

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**ПІСКАР Ігор Вікторович**

**Нефінансові активи установ державного сектору як об'єкт обліку, аналізу  
та контролю /Financial support of Public Sector Entities as an object of  
accounting, control and analysis**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
освітньо-професійна програма – Облік і контроль в державному секторі  
економіки  
Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ОДСм-21  
І.В. Піскар

---

Науковий керівник:  
д.е.н., професор, В.М. Панасюк

---

Кваліфікаційну роботу  
Допущено до захисту  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ З.В. Задорожний

**Тернопіль – 2024**

## ЗМІСТ

|                                                                                                                    |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ВСТУП.....</b>                                                                                                  | <b>4</b>  |
| <b>РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ7</b> |           |
| 1.1. Поняття, класифікація та оцінка нефінансових активів у державному секторі.....                                | 7         |
| 1.2. Нормативно-правове регулювання обліку нефінансових активів у державних установах .....                        | 14        |
| <b>РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ У ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВАХ.....</b>                      | <b>20</b> |
| 2.1. Організація обліку довгострокових та поточних нефінансових активів ..                                         | 20        |
| 2.2 Організація контролю за нефінансовими активами органів державної влади .....                                   | 30        |
| <b>РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА НЕФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....</b>                  | <b>38</b> |
| 3.1. Удосконалення системи контролю за нефінансовими активами на основі використання інформаційних технологій..... | 38        |
| <b>ВИСНОВКИ .....</b>                                                                                              | <b>46</b> |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>                                                                            | <b>50</b> |

## ВСТУП

У сучасних умовах реформування державного сектору економіки України значно зростає роль ефективного управління державним майном та ресурсами. Важливою складовою цього процесу є облік, аналіз та контроль нефінансових активів установ державного сектору, до яких відносять матеріальні та нематеріальні ресурси, що забезпечують виконання державних функцій.

Актуальність теми зумовлена необхідністю підвищення ефективності управління нефінансовими активами в умовах обмеженості бюджетних ресурсів. Правильна організація обліку, аналітичної роботи та контролю за станом і використанням таких активів є важливим елементом підвищення прозорості та підзвітності державних установ, що особливо актуально в умовах децентралізації та посилення вимог до звітності державних ресурсів.

Дослідження теми також є важливим з огляду на нормативно-правові зміни, що відбуваються у сфері державного обліку, та впровадження НПСБОДС, які спрямовані на вдосконалення методології обліку та аналізу нефінансових активів. Ці зміни вимагають від державних установ не лише адаптації до нових облікових вимог, але й забезпечення достовірності даних, необхідних ухвалення управлінських рішень різними рівнями державного управління.

Зокрема, питання, що виникають стосовно обліку, первісного визнання та оцінки необоротних активів, розглядали такі відомі науковці, як М. Т. Білуха, З.-М. В. Задорожний [10], Семанюк В. [10], Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Прядка [38], М. В. Кужельний, Я. Д. Крупка [5], В. Г. Лінник, Н. М. Хорунжак [44], В. М. Панасюк та інші.

І. О. Кондратюк та О. О. Лондаренко [12] вивчали особливості придбання та оприбуткування нефінансових активів, тоді як С. В. Свірко [41] зосередився на історичних традиціях і сучасних тенденціях оцінки нефінансових активів у цих установах, а Т. В. Черкашена [48] – вивчала проблеми класифікації нефінансових активів у бюджетних установах, О. В. Цятковська [47] – аналізує

особливості бухгалтерського обліку, що супроводжують процес надходження нефінансових активів та їх вибуття в державних установах.

Незважаючи на значний прогрес у вдосконаленні обліку, питання, що стосуються обліку нефінансових активів у державних установах, досі потребують вирішення. Це включає правильне застосування НП(С)БОДС та інтеграцію з вітчизняною бюджетною системою, що вимагає узгодженого підходу до оцінки, реєстрації та списання таких активів.

**Мета дослідження кваліфікаційної роботи** полягає в обґрунтуванні теоретичних основ, аналізі існуючої практики та визначенні напрямків удосконалення обліку, аналізу та контролю нефінансових активів у державних установах з метою підвищення ефективності управління державними ресурсами.

Для досягнення мети кваліфікаційної роботи потрібно виконати наступні **завдання:**

- розкрити поняття, класифікацію та особливості оцінки нефінансових активів у державному секторі;
- розглянути нормативно-правове регулювання обліку нефінансових активів у державних установах;
- проаналізувати особливості організації обліку поточних та довгострокових нефінансових активів у державних установах;
- дослідити механізми контролю за нефінансовими активами органів державної влади та їх ефективність;
- запропонувати шляхи вдосконалення контролю за нефінансовими активами, зокрема з використанням інформаційних технологій.

**Об'єктом дослідження** є нефінансові активи у державних установах.

**Предмет дослідження** – методологічні та організаційні аспекти обліку, аналізу та контролю нефінансових активів у державному секторі, а також шляхи їх удосконалення.

**Методологія дослідження.** У процесі роботи використано загальнонаукові та спеціалізовані методи дослідження, які дозволяють детально

проаналізувати облік і контроль нефінансових активів, включаючи аналіз нормативно-правових актів для визначення їх класифікації та оцінки, дослідження практики обліку в державних установах. Крім того, застосовані економіко-статистичні методи, такі як порівняння і графічний аналіз, що дозволяють об'єктивно оцінити ефективність існуючої системи обліку.

**Інформаційна база дослідження.** Нормативно-правові акти (закони, постанови, інструкції та настанови, що регулюють облік і контроль нефінансових активів у державному секторі), наукові праці вітчизняних і закордонних вчених, що містять теоретичні та практичні аспекти обліку, аналізу та контролю нефінансових активів, спеціалізовані періодичні видання.

**Апробація результатів дослідження.** Теоретичні та практичні аспекти, пов'язані із темою дослідження було розкрито на міжнародній науково-практичній інтернет-конференції у наукових тезах: «Оцінка нефінансових активів установ державного сектору економіки: національний та міжнародний виміри» (м. Тернопіль, 2024 р.).

**Практичне значення роботи.** Результати, отримані внаслідок дослідження можна використати для покращення облікових процесів в бюджетних установах, що сприятиме підвищенню ефективності управління державними ресурсами. Крім того, дослідження акцентує увагу на важливості застосування сучасних інформаційних технологій в облікових системах, що дозволяє оптимізувати роботу бухгалтерій, зменшити ризики помилок і підвищити прозорість фінансових звітів. Рекомендації, сформульовані в роботі, можуть стати основою для подальших наукових досліджень та впровадження нових методик обліку в практику державних установ.

**Структура кваліфікаційної роботи** включає вступ, три основні розділи, висновки та пропозиції, а також список використаних джерел, що налічує 52 найменування. Робота також містить 10 таблиць та 4 рисунки.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

#### 1.1. Поняття, класифікація та оцінка нефінансових активів у державному секторі

Термін «нефінансові активи» з'явився в обліковій термінології державного сектору в рамках впровадження та адаптації МСБО для державного сектора.

У працях Свірко С. В. вперше запропоновано чітке визначення об'єкта обліку, що до цього часу не було формалізовано в наукових джерелах для суб'єктів державного сектору. Згідно з його трактуванням, нефінансові активи – це економічні ресурси нефінансового характеру, які контролюються обліковим суб'єктом у державному секторі, отримані внаслідок попередніх подій і які очікувано принесуть економічні вигоди в майбутньому. До таких активів автор відносить незавершені капітальні інвестиції, готову продукцію, основні засоби, нематеріальні активи, запаси та інші аналогічні ресурси [41, с. 24–25].

Поділяємо думку Прядка Н. М., який вказував що «на практиці нефінансові активи становлять основну частину активів бюджетних установ, займаючи значну частку в їхній звітності та маючи окремий розділ «нефінансові активи» в балансі. У своїх дослідженнях науковець зазначає, що єдиного показника, який повністю задовольнив би інформаційні потреби користувачів щодо нефінансових активів, наразі не існує» [38, с. 116–118].

У сучасній науковій літературі майже відсутні ґрунтовні дослідження, присвячені сутності та концептуальним основам обліку нефінансових активів, за винятком окремих публікацій Свірко С.В. [41] та Черкашиної Н.В. [48] Це, очевидно, пов'язано, по-перше, з відносно недавнім впровадженням цієї облікової категорії (вперше визначеної в НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» [23], який почав застосовуватись у державному секторі з 2015 року), а

по-друге, зі збірним характером поняття «нефінансові активи», яке розкривається через його складові компоненти.

Процес отримання нефінансових активів в державній установі включає ряд взаємопов'язаних етапів, таких як спостереження, вимірювання, реєстрація, упорядкування та класифікація даних про надходження цих активів.

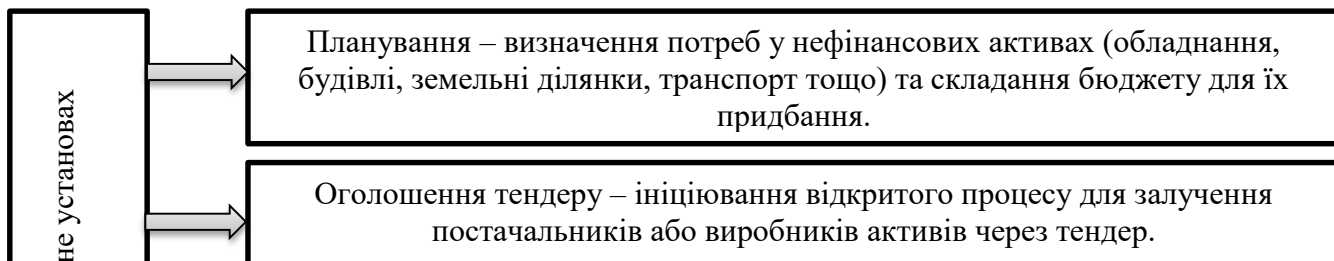
Після прийняття НП(С)БОДС разом із рештою нормативно-правових актів у бухгалтерському обліку в державному секторі відбулися певні зміни у складі «традиційних» об'єктів обліку. Одним із важливих результатів реформування стало оновлення та перегрупування об'єктів обліку, в першу чергу це торкнулося нефінансових активів.

До складу нефінансових активів відносимо: незавершені капітальні інвестиції, МШП, основні засоби, готову продукцію, нематеріальні активи, запаси та інші нефінансові активи.

Загалом, класифікація економічних активів, визначена в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», враховує нові для вітчизняної облікової практики поняття, такі як нефінансові та фінансові активи [23].

Процес отримання нефінансових активів у державних установах може змінюватися в залежності від типу активу, способу його надходження, джерела фінансування та специфіки діяльності самої установи. Проте, у разі придбання нефінансових активів, процес складатиметься з низки етапів, представлених на рис. 1.1.

Кожен з цих етапів є ключовим компонентом у створенні ефективної системи управління нефінансовими активами. Перед тим, як здійснити придбання активу, бюджетна організація оцінює свою потребу в конкретних ресурсах, таких як транспорт, обладнання чи будівлі, визначаючи, наскільки важливий цей актив для її діяльності. Якщо приймається рішення про закупівлю, витрати на нього додаються до бюджету на поточний рік або вносяться зміни до вже затвердженого кошторису.



**Рис. 1.1. Процес управління нефінансовими активами в державній установі**

Примітка. Складено автором на основі [3, с. 116; 40, с. 130–135]

Метод надходження нефінансових активів визначає підходи до їх відображення в обліку та встановлення початкової вартості. Тому спосіб, яким активи потрапляють до установи, є ключовим елементом в організації бухгалтерського обліку, оскільки він визначає особливості облікових процедур для таких активів.

Класифікація нефінансових активів у державному секторі відрізняється від класифікації активів у госпрозрахункових підприємствах. Оскільки склад нефінансових активів є досить різноманітним, їх необхідно класифікувати. Основні засоби, які використовуються установами в їхній діяльності, можна умовно поділити за кількома критеріями: за функціональним призначенням; за станом використання (діючі, недіючі – орендовані або ті, що знаходяться в резерві); за формою власності (власні та орендовані). Узагальнюючи ці

класифікаційні ознаки, було розроблено класифікацію нефінансових активів (табл. 1.1).

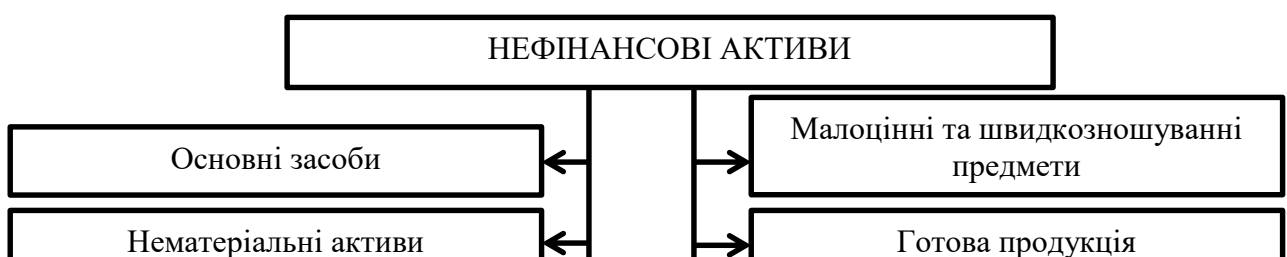
Таблиця 1.1

**Класифікація нефінансових активів у бюджетних установах**

|                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| За основними функціональними видами                                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• нематеріальні активи;</li> <li>• матеріальні активи.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                             |
| За характером підтримки окремих напрямів діяльності                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• активи, які забезпечують виробничі процеси продукції;</li> <li>• активи, що сприяють процесу реалізації продукції;</li> <li>• активи, які підтримують управлінську діяльність.</li> </ul>                                                                                   |
| За джерелом придбання                                                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• придбані за рахунок загального фонду (бюджетні кошти);</li> <li>• придбані за рахунок спеціального фонду (власні надходження).</li> </ul>                                                                                                                                   |
| За характером відображення зносу (для основних засобів та нематеріальних активів) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• активи, що амортизуються;</li> <li>• активи, що не амортизуються.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                |
| За характером володіння:                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• орендовані;</li> <li>• власні.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                   |
| За статтями балансу СДСЕ:                                                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• основні засоби;</li> <li>• інвестиційна нерухомість;</li> <li>• запаси;</li> <li>• нематеріальні активи;</li> <li>• довгострокові біологічні активи;</li> <li>• виробництво;</li> <li>• поточні біологічні активи;</li> <li>• незавершені капітальні інвестиції.</li> </ul> |

Примітка. Складено автором на основі [3; 23; 30]

В бухгалтерському обліку державного сектору класифікація нефінансових активів, як визначено в плані рахунків, відрізняється від тієї, що передбачена НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [23]. В оновленій класифікації до групи «Нефінансові активи» включено як необоротні, так і оборотні активи, які раніше обліковувалися на рахунках першого та другого класу. Тепер вони об'єднані в один клас, що відображає їх належність до нефінансових активів (рис. 1.2).



**Рис. 1.2. Склад нефінансових активів відповідно до НП(С)БОДС 101  
«Подання фінансової звітності»**

Примітка. Складено автором на основі [23]

Нефінансові активи є ресурсами, що належать інституційним одиницям, і можуть бути класифіковані залежно від їх походження на вироблені та невироблені:

- до вироблених активів відносяться ресурси, що виникають у результаті виробничого процесу, зокрема основний капітал, матеріальні оборотні засоби та цінності;
- невироблені активи, в свою чергу, створюють умови для ведення виробництва і включають природні ресурси, такі як вода, земля, надра та біологічні ресурси.

Одним з важливих критеріїв для визнання нефінансових активів є здатність визначити їх вартість, що повинна бути оцінена з високим рівнем надійності. У багатьох випадках витрати на придбання або власне виробництво таких активів добре відомі. Однак в окремих ситуаціях для визначення вартості необхідно провести оцінку витрат. Використання обґрунтованих розрахункових оцінок є важливим елементом в організації обліку, оскільки це забезпечує точність і достовірність облікової інформації. У випадках, коли отримати надійну оцінку неможливо, ці активи не можуть бути визнані в обліку та не відображаються у фінансовій звітності [15, с. 316–317].

Загалом, процес оцінки нефінансових активів полягає у визначенні їх вартості, яка повинна відображати їх грошовий еквівалент у фінансовій звітності підприємства. Оцінка є обов'язковим критерієм для визнання активів, які

приносять користь у діяльності організації, і це підкреслює намір підприємства включати у фінансову звітність лише те майно, яке має реальну економічну цінність. Така оцінка важлива для кредиторів та інших зовнішніх користувачів інформації.

Існує кілька підходів до оцінки вартості об'єктів обліку в державному секторі, що відповідають вимогам національних стандартів бухгалтерії. Законодавство України визначає основні принципи формування облікової інформації та методи оцінки для нефінансових активів у державному секторі. Зокрема, для цього використовуються стандарти, такі як НПСБОДС 121 «Основні засоби» [24], НПСБОДС 122 «Нематеріальні активи» [25], НПСБОДС 123 «Запаси» [26], а також інші нормативи, зокрема НПСБОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» [27] і НПСБОДС 136 «Біологічні активи».

Згідно з основним положенням, встановленим Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [33], оцінка нефінансових активів для вітчизняних підприємств здійснюється за історичною собівартістю. Водночас, міжнародні стандарти, які планується впровадити в Україні, дозволяють використовувати альтернативний підхід оцінки – справедливую вартість активів. Якщо для економічно розвинених країн визначальним є застосування справедливої вартості, то для України на даний час залишається актуальним використання історичної собівартості як основи оцінки.

Основним фактором при виборі методу оцінки нефінансових активів є мета оцінювання, яка може включати різні аспекти, такі як обмін активу, його продаж, придбання або списання. У табл. 1.2 наведено різні види вартості активів, що змінюються на різних етапах їх обліку, коли об'єкт «Нефінансові активи» складається з різних категорій. Така класифікація дозволяє краще зрозуміти, як може змінюватися вартість активів залежно від їх придбання, використання чи вибуття, що є ключовим для правильного відображення інформації в фінансовій звітності.

*Таблиця 1.2*

**Класифікація видів вартості нефінансових активів у бюджетних установах**

| Об'єкт обліку                   | Вид вартості          | Опис                                                                                                                                            |
|---------------------------------|-----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Основні засоби</b>           | Первісна вартість     | Історична вартість активу, за якою він був придбаний чи створений, з урахуванням витрат на встановлення або налаштування.                       |
|                                 | Переоцінена вартість  | Вартість активу після проведення переоцінки, що відображає його поточну ринкову ціну.                                                           |
|                                 | Амортизована вартість | Вартість активу після вирахування накопиченої амортизації, яка відображає поступове зменшення корисності активу.                                |
|                                 | Ліквідаційна вартість | Очікувана сума, яка може бути отримана від реалізації активу після закінчення його терміну використання, за вирахуванням витрат на утилізацію.  |
| <b>Нематеріальні активи</b>     | Залишкова вартість    | Вартість активу за вирахуванням накопиченої амортизації та можливих втрат від знецінення.                                                       |
|                                 | Первісна вартість     | Вартість придбання або створення нематеріального активу з урахуванням всіх необхідних витрат для введення його в експлуатацію.                  |
|                                 | Переоцінена вартість  | Вартість нематеріального активу після коригування, проведеного для приведення її у відповідність до ринкових умов.                              |
| <b>Інвестиційна нерухомість</b> | Амортизована вартість | Залишкова вартість нематеріального активу після накопиченої амортизації, яка враховує старіння/зношення.                                        |
|                                 | Первісна вартість     | Вартість нерухомості на момент її придбання або будівництва з урахуванням усіх витрат на підготовку до використання.                            |
|                                 | Справедлива вартість  | Поточна ринкова вартість нерухомості, яка відображає її ринкову оцінку.                                                                         |
| <b>Запаси</b>                   | Вартість придбання    | Сума, фактично сплачена за запаси, охоплює витрати на транспортування та інші витрати, які виникають під час їх придбання.                      |
|                                 | Вартість виробництва  | Загальні витрати на виробництво запасів, що включають матеріальні витрати, робочу силу та накладні витрати.                                     |
|                                 | Чиста реалізаційна    | Очікувана ціна продажу запасів за вирахуванням витрат на реалізацію. Використовується у випадках знецінення.                                    |
| <b>Виробництво</b>              | Вартість виробництва  | Сумарні витрати на незавершене виробництво, що включають сировину, робочу силу та накладні витрати, понесені до моменту завершення виробництва. |
| <b>Біологічні активи</b>        | Первісна вартість     | Вартість біологічного активу на момент його придбання або створення, враховуючи всі витрати на підготовку до використання.                      |
|                                 | Справедлива вартість  | Поточна ринкова вартість біологічного активу, яка відображає його біологічні зміни, такі як ріст або розмноження.                               |
|                                 | Вартість реалізації   | Орієнтовна вартість, за якою біологічний актив може бути проданий на ринку, враховуючи витрати на збут.                                         |

Примітка. Складено автором на основі [17; 32]

Оцінка нефінансових активів проводиться за двома основними підходами, що залежать від їх виду: оцінка необоротних активів, таких як основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи та довгострокові біологічні

активи, а також оцінка запасів, включаючи виробничі активи, поточні біологічні активи та інші види запасів. Усі методи оцінки, наведені в табл. 1.2, є прийнятними і повинні застосовуватись відповідно до конкретних господарських операцій, в яких використовуються ці активи.

Отже, нефінансові активи є комплексним об'єктом бухгалтерського обліку, що включає інформацію як про необоротні, так і про оборотні активи установи. Для потреб бухгалтерського обліку ці активи класифікуються за основними елементами обліку, такими як план рахунків державного сектору та структура балансу, яка формується на основі цих рахунків. Нефінансові активи, як об'єкт обліку, потребують більш детального дослідження для уточнення їхніх критеріїв визнання, сутності та забезпечення достовірності оцінки на різних етапах обліку.

## **1.2. Нормативно-правове регулювання обліку нефінансових активів у державних установах**

Державні установи, як і інші суб'єкти господарювання, керуються статтею 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [33], яка визначає безперервність ведення бухгалтерського обліку від моменту реєстрації до ліквідації установи. Ефективність управління установою та її активами безпосередньо залежить від належно організованої системи бухгалтерського обліку.

Облік нефінансових активів у державних установах базується на вимогах нормативно-правових актів, які є обов'язковими до виконання. Згідно з цими актами, кожна установа повинна розробити власні регламенти для організації бухгалтерського обліку. Принципи відображення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у фінансовій звітності визначаються НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [24] та відповідними методичними рекомендаціями, що застосовуються в державному секторі. Облік нематеріальних активів і нарахування амортизації здійснюються

згідно з НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» [25] та методичними вказівками для організацій державного сектору. Запаси обліковуються відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси» [26] та додаткових методичних інструкцій, що стосуються державних установ..

НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» [27] встановлює методологічні основи обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її відображення у фінансовій звітності. НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» визначає основні принципи обліку біологічних активів, що виникають у процесі сільськогосподарської діяльності. Це також включає облік додаткових біологічних активів та продукції, отриманої в результаті біологічних перетворень або збирання врожаю. Крім того, стандарт регулює порядок розкриття цієї інформації у фінансовій звітності.

У державних установах облік нефінансових активів ведеться згідно з вказаними НП(С)БОДС, з використанням відповідних субрахунків бухгалтерії. У Плані рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору [30] передбачені субрахунки Класу 1 «Нефінансові активи» для обліку таких елементів, як знос (амортизація) необоротних активів, біологічні активи, капітальні інвестиції, запасів, нематеріальних активів, основні засоби та інших необоротних матеріальних активів. Ці субрахунки служать для узагальнення даних щодо наявності та руху зазначених активів.

Правове регулювання обліку та контролю в державному секторі залишається складною темою, оскільки в науковій літературі ще не вироблено єдиного підходу до визначення взаємозв'язку між бухгалтерським та бюджетним обліком. Це призводить до застосування різних нормативних актів для однакових об'єктів обліку. З одного боку, використовуються норми Бюджетного кодексу України [6], а з іншого – Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [33], разом із відповідними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору, що регулюються НПСБОДС.

При дослідженні ролі органів державної влади як учасників державного сектору важливо наголосити на значущості бухгалтерського обліку як ключового елементу в управлінні державними фінансами. Це пояснюється тим, що органи державної влади активно беруть участь у бюджетному процесі та є невід'ємною частиною бюджетної системи країни. Статус таких органів, зокрема бюджетних установ та розпорядників бюджетних коштів, визначається пунктом 12 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України. Оскільки ці організації є неприбутковими, вони повинні бути зареєстровані в Реєстрі неприбуткових організацій відповідно до пункту 133.4 статті 133 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [31] та Постанови Кабінету Міністрів України від 13.07.2016 р. № 440.

Згідно з класифікацією ДК 002:2004 «Класифікація організаційно-правових форм господарювання», затвердженою 28 травня 2004 року, № 97, державні організації утворюються на основі певних частин державної власності, що перебувають у розпорядженні відповідних органів. Ці органи здійснюють управління такими структурами. У зв'язку з цим, нефінансові активи таких установ мають особливі юридичні характеристики та правила використання. Зокрема, процес отримання прав власності на ці активи здійснюється публічно, шляхом укладання угод купівлі-продажу, що регулюється законодавством щодо публічних закупівель. Для окремих категорій активів передбачено спеціальний порядок передачі прав власності.

Облік нефінансових активів у державному секторі організовується на основі нормативних актів, які визначають порядок ведення обліку та політику обліку. Такий порядок має бути зафіксований у спеціальному документі, який містить модельні положення щодо облікової політики та регулюється відповідними нормативними актами. Ці вимоги визначаються Законом про бухгалтерський облік [33], а також НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» [23], НПСБОДС 125 «Зміна облікових політик та виправлення помилок» і Методичними рекомендаціями з облікової політики, затвердженими

наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. Окремо слід підкреслити важливість врахування норм бюджетного законодавства та інших нормативних актів, що регулюють облік і звітність у державному секторі, а також специфічних особливостей кожної галузі. Це охоплює облік операцій з нефінансовими активами в рамках бюджетної класифікації, здійснення контролю за виконанням кошторису доходів і витрат, а також взаємодію з казначейською системою виконання бюджетів та іншими процесами [2, 25–26].

Організація обліку нефінансових активів у державному секторі здійснюється на основі методичних рекомендацій та інструкцій, розроблених відповідними міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади, що здійснюють керівництво певними установами. Для багатьох операцій із нефінансовими активами необхідно використовувати спеціально розроблені форми первинних документів, які складаються самостійно самими організаціями відповідно до специфіки їх діяльності.

Відповідно до частини другої статті 56 Бюджетного кодексу України, основні принципи організації обліку в установах державного сектору встановлюються Міністерством фінансів України. Це міністерство розробило стандарти для обліку фінансових активів, що застосовуються в державному секторі:

а) для довгострокових нефінансових активів передбачено такі стандарти, як НПСБОДС 121 «Основні засоби» [24], 122 «Нематеріальні активи», 127 «Зменшення корисності активів», 129 «Інвестиційна нерухомість»;

б) поточні нефінансові активи регулюються НПСБОДС 123 «Запаси» [26], 135 «Витрати» (щодо формування виробничої собівартості самостійно виготовлених нефінансових активів) та 136 «Біологічні активи».

Поточний облік нефінансових активів, який передбачає збирання і класифікацію відповідної інформації, здійснюється за Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим 31 грудня 2013 року № 1203, а також за робочим Планом рахунків, який призначений для

розпорядників бюджетних коштів, державних цільових фондів та органів казначейства.

Цей План рахунків визначає ключові принципи ведення обліку нефінансових активів у державному секторі, забезпечуючи систематизацію та відображення всіх даних про діяльність суб'єктів державного управління. Суттєву практичну цінність для обліку мають синтетичні рахунки, впорядковані за логічними категоріями.

У Плані рахунків для державного сектору виділено перший розділ для нефінансових активів, де відсутнє розмежування між оборотними та необоротними активами, що є особливістю порівняно зі стандартами обліку комерційних установ. Основні особливості обліку нефінансових активів у державному секторі за цим Планом рахунків охоплюють такі аспекти:

- методику застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору [30], де перший розділ охоплює використання балансових рахунків класу I «Нефінансові активи», що дозволяє узагальнювати дані про наявність і рух нефінансових активів в організаціях державного сектору;
- типову кореспонденцію обліку, що застосовується для реєстрації операцій з активами, капіталом і зобов'язаннями організацій, які управляють бюджетними коштами та державними цільовими фондами.

Для здійснення операцій із нефінансовими активами державні установи зобов'язані забезпечити належне документальне оформлення відповідно до вимог діючих нормативно-правових актів. Це включає загальні вимоги документообігу, визначені Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24 травня 1995 р. № 88, Порядок складання типових форм обліку та списання основних засобів для державного сектору, затверджений 13 вересня 2016 р. № 818, а також наказ Міністерства фінансів від 22 листопада 2004 р. № 732, що регулює первинний облік об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. До 2021 року враховували також Перелік форм первинних документів і облікових реєстрів для

обліку запасів, затверджений наказом № 130 від 18 грудня 2000 р., однак його дію припинено з 2 лютого 2021 року.

Регулювання обліку нефінансових активів у державних установах України – процес багатокомпонентний і складний, що включає вимоги законодавства, положення НПСБОДС і методичні рекомендації. Основою цього обліку є субрахунки Класу 1 «Нефінансові активи», передбачені в Плані рахунків бухгалтерського обліку. Державні установи зобов'язані дотримуватися положень Бюджетного кодексу та норм податкового законодавства, враховуючи їхній статус неприбуткових організацій та розпорядників державних коштів. Специфічні об'єкти, як-от публічні закупівлі, регулюються окремими правовими актами, що визначають особливі умови відчуження. Бухгалтерські операції виконуються відповідно до вимог бюджетного процесу, що потребує ретельної документації та дотримання особливих правил облікової політики в держсекторі.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ У ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВАХ

#### **2.1. Організація обліку довгострокових та поточних нефінансових активів**

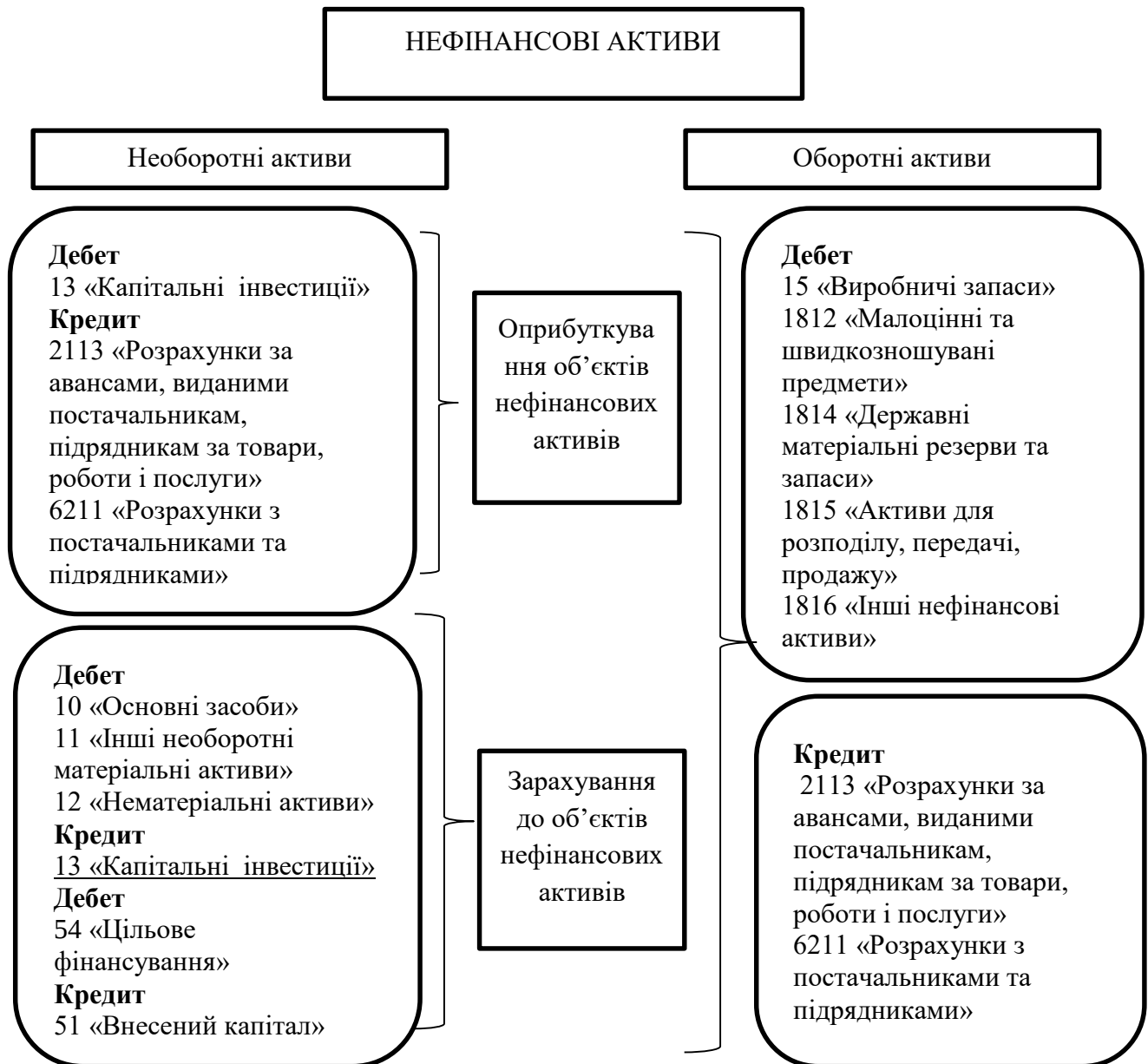
Методологічні принципи обліку нефінансових активів у Волинській обласній державній ветеринарній лікарні регулюються нормативно-правовими актами, що є обов'язковими для застосування, на основі яких створюються внутрішні інструкції для організації бухгалтерського обліку.

Зокрема, субрахунки класу 1 «Нефінансові активи» призначені для узагальнення даних про наявність і рух основних засобів, нематеріальних та інших необоротних активів, запасів, біологічних активів, капітальних інвестицій, а також для обліку зносу (амортизації) необоротних активів тощо.

Для обліку довгострокових нефінансових активів Волинська обласна державна лікарня ветеринарної медицини використовує метод подвійного запису, застосовуючи активні рахунки: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» та 13 «Капітальні інвестиції». Оприбуткування таких активів на цих рахунках здійснюється на основі Акту введення в експлуатацію, де зазначається грошова оцінка в гривнях з копійками, що підтверджується відповідними документам

Всі витрати, що виникають під час придбання нефінансових активів, згідно з вимогами НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», фіксуються на рахунку 13 «Капітальні інвестиції». Цей рахунок використовується для накопичення вартості, пов'язаної з придбанням та підготовкою активу до експлуатації. Після завершення всіх необхідних витрат і коли актив готовий до введення в експлуатацію, сума, накопичена на рахунку 13, списується на відповідні субрахунки класу 1 «Нефінансові активи», що відображають основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи або капітальні

інвестиції, залежно від виду активу. Цей процес дозволяє правильно відобразити активи у бухгалтерському обліку та забезпечити точність фінансової звітності.



**Рис. 2.1. Особливості відображення інформації про процес надходження нефінансових активів на рахунках бухгалтерського обліку**

Примітка. Складено автором на основі [23; 24; 25; 26; 27; 30]

Попри різноманітні способи надходження нефінансових активів у державні установи, варто зосередити увагу на найпоширенішому методі – придбанні за плату та його обліковому відображенні.

**Облік нефінансових активів, отриманих за плату у Волинській обласній  
державній лікарні ветеринарної медицини**

| Зміст операції                                                                           | Кореспондуючі<br>рахунки | Документальне<br>оформлення                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|----------------------------------------------|
| 1                                                                                        | 2                        | 3                                            |
| Отримано цільове фінансування для закупівлі обладнання                                   | Дт 2313 Кт 5411          | Виписка з реєстраційного рахунку             |
| Закуплено обладнання у виробника за умовами прямого договору                             | Дт 1311 Кт 6211          | Накладна постачальника                       |
| Виконано роботи з монтажу обладнання представником заводу-виробника                      | Дт 1311 Кт 6211          | Акт виконаних робіт                          |
| Списано з бюджету суму капіталізованих витрат                                            | Дт 7011 Кт 5411          | Довідка бухгалтерська                        |
| Проведено оплату за обладнання та виконані роботи виробнику                              | Дт 6211 Кт 2313          | Платіжне доручення                           |
| Введено обладнання з технічного захисту інформації в експлуатацію за початковою вартістю | Дт 1014 Кт 1311          | Акт введення в експлуатацію основних засобів |
| Відображено зміни в структурі внесеного капіталу                                         | Дт 5411 Кт 5111          | Довідка бухгалтерська                        |

Примітка. Складено автором на основі [23; 24; 25; 26; 27; 30]

Операції, що стосуються руху довгострокових нефінансових активів у бухгалтерії державних установ, завжди мають вплив на зміни у внесеному капіталі. Це відображає процес капіталізації організації, який є важливим етапом в її розвитку та фінансовій стабільності.

Первісна вартість основних засобів та нематеріальних активів може формуватися не лише за рахунок капітальних витрат, але й через поточні витрати. До таких витрат можна віднести витрати на транспортування, монтаж, установку та налагодження основних засобів, які класифікуються відповідно до економічної класифікації бюджетних видатків.

Процедура відображення нефінансових активів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості безпосередньо залежить від того, яким чином ці активи надходять до установи. Це може бути купівля, безоплатне надходження, капітальні інвестиції або інші способи придбання, кожен з яких має свої особливості в обліковому процесі. Відповідно до цих методів визначається порядок обліку витрат, оцінка активів та їх подальша амортизація.

Нефінансові активи надходять до установи різноманітними шляхами, але й досі залишаються проблемними окремі аспекти обліку нефінансових активів, які безоплатно отримані та їх документального оформлення.

Процес обліку надходження нефінансових активів у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини залежить від того, хто здійснює їх безоплатну передачу. У цьому аспекті існують певні проблеми з документальним оформленням та відображенням в бухгалтерському обліку на субрахунках. Спонсорська допомога часто передбачає передачу активів, які не мають грошової вартості, проте можуть значно вплинути на фінансовий стан підприємства [11].

Господарські операції, що відбуваються в державних установах мають обов'язково бути документально підтверджені для відображення в бухгалтерському обліку на субрахунках (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Облік нефінансових активів, отриманих у вигляді спонсорської допомоги у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини**

| Зміст операції                                                           | Кореспондуючі рахунки | Документальне оформлення                    |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------------------|---------------------------------------------|
| Відображено вартість обладнання, отриманих як спонсорська підтримка      | Дт 1113 Кт 6415       | Накладна продавця, Акт передачі майна       |
| Зафіксовано дохід від безоплатно отриманих нефінансових активів          | Дт 2313 Кт 7511       | Довідка про надходження                     |
| Внесений капітал зріс на суму безоплатно отриманих нефінансових активів  | Дт 7511 Кт 5111       | Довідка бухгалтерська                       |
| Зазначено касові видатки на обладнання, які були введені в експлуатацію. | Дт 6211 Кт 2313       | Довідка про надходження в натуральній формі |

Примітка. Складено автором на основі [23; 24; 25; 26; 27; 30]

Облік нефінансових активів, отриманих через спонсорську допомогу, є важливим для забезпечення прозорості та достовірності фінансової звітності, що може позитивно вплинути на репутацію компанії серед інвесторів та інших зацікавлених сторін.

У табл. 2.3 представлено систематизацію документального супроводження безкоштовно отриманих активів державними установами.

Таблиця 2.3

**Оформлення документів для основних засобів, отриманих безоплатно у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини**

| № п/п | Спосіб надходження                  | Документальне оформлення                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-------|-------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1     | Безоплатно отриманий основний засіб | При отриманні подарунків від підприємств приватного сектора укладається договір дарування. Якщо ж подарунок надходить від інших бюджетних установ, для цього необхідно отримати відповідне рішення від вищого органу, що розпоряджається бюджетними коштами, або керівника бюджетної установи.                   |
|       |                                     | Для фіксації приймання основних засобів використовується акт приймання-передачі, форма якого затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13 вересня 2016 року № 818. Цей акт складається комісією установи, яка приймає основні засоби.                                                                |
|       |                                     | Додатково необхідно оформити довідку про надходження в натуральній формі (згідно з додатком 26 до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, наказ Мінфіну від 23.08.2012 № 938, або додаток 37 до Порядку казначейського обслуговування державного бюджету, наказ Мінфіну від 24.12.2012 № 1407). |
|       |                                     | Також потрібно скласти довідку про зміни до кошторису, яка оформляється в довільній формі та повинна містити розрахунки первісної вартості дарованих основних засобів разом із відповідним обґрунтуванням.                                                                                                       |
|       |                                     | Акт приймання-передачі основних засобів повинен бути складений згідно з формою, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 21.09.1998 року № 1482.                                                                                                                                                   |

Примітка. Складено автором на основі [47, с. 309]

Облік технічного обслуговування, ремонтів і удосконалення довгострокових нефінансових активів у державних установах організовується згідно з принципом переваги сутності над формою. У випадку виконання робіт, спрямованих на підвищення техніко-економічних характеристик нефінансових активів, таких як модернізація, дообладнання або реконструкція, витрати, пов'язані з цими заходами, підлягають капіталізації. Це означає, що витрати, які забезпечать зростання економічних вигод від використання поліпшених активів у майбутньому, повинні бути включені до первісної вартості активів, що оновлюються або удосконалюються. Таким чином, збільшення вартості цих активів має відображатися в бухгалтерському обліку через коригування їх первісної вартості.

В державних установах облік інвестиційної нерухомості ведеться на спеціальному субрахунку 1010 «Інвестиційна нерухомість» за її початковою вартістю. У випадку безоплатного надходження або отримання за умовною

вартістю, об'єкт фіксується на балансі за справедливою вартістю на дату передачі. Порядок обліку інвестиційної нерухомості в бухгалтерській системі представлена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Бухгалтерський облік інвестиційної нерухомості у Волинській  
обласній державній лікарні ветеринарної медицини**

| Зміст операції                                                                                                                                                                                                                               | Кореспондуючі рахунки |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Об'єкти нерухомості, які були передані в оренду непов'язаним особам, включаються до складу інвестиційної нерухомості за первісною вартістю                                                                                                   | Дт 1010 Кт 1013       |
| Відображено суму накопиченого зносу, яка належить до об'єктів нерухомості, переведених в інвестиційну нерухомість                                                                                                                            | Дт 1411 Кт 1414       |
| На кінець звітного року нарахована амортизація інвестиційної нерухомості, обліковуваної за первісною вартістю                                                                                                                                | Дт 8114 Кт. 1414      |
| Нараховані орендні платежі за договорами оренди інвестиційної нерухомості                                                                                                                                                                    | Дт 2117 Кт 7411       |
| Виставлені орендарям рахунки за комунальні послуги щодо об'єктів, зданих в оренду, а також інвестиційної нерухомості, які відповідно до законодавства підлягають відшкодуванню, відображають касові видатки для компенсації понесених витрат | Дт 2117 Кт 8113       |
| Отримано орендну плату від орендарів об'єктів інвестиційної нерухомості                                                                                                                                                                      | Дт 2313 Кт 2117       |

Примітка. Складено автором на основі [23; 24; 25; 26; 27; 30]

Операції з вибуття довгострокових нефінансових активів у бухгалтерському обліку здійснюються методом подвійного запису, при цьому списується залишкова вартість і накопичений знос відповідних активів. Активи, які надходять в результаті вибуття, зараховуються до запасів установи. Одночасно відображається дохід у спеціальному фонді, використовуючи рахунки 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» (субрахунок 7112) або 72 «Доходи від продажу активів» (субрахунок 7211) [46, с. 42–43].

Фінансовий результат від вибуття довгострокових нефінансових активів визначається шляхом віднімання з отриманих доходів залишкової вартості об'єктів, що вибувають, непрямих податків (якщо установа є платником податків) та витрат, пов'язаних із вибуттям активів (табл. 2.5).

Управління обліком операцій з відчуження довгострокових нефінансових

активів вимагає попереднього узгодження таких дій з вищим органом, що відповідає за розпорядження бюджетними коштами. Якщо мова йде про продаж або інше відчуження нерухомості, необхідно також отримати дозвіл від Фонду державного майна України.

Таблиця 2.5

**Бухгалтерський облік вибуття довгострокових нефінансових активів у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини**

| Зміст операції                                                                                                | Кореспондуючі рахунки | Документальне оформлення                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------------------------|
| Нараховано знос (50% від первісної вартості) для операції списання комп'ютерної гарнітури із балансу установи | Дт 8014 Кт 1412       | Розрахунок амортизації                  |
| Списано знос, нарахований протягом часу експлуатації гарнітури                                                | Дт 1412 Кт 1113       | Довідка бухгалтерська                   |
| Оприбутковано запасні частини, отримані від списаної гарнітури                                                | Дт 1515 Кт 7112       | Прибутковий ордер                       |
| Первісна вартість списаної гарнітури віднесена до накопиченого фінансового результату.                        | Дт 5111 Кт 5512       | Довідка бухгалтерська                   |
| Списано з балансу автомобіль, призначений для продажу                                                         |                       | Акт приймання-передачі основних засобів |
| а) залишкову вартість                                                                                         | Дт 8411 Кт 1015       |                                         |
| б) суму накопиченого зносу                                                                                    | Дт 1411 Кт 1015       |                                         |
| Зменшено внесений капітал на залишкову вартість автомобіля.                                                   | Дт 5111 Кт 5512       | Довідка бухгалтерська                   |
| Відображено дохід від реалізації автомобіля через відкриті торги                                              | Дт 2117 Кт 7211       | Рахунок-фактура                         |
| Списано на фінансовий результат суми, отримані від продажу автомобіля                                         |                       |                                         |
| а) дохід                                                                                                      | Дт 7211 Кт 5511       | Довідка бухгалтерська                   |
| б) витрати                                                                                                    | Дт 5511 Кт 8411       |                                         |

Примітка. Складено автором на основі [23; 24; 25; 26; 27; 30]

Ще однією актуальною проблемою є відображення витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів на субрахунках бухгалтерського обліку та їх оцінка – як окремого об'єкта обліку або як витрат на покращення таких активів.

Нестворені нефінансові активи Волинської обласної державної лікарні ветеринарної медицини – це ресурси, контрольовані внаслідок минулих подій, які не пов'язані з виробництвом чи капітальними інвестиціями. Вони забезпечують економічну вигоду через управління або використання протягом часу. Прикладами таких активів є природні ресурси, включаючи надра, водні об'єкти та копалини, а також некультивовані біологічні активи. До цієї категорії

також відносяться контракти, орендні угоди, ліцензії, гудвіл, маркетингові активи та інші подібні елементи.

Один із можливих способів відображення витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів полягає в накопиченні витрат на спеціальному субрахунку, який реєструє капітальні витрати на покращення таких активів. Витрати, пов'язані з плануванням використання природних ресурсів, укріпленням, очищенням, дообладнанням та створенням захисних споруд, можуть бути віднесені до витрат, що підлягають капіталізації.

Для коректного відображення таких витрат необхідно внести зміни до Плану рахунків, доповнивши його новим субрахунком, наприклад, 1119 (1129) «Капітальні витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів». Цей субрахунок буде використовуватися для обліку витрат, спрямованих на поліпшення активів, що не є інвентарними, але фінансуються за рахунок капітальних вкладень [47, с. 305–306].

Для обліку запасів у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини застосовуються активні рахунки: 15 «Виробничі запаси», 16 «Виробництво», 17 «Біологічні активи» та 18 «Інші нефінансові активи».

Розглянемо порядок обліку надходження поточних нефінансових активів у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини, враховуючи різні джерела отримання (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Бухгалтерський облік надходження поточних нефінансових активів у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини**

| Зміст операції                                                                | Кореспондуючі рахунки | Документальне оформлення         |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------------|
| 1                                                                             | 2                     | 3                                |
| Перераховано авансовий платіж за договором на постачання продуктів харчування | Дт 2113 Кт 2313       | Виписка з реєстраційного рахунка |
| Оприбутковано нову партію продуктів харчування                                | Дт 1511 Кт 2113       | Товарно-транспортна накладна     |
| Відображено витрати на доставку продуктів харчування перевізником             | Дт 1511 Кт 6415       | Акт наданих послуг               |
| Погашено борг перед перевізником                                              | Дт 6415 Кт 2313       | Платіжне доручення               |

*Продовження таблиці 2.6*

| 1                                                                   | 2               | 3                                           |
|---------------------------------------------------------------------|-----------------|---------------------------------------------|
| Оприбутковано одноразові латексні рукавички                         | Дт 1812 Кт 6211 | Прибутковий ордер                           |
| Оприбутковано медикаменти для аптечки першої допомоги               | Дт 1512 Кт 6211 | Прибутковий ордер                           |
| Погашено борг перед аптечним закладом                               | Дт 6211 Кт 2313 | Платіжне доручення                          |
| Оприбутковано запасні частини внаслідок внутрішньовідомчої передачі | Дт 1515 Кт 6611 | Прибутковий ордер                           |
| Отримано будівельні матеріали як спонсорську допомогу               | Дт 1513 Кт 2117 | Акт приймання                               |
| Визнано дохід від безкоштовно отриманих активів                     | Дт 2313 Кт 7511 | Довідка про надходження у натуральній формі |
| Відновлено касові видатки                                           | Дт 2117 Кт 2313 |                                             |
| Списано дохід від спонсорства на результат виконання кошторису      | Дт 7511 Кт 5511 | Довідка бухгалтерська                       |

Примітка. Складено автором на основі [23; 24; 25; 26; 27; 30]

У Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини для оцінки поточних нефінансових активів при їх вибутті переважно використовується метод ідентифікованої вартості. Однак для лікарських засобів та продуктів харчування застосовують метод ФІФО (перший прийшов – перший пішов). Такий підхід є доцільним через велику різноманітність поточних нефінансових активів, що дозволяє більш точно відображати їх облік і оцінку при вибутті [45, с. 158].

Процес документування вибуття поточних нефінансових активів охоплює кілька етапів і передбачає складання таких документів, як видаткові накладні, акти встановлення, накладні-вимоги на відпуск та акти на списання. У разі потреби, разом із актами на списання виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП), а також актами на встановлення, працівники мають право вимагати надання додаткових документів, таких як відомості про видачу списуваного майна, дефектні акти та інші підтверджуючі матеріали.

Ці документи повинні бути детально оформлені та зберігатися відповідно до вимог законодавства для забезпечення належного контролю та прозорості обліку, а також для можливості аудиторської перевірки (табл. 2.7).

**Бухгалтерський облік вибуття поточних нефінансових активів у  
Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини**

| Зміст операції                                                                          | Кореспондуючі рахунки | Документальне оформлення |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------------------|
| Відпущено продукти харчування для їдальні                                               | Дт 8013 Кт 1511       | Меню-вимога              |
| Передано ПММ в процесі внутрішньовідомчої передачі                                      | Дт 2711 Кт 1514       | Видаткова накладна       |
| Списано використані мастильні матеріали, передані внаслідок внутрішньовідомчої передачі | Дт 8013 Кт 2711       | Акт списання             |
| Відпущено будівельні матеріали для виконання робіт з реконструкції будівлі              | Дт 1311 Кт 1513       | Лімітна карта            |
| Списали канцелярські товари, для використання в підрозділах                             | Дт 8113 Кт 1812       | Акт списання             |
| Списано медикаменти, термін придатності яких закінчився, придбані в:                    |                       |                          |
| а) поточному році                                                                       | Дт 8013 Кт 1512       | Довідка бухгалтерська    |
| б) минулому році                                                                        | Дт 5512 Кт 1512       |                          |

Примітка. Складено автором на основі [23; 24; 25; 26; 27; 28; 30]

Таким чином, процес списання поточних нефінансових активів у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини здійснюється через коригування залишків на відповідних рахунках обліку запасів, що підлягають вибуттю. Це супроводжується визнанням реальних витрат установи, які безпосередньо залежать від того, як саме будуть використані ці активи.

Процес надходження нефінансових активів до Волинської обласної державної лікарні ветеринарної медицини охоплює етапи визначення потреби в активі, планування й оцінки витрат, процедуру закупівлі, а також належний облік і зберігання отриманих активів. Своєчасність, точність і правильна послідовність цих етапів є ключовими для ефективного управління нефінансовими активами та державними фінансами в цілому.

Окреслено особливості фіксації інформації щодо процесу надходження нефінансових активів на субрахунках обліку відповідно до чинних вимог, а також запропоновано удосконалення механізму через створення окремого субрахунку для збору даних про поліпшення нестворених активів.

## **2.2 Організація контролю за нефінансовими активами органів державної влади**

Сьогодні важливою складовою контролю за діяльністю державних органів є фінансовий нагляд. З метою вдосконалення цього процесу 28 жовтня 2015 року було прийнято рішення про реорганізацію Державної фінансової інспекції, що призвело до створення Державної аудиторської служби (ДАС), яка тепер є центральним органом виконавчої влади. Основна мета реорганізації полягала в переході від традиційних методів контролю до більш сучасного аудиту, що фокусується на запобіганні порушенням у бюджетній сфері. Це вдалося досягти завдяки зміні підходів до проведення перевірок, які тепер зосереджені на виявленні значних фінансових порушень і використанні ризик-орієнтованого методу в аудитах.

Наразі контроль за фінансовою діяльністю органів державної влади в Україні здійснюється за допомогою кількох ключових інструментів: 1) проведення фінансового аудиту державними органами; 2) моніторинг та перевірка публічних закупівель; 3) виконання ревізій та інспекцій [13].

Незважаючи на значення інших методів нагляду, ревізія є основною формою перевірки в державному секторі. Під час цих перевірок аудитори Державної аудиторської служби (ДАС) виявляють порушення законодавства, які можуть мати місце серед суб'єктів державного сектору. Це дає змогу ідентифікувати осіб, які несуть відповідальність за ці порушення, і вжити необхідних заходів для їх притягнення до відповідальності. Для досягнення ефективного результату від фінансового контролю в державному секторі важливо правильно організувати і реалізувати всі контрольні процедури.

Зосередимо увагу на особливостях контролю, який проводиться безпосередньо на місці перевірки з використанням методів фактичного та документального аудиту. Головною метою таких перевірок є забезпечення правильного і цільового використання бюджетних коштів при операціях з

нефінансовими активами. Згідно з вимогами цивільного та бюджетного законодавства України, органи державної влади, як суб'єкти державного сектору, не мають права на власність майна. Всі активи, якими вони користуються, належать державі і передаються їм для оперативного управління, що визначає особливості їх обліку та контролю.

Таким чином, якщо бюджетні кошти витрачаються не за призначенням, це означає, що вони використовуються для цілей, які не відповідають вимогам, визначеним державним бюджетом на відповідний рік, кошторисом установи чи іншими нормативними актами. Під час перевірок аудитори Державної аудиторської служби уважно перевіряють Положення про установу, облікову політику, кошториси витрат і доходів, первинні бухгалтерські документи та реєстри обліку, які містять дані про використання бюджетних коштів, включаючи операції з нефінансовими активами.

Під час ревізій аудитори Державної аудиторської служби здійснюють аналіз фактичних надходжень фінансування до установи за період, що аналізується, а також здійснюють його розподіл за статтями економічної класифікації (КЕКВ). Ключовими моментами контролю є:

- перевірка наявності у затвердженому кошторисі витрат на придбання нефінансових активів та визначення відповідних джерел фінансування;
- оцінка обґрунтованості змін до кошторису, зокрема у разі необхідності придбання конкретного об'єкта нефінансових активів або появи нових джерел фінансування, а також перевірку наявності техніко-економічного обґрунтування, затвердженого керівництвом і дозвіл вищого розпорядника коштів;
- аналіз виконання кошторису за статтями видатків, які передбачають фінансування закупівлі довгострокових і поточних нефінансових активів (капітальних і поточних витрат), а також витрат на роботи та послуги, пов'язані з технічним обслуговуванням, утриманням, ремонтом і поліпшенням довгострокових нефінансових активів, таких як комунальні об'єкти та інші.

Аудитори Державної аудиторської служби (ДАС) значну частину своєї роботи здійснюють на етапі перевірки довгострокових нефінансових активів у суб'єктів державного сектору, застосовуючи як документальні, так і фактичні методи перевірок. Основною метою на цьому етапі є перевірка правомірності використання активів, а також оцінка їх ефективності та цільового застосування. Це включає аналіз того, чи відповідає використання довгострокових активів вимогам законодавства, чи сприяє досягненню визначених цілей, а також перевірку належного обслуговування, збереження та раціонального використання цих об'єктів у межах державної власності [9, с. 65–68].

Основні напрямки комплексної ревізії довгострокових нефінансових активів у суб'єктів державного сектору включають:

- перевірку відповідності класифікації об'єктів довгострокових нефінансових активів вимогам НПСБОДС 121, 122, 129 та обліковій політиці установи;
- оцінку надійності та безпеки довгострокових активів;
- перевірку законності та точності операцій і облікових даних, що стосуються надходження, внутрішнього переміщення та вибуття довгострокових нефінансових активів, а також правильність оформлення первинних документів відповідно до регламенту відчуження активів;
- перевірку коректності, повноти та своєчасності нарахування амортизації для активів, що обліковуються за первісною вартістю;
- аналіз витрат на утримання, технічне обслуговування, поточний і капітальний ремонт, а також покращення довгострокових активів, виконуваних підрядним або господарським способом [18].

Згідно зі статтею 117 Бюджетного кодексу [6], до осіб, що порушують бюджетне законодавство, можуть бути застосовані такі заходи:

- винесення попередження з вимогою усунути виявлені порушення протягом 30 календарних днів;

- призупинення бюджетних асигнувань для порушника в межах поточного бюджетного періоду на термін від 1 до 3 місяців, з можливістю повторного застосування санкції, якщо порушення не буде усунуто;
- зупинка всіх операцій із бюджетними коштами (окрім податкових і подібних платежів), у разі виявлення нецільового використання коштів, з обов'язковим прийняттям рішення уповноваженим органом протягом 3 робочих днів після отримання акту ревізії;
- зменшення бюджетних асигнувань розпорядника або отримувача бюджетних коштів із коригуванням кошторису до кінця поточного бюджетного періоду, якщо зафіксовано нецільове використання коштів за певними КЕКВ або іншими статтями;
- повернення нецільово витрачених коштів до відповідного бюджету для подальшого правильного використання згідно з бюджетом та законодавчими вимогами [22].

Варто відзначити, що довгострокові нефінансові активи в рамках бюджетної діяльності знаходяться в оперативному управлінні органів державного сектору, хоча фактичним власником цих активів залишається держава. Формально ці активи вважаються власністю установи, але контроль за ними здійснюється через органи державної влади.

Під час аудиту перевірка не обмежується лише аналізом первинних документів, що стосуються придбання активів. Аудитори також вивчають документи, які підтверджують реєстрацію об'єктів, зокрема нерухомості або транспортних засобів. Крім того, здійснюється перевірка для визначення відповідності техніко-економічних характеристик об'єктів, що були внесені до обліку.

Ключовим аспектом забезпечення безпеки довгострокових нефінансових активів є їх своєчасне закріплення за відповідальними особами. Це включає не лише облік їхнього місцезнаходження, але й контроль за їх використанням і станом, що сприяє ефективному управлінню та збереженню активів.

Перевірка операцій, пов'язаних з переміщенням і списанням довгострокових нефінансових активів, здійснюється шляхом ретельного вивчення первинних документів. Це включає акти списання, інвентаризаційні відомості, вимоги на отримання матеріальних цінностей та інвентаризаційні описи, які дають змогу підтвердити правильність і своєчасність оформлення таких операцій. Окрім того, проводиться аналіз аналітичного та синтетичного обліку щодо вибуття цих активів, щоб забезпечити їх відповідність нормативно-правовим актам, які регулюють бухгалтерський облік і бюджетні витрати.

Особлива увага під час перевірки надається договорам, що оформлюють право власності на довгострокові нефінансові активи. Важливо не тільки перевірити наявність цих договорів, але й оцінити, чи укладено їх відповідно до всіх юридичних вимог. Також проводиться перевірка документів, що підтверджують законність угод, зокрема чи були вони укладені в рамках публічних закупівель, інформація про які повинна бути оприлюднена в електронній системі.

Перевірка правильності заповнення реквізитів договорів, включаючи наявність необхідних печаток і підписів, є важливою частиною аудиту. Це безпосередньо впливає на визначення первісної вартості довгострокових нефінансових активів і забезпечує достовірність їх відображення в бухгалтерії.

При перевірці переміщення активів аудитори оцінюють, наскільки обґрунтованим було внутрішнє переміщення активів, спираючись на дані інвентаризаційних списків та накладних. Особлива увага приділяється витратам, пов'язаним з демонтажем, монтажем і налаштуванням активів на новому місці, а також можливим витратам через втрату виробничих потужностей під час переміщення. Аудитори також перевіряють, чи не було необґрунтованого списання нових активів або їх заміни старими чи непридатними об'єктами.

Особлива увага приділяється операціям, пов'язаним з вибуттям довгострокових нефінансових активів через їх відчуження. В цьому контексті аудитори перевіряють не тільки правильність облікових записів та законність

цих операцій, а й наявність всіх необхідних документів, що підтверджують погодження від органів, які управляють державним майном, для забезпечення юридичної правильності процесу вибуття [29].

Перевірка безпеки поточних нефінансових активів включає комплекс заходів, спрямованих на запобігання недостачам та крадіжкам. Аудитори оцінюють стан складського обліку, правильність призначення матеріально відповідальних осіб, а також перевіряють ефективність і своєчасність інвентаризаційних робіт. Важливою частиною перевірки є огляд складських приміщень і місць зберігання поточних активів для забезпечення відповідності вимогам нормативних актів. Також перевіряються умови зберігання матеріальних цінностей та дотримання вимог щодо їх безпеки.

Контроль за поточними нефінансовими активами включає кілька основних завдань:

- оцінка умов, що забезпечують збереження поточних активів у суб'єктів державного сектору, а також моніторинг їх виконання;
- перевірка точності визначення первісної вартості, вартості списання та балансової вартості цих активів;
- оцінка законності та ефективності проведених операцій;
- аналіз стану внутрішнього контролю щодо поточних нефінансових активів.

Однією з важливих складових ревізії є перевірка обліку активів на складах. В ході перевірок часто виявляються порушення, такі як невідповідність даних складських карток або книг з бухгалтерськими записами. Також фіксуються випадки, коли мають місце негативні залишки або неправильні, відсутні чи надмірні записи.

У Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини основну увагу приділяють перевірці матеріальної відповідальності. Оцінюються такі аспекти, як наявність письмових угод з працівниками, які несуть матеріальну відповідальність, організація контролю за їх діяльністю, а також ведення

первинного обліку і звітності щодо руху поточних нефінансових активів. Важливим елементом є контроль за дотриманням режиму зберігання цих активів.

Під час ревізії також аналізується ефективність системи відпуску поточних нефінансових активів для потреб установи. Зокрема, увага акцентується на точності визначення їх кількості за допомогою вагових і вимірювальних приладів, а також на правильності оформлення первинної документації, таких як накладні, акти на списання та накопичувальні відомості, що фіксують витрачання активів.

Інвентаризація є ключовим елементом фактичного контролю за нефінансовими активами у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини. Однак проведення повної інвентаризації не завжди є доцільним для аудитора ДАС, тому зазвичай інвентаризація проводиться вибірково, орієнтуючись на об'єкти з найбільшим потенційним ризиком. Під час цього процесу також перевіряються документи, які містять результати попередніх інвентаризацій. Окрему увагу приділяють правильності оформлення інвентаризаційних описів, оскільки часто зустрічається формальний підхід, коли дані про наявність і стан об'єктів просто копіюються з карток чи документів минулих років. Крім того, важливим є виявлення об'єктів, що більше не підлягають використанню і потребують списання, а також ідентифікація надлишкових або зайвих активів, які мають бути передані іншим установам чи реалізовані. Такі активи повинні бути чітко зазначені в інвентаризаційних описах. [8].

Аудитори ДАС особливо ретельно контролюють правильність відображення результатів інвентаризації в бюджетному обліку. Відповідно до законодавства, будь-які надлишки майна повинні бути визнані на балансі суб'єкта державного сектору за його справедливою вартістю.

Усі порушення, що виникають під час перевірки нефінансових активів, фіксуються в акті ревізії, який складається перевіряючими посадовими особами ДАС. У цьому акті зазначаються не тільки результати перевірки, але й її

висновки. Якщо керівництво установи не має заперечень, акт підписується від імені організації. Якщо ж є незгода з результатами ревізії, акт може бути оскаржений, підписаний з зауваженнями або взагалі з відмовою від підпису [4, с. 22–23].

Отже, ефективний фінансовий контроль у державному секторі можливий лише за умов належної організації контролю, проведення всебічних перевірок, аналізу діяльності організацій та дотримання вимог законодавства, що сприяє забезпеченню цільового використання бюджетних коштів і активів.

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА НЕФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

#### **3.1. Удосконалення системи контролю за нефінансовими активами на основі використання інформаційних технологій**

Контроль є однією з основних управлінських функцій на всіх рівнях. Якість організації контролю за виконанням законів та інших нормативно-правових актів безпосередньо впливає на ефективність діяльності органів державної влади в цілому. Крім того, регулярний контроль є важливою умовою для виявлення та усунення недоліків у роботі органів влади, а також для визначення причин, що призводять до цих проблем.

В цілому, розмежування зовнішнього і внутрішнього контролю за використанням нефінансових ресурсів в Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини визначається функціями управління, для яких цей контроль надає інформацію. Тому виокремлюють три етапи контролю: попередній, поточний та подальший (рис. 3.1.).

Попередній контроль здійснюється до прийняття управлінського рішення або виконання фінансово-господарської операції, з метою запобігання можливим порушенням або неефективним діям. Поточний контроль відбувається під час виконання управлінського рішення чи фінансово-господарської операції, забезпечуючи моніторинг і коригування у разі необхідності. Подальший контроль здійснюється після виконання цих операцій і дозволяє виявити недоліки, що не були виявлені попередніми етапами, забезпечуючи їх своєчасне усунення.

Таким чином, ці три види контролю створюють цілісну систему управління, що сприяє своєчасному виявленню порушень та оптимізації ресурсів, забезпечуючи підвищення ефективності діяльності органів державної влади та державного сектора в цілому.



**Рис. 3.1. Види контролю у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини**

Примітка. Складено автором на основі [1]

Сучасним і ефективним методом поточного контролю у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини за придбанням нефінансових активів є моніторинг закупівель, що проводиться органами державної влади та іншими суб'єктами державного сектору. Ця система почала діяти з 2019 року і здійснюється в режимі реального часу через електронну платформу ProZorro. Моніторинг може ініціюватися автоматичними ризик-індикаторами, які оцінюють характеристики закупівлі, або ж на підставі інформації про можливі порушення з боку замовника у сфері публічних закупівель. Завдяки моніторингу, оперативно приймаються рішення, що дозволяє замовнику усунути недоліки ще до завершення закупівлі. Як наслідок, особа, відповідальна за виявлене порушення, уникне відповідальності, а установа зможе уникнути перевірки закупівлі на місці. Крім того, важливими елементами контролю є ревізія та аудит, які займають провідні позиції у фінансовому контролі державними органами [49, с. 173].

Найефективнішим способом контролю за нефінансовими активами є внутрішній контроль, який спрямований на запобігання порушенням бюджетного та господарського законодавства, забезпечення точності та достовірності інформації, а також на формулювання і реалізацію заходів для підвищення економічності та ефективності використання майна державного сектору. Оцінка та систематичний контроль використання нефінансових активів у державних органах дає можливість проводити моніторинг руху як бюджетних коштів, так і матеріальних цінностей за конкретними об'єктами обліку. Такий контроль допомагає оцінити реальні результати фінансово-господарської діяльності, виявити можливі помилки, допущені в процесі діяльності, а також вжити необхідних заходів для усунення негативних наслідків або їх мінімізації.

Процес реєстрації господарських операцій вийшов на новий рівень, що відкриває більше можливостей для контролю за нефінансовими активами в бюджетних установах. Завдяки хмарним технологіям, бухгалтер може працювати з будь-якого пристрою та з будь-якої локації, маючи доступ до Інтернету, використовуючи спеціалізоване програмне забезпечення. Це дозволяє ефективно обробляти дані в реальному часі та швидко отримувати необхідні документи, при цьому вся інформація вводиться лише один раз і автоматично обробляється.

Процес обробки даних у сучасних бухгалтерських програмах можна розділити на три основні етапи, де розкриваються можливості впровадження цифрових технологій:

1. Збір і реєстрація первинних даних – введення початкових документів у програмне забезпечення.

2. Формування господарських операцій і структурування рахунків включає в себе розробку синтетичних та аналітичних рахунків, а також заповнення довідників постійними даними. На цьому етапі проводиться перевірка введених даних і їх відображення в програмному забезпеченні. Хоча інформаційні технології додають обліковій системі контрольні функції, це не

завжди гарантує повну точність даних фінансової звітності відносно реального стану справ.

3. Складання звітних результатів – надання бухгалтерських довідок, управлінських звітів, регламентованої звітності за запитом користувача [42].

Використання цифрових технологій у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини суттєво змінить методи збору та обробки бухгалтерської інформації. Хоча основні елементи обліку залишаються незмінними, їх структура та зміст адаптуються до вимог сучасного програмного забезпечення.

Облік витрат та розрахунків собівартості продукції (робіт, послуг) є важливими аспектами для підвищення ефективності та результативності роботи підприємств. У контексті цифровізації обліку традиційний нормативний метод трансформується з інструменту калькулювання собівартості на потужний засіб автоматизованого управління підприємством.

Для забезпечення автоматизованого моніторингу відхилень між фактичними даними та нормативними показниками, В. В. Муравський пропонує класифікацію відхилень, що враховує різні критерії: характер їх виникнення, структуру, ступінь відображення в обліку, достовірність, методи розрахунку, дії працівників, можливість усунення наслідків, масштаб відхилень, їхній вплив на використання ресурсів, етап контрольного процесу, одиниці вимірювання та можливість визначення винуватців [22].

Процес впровадження комп'ютеризованої системи нормативного обліку нефінансових активів на підприємстві передбачає три основні етапи:

- визначення об'єкта для нормативного обліку – на цьому етапі необхідно чітко визначити, які саме нефінансові активи підлягають обліку, щоб забезпечити ефективну організацію та контроль;
- обґрунтування методів виявлення відхилень – це включає технічні та програмні аспекти, що дозволяють автоматично виявляти розбіжності між фактичними даними та нормативними показниками;

– розробка управлінського алгоритму – створення стратегії для реалізації системи обліку, яка дозволить забезпечити покращення ефективності діяльності підприємства та оптимізацію процесів обліку та контролю.

Сучасний розвиток цифрових технологій дозволяє виконувати цей процес за допомогою програмного забезпечення та RFID-міток, прикріплених до матеріальних цінностей, що забезпечує безконтактну ідентифікацію за допомогою радіочастотного зв'язку.

Щодо вдосконалення методів фіксування первинних господарських операцій, існує можливість автоматизації облікових записів за допомогою нейронних мереж, які мають здатність до самонавчання, подібно до людського інтелекту. Первинні облікові дані в нейромережах можуть бути автоматично класифіковані та розподілені серед користувачів відповідно до їх інформаційних потреб, незважаючи на наявність комунікаційних бар'єрів.

*Таблиця 3.1*

**Напрямки, можливості та потенційні переваги автоматизації облікових процесів у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини**

| Напрямки автоматизації               | Можливі переваги                                                                                                                                        | Можливості автоматизації процесів                                                                                                                                 |
|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                    | 2                                                                                                                                                       | 3                                                                                                                                                                 |
| Облік праці та заробітної плати      | 1) точність в обчисленні заробітної плати;<br>2) підвищення ефективності працівників підприємства.                                                      | 1) автоматизація процесів обліку праці та розрахунку зарплати відповідно до законодавчих норм.                                                                    |
| Бюджетування та управління фінансами | 1) контроль за фінансовою діяльністю;<br>2) більш ефективне управління фінансами підприємства.                                                          | 1) планування руху грошових потоків;<br>2) фінансовий аналіз;<br>3) оперативний контроль за рухом коштів.                                                         |
| Єдиний інформаційний простір         | 1) вчасне прийняття управлінських рішень;<br>2) більш якісний контроль за діяльністю підприємства;<br>3) збільшення продуктивності роботи підприємства. | 1) створення єдиної бази даних для всіх структурних підрозділів;<br>2) зручний доступ до інформації;<br>3) обмін даними між підрозділами в режимі реального часу. |

*Продовження таблиці 3.1*

| 1                                        | 2                                    | 3                                                                   |
|------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| Облік реалізації товарів (робіт, послуг) | 1) збільшення продуктивності роботи; | 1) реєстрація замовлень;<br>2) автоматизація оформлення документів; |

|                                         |                                                                                       |                                                                                                                            |
|-----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                         | 2) контроль дебіторської заборгованості.                                              | 3) оптимізація процесу оплати за товари та послуги.                                                                        |
| Звітність підприємства                  | 1) вчасне прийняття управлінських рішень.                                             | 1) формування звітності автоматично;<br>2) генерація аналітичних звітів.                                                   |
| Облік придбання товарів (робіт, послуг) | 1) зниження витрат на закупівлі;<br>2) оптимальне використання ресурсів підприємства. | 1) оптимізація процесу замовлення та постачання;<br>2) підвищення ефективності управління закупівлями.                     |
| Облік запасів                           | 1) підвищення ефективності роботи складу;<br>2) збільшення швидкості реагування.      | 1) управління запасами з урахуванням термінів зберігання;<br>2) контроль за обліком матеріалів у деталізованому вигляді.   |
| Автоматизація розрахунку собівартості   | 1) зменшення собівартості продукції через оперативне прийняття управлінських рішень.  | 1) автоматизація обліку розрахунку собівартості;<br>2) забезпечення швидкого доступу до необхідної інформації для аналізу. |

Примітка. Складено автором на основі [20; 22; 49]

Основні елементи господарських операцій визначаються на основі первинних облікових даних, після чого їм присвоюються відповідні номери рахунків обліку. Це забезпечує можливість застосування принципу подвійного запису та створення облікових записів. Проте повна автоматизація облікових процесів, без участі фахівців, має певні обмеження, зокрема через складність алгоритмізації досвіду і необхідність професійної оцінки з боку працівників.

З урахуванням швидкого розвитку інтернет-сервісів та хмарних технологій перспективним напрямком є впровадження інтегрованої електронної звітності з можливістю доступу до неї з будь-якої точки. Використання гіпертекстових технологій дозволяє значно збільшити обсяг інформації в інтегрованих звітах, надавати загальний доступ до облікової інформації для всіх зацікавлених осіб і робити звітність зрозумілою навіть для тих, хто не має спеціальних знань. Це також сприяє досягненню важливих державних, екологічних та соціальних цілей, а також забезпечує стандартизацію звітної інформації згідно з міжнародними та національними стандартами [14]

Якщо ревізор має відповідну комп'ютерну програму з правильними алгоритмами розрахунків, достатньо ввести вхідні дані, на основі яких програма автоматично генерує результати. Такі програми повинні відповідати кільком

важливим вимогам: забезпечувати багаторівневий аналітичний облік, бути простими для введення записів у базу даних і мати можливість інтеграції з новітніми програмами.

Контролер повинен мати навички роботи з інформацією в умовах автоматизації, оскільки це дозволить виявити потенційні ризики нерационального використання матеріальних цінностей, а також допоможе запобігти недостачам і крадіжкам. Ефективність дослідження системи обліку установи контролером прямо залежить від умов комп'ютерної обробки даних, оскільки автоматизація значно покращує точність і швидкість виявлення порушень.

Перспективним напрямком для Волинської обласної державної лікарні ветеринарної медицини є впровадження єдиного цифрового середовища для бухгалтерського обліку, яке базується на використанні технології blockchain для забезпечення розподіленого доступу до фінансової інформації, залучаючи відповідних фахівців для оптимізації облікових процесів.

Використання комп'ютерно-комунікаційних технологій у поєднанні з сучасними технічними засобами призводить до заміни всіх усних та письмових комунікацій в обліковій системі на електронно-цифрові, що сприяє цифровізації обліково-інформаційних систем із застосуванням основних компонентів, характерних для цього етапу. Також змінюється сама сутність документування, де використовуються цифрові документи без прямої передачі або зберігання даних, лише з їх візуалізацією через доступ до електронних реєстрів.

Запровадження блокчейн-технології в бухгалтерську систему Волинської обласної державної лікарні ветеринарної медицини значно скоротить обсяг паперової документації, що створює можливості для оптимізації документообігу. Оцифрування документів бухгалтерської звітності також спрощує аудиторам доступ до перевірки інформації для підтвердження фінансових транзакцій підприємства [7, с. 249–250].

Принципи доступності та прозорості забезпечують доступ усіх учасників приватного блокчейну до даних відповідно до їхніх прав. Ці принципи діють в умовах високої безпеки, що унеможлиблює внесення зовнішніх змін до приватного блокчейну. Однак блокчейн-технологія має і свої недоліки: якщо інформація про транзакцію внесена з помилкою, її не можна видалити чи змінити. Використання таких технологій вимагає наявності якісного матеріально-технічного забезпечення та ліцензованого програмного забезпечення [16]. Автоматизація облікових процесів у державних установах надає численні можливості для поліпшення роботи. Вона забезпечує оперативний доступ до економічної інформації, спрощує облік і розрахунки з оплати праці відповідно до законодавчих вимог, а також дозволяє більш ефективно управляти господарськими процесами. Автоматизація також сприяє оперативному отриманню даних про всі об'єкти діяльності, створенню системи швидкої звітності та підготовці аналітичних фінансових звітів.

Запровадження таких систем має суттєвий вплив на підвищення ефективності роботи державних підприємств, покращує їх стабільність і безпеку, а також сприяє обґрунтованому прийняттю управлінських рішень на різних рівнях. Це дозволяє забезпечити ефективне управління персоналом, підвищувати продуктивність праці співробітників та керівників, а також здійснювати належний контроль за діяльністю підприємств. В Україні триває процес модернізації системи бухгалтерського обліку, що орієнтований на міжнародні стандарти, і передбачає інтеграцію новітніх інформаційних технологій в облікові та управлінські процеси. Цей процес створює необхідні умови для прийняття обґрунтованих управлінських рішень як для внутрішніх учасників (керівництва, співробітників та власників активів), так і для зовнішніх сторін, таких як держава, інвестори і кредитори.

## ВИСНОВКИ

Дослідження особливостей обліку, аналізу та контролю за нефінансовими активами у бюджетних установах в рамках кваліфікаційної роботи дозволяє зробити наступні загальні висновки та рекомендації.

1. Нефінансові активи у державному секторі є економічними ресурсами, контрольованими державними установами, які мають потенціал для генерування економічних вигод у майбутньому. Нефінансові активи включають основні засоби, нематеріальні активи, запаси, готову продукцію та незавершені капітальні інвестиції. Вони займають значну частину загальних активів бюджетних організацій і відображаються в окремій частині їх фінансової звітності.

У обліку нефінансових активів визнання відбувається відповідно до окремих критеріїв для довгострокових і поточних активів. Загалом, активи визнаються за такими умовами: 1) наявності потенціалу корисності або можливих майбутніх економічних вигід; 2) можливості їх достовірної оцінки.

Класифікація нефінансових активів відрізняється від класифікації в комерційних підприємствах, що вимагає розробки спеціальних критеріїв для обліку. Наявність обґрунтованої оцінки вартості активів є важливою для їх визнання в бухгалтерії. Сучасні нормативні акти вимагають, щоб оцінка нефінансових активів базувалася на історичній собівартості, хоча міжнародні стандарти допускають альтернативу у вигляді справедливої вартості. Це свідчить про необхідність детального підходу до оцінки нефінансових активів, їх визнання та подальшого обліку, що має велике значення для користувачів фінансової звітності.

2. Облік нефінансових активів у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини здійснюється відповідно до широкого комплексу нормативних актів, серед яких Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку для державного сектору (НПСБОДС) та відповідні методичні

рекомендації. Основними принципами є безперервність обліку та дотримання законодавства про бюджетний устрій. Державні установи мають використовувати субрахунки Класу 1 "Нефінансові активи" для узагальнення інформації про свої активи. Важливим аспектом у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини є документальне оформлення операцій, що відповідає специфічним вимогам бюджетного процесу, а також правилам публічних закупівель і спеціального режиму відчуження. Облік нефінансових активів є невід'ємною частиною управління державними фінансами та впливає на ефективність діяльності державних установ.

3. У Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини облік довгострокових нефінансових активів здійснюється за допомогою активних рахунків. Зокрема, для капітальних інвестицій використовують рахунок 131 «Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів», а для необоротних активів – рахунки 101 «Основні засоби розпорядників бюджетних коштів» і 111 «Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів». Операції з надходження цих активів обліковуються на дебеті відповідних рахунків, а їх вибуття – на кредиті. Вони також відображаються на рахунку 5111 «Внесений капітал розпорядників бюджетних коштів», що впливає на коригування власного капіталу суб'єкта державного сектору.

Інвестиційна нерухомість, яка здається в оренду, є окремою категорією серед довгострокових нефінансових активів і обліковується на субрахунок 1010 «Інвестиційна нерухомість».

Для ефективного обліку витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів доцільно накопичувати ці витрати на окремому субрахунку як капітальні витрати. Це дозволить здійснювати належний контроль за витратами, пов'язаними з природними ресурсами, їх очищенням, укріпленням, дообладнанням та створенням захисних споруд, що підлягають капіталізації. Для точнішого відображення таких витрат у Плані рахунків варто додати новий

субрахунок 1119 (1129) «Капітальні витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів».

Поточні нефінансові активи у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини враховуються як запаси на рахунках 151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів» та 161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів». Початкова вартість цих активів відображається на дебеті зазначених рахунків, а їх списання як витрати установи – на кредиті відповідних рахунків.

4. Організація ефективного контролю за нефінансовими активами у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини є важливою для раціонального використання бюджетних ресурсів та забезпечення збереження державного майна. В умовах проведення реформ у державному управлінні контроль може здійснюватися за допомогою різних інструментів, таких як державний аудит, перевірки публічних закупівель і інспекційні заходи, зокрема ревізії. Ключовим аспектом забезпечення безпеки довгострокових нефінансових активів є своєчасне і правильне закріплення цих об'єктів за матеріально відповідальними особами, враховуючи місце їхнього зберігання та умови експлуатації.

На сьогоднішній день найбільш поширеною формою контролю в бюджетному секторі залишається ревізія, яка реалізується відповідно до формалізованих правил. Ефективний фінансовий контроль у державному секторі можливий лише за умов належної організації контролю, проведення всебічних перевірок, аналізу діяльності організацій та дотримання вимог законодавства, що сприяє забезпеченню цільового використання бюджетних коштів і активів. Ця ситуація підкреслює необхідність подальшої оптимізації методів контролю, аби забезпечити більшу прозорість та ефективність у використанні державних ресурсів.

5. Ефективність роботи та подальший розвиток Волинської обласної державної лікарні ветеринарної медицини значною мірою залежать від належного функціонування системи управління, яка включає в себе бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль, що разом створюють необхідне обліково-аналітичне забезпечення. Впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій вимагає від підприємств реорганізації бухгалтерських процесів, що передбачає автоматизацію окремих аспектів роботи бухгалтерів та акцент на постійному професійному розвитку, здобутті нових знань і навичок. Такі технології сприятимуть формуванню єдиного інформаційного простору для всіх учасників господарської діяльності.

Сучасні моделі бухгалтерського обліку базуються на комплексному технологічному підході, який за рахунок інформаційних технологій іноді змінює традиційні методи обліку, зосереджуючись на захисті інформації. Водночас вибір і впровадження інформаційних технологій мають відповідати інформаційним потребам підприємств і не суперечити чинним стандартам та законодавству. Таким чином, новітні технології, глобалізація, політична нестабільність та швидкий розвиток інформаційних технологій змінюють традиційні процеси ухвалення управлінських рішень.

На сьогодні головні акценти у Волинській обласній державній лікарні ветеринарної медицини мають бути зроблені на: заохоченні українських ІТ-фахівців до розробки якісних продуктів, що відповідають вимогам українського законодавства та потребам бюджетних розпорядників; адаптації програмного забезпечення до міжнародних стандартів для можливості оцінки якості та швидкості отримання інформації про надходження і витрачання бюджетних коштів; вдосконаленні системи обробки статистичних даних щодо використання бюджетними установами програмного забезпечення; а також на зниженні витрат на програмні рішення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бардаш С. В., Грабчук І. Л. Цифрові технології в сфері бухгалтерського обліку: основні можливості та ризики. *Ефективна економіка*. 2021. №9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=9&y=2021> (дата звернення 25.10.2024).
2. Бардаш С., Краєвський В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктів державного сектору. *Scientific Collection «InterConf»*. 2023. Вип. 161. С. 25–32.
3. Беженар А. Ю. Організаційні аспекти обліку нефінансових активів суб'єктів державного сектору. *Молодий вчений*. 2022. № 9 (109). С. 116–121.
4. Білобровенко Т.В. Перевірка державних закупівель як ефективна форма державного фінансового контролю. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2018. Вип. 2. С. 21–29.
5. Бухгалтерський облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін.; Тернопіл. нац. екон. ун-т. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 459 с.
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>(дата звернення 25.08.2024).
7. Варламова Д. В., Алексеева Л. Д. Питання впровадження цифрових технологій в систему бухгалтерського обліку. *Вісник Алтайської академії економіки та права*. № 5. 2020. 248–254.
8. Дем'янишин В., Костецький В. Модернізація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами та зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Світ фінансів*. 2022. № 4(73). С. 22–44.
9. Дмитренко В. І. Імплементация міжнародного досвіду державного аудиту для забезпечення економічної безпеки України. *Агросвіт*. 2020. № 10. С. 65–70.

10. Задорожний З.-М., Семанюк В. Розвиток облікової науки у світлі економічних та соціальних трансформацій. *Вісник економіки*. 2021. Вип. 3. С. 110–124.

11. Здирко Н. Г. Черешневий О. І. Вплив економіко-правового статусу бюджетних установ при організації бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2020. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7925> (дата звернення 08.09.2024).

12. Кондратюк І. О., Лондаренко О. О. Облік витрат на придбання нефінансових активів бюджетних установ: управлінський аспект. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. Вип. 1. С. 210–230.

13. Крисоватий А. І. Бухгалтерський облік та оподаткування: підручник (е-видання) / А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк, І. В. Мельничук ; за заг. ред. А. І. Крисоватого та В. М. Панасюк. Тернопіль : ЗУНУ, 2024. 637 с.

14. Кулинич М. Досконалення елементів методу бухгалтерського обліку в контексті цифрової модернізації економіки. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2020. С. 97–103.

15. Ларікова Т. Оцінка в системі облікового забезпечення нефінансових активів розпорядників бюджетних коштів *Вісник Хмельницького національного університету: Економічні науки*. 2022. № 3. С. 315–322.

16. Лемішовська О., Лінинська В. Бухгалтерський облік в умовах впровадження інформаційних технологій і систем. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-23> (дата звернення 24.10.2024).

17. Лень В. С. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник ; 2-е вид. Київ : Каравела, 2017. 564 с.

18. Луценко І. С. Ефективність податкового контролю як запорука додаткових надходжень фінансових ресурсів до зведеного бюджету України.

19. Лучко М. Р., Штимер Л. Т. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2015. Вип.1 (45), т. 2. С. 39–42.

20. Мазіна Н. Особливості розвитку інформаційних технологій в організації бухгалтерського обліку установ державного сектора. *Актуальні проблеми економіки*. 2024. № 6 (276). С. 100–106.

21. Максимук А. І. Економічна сутність та класифікація нефінансових активів установ державного сектору економіки. *IV Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» 28 грудня 2018 року, м. Тернопіль*. С. 100–103.

22. Муравський В. В. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 486 с.

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення 04.09.2024).

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене Наказом МФУ від 12.10.2010 № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> (дата звернення 04.09.2024).

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом МФУ від 12.10.2010 № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text> (дата звернення 04.09.2024).

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затверджене Наказом МФУ від 12.10.2010

No№ 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text> (дата звернення 04.09.2024).

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджене Наказом МФУ від 24.12.2010 №1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11#Text> (дата звернення 04.09.2024).

28. Панасюк В. М., Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання: навч. посіб., Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 264 с.

29. Панасюк В., Бурденюк Т., Мужевич Н. Особливості цифрової трансформації обліку. Галицький економічний вісник. 2021. № 1 (68). С. 70–76.

30. Панасюк В. М., Птащенко О. В., Клак О., Трубіцина О. Експортно-імпортні операції: реалії обліку та оподаткування в умовах воєнного стану. Журнал стратегічних економічних досліджень. 2023. № 1 (12). С. 25–34. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 04.09.2024).

31. Панасюк В., Шухманн В., Маринович О. Проблеми підходу в економіці. 2019. Вип. 4 (72). Ч.2. С. 178-184.

32. Панасюк В., Мельничук І., Мужевич Н. Цифрова трансформація обліку в умовах форс-мажорних обставин. Галицький економічний вісник. 2022. Том 78-79. № 5-6. С. 51-57.

33. Про затвердження Національного стандарту №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text> (дата звернення 10.09.2024).

34. Про затвердження Національного стандарту №2 «Оцінка нерухомого майна»: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 № 1442. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF#Text> (дата звернення 10.09.2024).

35. Про затвердження Національного стандарту №3 «Оцінка цілісних майнових комплексів»: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 № 1655. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення 10.09.2024)

36. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII.: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (дата звернення 10.09.2024).

37. Прядка Н. М. Концептуальні засади обліку нефінансових активів у контексті облікових стандартів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 2 (2). С. 116–121.

38. Сакун А. Внутрішній контроль в системі інформаційного забезпечення потреб управління підприємства. *Scientific Collection «InterConf+»*. 2024. Вип. 41(185). С. 107–116.

39. Саченко С. І., Панасюк В. М. Особливості облікової політики щодо оцінки необоротних активів. Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Вінниця, 18 квіт. 2018 р.) : у 2-х т. Т. 1. Вінниця : ВННІЕ ТНЕУ, 2018. С. 108–109

40. Свірко С.В. Розвиток оцінки не фінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 23–34.

41. Скриньковський Р., Гладун В., Крамар М. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку на підприємстві. *Path of Science: International Electronic Scientific Journal*. 2019. Vol 5, №2. С 3001–3010.

42. Стратегії модернізації бухгалтерського обліку системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету міністрів України від 20.06.2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> (дата звернення 12.08.2024)

43. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. / Н. М. Хорунжак. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 248 с.

44. Цятковська О. Оцінка як елемент управління нефінансовими активами державних установ. *Облік і фінанси*. 2023. № 3(101). С. 158–164.

45. Цятковська О. Облік нефінансових активів в управлінні суб'єктами державного сектору. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2021. Випуск 3–4. С. 40–47

46. Цятковська О. Особливості обліку процесу надходження нефінансових активів державних установ. *Вісник ХНТУ*. 2024. Вип. 4 (87). С. 305–308.

47. Черкашина Т. В. Нефінансові активи: оцінка і класифікація у державному секторі. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 23. С. 201–206.

48. Шевчук І. Б., Депутат Б. Я., Тарасенко О. Є. Цифровізація та її вплив на економіку України: переваги, виклики, загрози й ризики. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Випуск 47-2. С. 173–177.

49. Юрченко О. Б. Активи суб'єктів державного сектору економіки: поняття, класифікація та методичні засади організації обліку. *Економічний простір*. 2020. №161, 140–146.

50. Panasyuk V., Kuzina R., Moroz J., Babich I., Melnychuk I., Chyzhyshyn, O. Accounting of Exchange Rate Differences on Transactions With Foreign Currency Loans (June 16, 2020). *International Journal of Advanced Research in Engineering and Technology (IJARET)*, 11(5), 2020, pp. 391-398.

51. Panasyuk, V., Lalakulych, M., Yuhas, E., Rybakova, L., & Bobrivets, V. (2020). Improving the accounting and auditing of payroll calculations. *International Journal of Management*, 11(5), pp. 307–319.

52. Panasyuk V.M., Ovsyuk N.V., Volchek R.M., Azarenkov G.F., Volenshchuk N.A., Tyvonchuk O.I. The Process of Forming Accounting Policies of

Ukrainian Enterprises by International Financial Reporting Standards. Universal Journal of Accounting and Finance. 2021. № 9 (5). pp. 1199–1211.