивну динаміку. У 2023 р. через відсутність даних проведення оцінки неможливе.

Значення коефіцієнта втрати вигоди незавершених капітальних інвестицій (Кзннкінп) у 2019 р. становило 0,01, у 2020 р. зросло до 0,03, що вказує на певні економічні втрати через неефективність інвестицій. У 2021 р. значення показника перебувало на рівні 0,00 (відсутність втрат вигоди), проте у 2022 та 2023 рр. значення було негативне — -0,03 та -0,12 відповідно. Це вказує на упущену вигоду через простоювання об'єктів або знецінення інвестицій. Особливо тривожним є значення 2023 р. (-0,12).

Значення коефіцієнта вибуття незавершених капітальних інвестицій (Квибнкінп) у 2019 р. перебувало на рівні 0,01, у 2020 р. на рівні 0,03. У 2021 та 2022 рр. через відсутність інформації коефіцієнт не розраховувався. Проте у 2023 р.

значення коефіцієнта різко зросло до 0,15, що вказує на списання та передачу значної частки незавершених об'єктів, імовірно, через їхню економічну недоцільність або втрату функціонального призначення.

Аналогічно за експертним методом розраховано ваговість коефіцієнтів, необхідних для розрахунку індексу оцінки ефективності використання незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ЗВО (табл. 3.12).

За результатами розрахунку отримано такі коефіцієнти ваговості для побудови індексу оцінки процесу реалізації незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ЗВО: показник фондівдачі (0,22) вказує на продуктивність використання незавершених капітальних інвестицій; показники фондомісткості (0,20) та фондоозброєності (0,18) відображають рівень забезпеченості та використання матеріальних ресурсів; коефіцієнти оновлення (0,16), зносу (0,10) і вибуття (0,14) характеризують динаміку оновлення та технічний стан незавершених капітальних інвестицій.

Таблиця 3.12

**Оцінка ваговості коефіцієнтів ефективності процесу реалізації
незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес**

Показники	Експерт 1	Експерт 2	Експерт 3	Експерт 4	Середнє значення	Ваговий коефіцієнт
1	2	3	4	5	6	7
Фондовіддача незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Фнкінп)	7	8	9	9,5	8,38	0,22
Фондомісткість незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Фмнманп)	7	8	9	7	7,75	0,20
Фондоозброєність незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (ФЗнкінп)	7	6	7	8	7,00	0,18
Коефіцієнт оновлення незавершених капітальних інвестицій звітнього року та накопичених, які забезпечують освітній процес (Коннкінп)	4	5	7	8	6,00	0,16

Продовження табл. 3.12

1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт втрати вигоди незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Кзнкінп)	2	1	6	7	4,00	0,10
Коефіцієнт вибуття незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес (Квибнкі _{нп})	4	7	7	4	5,50	0,14
Всього						1

Джерело: розраховано автором.

Інтегральний індекс оцінки ефективності процесу реалізації незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ЗВО, розраховано за формулою (3.5):

$$I_{cip} = 0,22 * \Phi_{нкінп} + 0,20 * \Phi_{мнманп} + 0,18 * \Phi_{знкінп} + 0,16 * \text{Коннкінп} + 0,10 * \text{Кзнкінп} + 0,14 * \text{Квибнкі}_{нп} \quad (3.5)$$

Розрахунок індексу оцінки ефективності процесу реалізації незавершених капітальних інвестицій, призначених для забезпечення освітнього процесу ЗВО, наведено далі:

$$I_{cip} \text{ за 2019 рік} = 0,22 * 0,38 + 0,20 * 0,62 + 0,18 * 1,46 + 0,16 * 0 + 0,10 * 0,01 + 0,14 * 0,01 = 0,46;$$

$$I_{cip} \text{ за 2020 рік} = 0,22 * 0,42 + 0,20 * 0,58 + 0,18 * 1,00 + 0,16 * 0 + 0,10 * 0,03 + 0,14 * 0,03 = 0,44;$$

$$I_{cip} \text{ за 2021 рік} = 0,22 * 0,55 + 0,20 * 0,45 + 0,18 * 1,46 + 0,16 * 0,033 + 0,10 * 0 + 0,14 * 0 = 0,41;$$

$$I_{cip} \text{ за 2022 рік} = 0,22 * 0,61 + 0,20 * 0,39 + 0,18 * 1,62 + 0,16 * 0,12 + 0,10 * (-0,03) + 0,14 * 0 = 0,38;$$

$$I_{cip} \text{ за 2023 рік} = 0,22 * 0,62 + 0,20 * 0,38 + 0,18 * 1,25 + 0,16 * 0 + 0,10 * 0 (-0,12) + 0,14 * 0,15 = 0,40.$$

Значення індексу оцінки ефективності процесу реалізації незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ЗВО, за аналізований період менше 1 має тенденцію до зниження, що вказує на низьку ефективність реалізації інвестиційних проєктів: фактичне освоєння інвестиційних коштів не відповідає запланованим обсягам або еталонним показникам, тобто потенціал інвестицій використовується не повною мірою. Невчасне завершення проєктів, тенденція до зниження індексу може свідчити про затримки у впровадженні інвестиційних проєктів, що негативно позначається на модернізації матеріально-технічної бази. Проблеми управління інвестиційною діяльністю виникають через організаційні та управлінські прорахунки, які призводять до неефективного

розподілу ресурсів та невчасного виконання робіт. Як наслідок, реалізовані проекти знижують рівень сучасного освітнього процесу та негативно позначаються на стратегії розвитку ЗВО.

Інтегральний індекс оцінки ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, за 2019–2023 рр. у КНЕУ імені Вадима Гетьмана розраховано у такий спосіб:

$$I_{na\ 2019\ рік} = 0,88 * 0,62 + 0,04 * 0,33 + 0,08 * 0,46 = 0,59;$$

$$I_{na\ 2020\ рік} = 0,88 * 0,53 + 0,04 * 0,33 + 0,08 * 0,44 = 0,57;$$

$$I_{na\ 2021\ рік} = 0,88 * 0,49 + 0,04 * 0,32 + 0,08 * 0,41 = 0,55;$$

$$I_{na\ 2022\ рік} = 0,88 * 0,37 + 0,04 * 0,31 + 0,08 * 0,38 = 0,51;$$

$$I_{na\ 2023\ рік} = 0,88 * 0,34 + 0,04 * 0,30 + 0,08 * 0,40 = 0,49.$$

Як бачимо, інтегральний індекс оцінки ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, за аналізований період має значення менше 1, що свідчить про низький рівень освоєння ресурсів у КНЕУ імені Вадима Гетьмана, використання їх не на повну потужність. Це не відповідає потребам освітнього процесу і негативно впливає на якість надання освітніх послуг. Також наявні проблеми організаційного та технологічного плану в управлінні й експлуатації необоротних активів, які перешкоджають ефективному використанню наявної матеріально-технічної бази. Значення показника менше 1 свідчить про необхідність оновлення та удосконалення системи управління активами з метою підвищення їхньої продуктивності та ефективності освітнього процесу.

Для підвищення ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, важливо здійснити комплекс заходів у частині:

- модернізації та оновлення матеріально-технічної бази, що передбачає: розроблення програм модернізації обладнання та інфраструктури; інвестування в новітні технології відповідно до сучасних вимог освітнього процесу; оптимізацію управління активами; впровадження систем управлінського обліку та моніторингу, що дають змогу оперативно відстежувати стан активів і їх використання;

- підвищення рівня технічного обслуговування, що включає: розроблення систем планового обслуговування і профілактичного ремонту для зниження рівня

зносу та продовження терміну експлуатації активів; впровадження сучасних методів діагностики для раннього виявлення технічних несправностей; опрацювання заходів з оптимізації використання ресурсів, раціоналізації використання приміщень і обладнання (наприклад, підвищення завантаженості аудиторій або лабораторій); перегляд розподілу активів між підрозділами з метою забезпечення максимальної продуктивності; підвищення кваліфікації персоналу, навчання кадрів сучасних методів управління активами та експлуатації обладнання; розроблення стандартів роботи для підвищення якості обслуговування технічної бази; впровадження інноваційних підходів та інвестицій; розгляд можливостей залучення додаткових інвестицій для реалізації проєктів з модернізації;

- аналізу та оцінки ефективності необоротних активів. Ідеться про регулярний аналіз показників ефективності (фондовіддачі, фондомісткості, коефіцієнтів оновлення та зносу) для своєчасного коригування стратегії управління активами; встановлення порівняльних стандартів та еталонів, що допомагають визначити напрями удосконалення аналізу.

Як наслідок, комплекс заходів, спрямованих на модернізацію оцінки ефективності використання необоротних активів, оптимізацію управління, підвищення якості обслуговування активів і підготовку персоналу, сприятиме підвищенню ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, що в кінцевому підсумку позитивно впливатиме на якість освітнього процесу та конкурентоспроможність закладу.

3.3. Інтегрована модель оцінки ефективності використання державних фінансів, спрямованих на необоротні активи, які забезпечують освітній процес ЗВО

Важливою умовою забезпечення ефективного та підзвітного управління державними фінансами є прозорість ухвалюваних рішень. Утім, у діяльності ЗВО зазначені питання нерідко залишаються поза увагою управлінців. У більшості ЗВО

немає практики формування та оприлюднення детальної інформації щодо витрат, джерел фінансування, залишків бюджетних коштів, використання державного майна. Звіти на офіційних сайтах або відсутні, або подаються у складному для аналізу вигляді [146].

Водночас така інформація вкрай актуальна, оскільки на придбання та модернізацію необоротних активів ЗВО (основних засобів, нематеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій) спрямовуються великі обсяги коштів. Облік та аналіз використання таких активів здійснюються формально. За даними звітів Рахункової палати, окремі ЗВО неефективно використовують нерухоме майно, зокрема приміщення простоюють або здаються в оренду без прозорих механізмів [147].

З огляду на зазначене в умовах реформування вищої освіти та переходу до управління на засадах ефективності й результативності особливої актуальності набувають питання розроблення інтегрованої моделі оцінки ефективності використання державних фінансів на необоротні активи, які забезпечують освітній процес ЗВО, з поєднанням підходів у ній оцінки ефективності бюджетних програм та необоротних активів, задіяних в освітньому процесі.

У розробленій інтегрованій моделі передбачено врахування взаємозв'язку обліково-аналітичних показників щодо необоротних активів із результативними показниками бюджетних програм. При побудові інтегрованої моделі оцінки ефективності використання державних фінансів у частині необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, виокремлено такі ключові напрями її реалізації:

- проведення поточної оцінки ефективності бюджетних програм ЗВО;
- визначення недоліків оцінки ефективності бюджетних програм ЗВО;
- розроблення пропозицій з удосконалення оцінки ефективності бюджетних програм у частині використання необоротних активів в освітньому процесі ЗВО;
- побудова інтегрованої моделі оцінки ефективності використання необоротних активів в освітньому процесі ЗВО.

Варто зауважити, що проблематика аналізу ефективності бюджетної програми за результативними показниками в частині використання коштів на необоротні активи ЗВО в економічній літературі практично не розглядається. Також ці позиції не представлені й нормативною базою. Методика оцінки ефективності використання державних фінансів, зокрема у галузі вищої освіти, включає такі етапи:

- формування звітів про виконання бюджетних програм ЗВО;
- узагальнення консолідованого звіту про виконання бюджетної програми МОН України;
- узагальнення результатів оцінки ефективності бюджетної програми МОН України.

Відповідно до Правил складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, затверджених наказом Міністерства фінансів України 29.12.2002 № 1098 [148], у кожній програмі слід представити такі складові: мету, завдання, напрями та результативні показники. Результативні показники бюджетної програми встановлюються відповідно до загальних вимог, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536 [149]. Результативні показники поділяються на показники затрат, продукту, ефективності та якості. Перелік результативних показників узагальнюється головним розпорядником бюджетних коштів з подальшою консолідацією таких звітів в один.

На окремих сайтах ЗВО паспорти бюджетних програм хоч і оприлюднюються, втім, відсутні звіти про виконання бюджетних програм. На сайті МОН України розміщуються тільки консолідовані звіти про виконання бюджетних програм. Найбільші обсяги державних коштів у процесі діяльності ЗВО спрямовуються на підготовку кадрів. Відповідно, кожен ЗВО складає паспорт бюджетної програми за кодом 2201160 «Підготовка кадрів закладами вищої освіти та забезпечення діяльності їх баз практики» і наприкінці року формує звіт про його виконання. Звіт про виконання бюджетної програми МОН України за кодом 2201160 «Підготовка кадрів закладами вищої освіти та забезпечення діяльності їх баз практики» за 2023 р. представлено у Додатку П.

Ключовими у процесі оцінки ефективності використання державних фінансів, зокрема у сфері вищої освіти, є показники ефективності та якості, які, з одного боку, відображають обсяг здійснених витрат, а з іншого — дають змогу оцінити повноту досягнення цілей, визначених для бюджетної програми. Практикою підтверджується, що показники ефективності та якості, результативності бюджетних програм у сфері вищої освіти не дають повної картини в частині використання державних ресурсів, у т. ч. спрямованих на необоротні активи.

Загалом показниками ефективності узагальнюються середні витрати на навчання одного аспіранта чи докторанта (денна, заочна форми). Втім, стосовно підготовки одного здобувача відображаються тільки загальні витрати без їх поділу за формами навчання. Також не фіксується інформація щодо витрат на одного іноземного студента; вартості 1 кв. м ремонтно-будівельних робіт, витрат на проведення капітальних ремонтів. Для забезпечення цілісного оцінювання ефективності бюджетних програм та використання державних коштів, особливо в частині необоротних активів, важливо оновлювати склад показників з огляду на завдання аналізу ефективності бюджетних програм.

Також важливо забезпечити взаємозв'язок між показниками витрат та якості освітніх результатів. Наприклад, витрати на одного студента (аспіранта) не корелюють із рівнем їх академічної успішності, працевлаштування чи внеску в наукову діяльність.

Використовувані індикатори ремонтів не забезпечують оцінки функціональної доцільності, зокрема в частині завершення ремонтних робіт, подальшого використання відремонтованих об'єктів відповідно до потреб освітнього процесу. Не розроблено показники використання матеріально-технічної бази в частині наповнення аудиторій, зокрема обладнанням, стану та обсягів амортизації основних засобів. Також не враховується довгострокова результативність. У багатьох випадках відсутня орієнтованість модернізації ресурсної бази задля покращання навчання на здійснення наукових досягнень та інтернаціоналізації ЗВО тощо.

Оцінка ефективності бюджетних програм в процесі виконання державного бюджету проводиться відповідно до Порядку здійснення оцінки ефективності бюджетних програм головними розпорядниками коштів державного бюджету, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2020 № 223 [150]. Порядком передбачено проведення моніторингу виконання бюджетних програм у частині систематичного відстеження: реалізації заходів, передбачених програмою, досягнутого рівня результативних показників: ефективності, результативності й цільової спрямованості використання бюджетних ресурсів.

Організацію моніторингу виконання бюджетних програм забезпечує головний розпорядник бюджетних коштів. Моніторинг здійснюється протягом усього бюджетного періоду з метою: своєчасного виявлення відхилень від запланованих параметрів; прийняття обґрунтованих управлінських рішень; підвищення ефективності та результативності використання державних коштів.

Під час оцінки ефективності бюджетної програми за звітний період аналізуються такі аспекти: здійснення видатків / надання кредитів за напрямками використання бюджетних коштів відповідно до кодів економічної класифікації видатків, зміна планових показників; дотримання фінансової дисципліни; розгляд результативних показників у динаміці через порівняння з показниками попередніх періодів.

Основна увага зосереджується, як правило, на формальному виконанні планових показників, що не дає змоги комплексно оцінити фактичну ефективність бюджетної програми. За такого підходу не враховуються якісні аспекти реалізації, суспільна корисність, довгострокові результати та рівень впливу на цільові групи, що суттєво обмежує аналітичну цінність оцінки та можливість прийняття дієвих управлінських рішень.

У табл. 3.13 наведено перелік паспортів 29 бюджетних програм. Як бачимо тільки за 19 із них проведено оцінку їхньої ефективності.

Таблиця 3.13

Перелік паспортів затверджених бюджетних програм і оприлюднених на сайті МОН України за 2023 р.

Звіти про виконання паспорта бюджетної програми	Оприлюднено для оцінки ефективності бюджетних програм
1	2
2201010	2201010
2201020	2201020
2201030	2201030
2201040	-
2201070	2201070
2201080	-
2201100	2201100
2201120	2201120
2201130	2201130
2201160	-
2201170	2201170
2201190	-
2201250	2201250
2201260	2201260
2201280	-
2201300	-
2201310	2201310
2201380	-
2201390	-
2201410	-
2201420	-
2201460	2201460
2201470	2201470
2201610	2201610
2201620	2201620
2201680	2201680
2203010	2203010
2203020	2203020
2207010	2207010

Джерело: узагальнено автором за даними [24].

Отже, за програмами з кодами 2201040, 2201080, 2201160, 2201190, 2201280, 2201300, 2201380, 2201390, 2201410, 2201420 звіти на сайті МОН не оприлюднено, що вказує на фрагментарність підходів до оцінювання результативності програм та низький рівень прозорості використання бюджетних коштів.

Наведеним підтверджується важливість розроблення методики оцінки ефективності використання необоротних активів ЗВО на основі інтегрального індексу ефективності використання необоротних активів.

Пропонований перелік результативних показників бюджетної програми 2201160 «Підготовка кадрів закладами вищої освіти та забезпечення діяльності їх баз практики» наведено в табл. 3.14.

Розширення складу результативних показників бюджетної програми 2201160 «Підготовка кадрів закладами вищої освіти та забезпечення діяльності їх баз практики» допоможе значно підвищити об'єктивність, прозорість та аналітичну цінність оцінки ефективності використання державних фінансів на необоротні активи, зокрема в частині оцінки повноти забезпеченості освітнього процесу матеріально-технічною базою (основними засобами та нематеріальними активами) у розрахунку на одного здобувача освіти відповідного рівня (студент, аспірант, докторант), ступеня використання наявних активів (частка основних засобів і нематеріальних активів, фактично залучених до освітнього процесу, що важливо для виявлення резервів оптимізації ресурсного забезпечення освітнього процесу. Це дасть змогу аналізувати витрати на утримання й експлуатацію активів у розрізі категорій здобувачів освіти; узгоджувати обсяги бюджетного фінансування з фактичними результатами освітньої діяльності, що необхідно для обґрунтованого планування видатків та подальшої реалізації принципу «фінансування за результатами».

Таблиця 3.14

**Пропозиції щодо складу результативних показників бюджетної
програми 2201160 «Підготовка кадрів закладами вищої освіти та
забезпечення діяльності їх баз практики»**

Результативні показники	Пропозиція щодо видів показників
1	2
Затрат	Середньорічна вартість основних засобів, задіяних у освітньому процесі студентів (первісна вартість ОЗ / 1 студента)
	Середньорічна вартість нематеріальних активів, задіяних у освітньому процесі студентів (первісна вартість НА / 1 студента)
	Середньорічна вартість основних засобів, задіяних у освітньому процесі аспірантів (первісна вартість ОЗ / 1 аспіранта)
	Середньорічна вартість нематеріальних активів, задіяних у освітньому процесі аспірантів (первісна вартість НА / 1 аспіранта)
	Середньорічна вартість основних засобів, задіяних у освітньому процесі докторантів (первісна вартість ОЗ / 1 докторанта)
	Середньорічна вартість нематеріальних активів, задіяних у освітньому процесі докторантів (первісна вартість НА / 1 докторанта)
Продукту	Площа основних засобів, задіяних у освітньому процесі студентів (кв. м / 1 студента)
	Площа нематеріальних активів, задіяних у освітньому процесі студентів (кв. м / 1 студента)
	Площа основних засобів, задіяних у освітньому процесі аспірантів (кв. м / 1 аспіранта)
	Площа нематеріальних активів, задіяних у освітньому процесі аспірантів (кв. м / 1 аспіранта)
	Площа основних засобів, задіяних у освітньому процесі докторантів (кв. м / 1 докторанта)
	Площа нематеріальних активів, задіяних у освітньому процесі докторантів (кв. м / 1 докторанта)
Ефективності	Середні витрати, спрямовані на ОЗ, що використовуються в освітньому процесі одним студентом
	Середні витрати, спрямовані на НА, що використовуються в освітньому процесі одним студентом
	Середні витрати, спрямовані на ОЗ, що використовуються в освітньому процесі одним аспірантом
	Середні витрати, спрямовані на НА, що використовуються в освітньому процесі одним аспірантом
	Середні витрати, спрямовані на ОЗ, що використовуються в освітньому процесі одним докторантом
	Середні витрати, спрямовані на НА, що використовуються в освітньому процесі одним докторантом
Якості	Частка ОЗ, які використовуються студентами в освітньому процесі
	Частка НА, які використовуються студентами в освітньому процесі
	Частка ОЗ, які використовуються аспірантами в освітньому процесі
	Частка НА, які використовуються аспірантами в освітньому процесі
	Частка ОЗ, які використовуються докторантами в освітньому процесі
	Частка НА, які використовуються докторантами в освітньому процесі

Джерело: запропоновано автором.

Запровадження у практику наведених груп показників сприятиме посиленню контролю за ефективністю використання необоротних активів та досягненню цільового, раціонального й ефективного використання бюджетних коштів, відповідно до сучасних вимог управління у сфері державних фінансів і вищої освіти.

Для побудови інтегральної моделі оцінки ефективності використання державних фінансів на необоротні активи, які забезпечують освітній процес ЗВО, насамперед слід розраховувати вагові коефіцієнти кожного окремого виду результативного показника без надання переваги тому чи іншому показнику. З метою зниження суб'єктивності щодо їх обрання доцільно застосовувати рівномірний підхід до визначення вагових коефіцієнтів. За цих умов усім показникам надається однакова вага, що дає змогу уникнути викривлення загального результату через домінування окремих критеріїв [151].

При встановленні ваговості результативних показників для розрахунку моделі оцінки ефективності використання державних фінансів на необоротні активи, які забезпечують освітній процес ЗВО, можна скористатися експертним методом (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Рівень ваговості показників моделі оцінки ефективності використання державних фінансів на необоротні активи, які забезпечують навчальний процес ЗВО

Результативні показники (Indicators)	Експерт 1	Експерт 2	Експерт 3	Експерт 4	Середнє значення	Ваговий коефіцієнт
1	2	3	4	5	6	7
Затрат (Cost)	4	5	7	8	6,00	0,19
Продукту (Output)	7	6	7	8	7,00	0,24
Ефективності (Efficiency)	7	8	9	9,5	8,38	0,30
Якості (Quality)	7	8	9	7	7,75	0,27
Всього	-	-	-	-	21	1

Джерело: розраховано автором.

За результатами розрахунку отримано такі коефіцієнти ваговості результативних показників для побудови індексу оцінки ефективності бюджетної програми: показник затрат (I_c) – 0,19 – вказує на частку витратних ресурсів, що використовуються в реалізації бюджетної програми, його значенням визначаються якість управління фінансовими ресурсами, їх раціональність і рівень контролю за дотриманням кошторису (низький коефіцієнт свідчить про оптимізацію витрат або рівень фінансової дисципліни); показник продукту (I_o) – 0,24 – відображає обсяг досягнутих результатів виконання бюджетної програми в частині конкретних продуктів, послуг чи інших результатів діяльності, він важливий для оцінки фактичної реалізації цілей програми та її впливу на цільову аудиторію; показник ефективності (I_e) – 0,30, показує співвідношення між результатами програми й обсягами ресурсів, витрачених на її виконання, відображає можливість досягнення максимальних результатів за програмою при мінімальних затратах, демонструючи її економічну та функціональну ефективність; показник якості (I_q) – 0,27, вказує на рівень задоволеності кінцевих користувачів, відповідність отриманих результатів стандартам, а також тривалість і стійкість ефектів від реалізації програми, показник характеризує не лише кількісні, а і якісні аспекти діяльності, що суттєво впливають на досягнення довгострокового успіху.

На основі проведених розрахунків побудовано інтегральну модель оцінки ефективності використання державних фінансів на необоротні активи, які забезпечують освітній процес ЗВО ($I_{Eпса}$):

$$(I_{Eпса} = 0,19 * I_c + 0,24 * I_o + 0,30 * I_e + 0,27 * I_q \quad (3.6)$$

де $I_{Eпса}$ – інтегральний індекс оцінки ефективності використання державних фінансів, спрямованих на необоротні активи, які забезпечують навчальний процес ЗВО;

I_c – результативний показник затрат;

I_o – результативний показник продукту;

I_e – результативний показник ефективності;

I_q – результативний показник якості.

Наведене свідчить, що запропонована інтегральна модель оцінки ефективності

використання державних фінансів на необоротні активи в ЗВО базується на комплексному підході, в якому враховуються ключові аспекти ефективності, зокрема: витрат, результатів (продукт), ефективності використання ресурсів та якості, що забезпечує всебічну оцінку бюджетної програми. Найбільша увага у моделі відведена показнику ефективності (0,30), значення якого актуалізує важливість співвідношення між досягнутими результатами та витратами. Це дає змогу зосередитися на оптимізації ресурсів і максимізації результатів. Завдяки використанню показників якості (0,27) і продукту (0,24) оцінка не обмежується тільки фінансовими аспектами, а й включає оцінку впливу реалізації програми на діяльність ЗВО загалом. Показником затрат (0,19) підтверджується необхідність посилення контролю за дотриманням кошторису та раціональним використанням бюджетних ресурсів, що важливо для ефективного управління діяльністю.

Використання інтегральної моделі забезпечує отримання узагальненої оцінки ефективності використання державних фінансів ЗВО, спрямованих на необоротні активи як основу прийняття управлінських рішень та вдосконалення бюджетного процесу. Модель уможливить підвищення прозорості й підзвітності у використанні державних коштів, оскільки завдяки комплексній оцінці за різними показниками можна виявляти сильні та слабкі сторони реалізації бюджетної програми.

Впровадження такої моделі у практику оцінки ефективності бюджетних програм у частині використання державних фінансів на необоротні активи, які забезпечують освітній процес ЗВО, сприятиме ефективному, прозорому і цільовому використанню державних фінансів, що позитивно позначиться на якості освітнього процесу.

Висновки до розділу 3

За результатами дослідження організаційно-методичних засад аналізу необоротних активів ЗВО зроблені такі висновки та узагальнення:

1. Результативність організації аналізу використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес у ЗВО суттєво залежить від змістовного наповнення

етапів його здійснення. Аналітичний процес як поетапна діяльність охоплює: постановку цілей аналізу; ідентифікацію об'єктів дослідження; розроблення методики та добір показників; організацію збору інформації; аналітичну обробку даних; інтерпретацію результатів і формування управлінських рішень. Завдяки такій структуризації забезпечуються комплексність і послідовність аналізу, спрямованого на виявлення закономірностей використання ресурсів, їхнього впливу на результативність освітньої діяльності, а також на своєчасність реагування на виявлені диспропорції.

2. Запропонований до практичного використання інтегральний індекс ефективності використання необоротних активів (I_{na}) є агрегованим показником, оскільки стосується оцінки трьох груп активів: основних засобів, нематеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій. До складу інтегрального індексу включено такі часткові індекси: ефективності використання основних засобів (I_{fa}), ефективності використання нематеріальних активів (I_{ia}) та ефективності використання незавершених капітальних інвестицій (I_{cip}). Для кожного з них визначено систему показників, у складі показників: фондівдачі, фондомісткості, коефіцієнтів оновлення, зносу, вибуття, а також втрати вигоди. В основі індексів – вагові коефіцієнти (ω_i), призначені для розрахунку частки кожного виду активів у їх загальній структурі, що забезпечує об'єктивність підсумкової оцінки ефективності використання необоротних активів. Їхні значення покладаються в основу прогнозування динаміки зміни необоротних активів та обґрунтованого планування капіталовкладень. Це є важливою умовою формування сучасної інформаційно-аналітичної системи управління ресурсним потенціалом ЗВО, яка відповідає вимогам цифрової трансформації та бюджетної ефективності.

3. Формування достовірної інформаційної бази аналізу ефективності використання необоротних активів у ЗВО можливе за умови використання системного підходу до збору, обробки та узагальнення облікових, звітних і технічних даних, відображених у формах звітності, регістрах обліку, звітах з амортизації, актах технічного стану активів та іншій документації. На підставі цієї інформації розраховуються часткові та інтегральні індекси оцінки ефективності

використання основних засобів, нематеріальних активів і незавершених капітальних інвестицій, що забезпечують провадження освітнього процесу. За узагальненою інформацією не лише проводяться оцінки рівня завантаженості матеріально-технічної бази ЗВО, а й виявляються критичні проблеми у сфері оновлення, амортизації, технічного зносу та модернізації активів.

4. До інтегральної моделі оцінки ефективності використання необоротних активів у ЗВО включено часткові індекси (I_{fa} , I_{ia} , I_{cip}) із визначеними ваговими коефіцієнтами та ключовими показниками (фондовіддача, фондомісткість, коефіцієнти оновлення, зносу, вибуття, втрати вигоди). Отримані результати вказують на тенденцію зниження ефективності використання основних засобів та стагнацію нематеріальних активів, зокрема через їх неоновлення в аналізованому періоді. Це потребує розроблення та впровадження комплексу управлінських заходів, зокрема в частині: модернізації матеріально-технічної бази; впровадження планово-профілактичного обслуговування; раціоналізації використання активів; підвищення кваліфікації персоналу; удосконалення аналітичних процедур та запровадження сучасних підходів до управління активами. У підсумку ці заходи сприятимуть підвищенню ефективності використання ресурсного потенціалу ЗВО, що, своєю чергою, позитивно впливатиме на якість освітніх послуг і фінансову стабільність установи.

5. Розширений склад показників бюджетних програм у частині оцінки ефективності використання державних фінансів на необоротні активи, які використовуються в освітньому процесі ЗВО, сприятиме результативності: оцінювання рівня забезпеченості освітнього процесу матеріально-технічною базою (основними засобами та нематеріальними активами) у розрахунку на одного здобувача освіти відповідного рівня (студент, аспірант, докторант); встановлення рівня використання наявних активів, зокрема через обчислення частки основних засобів і нематеріальних активів, фактично залучених до освітнього процесу, що важливо для виявлення резервів оптимізації; розрахунку вартості ресурсного забезпечення освітнього процесу. Це дасть змогу аналізувати витрати на утримання та експлуатацію активів у розрізі категорій здобувачів освіти; узгоджувати обсяги

бюджетного фінансування з фактичними результатами освітньої діяльності, що критично важливо для обґрунтованого планування видатків та подальшої реалізації принципу «фінансування за результатами»;

6. В основу інтегральної моделі оцінки ефективності використання державних фінансів на необоротні активи, які забезпечують освітній процес ЗВО (ІЕпса) покладено такі групи результативних показників: затрат (Іс), продукту (Іо), ефективності (Іе), якості (Іq). Найбільшу увагу в моделі приділено показнику ефективності (0,30), що підкреслює важливість співвідношення між досягнутими результатами та обсягами здійснених витрат. Завдяки використанню показників якості (0,27) і продукту (0,24) оцінка не обмежується лише фінансовими аспектами, а поширюється на оцінку впливу результатів реалізації програми на загальну ефективність діяльності ЗВО. Показник затрат (0,19) вказує на необхідність посилення контролю за дотриманням кошторису та раціональним використанням бюджетних ресурсів, що важливо для управління ЗВО.

Основні результати дослідження за розділом 3 дисертації опубліковані в наукових працях [162; 163].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове комплексне вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретико-методологічних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку й аналізу необоротних нефінансових активів ЗВО. На основі отриманих результатів дослідження сформульовано такі висновки:

1. Запровадження елементів цифровізації в систему бухгалтерського обліку вказує на об'єктивні підстави введення в облікову практику нового поняття «цифровий (нематеріальний) актив» з відображенням відповідних змін у розділі 1 п.4 НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи». Під цифровим активом запропоновано розуміти нематеріальний актив, представлений у вигляді власного цифрового ресурсу чи програмного рішення, яке функціонує в електронному середовищі та призначене для автоматизації або підтримки основних процесів діяльності суб'єкта державного сектору, який використовується, за очікуванням, більше одного року.

2. Для підвищення точності обліку, прозорості фінансової звітності та ефективності управлінських рішень у ЗВО розмежовано нефінансові активи на такі блоки: активи довгострокового використання (основні засоби, інвестиційна нерухомість, незавершені капітальні інвестиції, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи) та активи короткострокового використання (запаси, виробництво, поточні біологічні активи), із внесенням цієї інформації до розділу I «Нефінансові активи» Балансу (форма 1-дс).

Цим підтверджується обґрунтованість поділу нефінансових активів на активи довгострокового використання (необоротні активи) та активи короткострокового використання (оборотні активи). Такі зміни стосуються безпосередньо форми фінансової звітності Баланс (форма 1-дс) – розділу I «Нефінансові активи». У структурі активу Балансу (форма 1-дс) це має відображатися у розрізі таких статей: активи довгострокового використання – необоротні активи (основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні

активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи) та активи короткострокового використання (оборотні активи) (запаси, виробництво, поточні біологічні активи. Завдяки запропонованим змінам підвищиться оперативність узагальнення інформації про стан необоротних активів як важливих об'єктів бюджетних установ.

3. Критерії визнання необоротних активів для ЗВО, як і загалом для всіх суб'єктів господарювання, базуються на комплексному підході до ідентифікації таких позицій: можливості визнання активу (може бути виділений чи відокремлений від інших активів); імовірності отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням та/або наявністю потенціалу корисності для суспільства; визначених умов встановлення первісної вартості об'єкта активу; затверджених термінів корисного використання активу (більше одного року (або операційного циклу)); контролю активу ЗВО в результаті минулих подій. Врахування сукупності наведених критеріїв сприяє підвищенню аналітичності інформаційної бази аналізу й управління активами як важливого елемента фінансової стабільності та ефективності діяльності ЗВО.

4. За результатами проведеного дослідження узагальнено та розширено класифікацію необоротних активів ЗВО. Зокрема, уточнено їх поділ за такими критеріями: *функціональною ознакою* (основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, капітальні інвестиції (поточні та накопичені, які не були введені в експлуатацію за звітний період) та довгострокові біологічні активи); *характером використання* з розмежуванням на необоротні активи, що використовуються в освітньому процесі, в науковій діяльності, а також в інших видах діяльності — міжнародній, соціальній тощо; *за терміном отримання економічної вигоди або визначенням потенціалу корисності* з виокремленням необоротних активів, які забезпечують економічну вигоду в поточній діяльності, та тих, що мають потенціал корисності в майбутньому. Розширення класифікації сприятиме підвищенню аналітичності обліку, що важливо для управління необоротними активами ЗВО, досягнення ефективності їх використання, а також підвищення інформативності фінансової звітності. Запропоновані зміни

спрямовані на досягнення оперативності оцінки стану активів, що важливо для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень та забезпечення фінансової стійкості ЗВО.

5. Для потреб обліку незавершених капітальних інвестицій у ЗВО доведено важливість їх поділу на накопичені та звітного періоду, що важливо для управління необоротними активами. Такий підхід сприятиме зниженню рівня ризиків, пов'язаних з незавершеним будівництвом, модернізацією основних засобів і нематеріальних активів, а також забезпечить раціональність використання фінансових ресурсів. Чітке розмежування інвестицій підвищить прозорість фінансової звітності, рівень контролю за капітальними витратами та сприятиме оптимізації планування майбутніх інвестиційних проєктів у сфері освіти.

6. Запропонована уніфікація елементів облікової політики необоротних активів ЗВО у розрізі основних засобів, незавершених капітальних інвестицій (як звітного року, так і накопичених), а також нематеріальних активів спрямовуються на підвищення оперативності обліку та ухвалення управлінських рішень. Це забезпечить досягнення узгодженості складових процесу відображення інформації в обліку, що є необхідною умовою підвищення прозорості фінансової звітності та формування надійної інформаційної бази аналізу необоротних активів як базової основи ухвалення управлінських рішень і в частині раціонального використання ЗВО. У цьому контексті розроблено порядок оцінки необоротних активів для подання інформації про їх стан до Державного реєстру нефінансових активів державних установ; уточнено особливості формування первісної вартості необоротних активів за способами їх надходження до ЗВО з метою забезпечення точності обліку та прозорості інформації;

У дослідженні удосконалено підходи до визнання незавершених капітальних інвестицій у закладах державного сектору через доповнення їх переліку критеріями відображення в балансі. Зокрема, запропоновано враховувати такі критерії: існування ймовірності отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід або потенційної корисності для суспільства після завершення

капіталізації; можливість достовірного визначення вартості об'єкта як необхідної умови забезпечення якісного відображення інформації у фінансовій звітності.

7. Застосування запропонованих критеріїв сприятиме підвищенню достовірності інформації, представленої у Балансі (форма 1-дс), що, своєю чергою, відповідає потребам управління капітальними інвестиціями в контексті підвищення прозорості фінансової діяльності ЗВО та оптимізації їх ресурсного забезпечення. З цією метою розроблено Методичні положення оцінки справедливої вартості необоротних активів ЗВО з урахуванням особливостей діяльності ЗВО, у яких застосовано єдині підходи до оцінки активів, спрямовані на підвищення точності обліку, забезпечення прозорості й достовірності фінансової звітності, задля ефективного управління ресурсами ЗВО.

8. Надано пропозиції щодо доповнення рахунку 13 «Капітальні інвестиції» субрахунком 1315 «Незавершені капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість», а також розроблено структуру аналітичних рахунків до рахунку 13 «Капітальні інвестиції» і субрахунку 5411 «Цільове фінансування», що має на меті підвищення достовірності обліку капітальних інвестицій у частині деталізації та структурування фінансової інформації.

Для усунення проблеми обліку незавершених капітальних інвестицій, які переходять із року в рік, доведено важливість посилення аналітичності інформації щодо їх обсягів. У цьому контексті запропоновано передбачити окремий рядок (352) для відображення сум накопичених капітальних інвестицій у примітках до річної фінансової звітності в частині незавершених капітальних інвестицій минулих періодів. Також у Примітках до фінансової звітності рекомендовано представляти аналітичний розподіл незавершених капітальних інвестицій на капітальні інвестиції поточного року (інформація субрахунків 1311, 1312, 1313, 1314) та накопичені за минулі роки (ряд 352), що сприятиме підвищенню прозорості й аналітичності інформації, ефективному управлінню капітальними інвестиціями, поліпшенню контролю за витратами та формуванню в користувачів фінансової звітності чіткого уявлення про структуру та динаміку капітальних інвестицій ЗВО. Загалом наведене стосується організаційних положень

управлінського обліку необоротних активів. У зв'язку з цим розроблено форми управлінської звітності в частині: оцінки стану та ефективності незавершених капітальних інвестицій ЗВО; дохідності основних засобів, які забезпечують освітній процес у розрізі факультетів та інститутів ЗВО; дохідності цифрових нематеріальних активів ЗВО з метою підвищення ефективності управління активами, оптимізації витрат, забезпечення прозорості фінансової діяльності ЗВО та підвищення результативності планування та контролю використання ресурсів, а також підвищення обґрунтованості управлінських рішень.

9. Питання вдосконалення методики обліку необоротних активів розглянуто з позиції внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 818, в частині розширення функціоналу чинних форм обліку нематеріальних активів та запровадження типових форм для обліку незавершених капітальних інвестицій. Це відповідає обґрунтованому підходу до відображення інформації про нематеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції, що важливо для уніфікації облікової практики в державному секторі.

Запровадження запропонованих змін також сприятиме посиленню контролю за ефективним використанням бюджетних коштів, оскільки завдяки чіткому дотриманню стандартів обліку можна знизити ризики неефективного використання фінансових ресурсів і підвищити прозорість фінансової звітності.

10. Розгляд сутності поняття «організація обліку» в частині необоротних активів ЗВО з позиції сукупності принципів, елементів і методів формування повної, достовірної та своєчасної інформації про наявність, стан і рух необоротних активів суб'єктів державного сектору спрямовано на упорядкування структури інформації та її подання на різні рівні управління ЗВО з метою інформаційного забезпечення управління активами і своєчасності ухвалення обґрунтованих рішень. Відповідно, поняттям «організація аналізу необоротних активів» узагальнено процес планування, підготовки та виконання аналітичної роботи для оцінки стану необоротних активів, виявлення причинно-наслідкових зв'язків між ними і формування висновків для обґрунтування управлінських рішень, що підвищує ефективність управлінського процесу.

11. Розширення переліку принципів обліку необоротних активів у частині їх фінансування, зокрема плановості, контролю, цільового спрямування бюджетних коштів та ефективного їх використання, відповідає потребам управління фінансовими ресурсами, забезпечуючи зниження ризиків нецільового витрачання коштів, підвищення ефективності їх використання та досягнення прозорості, точності фінансової звітності в ЗВО і, врешті-решт, – підвищення довіри користувачів до фінансової інформації.

12. У рамках дослідження представлено таку послідовність організації аналізу ефективності використання необоротних активів, які забезпечують освітній процес у ЗВО: постановка цілей аналізу, ідентифікація об'єктів аналізу, розроблення методики аналізу, організація збору інформації для аналізу, безпосередньо аналіз і обробка отриманих даних, інтерпретація результатів аналізу та прийняття управлінських рішень. Наведена послідовність дій забезпечує комплексність підходу до оцінки ефективності використання необоротних активів, підвищення прозорості управлінських рішень і сприяє оптимізації використання ресурсів в освітньому процесі.

13. Об'єкти необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, ідентифіковано у розрізі основних засобів (будівель та споруд, навчального обладнання та техніки, меблів та інвентаря, транспортних засобів, об'єктів спеціального призначення), об'єктів нематеріальних активів, (авторських і суміжних прав, програмного забезпечення, баз даних та інформаційних ресурсів, інтелектуальної власності, а також цифрових освітніх технологій). Виокремлено також незавершені капітальні інвестиції на основні засоби, нематеріальні активи, які забезпечують освітній процес. Це позитивно позначається на системності обліку та ефективності планування ресурсів для розвитку освітнього середовища.

14. Розроблена методика аналізу необоротних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО, базується на розрахунку інтегрального індексу оцінки ефективності використання необоротних активів (I_{na}), з включенням до таких часткових індексів: (I_{fa}) оцінки ефективності використання основних засобів, які забезпечують освітній процес ЗВО; (I_{ia}) оцінки ефективності використання

нематеріальних активів, які забезпечують освітній процес ЗВО; (I_{cip}) оцінки доцільності подальшого обліковування незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес ЗВО. Для кожного часткового індексу визначено коефіцієнти ваговості (ω_i), якими підтверджується важливість показників інтегрального індексу ефективності використання необоротних активів;

15. Система показників для розрахунку часткових індексів ефективності використання основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій, які забезпечують освітній процес, представлена показниками фондівіддачі, фондомісткості, фондоозброєності, оновлення, зносу, вибуття. Для аналізу ефективності процесу реалізації незавершених капітальних інвестицій запропоновано до використання показники фондівіддачі, фондомісткості, фондоозброєності, оновлення, а також додатковий показник – втрати вигоди. Для кожного показника, що включається окремо до часткового індексу, визначено коефіцієнти ваговості (ω_i), якими підтверджується міра важливості кожного показника у складі часткового індексу ефективності використання основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій.

16. Розширення системи результативних показників дало змогу комплексно оцінювати рівень матеріально-технічного забезпечення освітнього процесу ЗВО, ефективність використання активів та обґрунтованість бюджетного фінансування. Запропонована інтегральна модель (IE_{nca}) спрямована на багатовимірну оцінку ефективності використання державних фінансів ЗВО з урахуванням не тільки витрат, а й досягнутих результатів, якості та впливу освітніх програм.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Методологічні положення оновленої версії системи національних рахунків 2008 року : затв. наказом Державної служби статистики України від 17.12.2013 № 398. URL: <https://surl.li/ijiipe>.
2. Макогон І. Державний сектор як об'єкт макроекономічного регулювання. *Вісник Київського національного торговельно- економічного університету*. 2015. № 3(1). С. 21–34. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2015_3\(1\)__3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2015_3(1)__3).
3. Мочерний С. В. Сектор державний. *Економічна енциклопедія* : у 3 т. Т.3 / ред. кол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : Видавн. центр «Академія», 2002. 864 с.
4. 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.
5. Нецора Т. Г. (Методичні питання визначення обсягу та структури державного сектору економіки України. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка»*. 2016. Т. 3 (1). С. 45–50. URL: <https://economics-msu.com.ua/uk/journals/tom-3-1-2016/metodichni-pitannya-viznachennya-obsyagu-ta-strukturi-derzhavnogo-sektoru-ekonomiki-ukrayini>.
6. Фаріон А. Основні існуючі протиріччя поняття щодо суб'єктного складу державного сектора України в контексті модернізації системи бухгалтерського обліку. *Галицький економічний вісник*. 2012. Вип. 6 (39). С. 103–113.
7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 16.11.2024).
8. Стасишин А.В., Дубик А.В., Барська В.Я., Львівський І. В. Державний сектор економіки України: проблеми та сучасний стан розвитку. *Молодий вчений*. 2018. № 10 (62) С. 889–893. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=molv_2018_10%282%29__111 (дата звернення 16.11.2024).

9. Коритник Л. П., Кучерява М. В. Нефінансова звітність як інструмент залучення додаткових коштів закладів вищої освіти. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 4. С. 65–81. URL: <https://doi.org/10.33763/npndfi2021.04.065>.

10. 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 16.11.2024).

11. Алексєєв І. В. Бюджетний механізм і соціально-економічний розвиток регіонів : монографія. Львів. Ліга-Прес, 2014. 248 с

12. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення 16.11.2024).

13. Про Державний бюджету України на 2023 рік : Закон України від 22.10.2023 № 2710-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text> (дата звернення 16.11.2024).

14. Остап'юк Н., Примаченко О. Законодавче регулювання діяльності неприбуткових організацій як основа організації бухгалтерського обліку. *Економіка та суспільство*. 2024. № 62. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-46>.

15. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>.

16. Свірко С. В., Тростенюк Т. М. Бюджетування діяльності державних закладів вищої освіти: місце та передумови запровадження. *Економічний простір*. 2018. № 146. С. 161–175. URL: <https://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/129>.

17. Про освіту : Закон України від 23.05.1991 № 1060-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#Text> (дата звернення 16.11.2024).

18. Міністерство фінансів України : офіційний сайт. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>.

19. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.

20. Стратегія розвитку вищої освіти в Україні на 2021–2031 роки URL: [rozvitku-vishchoi-osviti-v-ukraini-02-10-2020.pdf](https://mon.gov.ua/news/rozvitku-vishchoi-osviti-v-ukraini-02-10-2020.pdf).

21. Єдина державна електронна базу з питань освіти: офіційний сайт. URL: <https://info.edbo.gov.ua/registry/>.

22. Основні освітні статистичні дані (2023/24 навчальний рік) URL: <https://osvita.ua/news/data/93396/>.

23. Державна казначейська служба України : офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua>.

24. Міністерство освіти і науки України : офіційний сайт. URL: <https://mon.gov.ua>.

25. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text>.

26. Коритник Л. П. Обліковий аспект управління державними фінансами у сфері науки. *Фінанси України*. 2022. № 1. С. 103–117. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.01.103>.

27. Звіт про результати фінансової діяльності / КНЕУ URL: https://kneu.edu.ua/ua/University_en/dostup/rich_zvit.

28. Концепція цифрової трансформації освіти і науки на період до 2026 року : проєкт. URL: <https://mon.gov.ua/news/kontseptsiya-tsifrovoi-transformatsii-osviti-i-nauki-mon-zaproshue-do-gromadskogo-obgovorennya> (дата звернення 15.04.2025).

29. Березіна С. Цифрова трансформація: як відбувається інноваційний розвиток університетської освіти. 2021. 21 квіт. URL: <https://mind.ua/openmind/20224477-cifrova-transformaciya-yak-vidbuvaetsya-innovacijnij-rozvitok-universitetskoyi-osviti>.

30. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 16.11.2024).

31. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 16.11.2024).

32. Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства : затв. наказом Фонду державного майна України від 29.12.2010 № 1954. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11>.

33. Джога Р. Т., Свірко С. В., Синельник Л. М. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : підручник. Київ : КНЕУ, 2003. 483 с

34. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник. / за ред. В. С. Леня. Чернігів : Десна Поліграф, 2016. 560 с

35. Атамас П. Й Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 288 с

36. Downs J., Goodman J. Financial and Investment Dictionary. Barrons Educational Series, 1995. 682 p.

37. Needles B. E., Anderson H. R., Caldwell J. C. Principles of Accounting. Houghton Mifflin Company, 1993. 1229 p.

38. Гавриловський О. С., Сташенко Ю. В. Поняття «необоротні активи» в обліковій практиці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 19. С. 498–502. URL: <http://global-national.in.ua/component/content/article/27-vipusk-19-zhovten-2017-r/3466-gavrilovskij-o-s-stashenko-yu-v-ponyattya-neoborotni-aktivi-v-oblikovij-praktitsi>.

39. Даценко Г. В., Гладій І. О., Майстер Л. А. Необоротні активи підприємства: проблеми організації обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 10. С. 25–29. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.10.25>.

40. Дибя В. М. Облік та аналіз необоротних активів : монографія. Київ : КНЕУ, 2008. 288 с
41. Дудчик О. Ю., Сальникова Т. В. Сучасний стан та особливості відтворення необоротних активів підприємств України. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2020. № 4 (70). С. 79–83. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=vamsue_2020_4_15.
42. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Львів : Видавництво Національного університету „Львівська політехніка”, 2005. 714 с.]
43. Коноплицький В. Л., Філіні Г. І. Економічний словник: тлумачно-термінологічний. Київ : КНТ, 2007. 580 с
44. Кузнєцов В., Михайленко О Великий словник бухгалтера. 2-ге вид., переробл. і доповн. Харків : Фактор, 2005. 532 с.
45. Економічна енциклопедія : у 3 т. / відп. ред. С. В. Мочерний. Київ : Видавничий центр “Академія”, 2000. Т. 1. 848 с.
46. Семейон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки*. 2009. № 3. С. 161–167.
47. Черкашина Т. В. Проблемні питання обліку необоротних активів у державному секторі. *Бізнес-навігатор*. 2021. Вип. 5(66). С. 80-88 URL: http://business-navigator.ks.ua/journals/2021/66_2021/13.pdf
48. Encyclopedia of Information Science and Technology : in 10 Vols. 4rth Ed. IGI Global, 2017.
49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 "Нематеріальні активи": затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 16.11.2024).

50. 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 16.11.2024).

51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 1 (МСБОДС 1). Подання фінансової звітності : затв. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012. 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_1.pdf (дата звернення 16.11.2024).

52. Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001) / IMF. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/rus/index.htm>.

53. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>.

54. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text>.

55. Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 "Інвестиційна нерухомість" : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11#Text>.

57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 "Фінансові інвестиції" : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12#Text>.

58. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи» : наказ

Міністерства фінансів України від 15.11.2017 № 943. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1478-17#Text>.

59. Черкашина Т. В. Проблемні питання обліку основних засобів в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2024. № 9 (322). С. 29-36 URL: <http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2024/322/pdf/29-36.pdf>.

60. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного секторі 17 «Основні засоби» : затв. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#Text.

61. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного секторі 38 «Нематеріальні активи» : затв. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text.

62. Васьков Б. Класифікація та складові необоротних активів підприємства: економічний та обліковий аспекти. URL: <http://www.vtei.edu.ua/doc/24032021/1/2.pdf>.

63. Довгань П. О. Основи класифікації необоротних активів та підходи до їх удосконалення. *Агросвіт*. 2021. № 11. С. 73–81. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2021.11.73>.

64. Бланк И. А. Управление активами. Киев : Ника-Центр, 2000. 720 с.

65. Зубков С. О. Класифікація необоротних активів торговельних підприємств. 2005. URL: https://www.researchgate.net/publication/295909501_Klasifikacia_neoborotnih_aktiviv_torgovelnih_pidpriemstv.

66. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору : наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n14>

67. Shygun M. M., Ostapiuk N. A., Zayachkivska O. V., Goylo, N. V. The influence of the classification of non-current assets as holding for sales on the liquidity

of the company's balance sheet. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*. 2020. Vol. 8(1). P. 430–441. URL: [https://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1\(30\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1(30)).

68. Martyniuk T., Bondar M., Remlein M., Tsiatkovska O., Ostapiuk N. Accounting of infrastructure assets of state institutions as an element of sustainable development goals. *Rivista di Studi sulla Sostenibilita*. Vol. 14 (1). P. 193–207. URL: https://www.researchgate.net/publication/382166014_Accounting_of_infrastructure_assets_of_state_institutions_as_an_element_of_sustainable_development_goals.

69. Оцінювання якості вищої освіти в умовах євроінтеграції : методичні рекомендації / О. Воробйова, М. Дебич, В. Луговий, О. Оржель, О. Слюсаренко, Ж. Таланова, К. Трима ; за ред. В. Лугового, Ж. Таланової. Київ : Ін-т вищої освіти НАПН України, 2019. 125 с. URL: <https://doi.org/10.31874/978-617-7486-33-5-2019>.

70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 "Зменшення корисності активів": наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0092-11#Text>

71. Трачова Д. М. Розвиток амортизаційної політики: обліково-інформаційний аспект. Мелітополь : Видавничий будинок Мелітопольської міської друкарні, 2018. 357 с.

72. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 29 с.

73. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

74. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>. (дата звернення 15.05.2025).

75. Levytska I., Ostapiuk N., Tsiatkovska O., Resler M., Mykhalska O. State institution non-financial asset audit strategy development. *Economics of Development*. 2024. Vol. 23, Iss. 2. P. 57–68. URL: [10.57111/econ/2.2024.57](https://doi.org/10.57111/econ/2.2024.57) URL: <https://doi.org/10.57111/econ/2.2024.57>.

76. Бондар М. І., Цятковська О.В. Нефінансова звітність в управлінні державними установами. *Економіка та суспільство*. 2024. № 69. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-69-115>.

77. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2004. С. 176–190.

78. Ловінська Л. Г., Коритник Л. П. Облікове забезпечення транспарентності бюджетного процесу. *Фінанси України*. 2021. № 5. С. 47–57. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.05.047>.

79. Бухгалтерський облік і звітність закладів вищої освіти в умовах імплементації міжнародних стандартів: монографія / Н. І. Сушко, С. О. Левицька, Т. В. Ларікова та ін. ; за заг. ред. Л. Г. Ловінської ; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2019. 504 с.

80. Ловінська Л. Г. Управління бюджетними витратами на послуги вищої освіти: методологія, організація, інформаційно-аналітичне забезпечення: монографія / Л. Г. Ловінська, І. М. Парасій-Вергуненко, Л. П. Коритник ; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2019. 558 с.

81. Садовська, І., Нагірська, К. Організація обліку і оподаткування в неприбуткових організаціях. *Ефективна економіка*. 2024. №3. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/ee/article/view/3305>

82. Садовська, І., Нагірська, К. Організація обліку необоротних активів суб'єктів державного сектору, отриманих за грантові кошти. Вісник Львівського торговельно-економічного університету. *Економічні науки*. 2025. № 81, 46-52. URL: <http://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/1775>

83. Цятковська О. В. Організація обліку нефінансових активів державних установ. *Економічний аналіз*. 2023. Т. 33, № 3. С. 355–364. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/5806>.

84. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія : Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана, 2006. 243 с.

85. Черкашина, Т. В.. Фінансова звітність в контексті модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. *Економічний простір*. 2021. (171), 111-117. <https://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/930>

86. Бондар М., Цятковська О. Принципи бухгалтерського обліку в управлінні державними установами. *Фінанси України*. 2022. № 11. С. 21–34. URL: https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4942.

87. Романькова О. М., Сидоренко І. В. Організація обліку : посіб. для усіх форм навчання. Краматорськ : ДДМА, 2016. 116 с

88. Ларікова Т. В., Шилко І. С. Організація обліку в бюджетних установах. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. Вип. 1(25). С. 243–257. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=Foa_2015_1_20.

89. Романькова О. М., Глущенко І. А. Організація бухгалтерського обліку та контролю над використанням коштів бюджетних установ. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Сер.: Економіка і управління*. 2020. Т. 31 (70). № 2. С. 185–190. URL: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/70-2-69>.

90. The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities / IPSASB. 2023. URL: <https://www.ipsasb.org/publications/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-entities-2023>.

91. Гуцаленко Л. В., Гловюк А. С., Ковальчук І. В. Організація обліку та аудиту основних засобів. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 8. С. 741–747.

92. Стригуль Л. С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. *Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»*. 2014. № 32 (1075). С. 47–50.

93. 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>.

94. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: затв. наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text>.

95. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text>.

96. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації : наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0788-15#Text>.

97. 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://econom-ejournal.cdu.edu.ua/article/view/3331/3521>

98. Черкашина Т. В. Організація облікової політики у бюджетних установах за новими стандартами державного сектору. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2015. Вип. 12 (2). С. 261–270. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=ecnof_2015_12\(2\)__33](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=ecnof_2015_12(2)__33).

99. Nguyen, Thi Mai Huong, Ngoc Tien Nguyen, Hong Thu Nguyen. Factors Affecting Voluntary Information Disclosure on Annual Reports: Listed Companies in Ho Chi Minh City Stock Exchange. *Journal of Asian Finance. 2020. Economics and Business*. Vol. 7 (3). P. 53–62. URL: <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no3.53>.

100. Степаненко О. І., Чернишенко Я. Г. Альтернативні підходи в документуванні облікової інформації про об'єкти основних засобів підприємства. *Науковий вісник. Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 5. С. 151–157.

101. Гільорме Т. В. Удосконалення облікового процесу основних засобів на засадах оптимізації руху облікової інформації. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 6. С. 9–11.
102. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с
103. Корягін М. В. Оцінка в системі бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2018. № 10. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.10.4>.
104. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку. *Фінанси, облік і аудит*. 2009. Вип. 13. С. 169–177.
105. Дорошенко О. О. Оцінка бюджетних установ у методології бухгалтерського обліку: сучасні підходи та новації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 9. С. 776–780. URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/159.pdf>.
106. 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.
107. Pantelić M. Implementation of fair value accounting in Serbia: empirical research. *Ekonomika preduzeća*. 2019. Vol. 67 (5-6). P. 345–355. URL: <https://doi.org/10.5937/EKOPRE1906345P>.
108. Arsenijević A. Application of the principle of conservatism against the application of the fair value concept – an example of the Serbian capital market. *Ekonomika*. 2022. Vol. 68(1). P. 93–104. URL: <https://doi.org/10.5937/ekonomika2201093A>.
109. Petkovic M., Krstic B., Rađenovic T. Accounting-based valuation methods of intangible assets: theorethical overview. *Ekonomika*. 2020. Vol. 66, Iss.1. P. 1–12. URL: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2023-4-552-562>.
110. Цятковська О. В. Методологічні основи побудови обліку нефінансових активів державних установ. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2023. Вип. 4. С. 552–562. URL: <https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/121/131>

111. Коритник Л. В., Клименко О. І. Необоротні активи бюджетних установ: обліковий аспект управління. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 11. С. 10–18. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2015_11_3.

112. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 № 2658-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text>.

113. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>.

114. Цятковська О.В. Оцінка як елемент управління нефінансовими активами державних установ. *Облік і фінанси*. 2023. № 3 (101). С. 158–164. URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/1893502>.

115. Драківський О. І., Іванова І. Б., Смольнікова С. М. Оцінка нерухомого майна : підручник. Київ : Арт Економі, 2021. 432 с.

116. Костюнік О.В., Чайковська Т.С. Методологічні засади обліку необоротних активів. *Молодий вчений*. 2020. № 7 (1). С. 111–114. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-7-83-25>

117. Хорунжак Н. М., Рогожкіна В. В. Понятійна сутність необоротних активів і проблеми її ідентифікації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 19. С. 554–560.

118. Шендригоренко М.Т., Карченкова О. Л. Актуальні питання обліку інших необоротних матеріальних активів та напрями їх вирішення. *Бізнес-навігатор*. 2019. Вип. 5-2. С. 137–140. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bnav_2019_5-2_26.

119. Бондар М. І., Цятковська О. В. Облік нефінансових активів державних установ в умовах воєнного стану. *Via Economica*. 2023. № 3. С. 27–33. URL: <https://journals.rshu.rivne.ua/index.php/viaeconomica/article/view/52>.

120. Садовська І., Нагірська К. Організація внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ. *Економіка та суспільство*. 2024. № 70. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-167>.

121. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://document.vobu.ua/doc/3862>.

122. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text>.

123. Коритник Л. П. Концептуальні засади управлінського обліку суб'єктів державного сектору. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2020. № 4, т. 3. С. 19–24. URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/?p=7405т>

124. Матюха М. М. Удосконалення організації управлінського обліку та формування управлінської звітності основних засобів. *Інтернаука*. 2019. № 5(67), т. 2. URL: <https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/12480/3/15562599453609.pdf>.

125. Яременко Л. М., Пономаренко Я. А. Сучасні тенденції впровадження управлінського обліку із застосуванням міжнародного досвіду. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 2 (88). С. 144–148. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/175302>.

126. Биба В. В., Матюшина Ю. І. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження. *Економіка та держава*. 2015. № 1. С. 60–62. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2015/16.pdf.

127. Шмигель О. Є. Управлінський облік та критерії його ефективності на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2020. № 3-4. С. 182–187. URL: <http://inneco.org/index.php/inneco.ua/article/view/580/645>.

128. Маренич Т. Г. Методичні підходи до оцінки ефективності використання основних засобів. URL: http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_127/05.

129. Томчук О. Ф. Теоретичні аспекти системи аналітичного забезпечення. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 35. С. 484–492.

130. Дробязко С. І., Конопля М. О. Організація і методика обліку основних засобів підприємства та аналіз ефективності їх використання. *Вісник Університету «Україна». Сер.: Економіка, менеджмент, маркетинг.* 2019. №3 (24). URL: <http://surl.li/ggwca>

131. Фурсов О. І. Формування організаційно-економічного механізму управління основними засобами в умовах реструктуризації підприємств. *Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво.* 2010. № 1. С. 198–205. URL: <https://opac.library.pl.ua/bib/2302050>.

132. Власюк Г. В., Зиміна О. І. Шляхи вдосконалення основних засобів. *Держава та регіони.* 2008. № 4. С. 32–36.

133. Кузьмін О. Є., Стельмах Х. П. Економічна ефективність використання основних засобів підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України.* 2010. Вип. 20.9. С. 240–245. URL: https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2010/20_9/240_Stelmach_NV_20_9.pdf.

134. Gori R. S. L., Lacerda D. P., Piran F. S., Silva N. A. Efficiency in higher education institutions: an analysis of data envelopment analysis applications. *International Journal of Management in Education (IJMIE).* 2025. Vol. 19, No. 1. URL: https://www.researchgate.net/publication/387470192_Efficiency_in_higher_education_institutions_an_analysis_of_data_envelopment_analysis_applications.

135. Brzezicki Ł., Pietrzak P., Cieciora M. Efficiency of the education system (primary, secondary and tertiary) in particular voivodeships of Poland. *Economy of Regions.* Vol. 18, No. 2. P. 494–508. URL: <https://doi.org/10.17059/ekon.reg.2022-2-14>.

136. Бровко Л. І., Галаган Т. І., Бровко Є. І. Економічна ефективність використання основних фондів сільськогосподарських підприємств. *Інвестиції: практика та досвід.* 2017. № 22. С. 22–26. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2017_22_7.

137. Бедринець М. Д., Довгань Л. П. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : Центр навчальної л-ри, 2018. 292 с.

138. Звіт про результати фінансової діяльності (Форма 5-дс). Примітки до річної фінансової звітності КНЕУ за 2023 р. URL: <https://drive.google.com/drive/folders/13WHN4mVJ7S03uRDjJl9yq3iwAIFqbJO>.

139. Проскурович О., Завгородня Т., Горбатюк К. Діагностування ефективності використання основних фондів засобами економетричного моделювання. *Modeling the Development of the Economic Systems*. 2022. № 1. С. 15–25. URL: <https://doi.org/10.31891/mdes/2022-3-2>.

140. Voronina A., Hanziuk S., Hanziuk K. Assessment of the efficiency of the use of basic resources using the tools of taxonomic analysis. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2022. № 2 (5). URL: [https://doi.org/10.31319/2709-2879.2022iss2\(5\).271091pp52-59](https://doi.org/10.31319/2709-2879.2022iss2(5).271091pp52-59).

141. Мулик Т.О., Цуркан А.О. Інформаційно-організаційні засади аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2018. Вип. 29, ч. 2. С. 173–177. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2018_29%282%29__42.

142. Калабухова С. В. Уніфікація аналітичних процедур в умовах стандартизації бухгалтерського обліку та аудиту : монографія. Київ : КНЕУ, 2019. 431 с.

143. Witte K., López-Torres L. Efficiency in education: a review of literature and a wayforward. *Journal of the Operational Research Society*. 2017. Vol. 68, No. 4. P. 339–363. URL: <https://doi.org/10.1057/jors.2015.92>.

144. Коритник Л. Ключові показники удосконалення показників бюджетних програм: обліковий аспект. *Економіка та суспільство*. 2021. № 27. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/411>.

145. Tarasenko I.O., Bondarchuk J.A., Tarasenko O.S. Economic security of higher education: opportunities and threats analysis. *Науковий вісник Полісся*. 2017. Т. 1, № 4 (12), ч. 1. С. 40–43. URL: [https://doi.org/10.25140/2410-9576-2017-1-4\(12\)-40-43](https://doi.org/10.25140/2410-9576-2017-1-4(12)-40-43).

146. Дослідження Transparency International Ukraine (2021) <https://ti-ukraine.org/research>

147. Звіт Рахункової палати за 2022 р.
https://rp.gov.ua/Areas/Areas_2024/?id=178

148. Правила складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03#n324>.

149. Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм : затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#n15>.

150. Порядок здійснення оцінки ефективності бюджетних програм головними розпорядниками коштів державного бюджет : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2020 № 223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0646-20#n1>.

151. Qi Ch., Tang X. Slope stability prediction using integrated metaheuristic and machine learning approaches: A comparative study. *Computers & Industrial Engineering*. 2018. Vol. 118. P. 112–122. URL <https://doi.org/10.1016/j.cie.2018.02.028>.

152. Bezhenar A. Development of an algorithm for assessing the fair value of non-current assets for higher education institutions. *Technology Audit and Production Reserves*. 2024. Vol. 6, No. 4(80). P. 6–11. <https://doi.org/10.15587/2706-5448.2024.317652>.

153. Беженар А. Ю. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства* : зб. матеріалів VII Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 9–10 грудня 2021 р. Київ : КНЕУ, 2021. С. 222–226.

154. Беженар А. Ю. Основні засади модернізації системи обліку для державного сектору України. *Економічний розвиток держави, регіонів і підприємств: проблеми та перспективи* : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. молодих учених, 28–29 квітня 2021 р. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2021. С. 20–22.

155. Беженар А. Ю. Економічна сутність та основні підходи до формування структури державного сектора. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки* : матеріали XIV Міжнар. наук.-практ. конф. (5 листопада 2022 р). / відп. ред. В. В. Чудовець. Вип. 16. Луцьк : ВІП Луцького національного технічного університету, 2022. С. 29–32.

156. Беженар А. Ю. Земельні ділянки як важливий об'єкт обліку необоротних активів суб'єктів державного сектора. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку* : зб. матеріалів VIII Всеукр. наук.-практ. конф. здобувачів вищої освіти і молодих учених, 11 трав. 2023 року. Київ : КНЕУ, 2023. С. 222–226. (0,1 д.а).

157. Беженар А. Ю. Напрями розвитку обліку необоротних активів в умовах цифровізації. *International scientific-practical conference "Sustainable development of society in the era of digitalization: science, education and innovation"*: conference proceedings (Aarhus, Denmark, November 23, 2024) : in 2 parts. Aarhus, Denmark: Scholarly Publisher ICSSH, 2024. Part 1. P. 40–41.

158. Беженар А. Особливості організації обліку необоротних активів бюджетних установ. *Економіка та суспільство*. 2024. № 68. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-195>.

159. Беженар А. Ю. Напрями удосконалення обліку та документального оформлення необоротних активів державних закладів вищої освіти. *Актуальні питання економічних наук*,. 2025. № 9. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15164367>.

160. Беженар А. Ю. Основні аспекти нарахування амортизації у період дії воєного стану. *Розвиток наукової думки постіндустріального суспільства: сучасний дискурс* : матеріали II Міжнар. наук. конф., м. Львів, 18 листоп.2022р. / Міжнародний центр наукових досліджень. Вінниця : Європейська наукова платформа, 2022. С. 42–45.

161. Беженар А. Ю. Незавершені капітальні інвестиції як об'єкт обліку необоротних активів в закладах вищої освіти. *Облік, контроль і оподаткування на шляху повоєнного відновлення України та досягнення цілей сталого розвитку* : зб. матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 100-річчю від дня

народження Миколи Григоровича Чумаченка, 10-11 квітня 2025 року. Київ : КНЕУ, 2025. С.151-153.

162. Беженар А. Основи аналізу основних засобів в установах державного сектору. *Економіка та суспільство*. 2021. № 27. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-42>.

163. Беженар А. Ю. (2025). Організаційно-методичне забезпечення аналізу ефективності використання необоротних активів в закладах вищої освіти. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 2 (53). С. 527–535. <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-53-74>.

Аналіз структури необоротних активів окремих ЗВО за 2021-2022 р.р.

Показники	Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана					Київський національний університет імені Тараса Шевченка					Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського					Львівський національний університет імені Івана Франка					Харківський національний університет імені Василя Каразіна				
	2022 тис.грн	Питома вага, %	2021 тис.грн	Питома вага, %	Зміна	2022 тис.грн	Питома вага, %	2021 тис.грн	Питома вага, %	Зміна	2022 тис.грн	Питома вага, %	2021 тис.грн	Питома вага, %	Зміна	2022 тис.грн	Питома вага, %	2021 тис.грн	Питома вага, %	Зміна	2022 тис.грн	Питома вага, %	2021 тис.грн	Питома вага, %	Зміна
Основні засоби	1078 6943 28	99,5 6	11900 74376	99,4 6	- 111 380 048	431 462 584 7	97,9 2	426 152 123 4	97,4 8	531 046 13	4 076 464 576,0 0	98,6 9	3 882 130 776,0 0	95,0 9	194 333 800,0 0	11397 30336	80,3 4	764 989 660	71,9 6	37474 0676	648 731 192	95,2 8	674 032 779	95,23	- 253 015 87
Інвестицій на нерухомість	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Нематеріальні активи	6220 2	0,01	62202	0,01	0	417 077 3	0,09	415 429 4	0,10	164 79	135 558,0 0	0,00	117 309,0 0	0,00	18 249,0 0	27042 39	0,19	263 290 1	0,25	71338	278 540	0,04	711 919	0,10	- 433 379
Незавершені капітальні інвестиції	2523 646	0,23	22452 90	0,19	278 356	383 485 78	0,87	599 324 67	1,37	- 215 838 89	10992 958	0,27	16228 0408	3,98	- 15128 7450	25127 9266	17,7 1	268 663 516	25,2 7	- 17384 250	129 740 41	1,91	129 740 41	1,83	0
Довгострокові біологічні активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього активів	1083 4717 92	99,8 0	11964 93700	99,6 6	-113 021 908, 00	440 619 231 9	98,8 9	437 153 851 0	98,9 5	34 653 809, 00	4 130 780 769,0 0	98,9 5	4 082 470 668,0 0	99,0 7	48 310 101,0 0	14185 55568	98,2 5	106 309 833 3	97,4 8	355 457 235,0 0	680 849 905, 00	97,2 3	707 772 902, 00	97,17	-26 922 997 ,00

Джерело: [18; 19]

Аналіз структури основних засобів та ступінь їх зносу окремих ЗВО станом на 01.01.2023 р.

Групи основних засобів	Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана				Київський національний університет імені Тараса Шевченка				Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського				Львівський національний університет імені Івана Франка				Харківський національний університет імені Василя Каразіна			
	Первісна вартість грн	Питома вага, %	Знос грн	Ступінь зносу, %	Первісна вартість грн	Питома вага, %	Знос грн	Ступінь зносу, %	Первісна вартість грн	Питома вага, %	Знос грн	Ступінь зносу, %	Первісна вартість грн	Питома вага, %	Знос грн	Ступінь зносу, %	Первісна вартість грн	Питома вага, %	Знос грн	Ступінь зносу, %
Основні засоби																				
Земельні ділянки	2485175 47	0,81	-		205775 7112	35,59	-		16807 50330	22,84	-		64008 5543	40,82	-		38966 5483	23,98	-	
Будівлі, споруди та передавальні пристрої	3038488 7975	98,9 3	2958969 6441	0,97	298901 3624	51,7	99690 0669	0,33	52766 71930	71,71	30513 37752	0,58	64246 5379	40,97	24167 4691	0,38	82288 1847	50,63	75212 2317	0,91
Машини та обладнання	2656509 2	0,09	1506366 2	0,57	324655 466	5,62	19015 0957	0,59	24013 4522	3,26	14575 3971	0,61	16380 5076	10,45	11065 6791	0,68	26565 9277	16,35	14259 6904	0,54
Транспортні засоби	1063922	0	1053797	0,99	134992 00	0,23	11074 884	0,82	75523 34	0,1	52070 44	0,69	10313 646	0,66	10283 135	1,00	20766 781	1,28	17088 832	0,82
Інструменти, прилади, інвентар	4244537	0,01	3699143	0,87	578513 46	1	77683 789	1,34	20024 628	0,27	17900 060	0,89	22521 236	1,44	20217 253	0,90	10539 917	0,65	29439 5	0,03
Тварини та багаторічні насадження	74288	0	33978	0,46	101596 5	0,02	23246 1	0,23	10098 145	0,14	11968 79	0,12	54793 9	0,03	22485 3	0,41	37536 4	0,02	29439 5	0,78
Інші основні засоби	400375	0	223115	0,56	453557 6	0,08	75146 3	0,17	20022 960	0,27	49402 4	0,02	92311 24	0,59	76787 2	0,08	24537 0	0,02	-	0,00

Джерело: [18; 19]

Додаток В

Пропозиції щодо удосконалення Порядку складання типових форм з обліку та списання необоротних активів суб'єктами державного сектору

Запропоновані типові форми з обліку та списання необоротних активів суб'єктами державного сектору	Чинний Порядок складання типових форм з обліку та списання необоротних активів суб'єктами державного сектору, затв. наказом Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 818	Пропозиції щодо удосконалення Порядку складання типових форм з обліку та списання необоротних активів суб'єктами державного сектору, затв. наказом Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 818
1	2	3
Акт незавершених капітальних інвестицій в необоротні активи	-	Акт незавершених капітальних інвестицій в необоротні активи застосовується для оформлення господарських операцій із незавершеними капітальними інвестиціями об'єктів необоротних активів, які не введені в експлуатацію
Акт введення в експлуатацію необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів)	Акт введення в експлуатацію основних засобів застосовується для оформлення господарських операцій із зарахування об'єктів незавершених капітальних інвестицій до складу основних засобів, які придбані, створені (виготовлені), а також для введення в експлуатацію безоплатно отриманих основних засобів.	Акт введення в експлуатацію необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів) застосовується для оформлення господарських операцій із зарахування об'єктів незавершених капітальних інвестицій до складу необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів), які придбані, створені (виготовлені), а також для введення в експлуатацію безоплатно отриманих необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів).
Акт приймання-передачі необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій)	Акт приймання-передачі основних засобів застосовується для оформлення господарських операцій з безоплатного отримання та передачі основних засобів, крім безоплатної передачі основних засобів, які є об'єктами права державної та комунальної власності, а також застосовується для передачі основних засобів покупцю у разі їх відчуження.	Акт приймання-передачі необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) застосовується для оформлення господарських операцій з безоплатного отримання та передачі необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій), крім безоплатної передачі необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій), які є об'єктами права державної та комунальної власності, а також застосовується для передачі необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) покупцю у разі їх відчуження.
Акт внутрішнього переміщення необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій)	Акт внутрішнього переміщення основних засобів застосовується для оформлення господарських операцій з руху основних засобів в межах суб'єкта державного сектору.	Акт внутрішнього переміщення необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) застосовується для оформлення господарських операцій з руху необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) в межах суб'єкта державного сектору.
Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів)	Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів застосовується для оформлення господарських операцій з передачі основних засобів на ремонт, реконструкцію чи модернізацію.	Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів) застосовується для оформлення господарських операцій з передачі необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів) на ремонт, реконструкцію чи модернізацію.

Продовження додатку В

1	2	3
Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів (основних засобів, нематеріальних активів)	Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів застосовується для оформлення господарських операцій з приймання основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації.	Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів (основних засобів, нематеріальних активів) застосовується для оформлення господарських операцій з приймання основних засобів (основних засобів, нематеріальних активів) після ремонту, реконструкції та модернізації.
Акт списання (часткової ліквідації) необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій)	Акт списання основних засобів (часткової ліквідації) застосовується для оформлення господарських операцій з вибуття основних засобів (крім транспортних засобів та документів бібліотечного фонду) у разі повної ліквідації або вибуття частини об'єкта основних засобів при частковій ліквідації.	Акт списання (часткової ліквідації) необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) застосовується для оформлення господарських операцій з вибуття необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) (крім транспортних засобів та документів бібліотечного фонду) у разі повної ліквідації або вибуття частини об'єкта необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) при частковій ліквідації.
Інвентарна картка обліку об'єкта необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій)	Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів є реєстром аналітичного обліку основних засобів і відкривається на об'єкт основних засобів бухгалтерською службою в одному примірнику та заповнюється на підставі акта введення в експлуатацію основних засобів, акта приймання-передачі основних засобів, технічної та іншої супровідної документації, а також інших первинних документів.	Інвентарна картка обліку об'єкта необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) є реєстром аналітичного обліку основних засобів і відкривається на об'єкти необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) бухгалтерською службою в одному примірнику та заповнюється на підставі акта введення в експлуатацію необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій), акта приймання-передачі необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій), технічної та іншої супровідної документації, а також інших первинних документів.
Розрахунок амортизації необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, крім інших необоротних матеріальних активів)	Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) застосовується для визначення суми амортизації об'єктів основних засобів із зазначенням періоду, за який нараховується амортизація.	Розрахунок амортизації необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, крім інших необоротних матеріальних активів) застосовується для визначення суми амортизації об'єктів необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, крім інших необоротних матеріальних активів) із зазначенням періоду, за який нараховується амортизація.
Акт переоцінки необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій)	Акт переоцінки основних засобів застосовується для визначення суми дооцінки та уцінки об'єктів основних засобів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі.	Акт переоцінки необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) застосовується для визначення суми дооцінки та уцінки об'єктів необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі.

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада, ініціали та прізвище)

(підпис)

«___» _____ 20__ р.

Акт незавершених капітальних інвестицій в необоротні активи

(місце складання)

Інвентарний (номенклатурний) номер	Кількість	Накопичена вартість	Сума всього	Дата початку накопичення капітальних інвестицій	Номер документа	Дата складання	Особа, яка прийняла (ПІБ, посада)
					Дата завершення накопичення капітальних інвестицій	Місце знаходження (адреса)	
1	2	3	4	5	6	7	
Всього							

Проведено огляд _____,
(назва об'єкта(ів))у момент початку об'єкт(и) знаходиться(ються) _____
(місцезнаходження об'єкта(ів))у момент завершення об'єкт(и) знаходиться(ються) _____
(місцезнаходження об'єкта(ів))

Коротка характеристика об'єкта(ів) _____

Об'єкт технічним умовам відповідає/не відповідає _____
(вказати, що саме не відповідає)Доробка не потрібна/потрібна _____
(вказати, що саме потрібно)

Інші відомості _____

Висновок комісії _____

Перелік документації, що додається _____

Голова комісії _____
(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Члени комісії: _____

(посада)	(підпис)	(ініціали та прізвище)
_____	_____	_____
(посада)	(підпис)	(ініціали та прізвище)
_____	_____	_____
(посада)	(підпис)	(ініціали та прізвище)
_____	_____	_____
(посада)	(підпис)	(ініціали та прізвище)
_____	_____	_____

Прийняв _____
 (посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську
 операцію в бухгалтерському обліку _____
 (підпис) (посада, ініціали та прізвище)

«_____» _____ 20 ____ р.

Головний бухгалтер _____
 (підпис) (ініціали та прізвище)

Додаток Д

**Структури аналітичного рахунку до субрахунків рахунків
13 «Капітальні інвестиції» та 54 «Цільове фінансування» ЗВО**

Номер рахунку	Номер субрахунку	Розмежування НКІ	Вид фонда	Вид КЕКВ	Вид об'єкта необоротних активів	Субрахунки обліку необоротних активів	Спосіб отримання	
					Рахунок		Первісне визнання	Подальше визнання (поліпшення)
		Аналітичні ознаки						
		1	2	3	4	5	6	7
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 біологічні активи»;	0 - звітного року, 1- накопичених НКІ, що фінансуються за декілька періодів, 2 - накопичених капітальні інвестиції щодо яких завершено строк фінансування,	1 - загальний фонд 2- спеціальний фонд	1 - капітальні видати 2- поточні видатки	10 Основні засоби	1011 «Земельні ділянки»; 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»	1) придбання необоротних активів; 2) створення власними силами необоротних активів; 3) надходження в разі внутрішнього переміщення необоротних активів; 4) безоплатне надходження від фізичних або юридичних осіб необоротних активів; 5) виявлення лишків під час інвентаризації необоротних активів; 6) отримання від ліквідації інших необоротних активів.	1) модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності; 2) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості робіт, послуг; 3) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити витрати; 4) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.
54 «Цільове фінансування»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»							
							11 Інші необоротні матеріальні активи	1112 «Бібліотечні фонди»; 1113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»; 1118 «Інші необоротні матеріальні активи»

Продовження додатку Д

		1	2	3	4	5	6	7
					12 Нематеріальні активи	1211 «Авторське та суміжні з ним права»; 1213 «Права на знаки для товарів і послуг»; 1215 «Права на об'єкти промислової власності»; 1216 «Інші нематеріальні активи».		

Розроблено автором

Структура аналітичних рахунків основних засобів в ЗВО

Вид необоротних активів	Група необоротних активів	Субрахунок	Аналітичні параметри	Факультети									ФСК	Бібліотек а	Гуртожитк и	ЦКМ	КВП
1	2	3	4	5									6	7	8	9	10
Основні засоби	Будівлі, споруди та передавальні пристрої	1013 "Будівлі, споруди та передавальні пристрої"	/1 Будівлі, які забезпечують освітній процес	/МЕі М	/Ф М	/ФУПС та П	/ОП М	/Ф Ф	/ФЕта У	/Ю І	/ІТв Е	/ІД О	/ФС К	/Бібліотек а	/Гуртожито к	/ЦК М	/КВ П
	Машини та обладнання	1014 "Машини та обладнання"	/1 комп'ютерна техніка і комплектуючі, що забезпечують освітній процес	/МЕі М	/Ф М	/ФУПС та П	/ОП М	/Ф Ф	/ФЕта У	/Ю І	/ІТв Е	/ІД О	/ФС К	/Бібліотек а	/Гуртожито к	/ЦК М	/КВ П
			/2 інші машини та обладнання, що забезпечують освітній процес	/МЕі М	/Ф М	/ФУПС та П	/ОП М	/Ф Ф	/ФЕта У	/Ю І	/ІТв Е	/ІД О	/ФС К	/Бібліотек а	/Гуртожито к	/ЦК М	/КВ П
	Інструменти, прилади, інвентар.	1016 "Інструменти, прилади, інвентар"	/1 інструменти, що забезпечують освітній процес												/Гуртожито к		
			/2 виробничий інвентар, що забезпечують освітній процес	/МЕі М	/Ф М	/ФУПС та П	/ОП М	/Ф Ф	/ФЕта У	/Ю І	/ІТв Е	/ІД О	/ФС К	/Бібліотек а	/Гуртожито к	/ЦК М	/КВ П
			/3 господарський інвентар, що забезпечують освітній процес												/Гуртожито к	/ЦК М	

Продовження додатку Е

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	1	2	3	4	5	6	7	8
	Інші основні засоби	1018 "Інші основні засоби	/1 інші основні засоби, що забезпечують освітній процес	/MEi М	/Ф М	/ФУПСта П	/ОП М	/Ф Ф	/ФЕта У	/Ю І	/ПТв Е	/Д О	/ФС К	/Бібліотек а	/Гуртожито к	/ЦК М	/КВ П
Інші необоротні матеріальні активи	Малоцінні необоротні матеріальні активи та приладдя	1113 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	/1 предмети виробничого значення, що забезпечують освітній процес	/MEi М	/Ф М	/ФУПСта П	/ОП М	/Ф Ф	/ФЕта У	/Ю І	/ПТв Е	/Д О	/ФС К	/Бібліотек а	/Гуртожито к		/КВ П
			/2 господарський інвентар												/Гуртожито к	/ЦК М	
			/3 інші малоцінні необоротні матеріальні активи												/Гуртожито к	/ЦК М	
			/4 обладнання, що сприяє охороні праці												/Гуртожито к		
Нематеріальні активи	Права на знаки для товарів і послуг	1213 «Права на знаки для товарів і послуг»	інші малоцінні необоротні предмети	/MEi М	/Ф М	/ФУПСта П	/ОП М	/Ф Ф	/ФЕта У	/Ю І	/ПТв Е	/Д О		/Бібліотек а			/КВ П
	Права на об'єкти промислов ої власності	1215 «Права на об'єкти промислов ої власності»	право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо, що забезпечують освітній процес	/MEi М	/Ф М	/ФУПСта П	/ОП М	/Ф Ф	/ФЕта У	/Ю І	/ПТв Е	/Д О		/Бібліотек а			/КВ П

Ідентифікація об'єктів необоротних активи, які призначені для забезпечення освітнього процесу ЗВО в частині їх складових та груп

Складові необоротних активи, які призначені для забезпечення освітнього процесу ЗВО	Групи необоротних активи, які призначені для забезпечення освітнього процесу ЗВО	Об'єкти необоротних активи, які призначені для забезпечення освітнього процесу ЗВО
ОСНОВНІ ЗАСОБИ	Будівлі та споруди	Навчальні корпуси, аудиторії, лекційні зали Лабораторні приміщення та науково-дослідні центри Гуртожитки, бібліотеки, архіви Спортивні комплекси, актові зали
	Навчальне обладнання та техніка	Комп'ютерне обладнання (ПК, сервери, інтерактивні дошки) Лабораторне обладнання (мікроскопи, хімічні реактиви, технічні стенди) Аудіо- та відеоапаратура (проектори, камери, мікрофони) Офісна техніка (принтери, сканери, копіри)
	Меблі та інвентар	Парти, столи, крісла, дошки Шафи, стелажі, архівні системи
	Транспортні засоби	Автобуси для студентських перевезень Службовий транспорт для навчальних експедицій
	Об'єкти спеціального призначення	Навчально-виробничі майстерні, полігони Наукові лабораторії
	Інші основні засоби	Інші основні засоби, які призначені для забезпечення навчального процесу ЗВО
НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ	Авторські та суміжні права	Навчальні та наукові матеріали (підручники, методичні посібники, навчальні програми) Мультимедійні ресурси (аудіокурси, відеолекції, інтерактивні навчальні платформи) Авторські права на розробки викладачів (інноваційні освітні методики, навчальні курси)
	Програмне забезпечення	Ліцензійні ОС та офісні програми (Windows, Microsoft Office, Google Workspace) Спеціалізоване навчальне ПЗ (AutoCAD, MATLAB, SPSS, 1C) Платформи для онлайн-навчання (Moodle, Coursera, Zoom, Google Classroom)
	Бази даних та інформаційні ресурси	Електронні бібліотеки та каталоги (Scopus, Web of Science, Springer, EBSCO) Освітні репозитарії (архіви наукових публікацій, дипломних робіт) Статистичні та аналітичні бази даних (економічні, демографічні, соціологічні дані)
	Інтелектуальна власність навчального закладу	Запатентовані технології та винаходи (результати наукових досліджень) Ліцензії та дозволи на освітню діяльність Фірмові стилі, логотипи та брендинг закладу освіти
	Цифрові освітні технології	Хмарні сервіси та платформи (Google Drive, OneDrive, корпоративні LMS) Віртуальні лабораторії та симулятори (VR/AR для навчальних експериментів) Системи управління навчальним процесом (електронні журнали, CRM для студентів)

1	2	3
НЕЗАВЕРШЕНІ КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ		
Поточні незавершені капітальні інвестиції	Поточні капітальні інвестиції, які понесені на оновлення та модернізацію основних засобів	Поточні капітальні інвестиції, які понесені на придбання, створення, оновлення та модернізацію будівель та споруд Поточні капітальні інвестиції, які понесені на придбання, створення, оновлення та модернізацію навчального обладнання та техніки Поточні капітальні інвестиції, які понесені на придбання, створення, оновлення та модернізацію меблів та інвентарю Поточні капітальні інвестиції, які понесені на придбання, створення, оновлення та модернізацію транспортних засобів Поточні капітальні інвестиції, які понесені на придбання, створення, оновлення та модернізацію інших основних засобів
	Поточні капітальні інвестиції, які понесені на оновлення та модернізацію нематеріальних активів	Поточні капітальні інвестиції, які понесені на придбання, створення, оновлення та модернізацію авторських та суміжних прав Поточні капітальні інвестиції, які понесені на придбання, створення, оновлення та модернізацію програмного забезпечення Поточні капітальні інвестиції, які понесені на придбання, створення, оновлення та модернізацію інтелектуальної власності Поточні капітальні інвестиції, які понесені на придбання, створення, оновлення та модернізацію цифрових платформ
Накопичені незавершені капітальні інвестиції	Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на оновлення та модернізацію основних засобів	Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на створення, оновлення та модернізацію будівель та споруд Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на створення, оновлення та модернізацію навчального обладнання та техніки Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на створення, оновлення та модернізацію меблів та інвентарю Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на створення, оновлення та модернізацію транспортних засобів Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на створення, оновлення та модернізацію інших основних засобів
	Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на оновлення та модернізацію нематеріальних активів	Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на створення, оновлення та модернізацію авторських та суміжних прав Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на створення, оновлення та модернізацію програмного забезпечення Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на створення, оновлення та модернізацію інтелектуальної власності Накопичені капітальні інвестиції, які понесені на створення, оновлення та модернізацію цифрових платформ

Додаток К

Група показників аналізу ефективності використання основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу в ЗВО

Показники	Методика розрахунку	Інтерпретація	Норма
1	2	3	4
Фондовіддача основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу ($\Phi_{\text{ознп}}$)	$\Phi_{\text{ознп}} = \frac{\text{ОП}_{\text{нп}}}{\text{Воз}_{\text{нп}}} \quad (3.1)$ де: $\Phi_{\text{ознп}}$ - фондовіддача основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу $\text{ОП}_{\text{нп}}$ – обсяг коштів, отриманих від навчання студентів $\text{Воз}_{\text{нп}}$ – середньорічна вартість основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу	Дозволяє оцінити ефективність використання основних засобів	Чим вищий показник, тим краще
Фондомісткість основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу ($\Phi_{\text{мознп}}$)	$\Phi_{\text{мознп}} = \frac{\text{ОЗВ}_{\text{нп}}}{\text{ОП}_{\text{нп}}}$ де: $\Phi_{\text{мознп}}$ - фондомісткість основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу $\text{ОП}_{\text{нп}}$ – обсяг коштів, отриманих від навчання студентів $\text{Воз}_{\text{нп}}$ – середньорічна вартість основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу.	Дозволяє оцінити рівень витрат на основні засоби в порівнянні з доходами від наданих освітніх послуг.	Чим вищий цей показник, тим більше ресурсів витрачається на забезпечення освітнього процесу через основні засоби
Фондоозброєність основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу ($\Phi_{\text{зознп}}$)	$\Phi_{\text{зознп}} = \frac{\text{Воз}_{\text{нп}}}{K_{\text{снп}}}$ де: $\Phi_{\text{зознп}}$ - фондоозброєність основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу $K_{\text{снп}}$ – кількість студентів, які навчаються в університеті; $\text{Воз}_{\text{нп}}$ – вартість основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу	Дозволяє оцінити рівень забезпеченості студентів основними засобами — скільки матеріально-технічних ресурсів припадає на кожного студента	Чим вищий показник фондоозброєності, тим краще матеріально-технічне забезпечення освітнього процесу, що може позитивно впливати на якість освіти, комфортність умов навчання та можливість впровадження сучасних технологій.

1	2	3	4
Коефіцієнт оновлення основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Кооз _{нп})	$\text{Кооз}_{\text{нп}} = \frac{\text{Воз}_{\text{нових}}}{\text{Воз}_{\text{нпкін}}},$ де: Кооз _{нп} - коефіцієнт оновлення основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу Воз _{нових} – вартість нових основних засобів, які були введені в експлуатацію протягом звітного період; Воз _{нпкін} – балансова вартість всіх основних засобів закладу освіти на кінець звітного періоду.	Дозволяє оцінити рівень оновлення матеріально-технічної бази навчального закладу та визначити, наскільки ефективно здійснюється модернізація освітнього середовища.	Чим вищий коефіцієнт оновлення, тим активніше відбувається оновлення матеріально-технічної бази закладу освіти.
Коефіцієнт зносу основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Кзнос _{нп})	$\text{Кзнос}_{\text{нп}} = \frac{\text{Зоз}_{\text{нп}}}{\text{ПВоз}_{\text{нп}}}$ де: Кзнос _{нп} - коефіцієнт зносу основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу Зоз _{нп} – загальна сума амортизації, нарахована на основні засоби за весь період їх експлуатації; ПВоз _{нп} – первісна вартість основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу.	важливий для оцінки стану основних засобів у закладі освіти та визначення потреби у їх модернізації чи оновленні.	Чим вищий коефіцієнт зносу, тим більша частка амортизованих основних засобів, що може свідчити про їх старіння та необхідність оновлення.
Коефіцієнт вибуття основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Квибоз _{нп})	$\text{Квибоз}_{\text{нп}} = \frac{\text{Возв}_{\text{зп}}}{\text{ПВоз}_{\text{нп}}}$ де: Квибоз _{нп} - коефіцієнт вибуття основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу Возв _{зп} – вартість вибулих основних засобів ПВоз _{нп} – первісна вартість основних засобів на початок періоду	Допомагає оцінити ефективність управління основними засобами у ЗВО та визначити необхідність їх модернізації або заміни.	Високе значення коефіцієнта вибуття може свідчити про значне оновлення матеріально-технічної бази або зношеність активів, що вимагає їх списання. Низький коефіцієнт вибуття може означати стабільність основних засобів, але також може вказувати на недостатнє оновлення.

Додаток Л

Група показників аналізу ефективності використання нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу в ЗВО

Показники	Методика розрахунку	Інтерпретація	Норма
1	2	3	4
Фондовіддача нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу ($\Phi_{\text{нма}_{\text{нп}}}$)	$\Phi_{\text{нма}_{\text{нп}}} = \frac{\text{ОП}_{\text{нп}}}{\text{НМАВ}_{\text{нп}}}$ де: $\Phi_{\text{оз}_{\text{нп}}}$ - фондовіддача нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу $\text{ОП}_{\text{нп}}$ – обсяг коштів, отриманих від навчання студентів $\text{Воз}_{\text{нп}}$ – середньорічна вартість нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу	Дозволяє оцінити рівень ефективності вкладень у нематеріальні активи, такі як авторські права, програмне забезпечення, ліцензії, патенти та інші ресурси, що сприяють освітньому процесу.	Високе значення показника означає ефективне використання нематеріальних активів у освітньому процесі. Низьке значення може свідчити про недостатню ефективність використання або потребу в удосконаленні управління нематеріальними активами.
Фондомісткість нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу ($\Phi_{\text{мнма}_{\text{нп}}}$)	$\Phi_{\text{мнма}_{\text{нп}}} = \frac{\text{НМАВ}_{\text{нп}}}{\text{ОП}_{\text{нп}}}$ де: $\Phi_{\text{мнма}_{\text{нп}}}$ - фондомісткість нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу $\text{ОП}_{\text{нп}}$ – обсяг коштів, отриманих від навчання студентів $\text{Внма}_{\text{нп}}$ – середньорічна вартість нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу	допомагає оцінити, наскільки ефективно нематеріальні активи, такі як програмне забезпечення, патенти, ліцензії, авторські права та інші нематеріальні ресурси, сприяють фінансовому забезпеченню освітньої діяльності.	Високе значення показника означає значні вкладення у нематеріальні активи на одиницю доходу (може вказувати на високий рівень інноваційного розвитку, але також і на потенційне перевантаження витратами). Низьке значення свідчить про економне використання нематеріальних активів у навчальному процесі, проте може сигналізувати про недостатній рівень їх залучення.
Фондоозброєність нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу ($\Phi_{\text{Знма}_{\text{нп}}}$)	$\Phi_{\text{Знма}_{\text{нп}}} = \frac{\text{Внма}_{\text{нп}}}{\text{Кс}_{\text{нп}}}$ де: $\Phi_{\text{Зоз}_{\text{нп}}}$ - фондоозброєність нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу $\text{Кс}_{\text{нп}}$ – кількість студентів, які навчаються в університеті; $\text{Воз}_{\text{нп}}$ – вартість нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу	дозволяє оцінити: рівень забезпечення студентів нематеріальними активами (наприклад, програмним забезпеченням, електронними ресурсами, ліцензіями, патентами тощо); інноваційність освітнього процесу та доступність сучасних цифрових технологій для студентів;	чим вищий показник фондоозброєності нематеріальних активів, тим краще забезпечені студенти інтелектуальними ресурсами та сучасними освітніми технологіями.

Продовження додатку Л

1	2	3	4
Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Конма _{нп})	$\text{Конма}_{\text{нп}} = \frac{\text{Внма}_{\text{нових}}}{\text{Внма}_{\text{нпкін}}}$ де: Конма_{нп} - коефіцієнт оновлення нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу Внма_{нових} – вартість нових нематеріальних активів, які були введені в експлуатацію протягом звітного період; Внма_{нпкін} – балансова вартість всіх нематеріальних активів закладу освіти на кінець звітного періоду.	дозволяє оцінити рівень оновлення нематеріальних активів освітнього закладу та визначити, наскільки ефективно здійснюється модернізація освітнього середовища.	Чим вищий коефіцієнт оновлення нематеріальних активів, тим активніше оновлюються інтелектуальні ресурси та цифрові технології для освітнього процесу.
Коефіцієнт зносу нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Кзнма _{нп})	$\text{Кзнма}_{\text{нп}} = \frac{\text{Знма}_{\text{нп}}}{\text{ПВнма}_{\text{нп}}}$ де: Кзнма_{нп} - коефіцієнт зносу нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу Знма_{нп} – загальна сума амортизації, нарахована на нематеріальних активів за весь період їх експлуатації; ПВнма_{нп} – первісна вартість основних засобів, які призначені для забезпечення освітнього процесу.	дозволяє оцінити: рівень фізичного та морального зносу нематеріальних активів; потребу в оновленні нематеріальних активів (програмного забезпечення, патентів, ліцензій тощо); ефективність амортизаційної політики ЗВО.	- Високе значення коефіцієнта свідчить про значний ступінь зносу нематеріальних активів, що може вказувати на необхідність оновлення або заміни певних активів. - Низьке значення означає, що нематеріальні активи мають високий рівень корисності та можуть ефективно використовуватися у освітньому процесі ще тривалий час.
Коефіцієнт вибуття нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Квибнма _{нп})	$\text{Квибнма}_{\text{нп}} = \frac{\text{Внма}_{\text{взп}}}{\text{ПВнма}}$ де: Квибнма_{нп} - коефіцієнт вибуття нематеріальних активів, які призначені для забезпечення освітнього процесу Внма_{взп} – вартість вибулих нематеріальних активів; ПВнма – первісна вартість нематеріальних активів на початок періоду.	дозволяє керівництву ЗВО оцінити необхідність оновлення нематеріальних активів та розробити стратегію їх подальшого використання або заміни.	- високий коефіцієнт вибуття може свідчити про швидке старіння або втрату корисності нематеріальних активів, що може негативно вплинути на ефективність освітнього процесу; - низький коефіцієнт вибуття означає, що більшість нематеріальних активів продовжують використовуватися, що свідчить про стабільність їх експлуатації.

Група показників аналізу ефективності використання незавершених капітальних інвестицій, які призначені для забезпечення освітнього процесу в ЗВО

Показники	Методика розрахунку	Інтерпретація	Норма
1	2	3	4
Фондовіддача незавершених капітальних інвестицій, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Фнкі_{нп})	$\text{Фнкі}_{\text{нпз}} = \frac{\text{ОП}_{\text{нп}}}{\text{Внкі}_{\text{нпз}}}$ $\text{Фнкі}_{\text{нпн}} = \frac{\text{ОП}_{\text{нп}}}{\text{Внкі}_{\text{нпн}}}$ де: Фнкі_{нпз}, Фнкі_{нпн} - фондовіддача незавершених капітальних інвестицій звітного періоду та накопичених, які призначені для забезпечення освітнього процесу; ОП_{нп} – обсяг коштів, отриманих від навчання студентів Внкі_{нпз}, Внкі_{нпн} – середньорічна вартість незавершених капітальних інвестицій звітного періоду та накопичені, які призначені для забезпечення освітнього процесу	дозволяє оцінити рівень ефективності вкладень у незавершені капітальні інвестиції, що сприяють освітньому процесу.	- високе значення означає ефективне використання капіталовкладень, - низький рівень може свідчити про неефективність або затримку введення об'єктів в експлуатацію.
Фондомісткість незавершених капітальних інвестицій, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Фмнма_{нп})	$\text{Фмнкі}_{\text{нпз}} = \frac{\text{Внкі}_{\text{нпз}}}{\text{ОП}_{\text{нп}}}$ $\text{Фмнкі}_{\text{нпн}} = \frac{\text{Внкі}_{\text{нпн}}}{\text{ОП}_{\text{нп}}}$ де: Фмнма_{нпз}, Фмнма_{нпн} фондомісткість незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичені, які призначені для забезпечення освітнього процесу ОП_{нп} – обсяг коштів, отриманих від навчання студентів Внкі_{нпз}, Внкі_{нпн} – середньорічна вартість незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених, які призначені для забезпечення освітнього процесу.	допомагає оцінити, наскільки ефективно незавершені капітальні інвестиції, сприяють фінансовому забезпеченню освітньої діяльності.	Високе значення означає значні вкладення в інфраструктуру, що поки що не дають віддачі. Низьке значення свідчить про швидке введення в експлуатацію або незначний рівень інвестицій.
Фондоозброєність незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених, які призначені для забезпечення освітнього процесу (ФЗнкі_{нп})	$\text{ФЗнкі}_{\text{нпз}} = \frac{\text{Внкі}_{\text{нпз}}}{\text{Кс}_{\text{нп}}}$ $\text{ФЗнкі}_{\text{нпн}} = \frac{\text{Внкі}_{\text{нпн}}}{\text{Кс}_{\text{нп}}}$ де: ФЗнкі_{нпз}, ФЗнкі_{нпн} - фондоозброєність незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених, які призначені для забезпечення освітнього процесу Кс_{нп} – кількість студентів, які навчаються в університеті; Внкі_{нпз}, Внкі_{нпн} – вартість незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених, які призначені для забезпечення освітнього процесу	дозволяє оцінити рівень забезпеченості освітнього процесу інвестиціями, які ще не введені в експлуатацію.	- високе значення показника може свідчити про значні вкладення в розвиток інфраструктури, але також може вказувати на проблеми із завершенням проєктів; - низьке значення показника може свідчити про недостатність інвестицій у модернізацію освітнього процесу або ефективного завершення проєктів без накопичення незавершених капітальних інвестицій.

Продовження додатку М

1	2	3	4
Коефіцієнт оновлення незавершених капітальних інвестицій звітного року та накопичених, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Конкі_{нп})	$\text{Конма}_{\text{нпз}} = \frac{\text{Внкі}_{\text{новихз}}}{\text{Внкі}_{\text{нпкін}}}$ де: Конкі_{нпз} - коефіцієнт оновлення незавершених капітальних інвестицій звітного року, які призначені для забезпечення освітнього процесу; Внкі_{новихз} – вартість нових незавершених капітальних інвестицій звітного року, які були введені в експлуатацію протягом звітного періоду; Внкі_{нпкін} – балансова вартість всіх незавершених капітальних інвестицій закладу освіти на кінець звітного періоду.	дозволяє оцінити: частку нових інвестицій, реалізованих протягом поточного року, у загальному обсязі незавершених капітальних інвестицій; наскільки активно університет оновлює свої інвестиції в інфраструктуру для забезпечення освітнього процесу в поточному році.	Високий коефіцієнт вказує на високий рівень оновлення, в той час як низький — на низький рівень нових інвестицій.
Коефіцієнт втрати вигоди незавершених капітальних інвестицій, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Кзнкі_{нп})	$\text{Квнкі}_{\text{нп}} = \frac{\text{Внкі}_{\text{нппоч}} - \text{Внкі}_{\text{нпкін}}}{\text{Внкі}_{\text{нппоч}}}$ де: Квнкі_{нп} - коефіцієнт зносу незавершених капітальних інвестицій, які призначені для забезпечення освітнього процесу Внкі_{нппоч} – незавершені капітальні інвестиції на початок року, які призначені для забезпечення освітнього процесу; Внкі_{нпкін} – незавершені капітальні інвестиції на кінець року, які призначені для забезпечення освітнього процесу.	показує частку незавершених капітальних інвестицій, які зменшилися за рахунок змін, таких як втрати вартості через інфляцію, зміни в проекті чи зниження економічної ефективності.	Чим вищий коефіцієнт втрати вигоди незавершених капітальних інвестицій (Кзнкі _{нп}), тим більше фінансових втрат несе заклад через несвоєчасне введення об'єктів в експлуатацію.
Коефіцієнт вибуття незавершених капітальних інвестицій, які призначені для забезпечення освітнього процесу (Квибікі_{нп})	$\text{Квибікі}_{\text{нп}} = \frac{\text{Ввибікі}_{\text{з}}}{\text{Внкі}_{\text{н}}}$ де: Квибікі_{нп} - коефіцієнт вибуття незавершених капітальних інвестицій, які призначені для забезпечення освітнього процесу Внкі_з – незавершені капітальні інвестиції, які вибули за звітний період; Внкі_н – накопичені незавершені капітальні інвестиції.	показує, яку частину незавершених капітальних інвестицій було списано або визнано непридатними для завершення, що може свідчити про проблеми в плануванні, фінансуванні чи реалізації проектів.	Високий коефіцієнт вибуття може свідчити про те, що частина незавершених капітальних інвестицій не була реалізована через різні причини Низький коефіцієнт вибуття може свідчити про те, що більшість незавершених капітальних інвестицій залишаються актуальними, що може свідчити про високий рівень стабільності та ефективності в управлінні інвестиційними проектами.

Додаток Н

Форма анкети-опитувальника для оцінка ефективності використання необоротних активів ЗВО

Фактори	Експерт 1	Експерт 2	Експерт 3	Експерт 4	...Експерт 100
1. Оцініть рівень фондovіддачі необоротних активів Вашого закладу. (Як ефективно використовуються необоротні активи для генерування доходу або продуктивної діяльності?)					
2. Оцініть рівень фондомісткості необоротних активів у Вашому закладі. (Якщо обсяги необоротних активів у закладі відповідають кількості студентів та викладачів, поставте вищий бал.)					
3. Як Ви оцінюєте фондоозброєність Вашого закладу для забезпечення освітнього процесу?					
4. Оцініть рівень оновлення необоротних активів у Вашому закладі.					
5. Який рівень зносу існуючих необоротних активів у Вашому закладі? (Наскільки старі та зношені активи, що використовуються для освітнього процесу?)					
6. Оцініть рівень вибуття необоротних активів у Вашому закладі. (Як часто відбувається виведення з експлуатації старих або непридатних до використання активів?)					
Всього					

Додаток П

**Звіт про виконання бюджетної програми МОН України за
кодом 2201160 «Підготовка кадрів закладами вищої освіти та забезпечення діяльності їх баз практики» за 2023
р.**

Напрями використання бюджетних коштів*	Одиниці	Затверджено у паспорті бюджетної програми			Касові видатки (надані кредити з бюджету)			Відхилення			
		загальний фонд	спеціальний фонд	разом	загальний фонд	спеціальний фонд	разом	загальний фонд	спеціальний фонд	разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
Результативні показники											
затрат											
Всього закладів вищої освіти в т.ч.:	од.	146		146	146	-	146				
Приватні ЗВО	од.	9	-	9	9	-	9				
Всього середньорічне число штатних одиниць у ЗВО, у т.ч.	од.	97500	65060	162560	90264	55797	146061	-7236	-9263	-16499	
Науково-педагогічного персоналу	од.	38715	27400	66115	37271	25364	62635	-1444	-2036	-3480	
Адміністративного персоналу	од.	1975	760	2735	1975	745	2720	-15	-15	1975	
Педагогічного персоналу	од.	3908	1400	5308	3901	1330	5231	-7	-70	-77	
Спеціалістів	од.	33478	17700	51178	31838	15576	47414	-1640	-2124	-3764	
Робітників	од.	19424	17800	37224	15279	12782	28061	-4145	-5018	-9163	
Розмір одноразової грошової допомоги при працевлаштуванні випускників з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування	грн.	16104		16104	16104		16104				
Розмір щорічної допомоги для придбання навчальної літератури особам з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування	грн.	12078		12078	12078		12078				
Середньорічна кількість аспірантів денної форми навчання	осіб	9768	8519	18287	9805	14319	24124	37	5800	5837	
Середньорічна кількість аспірантів заочної форми навчання	осіб	79	3019	3098	223	2690	2913	144	-329	-185	
Середньорічна кількість аспірантів вечірньої форми навчання	осіб	1903	373	2276	1985	347	2332	82	-26	56	
Середньорічна кількість докторантів	осіб	638	216	854	625	250	875	-13	34	21	
Середньорічна кількість студентів денної форми навчання у закладах вищої освіти	осіб	297463,2	293300	5907633	2887343	299840	5885743	-8728,9	6540	-2188,9	
Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання у закладах вищої освіти	осіб	21205,2	145000	166205,2	22156	130962	153118	950,8	-14038	-130873	
Середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання у закладах вищої освіти	осіб		500	500		152	152		-348	-348	
Середньорічна кількість дітей-сиріт на повному державному забезпеченні у закладах вищої освіти	осіб	7215		7215	5984		5984	-1231		-1231	
Середньорічна кількість дітей-сиріт під опікою у закладах вищої освіти	осіб	760		760	633		633	-127		-127	
Середньорічна кількість іноземців та осіб без громадянства, які прибули на навчання за денною формою	осіб	61		61	5		5	-56		-56	

Продовження додатку П

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
Загальна кошторисна вартість Капітальний ремонт (аварійно-відновлювальні роботи) покрівлі, фасаду, інженерних мереж та благоустрою в навчальному корпусі №1 Державного біотехнологічного університету за адресою: вул. Академічна, 1, смт Мала Данилівна, Дергачівський район, Харківська область"	тис.гр н	116137,9	116137,9					-116137,9	-116137,9		
Загальна кошторисна вартість проекту "Капітальний ремонт покрівлі Національного університету "Чернігівська політехніка" корпуси 1,2 за адресою: м. Чернігів, вул. Шевченка, 95 та корпус А-2 за адресою: м. Чернігів, проспект Левка Лук'яненка, 2А	тис.гр н	63604,4	63604,4					-63604,4	-63604,4		
продукту											
Випуск аспірантів денної форми навчання, які успішно завершили навчання	осіб	525	60	585	317	102	419	-208	42	-166	
Випуск аспірантів денної форми навчання	осіб	2386	249	2635	1448	497	1945	-938	248	-690	
Випуск докторантів	осіб	294	28	322	258	24	282	-36	-4	-40	
Випуск докторантів, які успішно завершили навчання	осіб	88	7	95	22	4	26	-66	-3	-69	
Кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким виплачено щорічну допомогу для придбання навчальної літератури	осіб	7975		7975	6617		6617	-1358		-1358	
Кількість одержувачів адресної із числа випускників, які навчалися за педагогічними та медичними спеціальностями у закладах вищої освіти	осіб	800		800	251		251	-549		-549	
Кількість випускників з числа дітей- сиріт та дітей позбавлених батьківського піклування, яким виплачено одноразову грошову допомогу при працевлаштуванні	осіб	1600		1600	261		261	-1339		-1339	
Кількість студентів, прийнятих на перший курс за денною формою навчання	осіб	70865	65442	136307	62654	107318	169972	-8211	41876	33665	
Площа об'єктів закладів вищої освіти, на якій виконано ремонтно-будівельні роботи	кв.м.		61096	61096		211296	211296		150200	150200	
Кількість придбаного обладнання довгострокового користування	од.		115	115		45	45		-70	-70	
Площа об'єкту закладу вищої освіти Державного біотехнологічного університету, на якій виконано ремонтно-будівельні роботи	кв.м.										
Площа об'єктів закладу вищої освіти кв. м. управлінський облік Національного університету "Чернігівська політехніка", на якій виконано ремонтно-будівельні роботи	кв.м.		80873	80873					-80873	-80873	
ефективності											
Середні виграші на навчання одного аспіранта денної форми навчання	грн.	41480,9	54461		42728,7	544883		1247,8	273		

Продовження додатку П

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
Середні витрати на навчання одного аспіранта заочної форми навчання	грн.	24726	26699		25468,1	267123		742,1	133		
Середні витрати на навчання одного аспіранта вечірньої форми навчання	грн.	32693	357413		336943	35759,2		1001,5	17,9		
Середні витрати на навчання одного докторанта	грн.	54637	72068,5		56276,3	72090		1639,3	213		
Середні витрати на навчання одного студента	грн.	55448,8	33742		57014,8	326813		1566	-1060,7		
Середні витрати на одного іноземця та	грн.	41601,6			41601,6						
Середня вартість ремонтно-будівельних робіт 1 кв.м приміщень об'єктів закладів вищої освіти	грн.		4250			1055,6			-3194,4		
Середня вартість ремонтно-будівельних робіт 1 кв.м приміщень об'єкту закладу вищої освіти Державного біотехнологічного університету	грн.		12991,5			-12991,5					
Середня вартість ремонтно-будівельних робіт 1 кв.м приміщень об'єктів закладу вищої освіти Національного університету "Чернігівська політехніка	грн.		7864,8			-7864,8					
якості											
Питома вага студентів, які отримали відповідний документ про освіту у загальному обсязі випуску у закладах вищої освіти	відс.	100	100		100	100					
Питома вага аспірантів та докторантів, які успішно завершують навчання та захистять дисертації у загальному випуску	відс.	22,9	24,2		19,9	20,3		-3	-3,9		
Питома вага осіб прийнятих на денну форму навчання за державним замовленням у загальному обсязі прийому	відс.	52			37			-15			
Рівень виконання ремонтно-будівельних робіт	відс.		100			90			-10		
Рівень реалізації проекту "Капітальний ремонт (аварійно-відновлювальні роботи) покрівлі, фасаду, інженерних мереж та благоустрою в навчальному корпусі №1 Державного біотехнологічного університету за адресою: вул. Академічна, 1, смт Мала Данилівка, Дергачівський район, Харківська область	відс.		100						-100		
Рівень реалізації проекту "Капітальний ремонт покрівлі Національного університету "Чернігівська політехніка" корпуси 1,2 за адресою: м. Чернігів, вул. Шевченка, 95 та корпус А-2 за адресою: м. Чернігів, проспект Левка Лук'яненка, 2А"	відс.		100								

Додаток Р

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у фахових наукових виданнях України

1. Беженар А. Основи аналізу основних засобів в установах державного сектору. *Економіка та суспільство*. 2021. № 27. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-42> (0,6 д.а.).
2. Bezhenar A. Development of an algorithm for assessing the fair value of non-current assets for higher education institutions. *Technology Audit and Production Reserves*. 2024. Vol. 6, No. 4(80). P. 6–11. <https://doi.org/10.15587/2706-5448.2024.317652>. (0,75 д.а.).
3. Беженар А. Особливості організації обліку необоротних активів бюджетних установ. *Економіка та суспільство*. 2024. № 68. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-195> (0,7 д.а.).
4. Беженар А. Ю. Напрями удосконалення обліку та документального оформлення необоротних активів державних закладів вищої освіти. *Актуальні питання економічних наук*,. 2025. № 9. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15164367> (0,6 д.а.).
5. Беженар А. Ю. (2025). Організаційно-методичне забезпечення аналізу ефективності використання необоротних активів в закладах вищої освіти. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 2 (53). С. 527–535. <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-53-74> (0,5 д.а)

Опубліковані наукові праці апробаційного характеру:

6. Беженар А. Ю. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства* : зб. матеріалів VII Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 9–10 грудня 2021 р. Київ : КНЕУ, 2021. С. 222–226. (0,1 д.а) (форма участі - заочна).

7. Беженар А. Ю. Основні засади модернізації системи обліку для державного сектору України. *Економічний розвиток держави, регіонів і підприємств: проблеми та перспективи* : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. молодих учених, 28–29 квітня 2021 р. Львів :Видавництво Львівської політехніки, 2021. С. 20–22. (0,2 д.а) (форма участі - заочна).

8. Беженар А. Ю. Економічна сутність та основні підходи до формування структури державного сектора. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки* : матеріали XIV Міжнар. наук.-практ. конф. (5 листопада 2022 р). / відп. ред. В. В. Чудовець. Вип. 16. Луцьк : ВІП Луцького національного технічного університету, 2022. С. 29–32. (0,13 д.а) (форма участі - заочна).

9. Беженар А. Ю. Основні аспекти нарахування амортизації у період дії воєного стану. *Розвиток наукової думки постіндустріального суспільства: сучасний дискурс* : матеріали II Міжнар. наук. конф., м. Львів, 18 листоп.2022р. / Міжнародний центр наукових досліджень. Вінниця : Європейська наукова платформа, 2022. С. 42–45. (0,2 д.а) (форма участі - заочна).

10. Беженар А. Ю. Земельні ділянки як важливий об'єкт обліку необоротних активів суб'єктів державного сектора. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку* : зб. матеріалів VIII Всеукр. наук.-практ. конф. здобувачів вищої освіти і молодих учених, 11 трав. 2023 року. Київ : КНЕУ, 2023. С. 222–226. (0,1 д.а) (форма участі - заочна).

11. Беженар А. Ю. Напрями розвитку обліку необоротних активів в умовах цифровізації. *International scientific-practical conference "Sustainable development of society in the era of digitalization: science, education and innovation"*: conference proceedings (Aarhus, Denmark, November 23, 2024) : in 2 parts. Aarhus, Denmark: Scholarly Publisher ICSSH, 2024. Part 1. Р. 40–41. (0,12 д.а) (форма участі - заочна).

12. Беженар А. Ю. Незавершені капітальні інвестиції як об'єкт обліку необоротних активів в закладах вищої освіти. *Облік, контроль і оподаткування на шляху повоєнного відновлення України та досягнення цілей сталого розвитку* : зб. матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 100-річчю від дня

народження Миколи Григоровича Чумаченка, 10-11 квітня 2025 року. Київ : КНЕУ, 2025. С.151-153. (0,2 д.а) (форма участі - заочна).

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Проректор з наукової роботи
Київського національного економічного
університету імені Вадима Гетьмана

д.е.н., проф.  Лариса АНТОНІЮК

2025 р.



«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Проректор з науково-педагогічної роботи
Київського національного економічного
університету імені Вадима Гетьмана

д.е.н., проф.  Анатолій КОЛОТ

«23» 04 2025 р.



Довідка

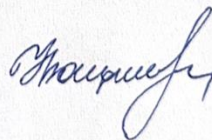
про впровадження результатів наукових досліджень
дисертаційної роботи Беженар Альони Юріївни
на тему: «Облік і аналіз необоротних активів закладів вищої освіти» в навчальний
процес Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

Результати дисертаційного дослідження Беженар Альони Юріївни на тему: «Облік і аналіз необоротних активів закладів вищої освіти» використано в навчальному процесі кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу імені Миколи Чумаченка Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана при підготовці та викладанні вибіркових навчальних дисциплін на першому (бакалаврському) рівні вищої освіти: «Фінансовий аналіз», «Теорія економічного аналізу», а також обов'язкової - на другому (магістерському) рівні вищої освіти «Аналіз виконання бюджетних програм».

Методика, що ґрунтується на застосуванні інтегрального індексу оцінки ефективності використання необоротних активів (I_{na}), який включає часткові індекси оцінки ефективності використання основних засобів, нематеріальних активів і незавершених капітальних інвестицій, було використано при підготовці лекційних матеріалів з навчальних дисциплін «Фінансовий аналіз» та «Теорія економічного аналізу».

Розроблена система показників для обчислення часткових індексів комплексної оцінки ефективності використання кожної групи необоротних активів, у випадку незавершених капітальних інвестицій додатково застосовано коефіцієнт втрати вигоди — індикатор, що відображає затримки в реалізації інвестиційних проєктів, зазначені методичні підходи було використано при викладанні навчальної дисципліни «Аналіз виконання бюджетних програм», що сприяло поглибленню аналітичної складової дисципліни та практичній орієнтації здобувачів вищої освіти.

Декан факультету обліку та
податкового менеджменту,
доктор економічних наук, професор



Микола БОНДАР

ДОВІДКА
про впровадження результатів дослідження
Беженар Альони Юріївни
на тему: «Облік і аналіз необоротних активів закладів вищої освіти»

Довідка видана Беженар Альоні Юріївні, аспірантці кафедри фінансового моніторингу та податкового менеджменту імені Миколи Чумаченка Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, здобувачеві наукового ступеня доктора філософії про розгляд отриманих результатів дослідження на предмет їх запровадження у практичну діяльність відділу консолідованої звітності Управління бухгалтерського обліку та звітності Бухгалтерської служби Міністерства юстиції України.

Ознайомлення зі змістом дисертації дає підстави підкреслити значення теоретичних узагальнень за темою дослідження та обґрунтованість перспектив запровадження у практику найбільш вагомих рекомендацій автора в частині вдосконалення обліку й аналізу необоротних активів закладів вищої освіти, які загалом прийнятні і для практики суб'єктів сектору загального державного управління.

Суттєвим доробком автора є доведення важливості доповнення переліку категорій системи обліку і звітності бюджетних установ новим поняттям «цифровий (нематеріальний) актив» з огляду на поширення елементів цифровізації в практику їх господарської діяльності. Це суттєво підсилить аналітичність облікової інформації в частині класифікаційних груп необоротних активів, хоча і потребуватиме внесення відповідних змін до розділу 1 п.4 НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи».

Відділом проводиться активна робота щодо реалізації пропозиції Беженар А.Ю. в частині уніфікації елементів облікової політики необоротних активів підвідомчих установ у розрізі основних засобів, незавершених капітальних інвестицій (як звітного року, так і накопичених), а також нематеріальних активів задля підвищення оперативності обліку та управління ними. В результаті досягається узгодженість всіх процедур формування облікової інформації, що важливо для забезпечення прозорості фінансової звітності та достовірності інформаційної бази для аналізу необоротних активів. У цьому контексті відділом поглиблено аналізуються позиції розробленого автором порядку оцінки необоротних активів для подачі відповідної інформації про їх стан до Державного реєстру нефінансових активів державних установ.

Загалом в подальшому будуть також розглядатися й інші пропозиції автора, дотичні до процесу вдосконалення обліку і аналізу необоротних активів установ сектору загального державного управління.

Заступник начальника управління
начальник відділу консолідованої звітності
Управління бухгалтерського обліку
та звітності Бухгалтерської служби



Наталія СОЛОВЙОВА



**ВІДДІЛ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
ЗАПОРІЗЬКОЇ ОБЛАСНОЇ ДЕРЖАВНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ**

пр. Соборний, 164, м. Запоріжжя, 69107, тел/факс: (061) 224-66-62
E-mail: audit@zoda.gov.ua; Код ЄДРПОУ 38732555

04.06.2025 № 03-24/153 На № _____ від _____

ДОВІДКА
про впровадження результатів дослідження
Беженар Альони Юріївни
на тему: «Облік і аналіз необоротних активів закладів вищої освіти»

Довідка видана Беженар Альоні Юріївні, аспірантці кафедри фінансового моніторингу та податкового менеджменту імені Миколи Чумаченка Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, здобувачеві наукового ступеня доктора філософії про розгляд отриманих результатів дослідження на предмет їх запровадження у практичну діяльність Відділу внутрішнього аудиту Запорізької обласної державної адміністрації.

Зокрема, взято до уваги пропозиції автора щодо обліку нефінансових активів у розрізі: активів довгострокового використання (необоротні активи) та активів короткострокового використання (оборотні активи). Наведення цієї інформації у розділі I «Нефінансові активи» Балансу (форма 1-дс) сприятиме посиленню контрольних позицій аудиту ефективності використання бюджетних коштів в частині витрат на придбання та експлуатацію необоротних активів. До внесення у встановленому порядку змін до структури статей Балансу таке розмежування необоротних активів рекомендовано запровадити у підсистему управлінського обліку суб'єктів державного сектору.

В процесі обговорення результатів дослідження Беженар А.Ю. серед пропонуванних напрямів вдосконалення обліку незавершених капітальних інвестицій актуалізовано доцільність виокремлення у їх складі накопичених незавершених капітальних інвестицій та незавершених капітальних інвестицій звітного року. Такий підхід уможливить зниження рівня ризиків, пов'язаних з незавершеним будівництвом, модернізацією основних засобів і нематеріальних активів, а також забезпечить ефективне та цільове використання наявних фінансових ресурсів. Їх розмежування в контексті досягнення прозорості фінансової звітності розглядаємо важливою умовою підвищення рівня контролю за капітальними витратами, що сприятиме оптимізації їх обсягів в процесі формування майбутніх інвестиційних проектів у сфері сектора загального державного управління.

Начальник Відділу



Олена ПУШКАРЬОВА