

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління
Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
(освітній рівень)

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____

на тему: «Організація обліку та контролю нефінансових активів органів державної влади в умовах модернізації управління державними фінансами на прикладі ГУНП в Хмельницькій області»

ДРОА.016031.01.04.00

Виконав: студент 2 курсу, групи ОАм-20-1 _____
Підпис Р.О. Гавриш
Ініціали, прізвище

Керівник к.е.н., доцент _____
Підпис, дата Л.Ю. Фесун
Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування _____
Підпис, дата Л.В. Скоробогата
Ініціали, прізвище
_____ 2021 р.

Хмельницький, 2021

ЗМІСТ

	С.
Вступ.....	6
1 Теоретичні основи організації обліку та контролю нефінансових активів органів державної влади	8
1.1 Нефінансові активи як економічна категорія та об'єкт обліку і контролю	8
1.2 Порядок визнання та оцінки нефінансових активів суб'єктів державного сектору	16
1.3 Нормативно-правове забезпечення організації обліку та контролю нефінансових активів органів державної влади	24
2 Організація обліку та контролю нефінансових активів органів державної влади в ГУНП в Хмельницькій області	28
2.1 Організаційно-економічна характеристика ГУНП в Хмельницькій області та загальні особливості організації обліку нефінансових активів установи	28
2.2 Організація обліку довгострокових нефінансових активів	35
2.3 Організація обліку поточних нефінансових активів	45
2.4 Організація контролю нефінансових активів органів державної влади ...	50
3 Вплив модернізації управління державними фінансами на розвиток організації обліку та контролю нефінансових активів органів державної влади	59
3.1 Перегляд вимог до організації обліку нефінансових активів суб'єктів державного сектору в сучасних умовах	59
3.2 Організація внутрішнього контролю нефінансових активів в умовах трансформації вимог системи управління	66
Висновки	74
Перелік джерел посилання	77
Додаток А Положення про ГУНП в Хмельницькій області	82
Додаток Б Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в ГУНП в Хмельницькій області	94
Додаток В Фінансова звітність ГУНП в Хмельницькій області	

	5
за 2019–2020 рр.	111
Додаток Г Положення про облікову політику ГУНП в Хмельницькій області	135
Додаток Д Первинні документи та реєстри обліку нефінансових активів ГУНП в Хмельницькій області	142

ВСТУП

Нефінансові активи є одним з базових елементів ресурсного забезпечення та обов'язковою умовою безперебійного функціонування суб'єктів державного сектору. В бухгалтерському обліку вони зазвичай відображаються як сукупність об'єктів необоротних та поточних активів немонетарного характеру. Якщо необоротні активи становлять матеріальний базис господарських процесів та забезпечують процес господарської діяльності суб'єктів державного сектору, то поточні нефінансові активи виступають матеріальним забезпеченням господарських процесів. У сукупності саме нефінансові активи формують засоби виробництва кожного суб'єкта господарювання.

Водночас нефінансові активи є відносно новим об'єктом обліку в державному секторі, поява якого співпадає з першим етапом модернізації системи управління державними фінансами. З огляду на це, сьогодні можна спостерігати становлення єдиних організаційних та методичних підходів до їхнього бухгалтерського обліку та контролю.

Також слід визначити суттєве зростання ролі бухгалтерського обліку як джерела інформації для якісної, достовірної й оперативної оцінки явищ, що відбуваються на всіх рівнях управління державним сектором. Надто, якщо йдеться про органи державної влади, що становлять майже чверть від усіх суб'єктів державного сектору та репрезентують публічність державних фінансів. Сьогодні належна організація обліку нефінансових активів і забезпечення надійного контролю набувають особливої важливості і перетворюються на ефективний управлінський інструмент.

Актуальність проблематики, неповна розробленість проблематики організації обліку та контролю нефінансових активів в державному секторі стали підставою вибору теми дипломної роботи та зумовили її структуру.

Метою дипломної роботи є розробка теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо розвитку організації обліку та контролю нефінансових активів

органів державної влади як суб'єктів державного сектору в умовах модернізації системи управління державними фінансами. Для досягнення поставленої мети передбачено вирішення наступних завдань:

- виявити та узагальнити основні підходи до визначення нефінансових активів як економічної категорії та об'єкта обліку і контролю;
- систематизувати підходи до визнання та оцінки нефінансових активів на основі критичної оцінки нормативно-правового забезпечення обліку та контролю нефінансових активів в державному секторі;
- дослідити особливості організації обліку та контролю нефінансових активів на прикладі органу державної влади та встановити вплив його організаційно-економічних особливостей на ці процеси;
- обґрунтувати сучасні вимоги до організації обліку нефінансових активів суб'єктів державного сектору, що сформувалися під впливом реформування системи управління державними фінансами;
- розробити пропозиції щодо організації внутрішнього контролю нефінансових активів в державному секторі.

Об'єктом дипломної роботи є система організації обліку та контролю нефінансових активів органів державної влади в умовах модернізації управління державними фінансами. Предмет дослідження – теоретичні та організаційно-методичні положення організації обліку та контролю нефінансових активів суб'єктів державного сектору.

Теоретичну основу дипломної роботи склали праці вітчизняних (Н.Г. Здирко, С.М. Кафки, В.С. Леня, Л.Г. Ловінської, М.Р. Лучка, Н.М. Прядка, С.В. Свірко) та зарубіжних (М.В. Беспалова, Й. Бетге, І.А. Варпаєвої, Р. Ентоні, М.П. Кондракова, Дж. Ріса, О.М. Свєшнікової, Л.З. Шнейдмана) спеціалістів у галузі обліку і контролю в установах державного сектору. Також в процесі дослідження були використані вітчизняні законодавчі та нормативні акти з питань обліку та контролю в державному секторі; дані організаційно-розпорядчих і первинних облікових документів, облікових реєстрів і звітності Головного управління Національної поліції в Хмельницькій області.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ

1.1 Нефінансові активи як економічна категорія та об'єкт обліку і контролю

Дефініція «нефінансові активи» в історії економічної думки традиційно пов'язується з етапом зародження класичної політичної економії (кінець XVII – початок другої половини XVIII сторіччя), визначним представником якого був англійський економіст У. Петті. Це етап суттєвого розширення сфери ринкових відносин на фоні аргументованого спростування основоположних ідей меркантилізму.

У. Петті практично одночасно зі своїм французьким сучасником П. Буагільбером вперше запропонували трудову теорію вартості, відповідно до якої джерелом та мірилом вартості є кількість затраченої на виробництво тієї чи іншої товарної продукції або певного блага праці. При цьому необхідно розрізняти ринкову (політичну) вартість, що визначається співвідношенням попиту та пропозиції, і «природну ціну», що становить основу ринкової вартості. Саме природна ціна, за У. Петті, визначається витраченою на виробництво товару працею, а відмінність у рівні природних цін пояснюється додатковим продуктом і визначається як створений працею надлишок понад мінімум, необхідний для підтримки життя працівника. З чого випливало, що основою багатства та добробуту держави є не сфера обігу, а сфера виробництва, підпорядкована своїм внутрішнім законам розвитку та в якій створюється вартість. Тому національне багатство – це сума споживчих вартостей і, на відміну від переконань меркантилістів, його сутність криється не у грошах, а в корисних речах, які їм протиставляються і представлені передусім продуктами виробничої сфери, тобто негрошовими або нефінансовими активами [21, с. 27–28].

Варто наголосити, що і сьогодні нефінансові активи розглядаються в

макроекономічній площині як базовий конструктивний елемент національного багатства – важливого індикатора досягнутого рівня економічного розвитку та його перспектив. Цей показник розраховується практично у всіх країнах світу і застосовується для міжнародних зіставлень, чому сприяють рекомендації ООН щодо методології національного рахівництва (1993). Як об'єкт статистичного вивчення та економічна категорія національне багатство відображає накопичення «економічних активів» – матеріальних і нематеріальних, а також фінансових та нефінансових активів – у юридичних осіб (підприємств та організацій) та у фізичних осіб (окремих громадян) як показників їх власного капіталу, що формують разом власний капітал країни або її національне багатство (рисунок 1.1).



Рисунок 1.1 – Нефінансові активи як складова національного багатства:
макроекономічна площина

За рекомендаціями ООН, нефінансові активи поділяються на нефінансові вироблені активи та нефінансові невироблені активи. Також окремо визначається обсяг споживчих товарів тривалого користування у домашніх господарствах та прямі іноземні інвестиції. При цьому нефінансові вироблені активи – це активи,

котрі є результатом виробничої діяльності: основні засоби, запаси матеріальних оборотних активів, нематеріальні активи, отримані в результаті виробничого процесу, тощо. Нефінансові невироблені активи – це активи, які не становлять результат виробництва. До них приміром відносяться матеріальні активи (земля, природні ресурси) та нематеріальні активи, котрі виникають у результаті юридичних та облікових операцій (наприклад, права на провадження певних видів діяльності). Натомість фінансові активи у системі національного рахівництва – це активи, яким, зазвичай, протистоять фінансові зобов'язання інших суб'єктів господарювання [25, с. 71].

Зауважимо, що новітня (розширена) методика оцінки національного багатства хоч і проводиться за двома складовими фінансові та нефінансові активи, але вона також передбачає включення до складу нефінансового компоненту національного багатства не усталених вищенаведених елементів, а природних ресурсів як накопиченого природного капіталу (нефінансові матеріальні невироблені активи) поряд з традиційним (виробленим) і так званим людським капіталом (нефінансові нематеріальні невироблені активи). Гіпотетично згадується ще й соціальний капітал, який отримується як результат ефективності ринкових інститутів, що відображають ступінь розвиненості громадянського суспільства у країні. Значно ускладнює практичне застосування цієї методики ступінь розвиненості національного рахівництва, тому отримані результати безперечні та потребують певних коригувань через відмінності методичного забезпечення та базисної інформації.

На рисунку 1.1 наведено структуру національного багатства України початку XXI століття в цілому та нефінансових активів зокрема (узагальнено за інформацією [28, с. 8]).

Наведені дані підтверджують визначну роль нефінансових активів у макроекономічному вимірі. При цьому в більшості передових країн світу ключове місце у їх структурі належить людським ресурсам (понад 60% національного багатства), тоді як частка виробленого капіталу сягає 15-30%. Значно коливається частка природного капіталу від 2 до 39%, оскільки залежить від географічного

положення та територіального забезпечення країни природними ресурсами. Як бачимо, структура національного багатства Україна загалом відповідає світовій, хоча й відрізняється від промислово розвинутих країн.

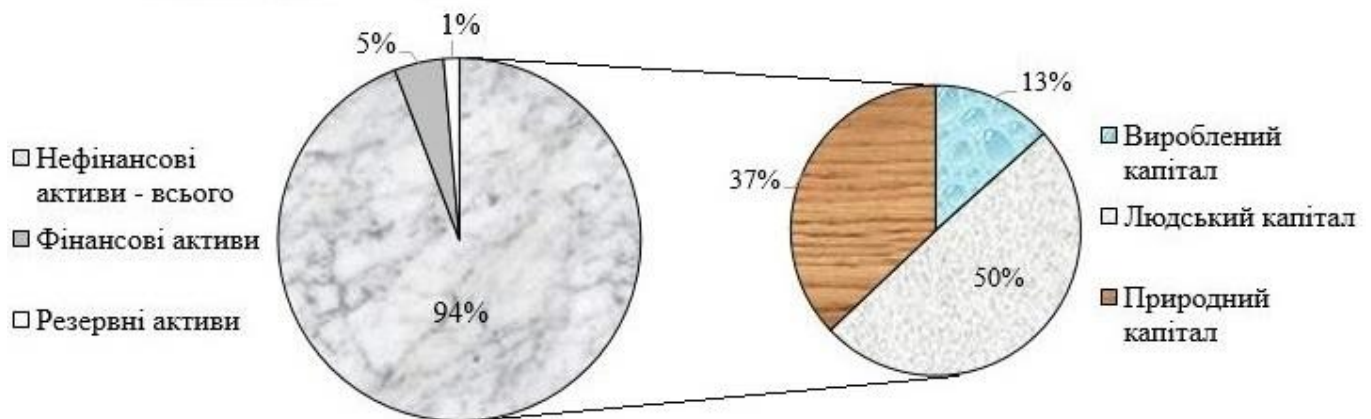


Рисунок 1.2 – Структура національного багатства та нефінансових активів України на початку ХХ століття

У мікроекономічному вимірі нефінансові активи – це вся сукупність ресурсів певного економічного суб'єкта, які належать до майнової категорії та покликані сприяти отриманню доходу. Як правило, до складу нефінансових активів зараховуються будь-які економічні ресурси, не призначені для продажу в довгостроковій перспективі та використовуються для отримання вигод.

Такі об'єкти можуть бути на підприємствах та у суб'єктів державного сектора на правах оперативного управління; оренди, безоплатного користування, довірчого керування, а також на правах власності. Тому до категорії нефінансових активів відносяться також ті активи, що стоять на балансі економічних суб'єктів, але передані ними іншим суб'єктам обліку за спеціальними договорами.

З огляду на те, що поняття фінансових активів в контексті облікової практики є збірним, окремо у національних стандартах воно не визначене. Проте відповідно до НПСБОДС 134 «Фінансові інструменти» чітко окресленим є поняття фінансових активів, які ідентифікуються як сукупність:

- а) грошових коштів та їх еквівалентів;
- б) контрактів, що надають право отримати грошові кошти чи інші фінансові

активи або ж обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах;

в) інструментів власного капіталу інших суб'єктів господарювання [10].

З чого випливає, що нефінансовими є усі інші активи, відмінні від фінансових. В основі виокремлення більшості з них лежить ознака немонетарності, котра виключає пов'язаність нефінансових активів із грошовими коштами та (або) активами до отримання, вираженими фіксованою чи визначеною кількістю грошових коштів. Як випливає із п. 16 МСФЗ (IAS) 21 «Вплив змін валютних курсів», головний критерій розмежування монетарних та немонетарних статей полягає у праві отримати або обов'язку надати фіксовану чи визначену кількість грошових одиниць [32, с. 109]. Разом з тим поняття немонетарності є дещо ширшим. Наприклад, суми отриманих або сплачених авансових платежів будуть немонетарними з точки зору бухгалтерського обліку, проте не можуть бути включені до складу нефінансових активів як таких, оскільки опосередковують саме грошові потоки у чистому вигляді.

Як показує проведене дослідження, в сучасній науковій літературі ґрунтовні напрацювання щодо сутності та концептуальних засад організації обліку нефінансових активів не представлені, за незначним винятком, котрий складають окремі публікації Свірко С.В. та Черкашиної Н.В. Очевидно така ситуація пояснюється, з одного боку, нетривалою практикою оперування зазначеною обліковою категорією (її було визначено лише у НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності», який почав застосовуватися суб'єктами державного сектору у 2015 році), а з іншого – родовим, збірним характером такого об'єкта обліку як «нефінансові активи», сутність якого визначається через його складові компоненти.

Наразі ми схильні підтримувати погляди Київської школи НДІ обліку ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» та визначати нефінансові активи як «економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку... в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [37, с. 25]. Саме таке визначення

впливає із синтезу дефініцій, що наведені в національних стандартах обліку для державного сектора економіки.

Розглянемо склад нефінансових активів (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Склад нефінансових активів суб'єктів державного сектора

Види нефінансових активів за НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» (наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541)	Види нефінансових активів за Планом рахунків бухгалтерського обліку (наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203)
Основні засоби	Основні засоби та інвестиційна нерухомість
Інвестиційна нерухомість	Інші необоротні матеріальні активи
Нематеріальні активи	Нематеріальні активи
Незавершені капітальні інвестиції	Капітальні інвестиції
Довгострокові біологічні активи	Біологічні активи
Поточні біологічні активи	
Запаси	Виробничі запаси
Виробництво	Виробництво
X	Інші нефінансові активи

Тобто все майно (активи) суб'єкта господарювання, що приносить реальний чи потенційний економічний прибуток за певний часовий проміжок у процесі експлуатації та/або зберігання, – це нефінансові активи. У їх структурі розрізняють: необоротні та оборотні (мобільні) активи.

В економічній теорії необоротним активом вважають інструмент, який надає суб'єктові господарювання можливість вести господарську діяльність, забезпечуючи багаторазовий обіг оборотних активів. Іншими словами, необоротні активи – це частина економічних ресурсів (майна) суб'єкта господарювання, що обертається протягом тривалого періоду, який перевищує 12 місяців або тривалість операційного циклу, якщо він довший за 12 місяці. Вони багаторазово беруть участь у господарській діяльності та переносяться свою вартість на собівартість кінцевого продукту (або суспільного блага) частинами.

Чільне місце у в структурі необоротних нефінансових активів виробничих

підприємств найчастіше посідають основні засоби, тоді як у суб'єктів невиробничої сфери їх частка може бути незначною. Особливістю основних засобів є матеріальний характер (уречевлений результат виробничого процесу) та неодноразове чи постійне використання у незмінній натурально-речовій формі протягом тривалого часу з одночасним перенесенням своєї вартості на створюваний продукт (або суспільні блага). Досить часто до кваліфікаційних ознак основних засобів також відносять вартісний параметр, що встановлюється залежно від динаміки цін на продукцію фондоутворюючих галузей. Наприклад, підпункт 14.1.138 статті 14 Податкового кодексу України встановлює в якості такого критерію суму 20 000 гривень, тоді як до 23.05.2020 року вона становила лише 6 000 гривень.

У державному секторі сьогодні не існує нормативно закріплених вартісних ознак основних засобів, за якими з-поміж складу матеріальних необоротних активів можна було б виділити власне основні засоби та малоцінні засоби. Тому суб'єкти державного сектора можуть їх встановлювати самостійно, базуючись на професійних судженнях та обґрунтуваннях. Відповідно до НПСБДС 121 «Основні засоби» основні засоби визначені як матеріальні активи, які утримуються для їх використання у господарській діяльності суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, понад один рік. Тобто основні засоби визначені регулятором як родові поняття, яке охоплює поряд з традиційними об'єктами малоцінні необоротні матеріальні об'єкти та інвестиційну нерухомість. Остання водночас є предметом регулювання спеціального НПСБОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» і визначається як «земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу» [6].

Нематеріальні активи, методологія обліку яких урегульована НПСБОДС 122 «Нематеріальні активи», являють собою нефінансові активи, як правило, створені людиною поза процесом виробництва, шляхом юридичних чи облікових дій. Вартість цих об'єктів визначається саме цінністю закладеної у них інформації. Вони дають виключне право своїм власникам на зайняття конкретними видами

діяльності або на виробництво певних видів товарів та послуг (приміром, патенти, авторські права, договори про оренду тощо). Стандарт їх визначає як немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані. Якщо ознака немонетарності уже нами розглядалася (вище за текстом), то можливість ідентифікації щодо сутнісного визначення нематеріальних активів передбачає їх здатність бути відчуженими на користь третіх осіб.

Оборотні нефінансові активи є найбільш мобільним елементом нефінансових активів, який постійно відновлюється. Включають запаси (сировину, матеріали, продукти харчування, паливо, запчастини, медикаменти тощо), поточні біологічні активи та незавершене виробництво. Особливість цієї частини нефінансових активів полягає в тому, що вони беруть участь лише в одному господарському обороті, видозмінюють свою натурально-речову форму та повністю переносять свою вартість на вартість кінцевого продукту (або суспільного блага), що продукується суб'єктом господарювання. По суті, вони представлені запасами, котрі відповідно до НПСБОДС 123 «Запаси» визначаються як нефінансові активи, які перебувають у формі виробничих запасів та призначені для споживання в процесі господарської діяльності суб'єкта державного сектору, або ж утримуються з метою подальшого відчуження (внаслідок продажу, безоплатного розподілу чи передачі), або ж перебувають в господарському обороті суб'єкта державного сектору для подальшого споживання [9].

Наголосимо, що чіткої законодавчої градації нефінансових активів у державному або комерційному секторі немає, але, окрім їхнього поділу на необоротні та оборотні, варто проводити їх розмежування залежно від джерела походження та участі у виробничому циклі чи господарському обороті суб'єкта державного сектору. Зокрема, на виробничі та невиробничі нефінансові активи. Останні у світлі Податкового кодексу України відповідають частині нефінансових активів, що не призначені для використання в господарській діяльності платника податків та операції з якими особливим чином впливають на формування об'єкта оподаткування. Відтак, зазначене групування є дуже важливим для податкового планування та контролю.

1.2 Порядок визнання та оцінки нефінансових активів суб'єктів державного сектору

Визнання нефінансових активів є наріжним каменем організації обліку та наступного контролю, адже забезпечує окреслення чітких меж даного економічного ресурсу як об'єкта бухгалтерського обліку. За загальним правилом, актив визнається та приймається до обліку, якщо надходження майбутніх економічних вигід до організації є очікуваним, і актив має вартість, котра може бути надійно оцінена. При цьому актив не визнається у разі понесення витрат, які не спряють прямо чи опосередковано надходженню до організації економічних вигід поза межами поточного звітного періоду. Натомість така операція призводить до визнання витрат у звіті про фінансові результати за формою 2-дс. Зауважимо, що такий підхід не припускає ні корисливих намірів адміністрації суб'єкта господарювання (не пов'язаних із генерування майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності), ні введення адміністрації суб'єкта господарювання в оману. Він ілюструє лише те, що ступінь визначеності надходження економічних вигід або потенціалу корисності від такої операції за межами поточного звітного періоду не є достатнім для визнання активу як об'єкта бухгалтерського обліку та елемента фінансової звітності.

Майбутня економічна вигода, яку втілюють нефінансові активи, – це їх можливість прямо чи опосередковано сприяти надходженню грошових коштів до суб'єкта господарювання. Ці надходження грошових коштів можуть бути наслідком як реалізації, так і продуктивного використання активів, тобто вигоди від володіння активом можуть бути отримані суб'єктом господарювання безпосередньо у вигляді доходу або опосередковано, якщо використання таких активів дозволяють зменшити фактичні витрати суб'єкта господарювання. Таким чином, нефінансові активи характеризуються певними споживчими властивостями.

Звернемо увагу, що в державному секторі поняття економічної вигоди

доповнюється потенціалом корисності з огляду на відсутність у суб'єктів державного сектору комерційного цілепокладання. Тобто нефінансові активи при їх визнанні аналізуються не тільки на предмет здатності забезпечувати грошові надходження до установи, але й на предмет наявності корисного потенціалу, пов'язаного із зазначеним активами. Корисний потенціал нефінансового активу розглядається як його придатність для використання в господарській діяльності суб'єкта державного сектору, обміну або погашення прийнятих зобов'язань. Щоправда, через суттєву видову різноманітність об'єктів нефінансових активів в державному секторі зазначений критерій на практиці застосовується із винятками. Наприклад, об'єкти культурної спадщини кваліфікуються як нефінансові активи, але їх корисний потенціал, за винятком культурної цінності, є сумнівним. Неможливість довести існування такого потенціалу корисності в даному разі не призводить до їх балансового визнання у складі нефінансових активів, проте не становить перешкоду для прийняття їх до обліку і об'єкти культурної спадщини відображаються як активи в позабалансовому обліку.

Зауважимо, що оцінка потенціалу корисності або майбутніх економічних вигід має ймовірнісний характер і повинна переглядатися на кожен дату балансу. При цьому оцінки ступеню невизначеності, що застосовуються до потоку майбутніх економічних вигід чи потенціалу суспільної корисності від об'єктів нефінансових активів, виконуються на основі доказів та з урахуванням обставин, що мають місце на момент підготовки фінансової звітності. Такі оцінки для окремо значущих статей проводяться індивідуально, а для великих сукупностей статей, які окремо є малозначущими, можуть проводитися груповим способом.

Багато нефінансових активів, наприклад, основні засоби, запаси, мають фізичну форму. Однак фізична форма не є обов'язковим атрибутом активів. Ряд вироблених та невироблених нефінансових активів є нематеріальними.

При визнанні нефінансових активів додатково аналізується існування таких активів, при цьому звертається увага на наявність права власності або іншого права, яке дозволяє забезпечувати контроль над аналізованими активами. Нагадаємо, що в Законі про бухгалтерський облік активи визнаються саме як

«контрольовані підприємством ресурси». Йдеться приміром про майно, яким суб'єкт господарювання володіє на правах оренди: воно вважатиметься активом у разі, якщо суб'єкт господарювання контролює вигоди, які очікувано надходять від цього майна.

Наступним критерієм визнання нефінансових активів є те, що відповідні об'єкти повинні мати вартість, яка може бути надійно оцінена. У багатьох випадках вартість на придбання чи витрати на самостійне виготовлення об'єктів нефінансових активів відомі. В інших випадках вартість чи понесені витрати потрібно оцінювати. Використання обґрунтованих розрахункових оцінок є важливою частиною організації обліку та забезпечує обґрунтовану надійність облікової інформації. У випадках, коли отримати обґрунтовану розрахункову оцінку неможливо, такі нефінансові активи не повинні визнаватися у складі об'єктів бухгалтерського обліку та подаватися у фінансовій звітності.

Загалом оцінка нефінансових активів – це процес визначення грошових величин, за якими суб'єкт господарювання має оцінювати такі нефінансові активи у своїй фінансовій звітності. Причому оцінка як обов'язковий критерій визнання нефінансових активів, які використовуються з користю в діяльності суб'єкта господарювання, засвідчує прагнення суб'єкта подати у фінансовій звітності не все можливе майно, а виключно те, яке володіє економічною цінністю, яка й становить інтерес кредиторів та інших зовнішніх користувачів.

На сьогодні існують різні методи оцінки, які дозволяють оцінити об'єкти обліку суб'єктів державного сектору. Вітчизняними нормативними актами, що регулюють бухгалтерський облік в державному секторі, визначено основні вимоги до формування облікової інформації та можливі методи оцінки нефінансових активів. Насамперед, йдеться про вимоги НПСБОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи» та 123 «Запаси», котрі доповнюються положеннями НПСБОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» та 136 «Біологічні активи».

За загальним правилом, встановленим Законом про бухгалтерський облік, оцінка нефінансових активів вітчизняних суб'єктів господарювання проводиться

на основі історичної собівартості. Тоді як міжнародні стандарти, імплементація яких задекларована Україною, передбачають можливість застосування альтернативної основи оцінки – справедливої вартості активів. І якщо для промислово розвинутих країн пріоритетною вважається саме оцінка на базі справедливої вартості, то для України – нею досі залишається історична собівартість.

Оцінка нефінансових активів, представлених їх необоротною частиною, формується виходячи з вартості понесених капітальних інвестицій, що становлять однойменний об'єкт бухгалтерського обліку. Капітальні інвестиції у нефінансові активи суб'єктів державного сектору становлять сукупність фактичних витрат суб'єкта при їх придбанні, створенні, виготовленні, а також витрат, пов'язаних із виконанням науково-дослідних, дослідно-конструкторських, технологічних робіт, які в подальшому будуть прийняті до бухгалтерського обліку як об'єкти нефінансових активів.

Виходячи з викладеного, первісною вартістю довгострокових нефінансових активів визнається сума фактичних вкладень у придбання або виготовлення (створення) таких активів, з урахуванням супутніх невідворотних витрат, що пов'язані з доведенням таких активів до стану, що відповідає запланованій меті взяття таких об'єктів під контроль суб'єкта державного сектора. Наразі варто враховувати, що до складу первісної вартості не повинні потрапити ті суми витрат, які не пов'язані безпосередньо з набуттям права власності (або іншого подібного права, що надає контроль) на об'єкти нефінансових активів та яких можна було б уникнути за інших рівних умов. Йдеться про фінансові витрати, за винятком кваліфікаційних активів, суми непрямих податків, які відшкодовуються суб'єкту державного сектору, зареєстрованому як платник ПДВ, адміністративні та інші подібні витрати.

Об'єкти нефінансових активів, що надходять від нерезидентів і вартість яких при придбанні виражена в іноземній валюті, приймаються до бухгалтерського обліку у гривневій оцінці за принципом єдиного грошового вимірника. Вона визначається шляхом перерахунку валютної суми за офіційним

курсом НБУ на дату набуття суб'єктом державного сектору права власності на такий нефінансовий актив.

Особливий порядок оцінки встановлений для первісної (фактичної) вартості об'єктів нефінансових активів, які отримуються суб'єктами державного сектору за договорами, відмінними від договорів купівлі-продажу (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Особливості оцінки довгострокових нефінансових активів суб'єктів державного сектору при їх визнанні

Отже, оцінка нефінансових активів, що виготовлені суб'єктом державного сектору самостійно, проводиться за собівартістю їхнього виробництва, що включає такі групи витрат, як:

- по-перше, прямі витрати, що безпосередньо пов'язані зі створенням відповідного об'єкта нефінансових активів (матеріальні, трудові, інші);
- по-друге, непрямі загальновиробничі витрати, що безпосередньо пов'язані

з виробничим процесом суб'єкта господарювання та розподілені з використанням обґрунтованої бази розподілу на конкретний об'єкт нефінансових активів, собівартість якого оцінюється.

При цьому у фактичну собівартість самостійно виготовлених нефінансових активів не включаються як наднормативні втрати виробничих ресурсів, так і загальногосподарські та інші аналогічні витрати, крім випадків, коли вони безпосередньо пов'язані з виготовленням відповідних об'єктів нефінансових активів.

Якщо нефінансові активи отримані суб'єктом державного сектору безоплатно від інших суб'єктів недержавного сектору (за договором дарування, гуманітарної допомоги тощо), то їх первісною вартістю визнається справедлива або поточна ринкова вартість на дату прийняття до бухгалтерського обліку, збільшена на вартість послуг, пов'язаних з доставкою, реєстрацією та приведенням активів до стану, придатного для використання. Оцінка нефінансових активів за справедливою вартістю також застосовується і у випадках зарахування об'єктів на баланс внаслідок виявлених надлишків при проведенні інвентаризацій активів.

Справедлива вартість за своєю сутністю є сумою коштів, яка може бути отримана в результаті продажу зазначених активів на вільному ринку. Її визначення з метою постановки нефінансових активів на облік проводиться на дату зарахування на баланс, при цьому на практиці нерідко використовується інформація про актуальні ринкові ціни на потрібні нефінансові активи чи їх аналоги. Дані про справедливу вартість повинні бути підтвержені документально (наприклад, листами підприємств-виробників, відомостями органів статистики або інших державних органів тощо) чи експертним шляхом. Наголосимо, що сьогодні з огляду на посилення фінансового контролю над суб'єктами державного сектору оформлення самого лише протоколу оцінної комісії установи (без застосування до нього документальних підтверджень ціни або протоколів її експертної оцінки) для підтвердження справедливої вартості об'єктів нефінансових активів недостатньо.

Звернемо увагу на специфіку оцінки довгострокових нефінансових активів, отриманих за товарообмінними операціями. У цьому разі основною для оцінки отриманих активів є вартість цінностей, які передані або підлягають передачі установою з метою виконання зобов'язань за договором. При цьому розмежування на подібні та неподібні активи, що має місце в комерційному секторі, не проводиться. Зазначена вартість встановлюється виходячи з ціни, за якою у порівнянних обставинах суб'єкт державного сектору зазвичай визначає вартість аналогічних цінностей. Це досягається завдяки застосуванню механізму переоцінки, що сприяє актуалізації оцінок нефінансових активів у звітності суб'єктів державного сектору. При неможливості встановити вартість цінностей, як передаються установою, вартість нефінансових активів, одержаних установою за вказаними договором, визначається виходячи з вартості, за якою в порівнянних обставинах придбаються аналогічні нефінансові активи.

Коли об'єкти нефінансових активів отримані суб'єктом державного сектору без переходу права власності або без закріплення права оперативного управління, то подібні активи не приймаються на баланс, а враховуються в позабалансовому обліку за вартістю, вказаною власником (балансоутримувачем) майна, а у випадках відсутності інформації про таку вартість – за умовною вартістю.

Поточні нефінансові активи, представлені запасами суб'єктів державного сектору, оцінюються за аналогічним алгоритмом і в основі їх оцінки лежить історична собівартість. Так, фактичною собівартістю поточних фінансових активів, придбаних за плату, є алгебраїчна сума наступних витрат:

а) сплачених за договорами постачальникам, у тому числі з урахуванням непрямих податків при не реєстрації суб'єкта державного сектору платником ПДВ або ж без урахування непрямих податків, якщо суб'єкт державного сектору зареєстрований платником ПДВ і придбає їх за рахунок коштів підприємницької та іншої діяльності, що приносить дохід;

б) сплачених організаціям за інформаційні та консультаційні, посередницькі послуги, мита та інші платежі, пов'язані з придбанням запасів;

в) сплачених транспортно-заготівельним організаціям за заготівлю та

доставку запасів до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків доставки;

г) сплачених за доведення запасів до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (підбір, сортування, фасування та покращення технічних характеристик отриманих запасів, не пов'язані з їх використанням);

д) інших платежів, котрі безпосередньо пов'язані з придбанням таких запасів і їх неможливо уникнути.

Слід наголосити, що первісна оцінка нефінансових активів суб'єктів державного сектору на є незмінною величиною і може переглядатися у випадках, які варто систематизувати за такими напрямками:

– істотне покращення об'єктів нефінансових активів, що призводить до збільшення первісно очікуваних від них економічних вигід або потенціалу корисності для суспільства;

– переоцінка у сенсі актуалізації оцінки нефінансових активів на звітну дату;

– часткова ліквідація (розукомплектація).

При цьому обґрунтовано припустити, що причини зміни балансової вартості нефінансових активів залежать від виду активу. Так, первісна вартість об'єктів основних засобів може змінюватися у всіх зазначених випадках, тоді як нематеріальних активів – лише внаслідок поліпшення або переоцінки, а запасів – винятково як результат переоцінки. Більше того, НПСБОДС 123 «Запаси» припускає виключно зменшення балансової вартості запасів (уцінку) з причин зниження цін, псування, старіння або інших втрат первісно очікуваної економічної вигоди.

Внаслідок переоцінки об'єктів нефінансових активів формується так звана відновна вартість – вартість їхнього відтворення у сучасних умовах. Як показує аналіз вітчизняної облікової практики, переоцінка нефінансових активів суб'єктами вітчизняного державного сектору на різних часових проміжках проводиться різним методами. До введення в дію національних стандартів для державного сектору вона проводилася шляхом індексації балансової вартості

довгострокових нефінансових активів з використанням індексів інфляції, зафіксованих Державною службою статистики України, та й то за наявності імперативного рішення уряду. Відповідно до НПСБОДС рішення про переоцінку приймається суб'єктом державного сектору самостійно на основі професійного судження та обґрунтованого суттєвого відхилення балансової вартості таких нефінансових активів від їх справедливої вартості, що сформувалася на момент переоцінки. Діюча методика на практиці викликає труднощі, оскільки вимагає документального підтвердження цін активного ринку, проте є перспективною з точки зору достовірності оцінок майна, поданого у звітності суб'єктів державного сектору.

За певними об'єктами нефінансових активів суб'єктів державного сектору розраховується їх залишкова вартість, що є різницею між початковою (відновною) вартістю активів та сумою нарахованої амортизації за період експлуатації відповідно до прийнятої суб'єктом державного сектору облікової політики.

1.3 Нормативно-правове забезпечення організації обліку та контролю нефінансових активів органів державної влади

Щодо чіткості системи правового регулювання організації обліку та контролю суб'єктів державного сектору можна відзначити, що в сучасній науковій літературі навіть немає єдиної думки про сутність і співвідношення бухгалтерського та бюджетного обліку. Відтак, на одні й ті ж самі об'єкти обліку суб'єктів державного сектору одночасно поширюються різні правила, передбачені, з одного боку, Бюджетним кодексом України від 08.10.2010 р. № 2456-VI, а з іншого боку, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та узгодженими з ним стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі (НПСБОДС).

Розглядаючи органи державної влади як суб'єктів державного сектору мусимо наголосити, що організація бухгалтерського обліку тут виступає частиною процесу управління державними фінансами, оскільки згадані установи є учасниками бюджетного процесу і суб'єктами бюджетної системи країни. При цьому правовий статус органів державної влади як бюджетних установ і розпорядників бюджетних коштів визначений п. 12 частини першої ст. 2 Бюджетного Кодексу України. Такі установи є неприбутковими та повинні знаходитися у відповідному Реєстрі неприбуткових установ та організацій відповідно до п. 133.4 ст. 133 Податкового Кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI та Постанови Кабінету міністрів України від 13.07.2016 р. № 440.

Відповідно до державного класифікатора ДК 002:2004 «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» від 28.05.2004 р. № 97 державна організація створюється та функціонує на базі відокремленої частини державної власності у розпорядчому порядку, що визначений компетентним органом, і входить до сфери управління останнього. Тому нефінансові активи таких суб'єктів об'єктивно характеризуються особливими правовим статусом та режимом використання. Передусім, варто відзначити публічний характер набуття прав власності на нефінансові активи за договорами купівлі-продажу, що урегульований Законом України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 р. № 922-VIII, а також спеціальний режим відчуження прав власності на окремі об'єкти нефінансових активів.

Організація бухгалтерського обліку нефінансових активів суб'єктів державного сектору здійснюється за загальним правилом на підставі розпорядчого документа про організацію обліку та облікову політику, необхідність розробки та модельний зміст якого обумовлені як Законом про бухгалтерський облік, так і НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності», НПСБОДС 125 «Зміна облікових політик та виправлення помилок» та Методичними рекомендаціями з облікової політики, котрі затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. Вона має низку особливостей, пов'язаних з одночасним урахуванням законодавства про

бюджетний устрій, інших нормативних документів з обліку та звітності у державному секторі, а також їх галузевої специфіки. Йдеться про організацію обліку операцій з нефінансовими активами у межах статей бюджетної класифікації; попередній та поточний контроль впливу операцій з нефінансовими активами на виконання кошторису доходів та витрат; казначейську систему виконання бюджетів та інше. Крім того, організація обліку нефінансових активів для різних суб'єктів державного сектору враховує методичні рекомендації та інструкції, розроблені галузевими міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, у підпорядкуванні яких перебувають ті чи інші суб'єкти державного сектору.

Операції з нефінансовими активами суб'єктів державного сектору потребують належного документального оформлення, яке організовується з урахуванням вимог Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88 (у частині загальних правил документообігу); Порядку складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору від 13.09.2016 р. № 818; наказу «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» 22.11.2004 р. № 732; до 2021 року – Переліку форм первинних документів та облікових реєстрів з обліку запасів бюджетної установи від 18.12.2000 р. № 130, який скасовано з 02.02.2021 року. Попри це варто наголосити, що чимала кількість господарських операцій з нефінансовими активами суб'єктів державного сектору потребує використання відповідних форми первинних документів, що розроблені самостійно.

Частина друга ст. 56 Бюджетного кодексу України визначає, що загальні вимоги до організації обліку в установах державного сектору визначаються Міністерством фінансів України. Ним розроблено базові стандарти з обліку фінансових активів у державному секторі, зокрема:

а) щодо довгострокових нефінансових активів – НПСБОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 127 «Зменшення корисності активів», 129 «Інвестиційна нерухомість»;

б) щодо поточних нефінансових активів – НПСБОДС 123 «Запаси», 135 «Витрати» (у частині формування виробничої собівартості самостійно виготовлених організацією нефінансових активів) та 136 «Біологічні активи».

Зауважимо, що до більшості із вказаних НПСБОДС Міністерством фінансів розроблено деталізовані методичні рекомендації, затверджені вже зазначеним наказом Міністерства від 23.01.2015 р. № 11.

Порядок ведення поточного бухгалтерського обліку нефінансових активів з метою наступного узагальнення та накопичення інформації про них регулюється Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 р. № 1203 та розробленим на його основі робочим Планом рахунків для розпорядників бюджетних коштів або державних цільових фондів, або ж органів казначейства. По суті, План рахунків визначає загальні принципи організації обліку нефінансових активів в державному секторі та є переліком рахунків, що відображають та групують всю інформацію про господарську діяльність суб'єкта державного сектору. Найбільшу практичну цінність з погляду застосування мають синтетичні рахунки, згруповані за логічними розділами, зокрема для фінансових активів відведено I розділ Плану рахунків у державному секторі (без їх розмежування на необоротні та оборотні, на відміну від нормативного групування фінансових активів в комерційному секторі). Особливий порядок обліку нефінансових активів за Планом рахунків державного сектору встановлює:

- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, перший розділ якого присвячено використанню балансових рахунків класу I «Нефінансові активи» для узагальнення інформації про наявність і рух нефінансових активів суб'єктів державного сектору;

- Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, чотири розділи якої («1. Облік основних засобів», «2. Облік нематеріальних активів», «3. Облік запасів», «9. Виробництво продукції (робіт, послуг)») присвячено методиці обліку фінансових активів у державному секторі.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ В ГУНП В ХМЕЛЬНИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ

2.1 Організаційно-економічна характеристика ГУНП в Хмельницькій області та загальні особливості організації обліку нефінансових активів установи

Головне управління Національної поліції в Хмельницькій області (далі – ГУНП в Хмельницькій області) є територіальним підрозділом Національної поліції України та реалізовує повноваження останньої на території Хмельницької області. ГУНП провадить свою діяльність на підставі Положення (додаток А), затвердженого Наказом Національної поліції від 06.11.2015 р. № 39.

Головними завданнями ГУНП в Хмельницькій області є:

- по-перше, забезпечення реалізації державної політики у правоохоронній сфері щодо прав і свобод фізичних осіб, інтересів суспільства і держави, підтримання публічної безпеки і правопорядку, протидії злочинності;
- по-друге, обґрунтування, розроблення та подання на розгляд голови керівництву Національної поліції України пропозицій щодо формування державної політики у правоохоронній сфері;
- по-третє, надання допомоги особам, які з особистих, економічних, соціальних причин або внаслідок екстраординарних подій її потребують, у законодавчо закріплених межах.

З метою виконання зазначених завдань ГУНП в Хмельницькій області забезпечує виконання значного обсягу робіт щодо превентивної діяльності, націленої на запобігання правопорушенням; виявлення, розслідування, розкриття та припинення кримінальних та адміністративних правопорушень; усунення загроз життю та здоров'ю громадян та публічній безпеці; оперативно-розшукової діяльності та затримання осіб, підозрюваних у вчиненні кримінальних та адміністративних правопорушень; здійснення заходів щодо захисту інтересів

суспільства та держави і протидії злочинності; видає у встановлених законодавством випадках дозволи та контролює дотримання дозвільного законодавства; вжиття заходів із запобігання та припинення домашнього насильства; контролю за обігом зброї, небезпечних речовин та прекурсорів, на які поширюється дозвільна система; запобігання корупції; боротьби з тероризмом тощо. Крім того, обласне ГУНП задля ефективного виконання покладених на нього завдань формує досить складну організаційну структуру та організовує діяльність своїх відокремлених підрозділів на території обслуговування та здійснює контроль над ними.

Проаналізуємо організаційну структуру Управління (рисунок 2.1).

Отже, Головне управління функціонує як самостійна юридична особа, орган державної влади на території Хмельницької області та має розгалужену мережу підвідомчих установ. Власне ГУНП у Хмельницькій області підпорядковане безпосередньо Національній поліції України, а його очільник призначається та звільняється Головою Національної поліції за погодженням із Міністром МВС України. Йому на місці підпорядковані чотири заступники та керівники секторів прямої підзвітності, підпорядкованих підрозділів та територіальних органів поліції. При цьому керівник ГУНП у Хмельницькій області не тільки здійснює стратегічне та оперативне керівництво установою, але й має повноваження:

- підпису наказів та інших розпорядчих документів ГУНП;
- розробки, затвердження та контролю планів роботи управління, у тому числі представлення таких планів на розгляд Голови Національної поліції;
- звітування перед Головою Національної поліції про виконання планів роботи ГУНП та покладених на нього завдань, про усунення порушень і недоліків, виявлених перевітками апарату та відокремлених територіальних підрозділів Управління;
- затвердження та погодження штатного розпису ГУНП та відокремлених підрозділів, а також кошторису установи;
- забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку ГУНП в установленому законодавством порядку.

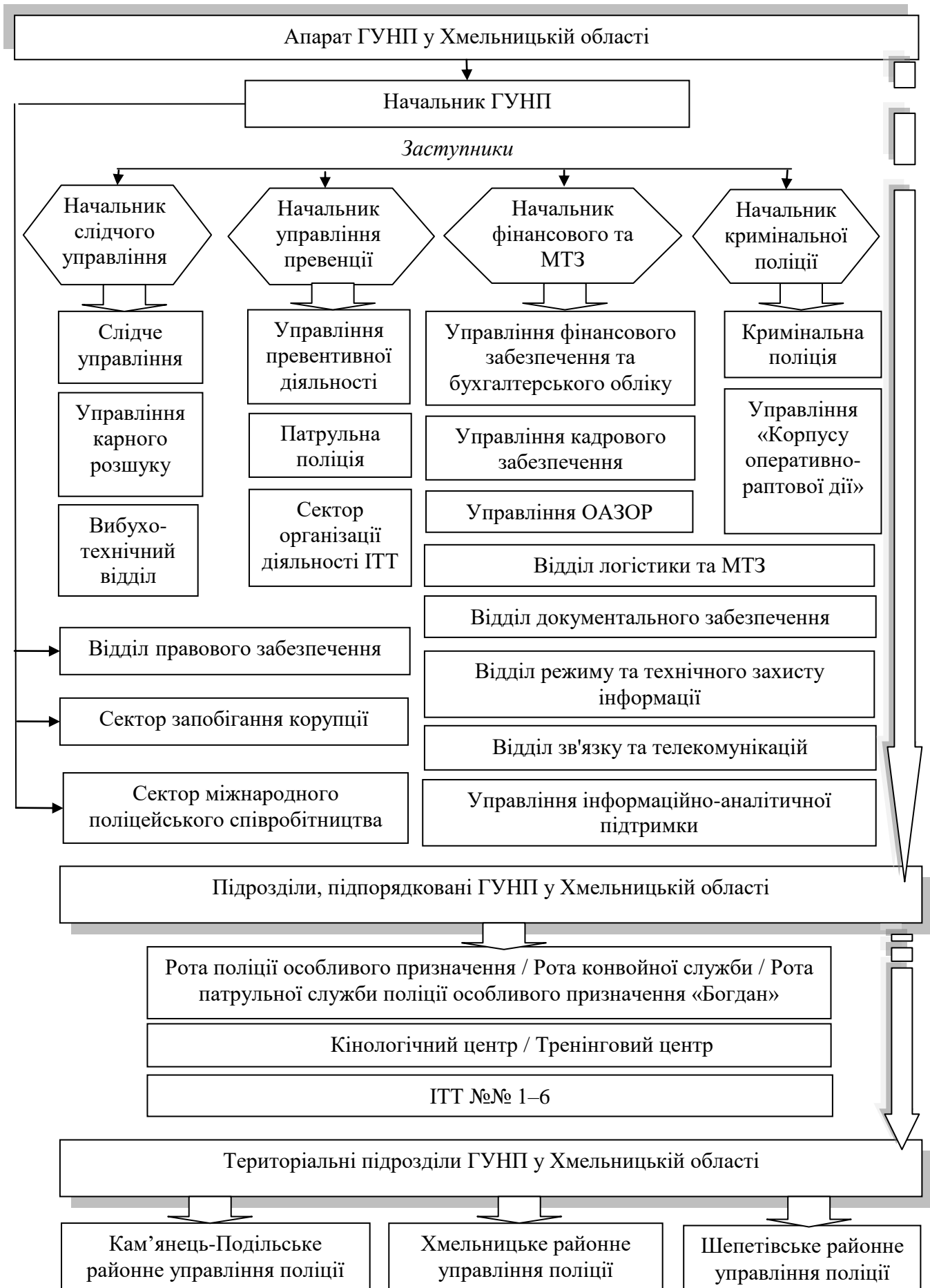


Рисунок 2.1 – Організаційна структура ГУНП в Хмельницькій області

Таким чином, в ГУНП в Хмельницькій області розподіл відповідальності за організацію та ведення бухгалтерського обліку проведений з дотримання вимог Закону про бухгалтерський облік. Така відповідальність покладена на начальника Управління, що також визначено пунктом 14.28 Положення про ГУНП в Хмельницькій області (додаток А). Разом із тим обов'язок щодо ведення бухгалтерського обліку покладається на управління фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку, начальник якого підзвітний заступнику начальника ГУНП з питань фінансового та матеріально-технічного забезпечення та займається професійною діяльністю на підставі посадової інструкції.

Організація обліку в ГУНП урегульована внутрішнім Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в ГУНП в Хмельницькій області (додаток Б). Останнє встановлює єдність методологічної та інформаційної бази, на якій ґрунтується ведення бухгалтерського та управлінського обліку в установі та здійснюється підготовка фінансової, бюджетної та іншої звітності. При цьому обробка, накопичення, узагальнення інформації про виконання кошторисів (ведення так званого бюджетного обліку), а також іншої інформації, яка не належить до виконання кошторисів, забезпечує в ГУНП за допомогою автоматизованих засобів обробки інформації на базі спеціалізованого програмного забезпечення, розробленого для органів Національної поліції.

При цьому ГУНП в Хмельницькій області використовує різновид меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку, котра передбачає формування меморіальних ордерів, які своєю чергою складаються на підставі первинних, зведених та накопичувальних документів. Меморіальні ордери підписуються уповноваженими працівниками протягом 5 робочих днів наступного за звітних місяця. Щомісячно на основі даних із меморіальних ордерів виконуються записи за рахунками синтетичного обліку у книзі Журнал-Головна. Аналітичний облік ведеться виходячи з документів, прикладених до меморіальних ордерів установи у картках та книгах аналітичного обліку. Наприкінці місяця у автоматичному режимі формуються оборотні відомості за рахунками синтетичного й аналітичного обліку та проводиться їх взаємна звірка.

Відтак, організація обліку нефінансових активів в Головному управлінні може бути представлена схематично (рисунок 2.2).



Рисунок 2.2 – Журнал-Головна форма організації обліку нефінансових активів в ГУНП в Хмельницькій області

Розглянемо економічну характеристику Головного управління та встановимо вплив економічних чинників на організацію обліку та контролю нефінансових активів. Передовсім, проаналізуємо фінансово-майновий стан установи за даними фінансової звітності ГУНП за 2019–2020 рр. (додаток В). Побудуємо порівняльно-аналітичний баланс за вказаний період спостереження та наведемо його в таблиці 2.1.

Результати аналітичних оцінок засвідчують доволі стійке фінансове становище Управління та зміцнення його позицій за аналізований період, що підтверджується приростом його майна на понад 58,6 млн. грн або на 19,8%.

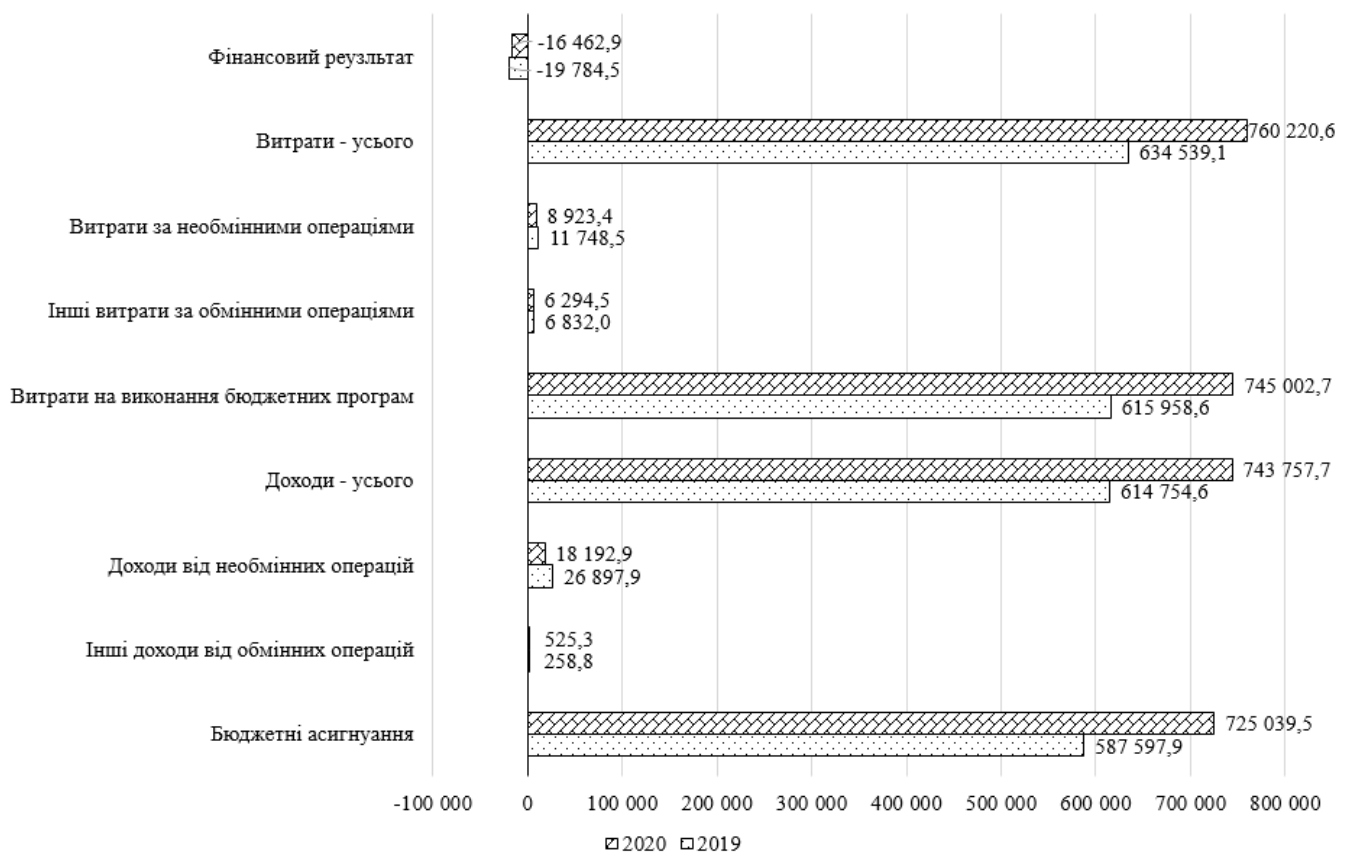
Таблиця 2.1 – Порівняльно-аналітичний баланс експрес-оцінки фінансового стану ГУНП в Хмельницькій області на 31.12.2020 р.

Стаття балансу	Сума, тис. грн		Частка, %		Зміни за період		
	2019	2020	2019	2020	Тис. грн.	%	У стр., п.п.
Основні засоби	273 251,1	318 904,7	92,42	90,00	+45 653,6	+16,7	-2,41
Інвестиційна нерухомість	63,6	1,9	0,02	0,00	-61,7	-97,0	-0,02
Капітальні інвестиції	4 567,4	7 878,9	1,54	2,22	+3 311,5	+72,5	+0,68
Запаси	16 877,5	26 022,6	5,71	7,34	+9 145,1	+54,2	+1,64
Нефінансові активи – всього	294 759,6	352 808,1	99,69	99,57	+58 048,5	+19,7	-0,12
Поточна дебіторська заборгованість	285,5	561,9	0,10	0,16	+276,4	+96,8	+0,06
Грошові кошти	623,1	963,4	0,21	0,27	+340,3	+54,6	+0,06
Фінансові активи – всього	908,6	1 525,3	0,31	0,43	+616,7	+67,9	+0,12
Витрати майбутніх періодів	10,0	2,0	0,00	0,00	-8,0	-80,0	0,00
Баланс актив	295 678,2	354 335,4	100,00	100,00	+58 657,2	+19,8	X
Власний капітал та фінансовий результат	287 903,0	340 023,1	97,37	95,96	+52 120,1	+18,1	-1,41
Поточні зобов'язання	7 775,2	14 312,3	2,63	4,04	+6 537,1	+84,1	+1,41
Баланс пасив	295 678,2	354 335,4	100,00	100,00	+58 657,2	+19,8	X

При цьому в структурі майна ГУНП Хмельницької області домінують нефінансові активи, на частку яких припадає більше 99% сукупних активів установи, тоді як частка фінансових активів становить менше 1%, навіть незважаючи на її приріст на кінець 2020 року. У абсолютному вираженні фінансові активи становлять більше 1,5 млн. грн на 31.12.2021 року і характеризуються помітним приростом, котрий склав 616,7 тис. грн або близько 68%. Однак вони є незначними у порівнянні із нефінансовими активами, вартісна нетто-оцінка яких сягає більше 352,8 млн. грн на кінець аналізованого періоду і за 2019–2020 рр. збільшилася майже на 20%.

Щодо структури пасивів ГУНП в Хмельницькій області, то у ній переважає власний капітал, на частку якого припадає близько 96% сукупного капіталу установи. Це закономірно з огляду на бюджетне фінансування органів державної влади, до числа яких належить аналізоване Управління. На позитивну оцінку заслуговує приріст власного капіталу на понад 52 млн. грн або на 18,1% на кінець 2020 року, при тому що його частка несуттєво зменшилася внаслідок вимушеної диверсифікації джерел фінансування ГУНП у 2020 році, що пов'язана із затримкою надходження бюджетних асигнувань та існуванням касових розривів при виконанні бюджету, з якого фінансується Управління.

Підтвердимо наші висновки, провівши аналіз доходів та витрат Управління за даними звіту про фінансові результати (додаток В). Результати подані на рисунку 2.2.



Рисунк 2.2 – Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів ГУНП в Хмельницькій області за 2019–2020 роки (у тис. грн)

Основну частку надходжень Управління, як бачимо, забезпечують бюджетні асигнування, на які припадає близько 97% сукупного доходу установи і розмір яких у 2020 році збільшився більш як на 20% та склав понад 725 млн. грн. На частку інших доходів від обмінних операцій (передусім, від надання ГУНП платних послуг та реалізації майна) та доходів від необмінних операцій (трансферти та інших цільові надходження) сумарно припадає не більше 3% сукупного доходу, що свідчить про цілковиту залежність установи від бюджетного фінансування. Аналогічна ситуація з витратами, у складі яких істотно переважають витрати на виконання бюджетних програм, розмір яких за підсумками 2020 року збільшився на 21% та сягнув рівня у понад 745 млн. грн.

Випереджаючий ріст фактичних витрат ГУНП в Хмельницькій області порівняно із доходами зумовив дефіцит виконання кошторису, розмір якого за підсумками 2019 року становив майже 20 млн. грн, а в 2020 році скоротився на 16,8 та склав близько 16,5 млн. грн.

За таких умов якість та повнота забезпечення Управління нефінансовими активами, що необхідні для провадження господарської діяльності, цілковито визначається повнотою і своєчасністю бюджетних асигнувань, що надходять до загального фонду, а також спроможністю установи мобілізувати додаткові джерела надходжень до спеціального фонду. Крім того, обтяженість балансу ГУНП довгостроковими нефінансовими активами потребує реалізації виваженої політики управління активами та постійного контролю.

2.2 Облік довгострокових нефінансових активів

Довгострокові нефінансові активи в ГУНП в Хмельницькій області представлені основними засобами (97,6%), у тому числі інвестиційною нерухомістю, та капітальними інвестиціями (трохи більше 2,4%). Їх структуру станом на початок 2021 року наведено на рисунку 2.3.

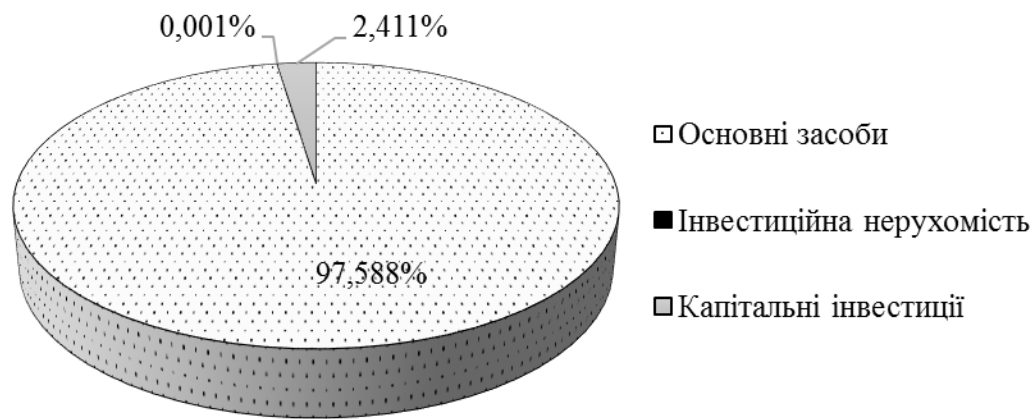


Рисунок 2.3 – Структура довгострокових нефінансових активів ГУНП в Хмельницькій області на 31.12.2020 року

Відповідно до Положення про організацію обліку в ГУНП в Хмельницькій області (додаток Б) всі матеріальні цінності (нефінансові активи) установи мають перебувати на відповідальному зберіганні у матеріально-відповідальних осіб. Головним управлінням Національної поліції в Хмельницькій області укладаються з такими особами договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, на підставі яких їх дозволено одержувати і видавати товарно-матеріальні цінності. Крім цього, такі особи забезпечують ведення кількісно-сумового обліку нефінансових активів, дані якого мають відповідати даним обліку відділу матеріального обліку управління фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку (далі – УФЗБО) ГУНП.

Слід наголосити, що Положенням (додаток Б) право отримувати нефінансові активи від постачальників закріплене лише за матеріально-відповідальними особами на підставі належним чином оформлених та завізованих начальником УФЗБО та його заступником довіреностей. Реєстрацію таких довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей здійснює фахівець УФЗБО ГУНП відповідно до функціональних обов'язків.

Звернемо увагу, що операції в натуральній формі у разі ліквідації та розбирання необоротних активів з наступним оприбуткуванням запасів, які залишаються в ГУНП для власних потреб установи, проводяться в межах планових показників та відображаються в бухгалтерському обліку. До моменту

подання органам Державної казначейської служби довідки про надходження у натуральній формі, таке майно обліковується на позабалансових рахунках.

Бухгалтерський облік елементів довгострокових нефінансових активів в Управлінні ведеться за вимогами П(С)БО 121 «Основні засоби» та відповідно до Положення про облікову політику ГУНП в Хмельницькій області (додаток Г).

Для введення в експлуатацію довгострокових нефінансових активів наказом начальника ГУНП затверджується склад комісії з прийняття необоротних активів. При цьому кваліфікація основних засобів проводиться з використання вартісного критерію у розмірі 20 000 грн, усі об'єкти, вартість яких є меншою від зазначеної величини, кваліфікуються при прийнятті до обліку УФЗБО як малоцінні необоротні матеріальні активи.

Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням довгострокових матеріальних нефінансових активів кожному об'єкту (за виключенням бібліотечних фондів, білизни, постільних речей, форменого одягу поліцейських та взуття) присвоюється інвентарний (або номенклатурний – для малоцінних активів) номер. Присвоєні номери зберігаються за об'єктами нефінансових активів протягом усього періоду їх перебування на обліку ГУНП в Хмельницькій області (окрім випадку виникнення змін в програмі автоматизованого бухгалтерського обліку).

Для обліку довгострокових нефінансових активів методом подвійного запису бухгалтерською службою ГУНП використовуються активні рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 13 «Капітальні інвестиції». Причому оприбуткування необоротних нефінансових активів на зазначених рахунках бухгалтерського обліку здійснюється на підставі Акту введення в експлуатацію (додаток Д.2) у грошовій оцінці (в гривнях з копійками), що підтверджена документально.

У зв'язку із тим, що первісна вартість об'єктів довгострокових нефінансових активів формується як алгебраїчна сума витрат, понесених при їхньому придбанні, такі витрати накопичуються на спеціальному рахунку обліку капітальних інвестицій (13 «Капітальні інвестиції») за окремими субрахунками,

котрі відповідають виду нефінансових активів. Після завершення усіх витрат, які необхідні для приведення об'єкта нефінансових активів до придатного для експлуатації стану, сума накопичених капітальних інвестицій списується з рахунку 13 «Капітальні інвестиції» у дебет рахунків 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи», формуючи таким чином первісну вартість нефінансового активу.

Незважаючи на широкий спектр шляхів надходження нефінансових активів в установи державного сектору, акцентуємо увагу на найбільш поширеному способі – придбання за плату та його обліковому відображенні (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Бухгалтерський облік надходження нефінансових активів в ГУНП в Хмельницькій області, придбаних за рахунок бюджетних асигнувань

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Документальне оформлення
	Дебет	Кредит		
Надійшло цільове фінансування на придбання обладнання для технічного захисту інформації (детектор поля)	2313	5411	20 000,00	Виписка з реєстраційного рахунку
Придбано детектор поля у виробника за прямим договором	1311	6211	20 000,00	Накладна постачальника
Виконані роботи із встановлення обладнання представником заводу-виробника	1311	6211	750,00	Акт виконаних робіт
Вилучено із складу бюджетних асигнувань суму капіталізованих витрат	7011	5411	750,00	Довідка бухгалтерська
Перераховано кошти за обладнання та виконані роботи виробнику	6211	2313	20 750,00	Платіжне доручення
Введене обладнання для технічного захисту інформації в експлуатацію за первісною вартістю	1014	1311	20 750,00	Акт введення в експлуатацію основних засобів
Відображено зміни внесеного капіталу	5411	5111	20 750,00	Довідка бухгалтерська

Звернемо увагу, що операції, пов'язані з рухом довгострокових нефінансових активів в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору обов'язково супроводжуються змінами внесеного капіталу, який фактично віддзеркалює капіталізацію установи.

Аналогічною побудовою характеризується бухгалтерський облік надходження нефінансових активів, які фінансуються за рахунок спеціального фонду ГУНП в Хмельницькій області. За винятком операцій щодо безоплатної передачі нефінансових активів у власність ГУНП. У такому разі цільове фінансування під операції з надходження необоротних активів не виділяються, а отже, отримані об'єкти відразу зараховуються на рахунки обліку довгострокових нефінансових активів. Це ж саме стосується операцій отримання нефінансових активів через внутрішньовідомче передавання (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3 – Бухгалтерський облік спонсорської допомоги у формі нефінансових активів в ГУНП в Хмельницькій області

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Документальне оформлення
	Дебет	Кредит		
Відображено вартість відео реєстраторів автомобільних, що надійшла як спонсорська допомога	1113	6415	17 500,00	Накладна продавця, Акт передачі майна
Відображено дохід від безоплатно отриманих об'єктів нефінансових активів	2313	7511	17 500,00	Довідка про надходження в натуральній формі
Збільшено внесений капітал на суму безоплатно отриманих нефінансових активів	7511	5111	17 500,00	Довідка бухгалтерська
Відображено касові видатки за введеними в експлуатацію відео реєстраторами автомобільними	6211	2313	17 500,00	Довідка про надходження в натуральній формі

За операціями внутрішнього переміщення нефінансових активів, що є досить поширеним явищем в межах окремих підрозділів МВС, як головного

розпорядника бюджетних коштів, одночасно із зарахуванням об'єктів на баланс отримувача за первісною вартістю збільшується сума внесеного капіталу, тоді як сума раніше нарахованого за об'єктом зносу відображається зменшення накопичених фінансових результатів та визнаних у періоді прийняття на баланс фактичних витрат установи.

Використання довгострокових нефінансових активів в діяльності ГУНП в Хмельницькій області супроводжується їх фізичним та моральним зносом. При цьому відображення в бухгалтерському обліку суми зношування нефінансових активів провадиться шляхом нарахування амортизації, за винятком таких об'єктів як природні ресурси та земельні ділянки, музейні експонати та фонди, незавершені капітальні інвестиції.

Відповідно до Положення про облікову політику ГУНП в Хмельницькій області (додаток Г) вона нараховується прямолінійним методом один раз на календарний рік станом на останній робочий день звітного року протягом усього строку корисного використання об'єктів нефінансових активів. За об'єктами довгострокових нефінансових активів, котрі вибувають і, відповідно, списуються з балансу, – за повні місяці їхнього використання. Зауважимо, що Положенням про облікову політику ГУНП (додаток Г) щодо малоцінних нефінансових активів закріплене нарахування амортизації одночасно із введенням таких об'єктів в експлуатацію у розмірі 50% їх первинної вартості та решти 50% – у місяці їх вилучення з активів установи.

Суми нарахованої амортизації нефінансових активів УФЗБО ГУНП в Хмельницькій області враховують на субрахунках до рахунку 14 «Знос (амортизація) необоротних активів» та відносять на фактичні витрати установи на основі даних Розрахунку амортизації (додаток Д.13).

Організація обліку технічного обслуговування, ремонтів та різноманітних удосконалень довгострокових нефінансових активів в ГУНП у Хмельницькій області проводиться за принципом превалювання сутності над формою. Так, якщо виконується комплекс робіт, спрямованих на підвищення техніко-економічних можливостей нефінансових активів (модернізація, дообладнання, реконструкція і

т. п.), а отже, до майбутнього приросту економічних вигід від покращених об'єктів, витрати на такі роботи підлягають капіталізації з одночасним збільшенням первісної вартості покращених нефінансових активів. При цьому роботи з поліпшення об'єктів довгострокових нефінансових активів в ГУНП здійснюються за рахунок передбачених у кошторисі установи капітальних витрат на виконання таких робіт. Роботи і послуги, що виконуються на замовлення установи для підтримання довгострокових нефінансових активів у придатному для корисного використання стані, по суті, необхідні для одержання запланованої при їх постановці на облік суми майбутніх економічних вигід. Тому вони кваліфікуються як технічне обслуговування та ремонти різної складності і в обліку УФЗБО відносяться на фактичні витрати ГУНП, не змінюючи при цьому первісної вартості об'єктів нефінансових активів, щодо яких вони понесені.

Узагальнимо проаналізовану методику у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Бухгалтерський облік обслуговування та покращення довгострокових нефінансових активів в ГУНП в Хмельницькій області

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Понесені витрати на ремонт транспортних засобів ГУНП:			
а) використано запасні частини	8013	1515	2 460,00
б) нарахована заробітна плата механіку	8011	6511	5 000,00
в) нарахований єдиний соціальний внесок на зарплату механіка	8012	6313	1 100,00
г) нарахований знос ремонтного інвентарю	8014	1312	940,00
Списано витрати із ремонту транспортних засобів ГУНП на результат виконання кошторису установи	5511	8011–8014	9 500,00
Відображені витрати, оплачені через підзвітну особу, на технічне обслуговування та заправку картриджів підрозділу, що надає платні послуги	8113	2116	26 843,82
Акцептовані рахунки за комунальні послуги для підрозділів, що надають платні послуги	8115	6211	4 400,00

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4
Списано витрати із утримання та обслуговування нефінансових активів підрозділів, що надають платні послуги, на результат виконання кошторису	5511	8113, 8115	30 843,82
Отримано бюджетне фінансування на реконструкцію кінологічного центру	2313	5411	300 000,00
Відображено витрати на виготовлення проектно-кошторисної документації	1311	6415	10 600,00
Акцептовано рахунок підрядника за закінченими етапами робіт із реконструкції кінологічного центру	1311	6211	280 000,00
Списано будівельні матеріали на виконання робіт із реконструкції кінологічного центру	1311	1513	9 400,00
Віднесено витрати на реконструкції на збільшення первісної вартості будівлі кінологічного центру	1013	1311	300 000,00
Відображено збільшення внесеного капіталу внаслідок реконструкції кінологічного центру	5411	5111	300 000,00

Як впливає з Положення про облікову політику ГУНП (додаток Г), окремі об'єкти зі складу основних засобів ГУНП в Хмельницькій області кваліфікуються як інвестиційна нерухомість. При цьому об'єкт визнається інвестиційною нерухомістю за умови, що Управління отримує орендні платежі за договорами про операційну оренду такої нерухомості і в оренду передано 50% та більше від загальної площі об'єкта нефінансових активів, як того вимагає НПСБОДС 129 «Інвестиційна нерухомість».

Інвестиційна нерухомість обліковується в Управлінні за первісною вартістю на окремому субрахунку 1010 «Інвестиційна нерухомість» і лише нерухомість, отримана Управлінням безоплатно або за умовною вартістю, зараховується на баланс ГУНП в Хмельницькій області за справедливою вартістю на дату отримання. Оскільки здача в оренду приміщень і будівель не є основним видом діяльності ГУНП, а складає тільки один із напрямків додаткової господарської діяльності, від якої акумулюються доходи спеціального фонду, зазначена обставина визначає організацію обліку інвестиційної нерухомості в системі бухгалтерських рахунків (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5 – Бухгалтерський облік інвестиційної нерухомості в ГУНП в Хмельницькій області (2020 рік)

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Переведені об'єкти нерухомості, призначені для здачі оренду непов'язаним особам, до складу інвестиційної нерухомості за первісною вартістю	1010	1013	25 320 224
Відображена сума накопиченого зносу, що припадає на об'єкти нерухомості, переведені до складу інвестиційної нерухомості	1411	1414	26 868
Нарахована амортизацій інвестиційної нерухомості, що обліковується за первісною вартістю, на кінець звітного року	8114	1414	10 423
Нараховано орендні платежі за договорами оренди інвестиційної нерухомості	2117	7411	104 599
Виставлено рахунки орендарям за комунальні послуги за об'єктами зданої в оренду інвестиційної нерухомості, що за законодавством відносяться на відшкодування касових видатків	2117	8113	61 475
Надійшла орендна плата від орендарів об'єктів інвестиційної нерухомості	2313	2117	166 074

Списання речового майна в ГУНП в Хмельницькій області здійснюється на підставі реєстру про видачу речового майна, котрий подається працівниками управління логістики та МТЗ до відділу матеріального обліку УФЗБО не пізніше 5-го числа наступного за звітним. В разі виявлення помилок або невідповідності, звіт повертається на доопрацювання до УЛМТЗ у термін, що не може перевищувати 3-х (трьох) робочих днів. Власне ж ліквідація необоротних активів ГУНП проводиться відповідно до урядового Порядку списання об'єктів державної власності від 08.11.2007 р. № 1314 та наказів МВС.

З метою дотримання правил і норм списання довгострокових нефінансових активів, вартість яких не перевищує 20 000 грн., в ГУНП в Хмельницькій області створена постійно діюча комісія із списання. Вона приймає рішення щодо списання нефінансових активів з балансу ГУНП лише при наявності погодженої

та затвердженої відомості про об'єкти державної власності, що пропонуються до списання, акту технічного стану (додаток Д.5) та техніко-економічного обґрунтування необхідності списання майна (додаток Д.6). Лише на основі повного пакету погоджувальних документів бухгалтерською службою ГУНП може складатися Акт на списання основних засобів (додаток Д.7) або інших об'єктів довгострокових нефінансових активів.

Методом подвійного запису операції з вибуття довгострокових нефінансових активів ГУНП в Хмельницькій області відображаються шляхом списання залишкової вартості та сум накопиченого зносу за об'єктами нефінансових активів, які вибувають. Будь-які нефінансові активи, оприбутковані від активів, що вибувають, зараховуються до складу запасів з одночасним визнанням доходів спеціального фонду установи (рахунки 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» (субрахунок 7112) або 72 «Доходи від продажу активів» (субрахунок 7211)).

Фінансовий результат від вибуття довгострокових нефінансових активів визначається ГУНП шляхом вирахування із суми визнаних доходів від вибуття залишкової вартості об'єктів нефінансових активів, котрі вибувають, непрямих податків (за умови реєстрації установи їх платником) і витрат, пов'язаних із таким вибуттям (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6 – Бухгалтерський облік вибуття довгострокових нефінансових активів в ГУНП в Хмельницькій області

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Документальне оформлення
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
Нарахований знос (50% первісної вартості) при списанні з балансу ГУНП провідної комп'ютерної гарнітури	8014	1412	2 450,00	Розрахунок амортизації
Списано нарахований за час експлуатації гарнітури знос	1412	1113	4 900,00	Довідка бухгалтерська

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5
Оприбутковано запасні частини від списаної гарнітури	1515	7112	82,13	Прибутковий ордер
Віднесено до накопиченого фінансового результату первісну вартість списаної гарнітури	5111	5512	4 900,00	Довідка бухгалтерська
Списано з балансу ГУНП автомобіль, призначений для продажу:				Акт приймання-передачі основних засобів
а) залишкова вартість	8411	1015	24 469,00	
б) сума накопиченого зносу	1411	1015	62 804,00	
Зменшено внесений капітал на залишкову вартість автомобіля	5111	5512	24 469,00	Довідка бухгалтерська
Відображений дохід від реалізації автомобіля через відкриті торги	2117	7211	30 000,00	Рахунок-фактура
Списано на фінансовий результат суми від реалізації автомобіля:				Довідка бухгалтерська
а) дохід	7211	5511	30 000,00	
б) витрати	5511	8411	24 469,00	

Наголосимо, що ключовою особливістю організації обліку відчуження довгострокових нефінансових активів є необхідність погодження такої операції із вищим розпорядником бюджетних коштів, а при відчуження нерухомості – додатково Фондом державного майна України.

2.3 Облік поточних нефінансових активів

Поточні нефінансові активи ГУНП в Хмельницькій області складаються винятково із запасів і їх речовий склад є достатньо широким, що ілюструє рисунок 2.4.

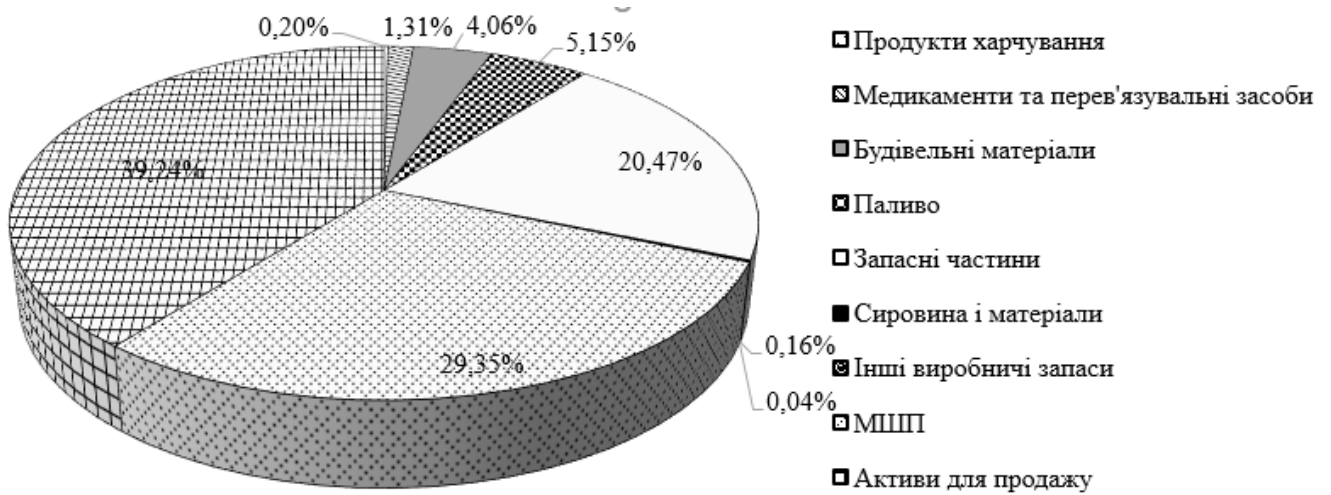


Рисунок 2.4 – Структура поточних нефінансових активів (запасів) ГУНП в Хмельницькій області на 31.12.2020 року

Як визначено розділом 11 Положення про організацію обліку в ГУНП (додаток Б), облік нефінансових активів установи, представлених запасами, ведеться в кількісному та сумовому вираженні з присвоєнням номенклатурних номерів за конкретними найменуваннями запасів і в розрізі матеріально відповідальних осіб. Останні зобов'язані щомісяця станом на перше число проводити звірку залишків запасів із відділом матеріального обліку УФЗБО ГУНП в Хмельницькій області.

Відповідно до згаданого Положення (додаток Б) відображення руху поточних нефінансових активів, придбаних за рахунок коштів загального та спеціального фонду, ведеться окремо. Для чого відкриваються аналітичні рахунки до субрахунків обліку запасів у порядку, що визначений конфігурацією спеціалізованого програмного забезпечення для органів Національної поліції. При цьому для відображення запасів на бухгалтерських рахунках в УФЗБО ГУНП використовуються активні рахунки 15 «Виробничі запаси», 16 «Виробництво» (для обліку запасів незавершеного виробництва при наданні платник послуг та здійсненні санкціонованої виробничої діяльності) та 18 «Інші нефінансові активи».

Станом на поточний момент документальне оформлення господарських операцій ГУНП в Хмельницькій області із поточними нефінансовими активами

проводиться із використанням типових форм первинних документів, частина з яких уже не мають офіційного статусу. Однак установа має повне право на їх використання з огляду на відсутність альтернативних офіційно встановлених типових форм та їх відповідність потребам суб'єкта державного сектору. Відповідна норма закріплена в Положенні про організацію обліку в ГУНП Хмельницької області.

Відповідно до п. 2.10 Положення про облікову політику ГУНП (додаток Г) оприбуткування поточних нефінансових активів в Управління проводиться за первісною вартістю. При цьому в разі існування можливостей для достовірної оцінки суми транспортно-заготівельних витрат, такі витрати у повному обсязі відносяться до первісної вартості конкретних найменувань, груп і видів запасів безпосередньо при їхньому оприбуткуванні (на основі доречного розподілу). Однак у разі неможливості достовірного визначення суми таких транспортно-заготівельних витрат їх узагальнення проводиться на окремому рахунку з подальшим розподілом пропорційно між сумою поточних фінансових активів, які вибули, та залишками у місцях зберігання.

Звернемо увагу, у зв'язку з поширеністю в ГУНП операцій з внутрішньовідомчої передачі нефінансових активів їх виділено в окремий напрямок організації обліку матеріального відділу УФЗБО ГУНП. Так, оприбуткування (списання) поточних нефінансових активів за операціями внутрішньовідомчої передачі проводиться за балансовою вартістю з одночасним визнанням поточних зобов'язань (або дебіторської заборгованості) за розрахунками з їх внутрішнього переміщення (внутрівідомчого безоплатного передання). При цьому у раз, якщо ГУНП за операціями внутрішньовідомчої передачі отримало запаси, які обліковувалися у передаючій стороні як активи для подальшої передачі або розподілу, вони оприбутковуються на однойменні рахунки з подальшою пере-класифікацією на відповідні рахунки з урахуванням мети подальшого призначення.

Розглянемо облік надходження поточних нефінансових активів до ГУНП з різних джерел (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7 – Бухгалтерський облік надходження поточних нефінансових активів до ГУНП в Хмельницькій області

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Документальне оформлення
	Дебет	Кредит		
Перераховано попередню оплату за договором на постачання продуктів харчування	2113	2313	25 000,00	Виписка з реєстраційного рахунка
Оприбутковано партію продуктів харчування для ГУНП	1511	2113	25 000,00	Товарно-транспортна накладна
Відображено витрати на доставку продуктів харчування перевізником	1511	6415	1 300,00	Акт наданих послуг
Погашено заборгованість перед перевізником	6415	2313	1 300,00	Платіжне доручення
Оприбутковано рукавички латексні одноразові	1812	6211	5 360,00	Прибутковий ордер
Оприбутковано медикаменти аптечки першої допомоги	1512	6211	12 200,00	Прибутковий ордер
Погашено заборгованість перед аптечним закладом	6211	2313	17 560,00	Платіжне доручення
Оприбутковано запасні частини за операціями з внутрівідомчої передачі в межах головного розпорядника МВС	1515	6611	10 000,00	Прибутковий ордер
Отримано будівельні матеріали як спонсорську допомогу	1513	2117	14 780,00	Акт приймання
Визнано дохід від безоплатно отриманих активів	2313	7511	14 780,00	Довідка про надходження у натуральній формі
Відновлено касові видатки	2117	2313	14 780,00	
Списано на результат виконання кошторису дохід від спонсорства	7511	5511	14 780,00	Довідка бухгалтерська

Для оцінки поточних нефінансових активів при їх вибутті відповідно до Положення про облікову політику ГУНП (додаток Г) для більшості одиниць обліку запасів використовується метод ідентифікованої вартості, а для лікарських засобів та продуктів харчування – метод ФІФО. Такий підхід є виправданим з огляду на значну диверсифікацію поточних нефінансових активів Управління та

можливості, які надає автоматизована система обробки інформації, що впроваджена в ГУНП у Хмельницькій області.

Документування вибуття поточних нефінансових активів за різними напрямками супроводжується оформленням видаткових накладних (додаток Д.12), актів встановлення (додаток Д.8), накладних-вимог на відпуск (внутрішнє переміщення)... (додаток Д.9), актів на списання (додаток Д.10). За потреби, разом із актами на списання виробничих запасів, МШП та актами на встановлення, за вимогою працівників відділу матеріального обліку, в обов'язковому порядку повинні додаватися відомості про видачу майна, яке списується, дефектні акти та інші підтверджуючі документи.

Розглянемо облік вибуття поточних нефінансових активів за таблицею 2.8.

Таблиця 2.8 – Бухгалтерський облік вибуття поточних нефінансових активів ГУНП у Хмельницькій області

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Документальне оформлення
	Дебет	Кредит		
Відпущено продукти харчування до їдалень підрозділів ГУНП	8013	1511	11 980,00	Меню-вимога
Передано мастильні матеріали за в межах внутрішньовідомчої передачі	2711	1514	9 757,71	Видаткова накладна
Списано використані мастильні матеріали, передані за операціями внутрішньовідомчої передачі	8013	2711	9 757,71	Акт списання
Відпущено будівельні матеріали для виконання робіт із реконструкції кінологічного центру ГУНП	1311	1513	72 886,84	Лімітна карта
Списано канцелярські товари, використані у підрозділах ГУНП, що надають платні послуги	8113	1812	4 021,02	Акт списання
Списано у зв'язку із закінченням терміну придатності медикаменти, придбані:				
а) у поточному році	8013	1512	100,52	Довідка бухгалтерська
б) у минулих роках	5512	1512	37,44	

Таким чином, списання поточних нефінансових активів в ГУНП в Хмельницькій області відображається зменшенням сум за рахунками обліку запасів, які вибувають, з одночасним визнанням фактичних витрат установи залежно від того, на які цілі було використано такі нефінансові активи.

2.4 Організація контролю нефінансових активів органів державної влади

Нині домінуючим підходом до контролю діяльності суб'єктів державного сектору, а тим паче органів державної влади, є використання механізмів фінансового контролю. Задля його забезпечення урядом 28.10.2015 року Державну фінансову інспекцію реорганізовано в Державну аудиторську службу (далі – ДАС), що сьогодні функціонує як центральний орган виконавчої влади. Мета, яка при цьому переслідувалася, – перехід від функцій контролю до аудиту, націленого на запобігання порушенням у бюджетній сфері, переорієнтація інспектування за критерієм суттєвості на значні фінансові порушення, а також перехід до ризик-орієнтованого ревізування. Відтак, сьогодні державний фінансовий контроль за органами державної влади реалізується через:

- а) державний фінансовий аудит;
- б) моніторинг та перевірку публічних закупівель;
- в) інспектування (ревізії).

Насправді, пріоритетною формою контролю в державному секторі досі залишається ревізія, в ході якої аудитори ДАС виявляють факти порушення суб'єктами державного сектору законодавства та винних осіб, ініціюють притягнення останніх до відповідальності. За таких умов максимального ефекту від проведеного контролю можна досягти лише при належних організації та реалізації процедур, пов'язаних з фінансовим контролем.

Відповідно, схема фінансового контролю органами ДАС нефінансових активів суб'єкта державного сектору характеризується рисунком 2.5.



Рисунок 2.5 – Організація контролю нефінансових активів суб'єктів державного сектору органами ДАС

Зосередимо увагу на особливостях організації контролю по суті, що проводиться безпосередньо на місці у об'єкта перевірки із застосуванням інструментарію фактичного та документального контролю.

Головним завданням, яке ставлять перед собою аудитори ДАС в процесі такої перевірки, є контроль цільового використання бюджетних коштів у операціях з нефінансовими активами. Адже відповідно до положень цивільного та бюджетного законодавства України органи державної влади, як суб'єкти державного сектору, не можуть бути власниками будь-якого майна. А все їхнє майно є державною власністю та закріплюється за ними лише на правах оперативного управління. Таким чином, перевірка цільового використання бюджетних коштів справедливо вважається основним напрямком будь-якої ревізії бюджетних установ.

Так, нецільовим використанням бюджетних коштів визнається їх спрямування та використання на цілі, що не відповідають умовам отримання таких коштів, які визначено державним бюджетом на відповідний бюджетний рік, бюджетним розписом, кошторисом доходів та видатків установи або іншими правовими підставами. При цьому аудитори ДАС обов'язково перевіряють Положення про установу, Положення про облікову політику установи, кошториси доходів та витрат, первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку, у яких відображається інформація щодо отримання та освоєння бюджетних асигнувань та інших надходжень спеціального фонду за операціями з нефінансовими активами.

У ході ревізії аудитори ДАС визначають загальну суму фінансування, що фактично надійшла до установи за період, що перевіряється, а також за статтями економічної класифікації (КЕКВ). При цьому контролюється:

- наявність у затвердженому кошторисі суб'єкта державного сектору суми витрат, запланованих на придбання нефінансових активів, та відповідного джерела закупівлі;

- обґрунтованість та правильність внесення змін до кошторису за умови нагальної необхідності закупівлі того чи іншого об'єкта нефінансових активів або

появи додаткових джерел фінансування закупівлі (техніко-економічне обґрунтування, коли і ким затверджене), наявність підписів керівництва установи та дозвільної резолюції вищого розпорядника коштів;

– виконання кошторису за статтями видатків, запланованих під придбання довгострокових та поточних нефінансових активів (відповідно, капітального та поточного характеру), а також на закупівлю послуг і робіт, пов'язаних із технічним обслуговуванням, утриманням, ремонтами та покращенням довгострокових нефінансових активів (комунальних та інших).

До порушників бюджетного законодавства згідно із ст. 117 Бюджетного кодексу можуть бути застосовані такі заходи:

1) попередження із вимогою про усунення виявленого аудитором ДАС порушення у строк, що не перевищує 30 календарних днів;

2) призупинення виключно в межах поточного бюджетного періоду бюджетних асигнувань суб'єкта державного сектору – порушника на строк 1–3 місяців. Причому зазначена санкція може бути застосована до порушника повторно у разі нежиття ним заходів щодо усунення порушення;

3) зупинення усіх (крім податкових і подібних розрахунків) операцій із бюджетними коштами суб'єкта державного сектору, котрий допустив їх нецільове використання, рішення про яке приймається уповноваженим органом протягом 3 робочих днів із дати надходження акту ревізії;

4) зменшення бюджетних асигнувань розпорядника чи одержувача бюджетних коштів з відповідним внесенням змін до кошторису порушника до завершення поточного бюджетного періоду (зменшення проводиться по КЕКВ, за якими зафіксоване нецільове використання коштів, а у разі відсутності неосвоєних за ним сум – за іншими КЕКВ);

5) повернення суб'єктом державного сектору бюджетних коштів, що використані за нецільовим призначенням, до відповідного бюджету.

Значний обсяг робіт аудитори ДАС виконують на етапі документальної та фактичної перевірки довгострокових нефінансових активів суб'єкта державного сектору. На цьому етапі аудитори ставлять собі за мету встановити правомірність,

у тому числі цільовий характер, та ефективність використання об'єктів довгострокових нефінансових активів, що знаходяться у державній власності.

Виділимо головні напрями комплексної ревізії довгострокових нефінансових активів у суб'єктів державного сектору:

а) перевірка правильності кваліфікації об'єктів довгострокових нефінансових активів на основі критеріїв за НПСБОДС 121, 122, 129 та передбачених Положенням про облікову політику установи (додаток Г);

б) ревізія безпеки і безпечності довгострокових нефінансових активів;

в) визначення законності та достовірності господарських операцій та облікових запасів щодо надходження довгострокових нефінансових активів до установи, їх внутрішнього переміщення та вибуття, оформлення належним чином первинних документів з урахуванням регламенту відчуження об'єктів довгострокових нефінансових активів, що закріплений імперативно;

г) перевірка правильності, повноти та своєчасності нарахування амортизації за об'єктами довгострокових нефінансових активів, які обліковуються за первісною вартістю;

д) перевірка витрат суб'єкта державного сектору на утримання, технічне обслуговування, поточний та капітальний ремонт і будь-які поліпшення довгострокових нефінансових активів, що провадяться підрядним або господарським способом.

Звернемо увагу, що довгострокові нефінансові активи у межах бюджетної діяльності перебувають у оперативному управлінні суб'єктів державного сектору та формально вважаються їх власністю, хоча кінцевим власником–benefice виступає держава. Саме тому в процесі контролю не обмежуються перевіркою первинної документації на придбання об'єктів, що складена установою, а додатково перевіряються документи, що підтверджують державну реєстрацію об'єктів нерухомості, транспортних засобів і т. д., за якими зустрічною перевіркою встановлюється відповідність техніко-економічних характеристик об'єктів, прийнятих до обліку.

Серйозну увагу приділяють експертизі договорів, якими оформлено набуття

права власності на об'єкти довгострокових нефінансових активів. За договорами купівлі-продажу доцільно звернути увагу: на наявність договорів (дотримання юридичної форми); на наявність документів, що підтверджують законність угоди (воно мають укладатися тільки за результатами публічних закупівель, інформація про які оприлюднена в електронній системі закупівель); на заповнення реквізитів, наявність відповідних печаток та підписів. Від результатів виконання зазначених процедур залежить порядок формування первісної вартості об'єктів довгострокових нефінансових активів та достовірності їх бухгалтерського обліку.

Важливим елементом забезпечення безпеки довгострокових нефінансових активів є своєчасне та повне закріплення відповідних об'єктів за матеріально відповідальними особами за місцезнаходженням, місцем експлуатації.

Перевірка операцій із переміщення та вибуття довгострокових нефінансових активів зазвичай проводиться документальним способом шляхом перевірки даних первинних документів (актів на списання, відомостей видачі матеріальних цінностей на потреби установи, вимог, інвентаризаційних описів за об'єктами нефінансових активів) на предмет правильності і своєчасності їх оформлення у взаємозв'язку із перевіркою аналітичного та синтетичного обліку вибуття довгострокових нефінансових активів на відповідність чинним нормативним актам.

За даними інвентарних списків і накладних встановлюють доцільність внутрішнього переміщення довгострокових нефінансових активів, суми витрат суб'єкта державного сектору на переміщення таких об'єктів (на демонтаж, монтаж та налагодження на новому місці експлуатації), втрати виробничих потужностей за час переміщення тощо.

В ході контролю аудитори ДАС з'ясовують, чи не допускалося списання нових об'єктів довгострокових нефінансових активів без поважних причин, чи траплялися факти заміни їх застарілими чи непридатними об'єктами. Для цього звіряють дані актів на списання довгострокових нефінансових активів з відповідними даними інвентарних карток та перевіряють бухгалтерські проведення на дати надходження і вибуття відповідних об'єктів довгострокових

нефінансових активів.

Операції щодо вибуття довгострокових нефінансових активів внаслідок їх відчуження потребують посиленої уваги з боку аудиторів, оскільки в даному разі контролюється не тільки законність операцій і правильність їх облікового відображення, але й наявність довільних або погоджувальних документів від органів, уповноважених управляти державним майном.

Серед основних завдань контролю поточних нефінансових активів необхідно виділити перевірку:

- умов, що забезпечують збереження поточних нефінансових активів поточних нефінансових активів суб'єкта державного сектору та контроль за їх дотриманням;

- достовірності визначення первісної, вартості списання та балансової вартості поточних нефінансових активів;

- законності та ефективності операцій щодо придбання та використання поточних нефінансових активів на господарські потреби установи, їхнього списання на витрати за відповідними КЕКВ;

- стану внутрішньогосподарського контролю за поточними нефінансовими активами.

Ревізія безпеки поточних нефінансових активів загалом передбачає розгляд комплексу питань запобігання недостач і розкрадань. Аудитори, насамперед, перевіряють стан складського господарства, підбір та розстановку матеріально відповідальних осіб установи, а також своєчасність, повноту та правильність організації інвентаризаційної роботи в установі. Цей комплекс робіт передбачає обстеження складських приміщень та місць зберігання поточних нефінансових активів та виконується для з'ясування їх відповідності прийнятим стандартам, дотримання правил зберігання матеріальних цінностей, забезпечення протипожежної безпеки тощо. Особливе значення надається перевірці матеріальної відповідальності. У процесі контролю також перевіряються: наявність у суб'єкта державного сектору письмових договорів із працівниками щодо матеріальної відповідальності, стан організації в установі контролю за

діяльністю матеріально відповідальних осіб, первинного обліку та звітності про рух поточних нефінансових активів, дотримання режиму роботи місць зберігання поточних нефінансових активів. Під час перевірки додатково з'ясовують стан системи відпуску поточних нефінансових активів на потреби установи, правильність визначення їх кількісних характеристик за допомогою ваговимірювальних приладів, а також відповідність вимогам оформлення необхідних первинних та зведених документів (накладних-вимог (додаток Д.9), актів на списання(додаток Д.10), накопичувальних відомостей з витрачання окремих видів поточних нефінансових активів).

Невід'ємною частиною ревізії поточних нефінансових активів є перевірка їх складського обліку. Як показує практика ревізійної роботи, показує, основним порушенням у веденні складського обліку поточних нефінансових активів є розбіжності між інформацією з карток (книг) складського обліку та даними бухгалтерського обліку. Трапляються випадки негативних перехідних залишків, відсутності або надмірності записів за окремими видами поточних нефінансових активів.

Чільне місце у методичному інструментарії фактичного контролю нефінансових активів належить інвентаризації, проте проводити суцільну інвентаризацію аудиторам ДАС навряд чи доцільно. Як правило, вони обмежуються вибірковою інвентаризацією тих видів нефінансових активів, які мають найвищий властивий ризик, та дослідженням документів, якими оформлено результати попередньої інвентаризації нефінансових активів. У тому числі контролюється якість оформлення інвентаризаційних описів (додаток Д.14), оскільки в ревізійній практиці трапляються випадки формального проведення інвентаризацій нефінансових активів, коли відомості про об'єкти нефінансових активів (наявність та стан) переносяться в інвентаризаційні описи з інвентарних карток або минулорічної документації. Тому варто встановити, чи були виявлені в процесі інвентаризації об'єкти, що стали непридатними і підлягають списанню, а також зайві та непотрібні нефінансові активи, які мають бути реалізовані на сторону або передані іншій установі. Такі об'єкти нефінансових активів, що

підлягають продажу або списанню, повинні відображатися в окремих інвентаризаційних описах. Повноту інвентаризації нефінансових активів встановлюють зіставленням інвентаризаційних описів (додаток Д.14) із показниками аналітичного обліку нефінансових активів.

Особливо ретельно аудитором ДАС контролюється відображення результатів інвентаризації у бюджетному обліку. Відповідно до законодавства будь-які надлишки майна підлягають оприбуткуванню на баланс суб'єкта державного сектору за справедливою вартістю, тоді як усі виявлені нестачі у межах природних (нормативних) втрат – віднесені на фактичні витрати суб'єктів державного сектору, а понаднормові – на винних осіб (у разі їх доведеної наявності).

Вивчивши всі матеріали інвентаризацій нефінансових активів суб'єкта державного сектору, включаючи відображення результатів інвентаризації на балансових рахунках бухгалтерського обліку та поза балансом, аудитор ДАС дає висновок про якість інвентаризаційної роботи в установі та пропозиції щодо її покращення.

Усі порушення, виявлені в ході контролю нефінансових активів суб'єкта державного сектору, зазначаються в акті ревізії, який складають посадові особи ДАС, що проводили ревізію. У ньому фіксують як сам факт проведення перевірки, так і її результати. У разі відсутності заперечень наданий для ознайомлення керівництву суб'єкта державного сектору акт ревізії нефінансових активів підписується від імені установи, у разі незгоди з його положеннями акт може бути оскаржений (шляхом його підпису із запереченнями чи зауваженнями або ж відмови від підписання).

3 ВПЛИВ МОДЕРНІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ НА РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ

3.1 Перегляд вимог до організації обліку нефінансових активів суб'єктів державного сектору в сучасних умовах

Трансформація системи обліку в державному секторі, що зумовлена радикальним реформуванням державних фінансів та концепції управління ними на основі програмно-цільового методу, об'єктивно супроводжується ревізією традиційних об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетній сфері, організаційних та методичних підвалин обліку та звітності суб'єктів державного сектору. До таких об'єктів власне і належать нефінансові активи, понятійна сутність яких сформована внаслідок укрупнення об'єктів, які описують майновий стан установ державного сектору.

Слід зазначити, що НПСБОДС, за винятком додатку до НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності», не оперують категорією «нефінансові активи» і, відповідно, не розкривають її зміст. При цьому в діючих формах фінансової звітності, що складається установами державного сектору, активи представлені нефінансовими та фінансовими. Зауважимо, що МСБОДС 101 «Подання фінансових звітів» також не застосовує терміну «нефінансові активи», оскільки рекомендує класифікувати активи суб'єктів державного сектору на поточні та непоточні. При цьому вибір концепції розкриття повинен базуватися на характері діяльності та залишається за суб'єктом господарювання. МСБОДС 101 лише містить зауваження про право суб'єкта обліку використовувати і подавати ту чи іншу класифікацію, а за обґрунтованої недоцільності використання даного права – активи повинні подаватися в порядку їхньої ліквідності у широкому розумінні.

Попри це нефінансові активи є однією з центральних категорій

макроекономічного обліку за концепцією системи національного рахівництва. І використання такої облікового показника спрощує роботу з узагальнення інформації в статистичному обліку. Більше того, актуальні вимоги до організації обліку нефінансових активів повністю узгоджені із Керівництвом зі статистики державних фінансів (Government Finance Statistics Manual), що використовується МВФ для узагальнення даних про стан державних фінансів країни. Тоді як інформація про доходи і витрати потребує рекласифікації національних касових даних у відповідності до вказаного керівництва.

Фактично організація обліку нефінансових активів – це процес вибору та впорядкування інструментарію накопичення, обробки та видачі достовірної формалізованої інформації про наявність, стан, рух і використання нефінансових активів. Тому вона має проводитися із урахуванням ряду визначальних факторів (рисунок 3.1).

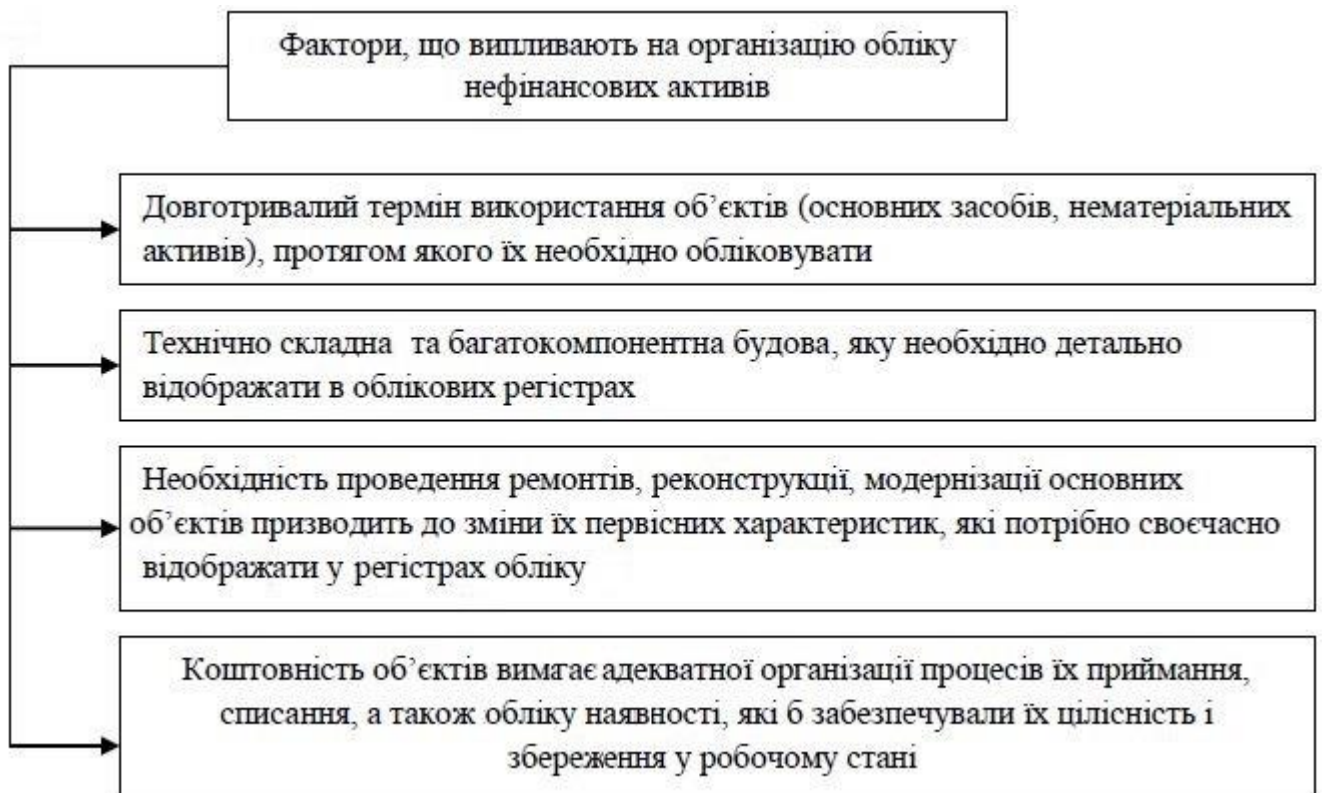


Рисунок 3.1 – Домінуючі фактори впливу на організацію обліку нефінансових активів суб'єктів державного сектору

Щоб побудувати ефективну систему обліку нефінансових активів на рівні кожного суб'єкта державного сектора необхідно організувати інвентарний та номенклатурний облік таких об'єктів, закріпити об'єкти нефінансових активів за конкретними матеріально відповідальними особами, розробити облікові номенклатури первинного, поточного та підсумкового обліку нефінансових активів, графіки документообігу за операціями з нефінансовими активами та робочі інструкції. На ефективне вирішення зазначених завдань повинна спрямовуватись облікова політика суб'єкта державного сектору.

Головною причиною неефективності облікових політик більшості установ державного сектору, на наше переконання, є їх надмірна формалізація та відсутність наступної оцінки ефективності сформованої облікової політики. На практиці прогнозування впливу обраних облікових альтернатив на фінансово-економічні показники суб'єктів державного сектору проводиться вкрай рідко, а її зміна з причин, не пов'язаних зі зміною умов діяльності або облікового законодавства, тим паче.

Сучасні концептуальні вимоги до організації обліку нефінансових активів також містять міжнародні стандарти зі статистики державних фінансів (GFSM–2014), котрі вимагають узгодженого відображення операцій, інших економічних потоків і запасів нефінансових активів з точки зору моменту їх відображення в обліку та вартісної оцінки.

Відтак, однією з ключових вимог до організації обліку нефінансових активів сьогодні виступає належна часова визначеність господарських операцій та подій, пов'язаних із нефінансовими активами. При цьому в державному секторі реалізується планомірний перехід до обліку за принципом нарахування. Тобто операції з нефінансовими активами повинні відображатися в бухгалтерському обліку у момент придбання прав власності на нефінансові активи або відмови від них. При цьому рух нефінансових активів відображається з урахуванням договірних умов. За загальним правилом, для рухомого майна таким моментом є дата відвантаження, тоді як для нерухомого – дата офіційних розрахунків за договором купівлі-продажу.

Часова визначеність обліку надходження нових нефінансових активів залежить від способу їхнього придбання:

а) при надходженні цілісних об'єктів нефінансових активів від господарських одиниць – виробників (продавців) – момент обліку визначається так само, як у разі придбання існуючого активу;

б) при створенні об'єктів нефінансових активів іншими інституційними одиницями протягом тривалого часу (понад один звітний період) – право власності визнається поетапно;

в) при виготовленні об'єктів нефінансових активів власними силами – процес набуття прав власності є поступовим у ході виробничого процесу.

Споживання довгострокових нефінансових активів і відповідний розподіл їх вартості належить відображати безперервно протягом кожного звітного періоду. На практиці цей підхід реалізується шляхом систематичного нарахування амортизації.

Вартісна оцінка як елемент бухгалтерського обліку впливає на створювану ним інформацію. У міжнародній практиці передбачається багатоваріантність оцінки об'єктів обліку та звітності. Правильно визначена оцінка впливає на величину майна суб'єкта державного сектору, а у підсумку – на макроекономічні показники державних фінансів. Принагідно наголосимо, що вибір методичного підходу до її визначення, перш за все, залежить від стадії життєвого циклу того чи іншого об'єкта нефінансових активів в установі. Тому розрізняють оцінку активу у момент його появи в установі (у момент прийняття до бухгалтерського обліку, у термінах облікових стандартів – визнання) та наступну оцінку або оцінку після визнання.

Звернемося до оцінки довгострокових нефінансових активів суб'єктів державного сектору, представлених основними засобами, які зазвичай займають найбільшу питому вагу в їх майновому потенціалі. Відповідно до НПСБОДМ, як нами вже наголошувалося, об'єкти нефінансових активів під час визнання оцінюються за первісною вартістю. МСБОДС оперують категорією «собівартість», а GFSM–2014 – «ціна обміну».

У міжнародній та вітчизняній системі обліку оцінка об'єктів нефінансових активів при визнанні залежить від способу їх придбання. Так, операції з придбання необоротних нефінансових активів поділяються на обмінні та необмінні, відмінності між якими встановляє НПСБОДС 14 «Доходи». В обмінних операціях залучені зіставні за вартісною оцінкою активи, у тому числі грошові кошти та їх еквіваленти. Для необмінних операцій властива передача активів на безоплатній основі або за цінами, суттєво нижчими від ринкових. Обмінні операції, у свою чергу, можуть мати комерційний або некомерційний характер. До комерційних відносять обмінні операції, в результаті яких у діяльності суб'єкта господарювання відбувається зміна грошових потоків або корисного потенціалу.

Вплив способу придбання довгострокових нефінансових активів на порядок формування їх первісної вартості охарактеризовано далі. У концепції МСБОДС пріоритетною визначено оцінку нефінансових активів за справедливою вартістю. Виняток становлять непоточні нефінансові активи, отримані в порядку необмінних операцій. Однак такий підхід не притаманний для вітчизняної облікової практики в державному секторі. Відтак, організація оцінки нефінансових активів за справедливою вартістю є новим викликом для суб'єктів державного сектору.

Проаналізуємо зміст справедливої вартості, зауваживши, що розуміння справедливої вартості в НПСБОДС та МСБОДМ у цілому співпадає. При цьому дана оцінка пов'язана з «речовими» правами. По суті, справедлива вартість може формуватися з використанням двох основних методів: методу ринкових цін та методу амортизованої вартості заміщення. Сутність першого з зазначених методів полягає в оцінці активу, виходячи з поточних ринкових цін або даних з недавніми угодами з аналогічними чи подібними нефінансовими активами, вчиненими без відстрочення платежу. Тобто справедлива вартість в облікових стандартах фактично прирівнюється до ринкових цін, тим самим ставлячи під сумнів можливість застосування методу амортизованої вартості.

Міжнародні стандарти не містять визначених вимог щодо методів

визначення справедливої вартості. У той же час МСФЗ для комерційного сектору з цією метою містять окремий стандарт – МСФЗ (IFRS) 13 «Оцінка справедливої вартості», котрий рекомендує оцінювати справедливу вартість нефінансових активів з використанням ринкового, витратного або дохідного підходів.

Якщо до первинної оцінки основних нефінансових активів національні а міжнародні стандарт здебільшого солідарні, то наступна оцінка таких активів має деякі відмінності: на практиці в державному секторі України домінує оцінка за балансовою вартістю (первісною, зменшеною на суму зносу за об'єктами нефінансових активів), тоді як облікові стандарти передбачають можливість використання механізму переоцінки. При цьому МСБОДС 17 «Основні засоби» чітко пропонує дві моделі оцінки після визнання: за собівартістю або за переоціненою вартістю.

Порядок обліку та оцінки невикористаних активів теж має ряд особливостей. Наприклад, земельні ділянки відповідно до МСФЗ ОС можуть відноситися як до основних засобів, так та до інвестиційної нерухомості. При цьому початкова вартість невикористаних нефінансових активів, до яких відносяться земля, надра та інші природні ресурси, дорівнює справедливій вартості на дату залучення до господарського обороту суб'єкта державного сектору. Така оцінка, у свою чергу, залежить від об'єкта обліку: якщо це земельні ділянки – кадастрова вартість, якщо природні водні ресурси, некультивовані біологічні активи, надра тощо – дисконтована сума майбутніх грошових потоків без урахування пільг, наданих у зв'язку із їх використанням. В інших випадках оцінка об'єктів невикористаних нефінансових активів виконується за тими ж правилами, що і оцінка основних засобів, за винятком самостійного створення суб'єктом обліку через фізичну відсутність такої можливості. Після визнання облік невикористаних активів ведеться за балансовою вартістю. Об'єкти невикористаних активів підлягають щорічній переоцінці за справедливою вартістю, визначеною у загальному порядку.

Невід'ємну частину майна суб'єктів державного сектору складають нефінансові активи, представлені запасами. Відповідно до НПСБОДС 123

«Запаси» при визнанні даний вид активів оцінюється за первісною вартістю, тоді як подальша оцінка запасів виконується за найменшою величиною: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Зауважимо, що використання чистої ціни продажу, тобто такої суми, яку організація чекає залучити від продажу активів у ході своєї звичайній діяльності, на відміну від справедливої вартості, індивідуалізує оцінку поточних нефінансових активів для кожної організації.

Істотний вплив на оцінку запасів, як і інших нефінансових актів суб'єкта державного сектору, чинить характер операцій, в результаті яких об'єкти з'являються в установі та умов їхнього придбання. Так, поточні нефінансові активи, отримані в результаті обмінної операції комерційного характеру, при визнанні оцінюються за справедливою вартістю. У разі, коли поточні активи обмінюються на грошові кошти або їх еквіваленти або створюються суб'єктом обліку, їх первісна вартість включає всі фактично понесені витрати.

Особливий підхід до формування первісної вартості характерний для готової та біологічних активів. За загальним правилом, сільськогосподарські активи рекомендована оцінювати за справедливою вартістю, проте дану ініціативу досить важко реалізувати практично з огляду на відсутність активного ринку таких активів в Україні.

Як показує практика, протягом часу утримання суб'єктом державного сектору запаси можуть переоцінюватися, але лише ті, за якими спостерігаються об'єктивні зміни. З урахуванням цього в установах повинні створюватися резерви під знецінення запасів, що зменшує величину балансової вартості поточних нефінансових активів, яка подається у балансі. Процес перевірки знецінення запасів передбачає порівняння їх балансової вартості з чистою вартістю продажу і проводиться на звітну дату. При цьому установи державного сектору повинні самостійно визначити в обліковій політиці ознаки знецінення, за наявності яких необхідно здійснювати таку перевірку. Наприклад, граничний термін перебування запасів в установі, фізичне псування, звуження ринків збуту тощо.

Щодо запасів, придбаних під час необмінної операції, положення національних та міжнародних стандартів обліку для державного сектору

характеризуються єдністю – оцінка таких активів при визнанні проводиться за справедливою вартістю на дату придбання. При цьому конкретних рекомендацій щодо встановлення такої справедливої вартості НПСБОДС 123 «Запаси» не містить.

3.2 Організація внутрішнього контролю нефінансових активів в умовах трансформації вимог системи управління

Загальновідомо, що функція контролю належить до найважливіших управлінських функцій на кожному рівні. Від належної організації контролю за виконанням законів та інших правових актів істотним чином залежить ефективність роботи органів державної влади загалом. Окрім цього, систематичний контроль – це необхідна передумова для виявлення та усунення недоліків у їхній діяльності та причин, які їх породжують.

Відповідно до вітчизняного бюджетного законодавства виділяють три форми контролю: попередній, наступний, а також заключний. Вони мають місце незалежно від виду здійснюваного контролю та об'єктів, які контролюються. Попередній контроль за операціями з нефінансовими активами органів державної влади наразі становить комплекс процедур та заходів з приводу попередження і припинення помилок або незаконних дій посадових осіб, котрі були допущені до початку виникнення певного факту господарського життя під час планування певних господарських операцій із залученням нефінансових активів суб'єкта державного сектору. Комплекс заходів попереднього контролю операцій з нефінансовими активами дозволяє визначити та оцінити доцільність та правомірність операцій із ними. Значимість даної форми контролю особливо зросла у сучасних умовах, зважаючи на її превентивний характер.

Поточний (оперативний) контроль розуміється нами як комплекс заходів, спрямованих на забезпечення відповідності фактів кругообігу (руху) нефінансових активів суб'єктів державного сектору нормативно-правовим актам

та умовам договорів, коректність їхнього відображення. Цей вид контролю проводиться у ході здійснення фактів господарського життя із залученням нефінансових активів або відображенням інформації щодо таких операцій в системі бухгалтерського обліку чи розкриття в звітності з метою своєчасного виявлення порушень законодавства.

Доволі дієвим різновидом поточного контролю за придбання нефінансових активів сьогодні виступає моніторинг закупівель органів державної влади та інших суб'єктів державного сектору. Він повністю запрацював із 2019 р. та реалізується у режимі реального часу через електронну систему закупівель ProZorro. Підставою для його проведення може стати спрацювання автоматичних ризик-індикаторів, виходячи із характеристик закупівлі; отримання інформації про наявність ознак порушення замовником – суб'єктом державного сектору законодавства у сфері публічних закупівель тощо. За результатами монітору приймаються оперативні рішення і замовник отримує можливість усунути порушення ще до завершення закупівлі. Як наслідок, представник суб'єкта державного сектору, відповідальний за встановлене порушення, не буде притягнутий до відповідальності, а установа уникне перевірки закупівлі на місці.

Також виділяють також наступний контроль, до якого відносяться ревізія і аудит. Саме вони превалюють при здійсненні фінансового контролю державними органами, тому наразі більш детально на них не зупинятимемося.

На нашу думку, для обґрунтування організаційних заходів, націлених на вдосконалення системи контролю нефінансових активів органів державної влади та становлення внутрішнього контролю на місцях необхідно вирішити завдання щодо виявлення комплексу заходів, спрямованих на забезпечення контролю нефінансових активів у органах державної влади.

Найбільш ефективним контролем нефінансових активів, безумовно, є внутрішній контроль, що має на меті попередження порушень бюджетного та господарського законодавства, забезпечення достовірності інформації, підготовку та реалізацію пропозицій щодо підвищення економності та результативності використання майна суб'єкта державного сектору. Ретельний та систематичний

контроль використання нефінансових активів у органах державної влади дозволяє здійснювати моніторинг руху бюджетних коштів і майна за конкретними об'єктами обліку. Проведений контроль дозволяє оцінити конкретні результати фінансово-господарської діяльності, виявити допущені в ході діяльності помилки, а також вжити заходів щодо усунення негативних наслідків (або мінімізації їх негативного впливу).

Важливо розуміти, що у бюджетному обліку внутрішній контроль дозволяє запобігти порушенням законодавства у майбутньому. Для цих цілей необхідно визначити цілі та завдання внутрішнього контролю, потім виявити комплекс заходів, спрямованих на забезпечення ретельного та своєчасного контролю.

Відповідальність за проведення внутрішнього контролю є досить вагомою, тому органам державної влади, як розпорядникам бюджетних коштів, необхідно мати фінансовий менеджмент високого рівня, завданнями якого стане перевірка належного виконання бюджетного законодавства та на її основі виявлення та попередження в майбутньому помилок у веденні бухгалтерського обліку нефінансових активів.

Орієнтуючись на контроль за використанням нефінансових активів у установах державного сектору, необхідно проводити ретельні перевірки з реєстрації об'єктів обліку в реєстрах державного майна, а також виявляти факти розкрадань нефінансових активів в ході господарської діяльності (наприклад, при здійсненні публічних закупівель).

У органах державної влади повинні створюватися спеціалізовані підрозділи, обов'язком яких має бути здійснення внутрішнього контролю у тому числі за нефінансовими активами. Створення подібного роду підрозділів дозволить забезпечити ефективну реалізацію попереднього та поточного контролю нефінансових активів, виконання плану фінансово-господарської діяльності, підвищити якість реалізації облікової політики суб'єкта державного сектору не тільки в частині нефінансових активів, а й усього обліку в цілому, а також дозволить забезпечити повноту та достовірність інформації, яка відображається в бухгалтерському обліку та звітності органу державної влади.

Допомогу в проведенні внутрішнього контролю здатні надати безпосередні спеціалісти бухгалтерської служби незалежно від того, чи дана категорія персоналу підтримує його впровадження. Проте проводити контрольні заходи бухгалтерам не слід. За наявності можливостей керівник органу державної влади може покласти обов'язки щодо проведення контрольних заходів окремий підрозділ або призначити спеціальну комісію, куди увійдуть працівники адміністрації, бухгалтерії, юридичної служби.

Основними етапи внутрішнього контролю суб'єктів державного сектору є перевірка дотримання законодавства, документообігу, виявлення порушень та вжиття заходів щодо усунення порушень. Ця схема справедлива для усіх суб'єктів державного сектору, включно з органами державної влади (рисунок 3.1).

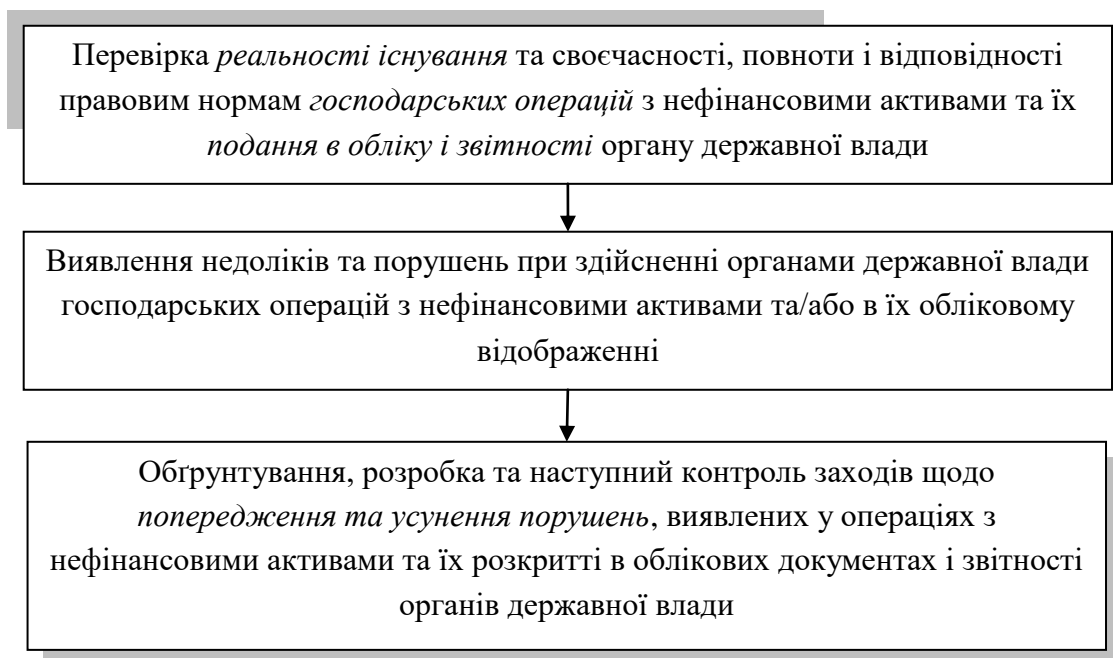


Рисунок 3.1 – Етапи внутрішнього контролю нефінансових активів у органах державної влади

Важливу роль у проведенні ефективного внутрішнього контролю нефінансових активів надає розуміння суб'єктом контролю і його знання основних завдань і функцій, що стоять перед матеріальним відділом бухгалтерської служби суб'єкта державного сектору, до яких входять:

- дотримання вимог бюджетного законодавства (у частині нефінансових

активів – реєстрація об'єктів обліку в реєстрі, проведення цільових закупівель, публічна звітність);

– точність, повнота, правильність і своєчасність підготовки документів та регістрів бухгалтерського обліку нефінансових активів (тобто правильність дотримання документообігу);

– запобігання можливим помилкам та спотворенням в обліку нефінансових активів та розкритті інформації в фінансовій, бюджетній а інших (за необхідності) видах звітності;

– здійснення контролю за збереженням майна суб'єкта державного сектору.

При цьому, проведення будь-якої процедури контролю передбачає ретельне планування і конструювання певного алгоритму дій, котрі в сукупності здатні покращити результативність проведеної перевірки. Тому необхідно, насамперед, обрати об'єкт контролю, оцінити достатність інформації щодо заданого об'єкта і лише після цього здійснити підбір методів аналізу з урахуванням специфіки обраного об'єкта обліку.

Власне процес проведення контрольного заходу включає в себе перевірку формальної правильності оформлення первинної документації, документального відображення господарських операцій, а також розрахунки, пов'язані з об'єктом перевірки. По суті, процес проведення контрольного заходу щодо нефінансових активів у органах державної влади включає наступні стадії:

а) перевірку правильності заповнення типової та розробленої в установленому порядку первинної документації для нефінансових активів, розрахунків та оформлення звітності;

б) здійснення аналізу ефективності виконаних органом державної влади розрахунків на основі даних, отриманих у ході перевірки нефінансових активів;

в) узагальнення результатів, як заключний етап контрольних заходів, що полягає у підведенні підсумків, аналізі та узагальненні отриманої інформації. Кінцевою метою даного етапу виступає виявлення помилок, допущених в обліку нефінансових активів суб'єкта державного сектору, і причин їх виникнення (рисунок 3.2).



Рисунок 3.2 – Алгоритм організації проведення внутрішнього контролю нефінансових активів органу державної влади (суб'єкта державного сектору)

Даний алгоритм проведення внутрішнього контролю в установах державного сектору по праву може вважатися ефективним, оскільки охоплює всі стадії, необхідні для точного і повного виявлення помилок. У подальшому суб'єкт державного сектору повинен виявити причини виникнення даних помилок (умисних і ненавмисних), проаналізувати і вжити заходів щодо поліпшення якості ведення бухгалтерського обліку та підготовки звітності (передусім, фінансової, яка має публічний характер та становить інтерес для широкого кола осіб).

У свою чергу, суб'єкт державного сектору може встановити винних у допущенні помилок осіб і вжити заходів щодо їх попередження або покарання, виходячи і наслідків, які спричинили скоєні помилки.

Також варто звертати увагу на професійну компетенцію працівників бухгалтерських служб органів державно влади та інших суміжних служб, дотичних до здійснення господарських операцій із нефінансовими активами. Висока динамічність бухгалтерського, податкового та бюджетного законодавства вимагає достатнього рівня знань від працівників бухгалтерської служби та комісії, що забезпечує внутрішній контроль в установі. Необхідно ретельно аналізувати всі попередні перевірки, виявляти типові помилки і не допускати їх появи в майбутньому.

Важливими напрямком організації внутрішнього контролю нефінансових активів в органах державної влади сьогодні також має стати контроль ефективності. Йдеться не тільки про ефективність використання нефінансових активів в господарському обороті (продуктивність як така для установ не розраховується), але й про ефективність управління нефінансовими активами загалом. Так, у другому розділі дипломної роботи ми вже звертали увагу на обтяженість балансів органів державної влади довгостроковими нефінансовими активами. Аналіз співвідношення фінансових та нефінансових активів може стати першим кроком до системного аналізу фінансової стійкості органів державної влади та підвищення ефективності управління державними фінансами.

Розглянемо методику оцінки фінансової стійкості, засновану на розподілі активів суб'єкта державного сектору за критерієм мобільності. Відповідно до неї фінансова стійкість суб'єкта господарювання досягається, якщо нефінансові активи покриваються власним капіталом, а фінансові – зобов'язаннями (або позиковим капіталом). Запас стійкості збільшується принаймні при перевищенні власного капіталу над нефінансовими активами чи з перевищенням фінансових активів над позиковим капіталом. Фінансова стійкість може бути втрачена організацією при перевищенні нефінансових активів над власним капіталом. Проведемо розрахунки для ГУНП в Хмельницькій області (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Оцінка співвідношення фінансових та нефінансових активів в концепції визначення типу фінансової стійкості ГУНП в Хмельницькій області

Показник	Значення, грн.	
	01.01.2020	31.12.2020
Фінансові активи – всього, у т. ч.:	918 639	1 527 270
а) немобільні активи	295 508	563 847
б) мобільні активи	623 131	963 423
Нефінансові активи – всього, у т. ч.:	294 759 593	352 808 132
а) довгострокові активи	277 882 057	326 785 476
б) поточні нефінансові активи	16 877 536	26 022 656
Власний капітал	287 903 027	340 023 123
Позиковий капітал (зобов'язання)	7 775 205	14 312 279
Аналітичні оцінки		
Співвідношення власного капіталу і довгострокових нефінансових активів	+10 020 970	+13 237 647
Співвідношення власного капіталу і нефінансових активів (сумарно)	-6 856 566	-12 785 009

Відповідно до розрахованих відхилень можемо очікувано оцінити фінансовий стан ГУНП як стан допустимої фінансової напруженості (потенційної платоспроможності) та рекомендувати переглянути політики управління нефінансовими активами.

Таким чином, сучасна система внутрішнього контролю покликана забезпечити комплексний системний підхід до організації обліково-інформаційної системи, що має на меті підвищення економічної безпеки суб'єкта господарювання. підприємства. При цьому внутрішній контроль у органах державної влади націлюється на: виявлення економічних порушень (злочинів) в обліку та звітності; надійність та комплексність даних обліково-інформаційної системи; своєчасність інформаційного забезпечення керівництва суб'єкта державного сектору (контрольно-аналітичною інформацією); безперервність контролю для оцінки здійснюваних господарських операцій; інтереси конкретних груп зацікавлених користувачів.

ВИСНОВКИ

В кризових умовах, зумовлених пандемією COVID 19, підвищенням дефіциту фінансових ресурсів та низькою ефективністю урядування, об'єктивно відбувається ускладнення системи управління державними фінансами. Вона трансформується у напрямку розширення автономії учасників бюджетного процесу та оптимізації використання ресурсів суб'єктів державного сектору.

Загальновідомо, що ресурси суб'єктів господарювання неоднорідні за своїм складом та істотно відрізняються за галузями економіки. Проте вони можуть бути згруповані за роллю у фінансовому кругообігу на фінансові та нефінансові активи. При цьому такий обліковий об'єкт як «нефінансові активи» у національних стандартах обліку для державного сектора не визначений по суті. Натомість Керівництвом зі статистики державних фінансів від МВФ нефінансові активи розглядаються як базова складова національного багатства країни. І в Україні вони сягають близько 94% усіх ресурсів.

В бухгалтерському обліку нефінансові активи представлені необоротними активами (з числа матеріальних та нематеріальних активів) та матеріальними поточними активами. Тобто нефінансові активи – це всі економічні ресурси суб'єктів державного сектору, які не є грошовими коштами та безпосередньо не генерують грошових потоків.

Визнання нефінансових активів в обліку проводиться за критеріями, які встановлені окремо для довгострокових та поточних нефінансових активів. В цілому, вони визнаються за умов: 1) утілення потенціалу корисності або майбутніх економічних вигід; 2) достовірної оцінки.

Питання організації обліку і контролю нефінансових активів для органів державної влади є особливо значимим, оскільки баланси переважної їх частини обтяжені знерухомленим майном і важко піддаються управлінню. Підтвердженням таких висновків є результати аналітичної оцінки балансу ГУНП

в Хмельницькій області, де на частку нефінансових активів припадає понад 99%. При цьому у їхній структурі домінують основні засоби (понад 90%).

ГУНП в Хмельницькій області є органом державної влади, що підпорядковується Національній поліції України у складі МВС, що виступає головним розпорядником бюджетних коштів. Одночасно Управління є суб'єктом державного сектору (розпорядником нижчого рівня) і фінансується з державного бюджету України. Ці обставини обумовлюють організацію обліку нефінансових активів за автоматизованим варіантом журнал-головної формою обліку, реалізація якої забезпечується бухгалтерською службою, яка функціонує у складі управління фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку ГУНП.

Для обліку довгострокових нефінансових активів в Управлінні використовуються активні рахунки обліку капітальних інвестицій (131 «Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів») та необоротних активів (101 «Основні засоби розпорядників бюджетних коштів» і 111 «Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів»). При цьому надходження довгострокових нефінансових активів – відображається за дебетом рахунків їх обліку, тоді як вибуття – за кредитом. Одночасно за такими операціями коригується власний капітал суб'єкта державного сектору (рахунок 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»).

Особливим об'єктом довгострокових нефінансових активів в Управлінні виступає інвестиційна нерухомість, призначена для здавання в оренду іншим особам. Її облік організований на субрахунку 1010 «Інвестиційна нерухомість».

Поточні нефінансові активи в ГУНП в Хмельницькій області обліковуються як запаси на активних рахунках 151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів» та 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів», а також 161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів». За дебетом вказаних рахунків формується первісна вартість придбаних нефінансових активів, а за кредитом проводиться їх списання на фактичні витрати установи.

Для забезпечення раціонального використання бюджетних коштів та збереження державного майна важливу роль відіграє чітка організація контролю

нефінансових активів суб'єктів державного сектору. З урахуванням сучасних реформ в управлінні державним сектором такий контроль може проводитися у формі державного аудиту, перевірки публічних закупівель або ж інспектування (шляхом ревізії). На практиці переважною формою контролю в бюджетному секторі досі залишається ревізія, котра організовується за формалізованими правилами.

Проведене дослідження дозволяє сформулювати наступні пропозиції та науково-практичні рекомендації:

1) модернізація управління державними фінансами ставить нові виклики перед системою обліку нефінансових активів, подолання яких вимагає розробки прогресивної концепції їх оцінки, заснованої на справедливій вартості, та комплексної автоматизації обліку нефінансових активів як спеціалізованого модуля інтегрованого програмного забезпечення для управління суб'єктами державного сектору;

2) підвищення ефективності діяльності органів державної влади традиційно пов'язується з організацією внутрішнього контролю, орієнтованого на профілактику та упередження порушень у сфері державних фінансів та бухгалтерського обліку.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

- 1 Бюджетний кодекс України : станом на 10.11.2021 / Верховна Рада України. – Київ : Центр учбової літератури, 2021. – 168 с.
- 2 Податковий кодекс України : станом на 17.12.2020 / Верховна Рада України. – Суми : Нотіс, 2020. – 420 с.
- 3 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України № 996-XIV : [прийнято Верховною Радою 16.07.1999] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 12.12.2021).
- 4 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору [Електронний ресурс] : наказ № 11 : [затв. Мін-вом фінансів України 23.01.2015] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 12.12.2021).
- 5 Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [Електронний ресурс] : наказ № 995 : [затв. Мін-вом фінансів України 14.09.2012] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text> (дата звернення: 12.12.2021).
- 6 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ № 1541 : [затв. Мін-вом фінансів України 28.12.2009] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text> (дата звернення: 12.12.2021).
- 7 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : наказ № 1202 : [затв. Мін-вом фінансів України 12.10.2010] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> (дата звернення: 12.12.2021).

8 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : наказ № 1202: [затв. Мін-вом фінансів України 12.10.2010] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text> (дата звернення: 12.12.2021).

9 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» [Електронний ресурс] : наказ № 1202: [затв. Мін-вом фінансів України 18.05.2012] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text> (дата звернення: 12.12.2021).

10 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти» [Електронний ресурс] : наказ № 1202: [затв. Мін-вом фінансів України 12.10.2010] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення: 12.12.2021).

11 План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : наказ № 1203: [затв. Мін-вом фінансів України 31.12.2013] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 12.12.2021).

12 Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору [Електронний ресурс] : наказ № 818: [затв. Мін-вом фінансів України 13.09.2016] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> (дата звернення: 12.12.2021).

13 Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [Електронний ресурс] : наказ № 1219: [затв. Мін-вом фінансів України 29.12.2015] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#n4> (дата звернення: 12.12.2021).

14 Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах : навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / П.Й. Атамас ; Дніпропетр. ун-т економіки та права ім. А. Нобеля. – 4-те вид., переробл. та доповн. – Київ : Центр учбової літератури, 2011. – 311 с.

15 Бобух І. Міжнародний досвід оцінки нефінансових вироблених активів та шляхи його використання в Україні / І. Бобух, Д. Корпієвські // Економіст. – 2013. – № 11. – С. 15–20.

16 Бюджетні установи: бухгалтерський облік, національні стандарти, оподаткування та звітність : навч. посібник / [Лемішовський В.І. та ін.] ; за ред. В.І. Лемішовського ; Нац. ун-т «Львів. політехніка», Ін-т економіки і менеджменту, Аудит. фірма «Зах. аудит. група». – Львів : Растр-7, 2016. – 1023 с.

17 Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник / О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька ; за ред. доц., канд. екон. наук О.Ф. Вербило ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – Київ : [НУБіП], 2010. – 461 с.

18 Внутрішній контроль господарської діяльності: навч. посібник [для студ. ВНЗ] / За ред. проф. М.Д. Корінька. – Фастів : Поліфаст, 2006. – 440 с.

19 Гавриш Р.О. GAAP: загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку та різниця з МСФЗ у сучасних глобальних викликах / Р.О. Гавриш, А.В. Мейш // Інструменти регулювання національної економіки та національної безпеки в умовах сучасних глобальних викликів : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Хмельницький, 18-20 жовтня 2018). – Хмельницький : ХНУ, 2018. – С. 45–49.

20 Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефаник, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук. – Київ : НВП "АВТ", 2004. – 424 с.

21 Гришина Е.А. История экономических учений : конспект лекций / Е.А. Гришина ; под ред. С.Г. Михневой. – Пенза : Изд-во ПГУ, 2011. – 134 с.

22 Здирко Н.Г. Вплив економіко-правового статусу бюджетних установ при організації бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Н.Г. Здирко, О.І. Черешневий // Ефективна економіка. – 2020. № 5. – Режим доступу :

<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7925> (дата звернення: 12.12.2021).

23 Кафка С.М. Нефінансові необоротні активи: оцінка та звітність / С.М. Кафка // Академічний огляд. – 2016. – № 2. – С. 37–42.

24 Кобильнік Д.А. Деякі аспекти визначення правового статусу бюджетних установ / Д.А. Кобильнік // Право та інновації. – 2018. – № 2 (22). – С. 119–124.

25 Козлова Е.И. Теория богатства, рынка и занятости в учении У. Петти : монографія. – Воронеж : Научная книга, 2013. – 204 с.

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

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

28 Ляховець О.О. Оцінка національного багатства України / О.О. Ляховець // Наукові праці. Серія: Економіка. – 2010. – Вип 113, т. 126. – С. 5–10.

29 МСФЗ: Короткий курс для практиків / С.Я. Зубілевич, О.І. Мазіна, С.А. Рогозний [та ін.] ; За заг. ред. С.А. Рогозного. – Харків : ТОВ «ФАКТОР-ДРУК», 2020 – 366 с.

30 Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник / М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славкова. – Київ : Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.

31 Момот Л.В. Основні напрями модернізації обліку бюджетних установ у сучасних умовах господарювання / Л.В. Момот // Регіональна економіка та управління. – Донецьк. – 2014. – С. 111–114.

32 Навігатор МСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Серія книг «Бібліотека бухгалтера» / Київ : Вид-во газети «Все про бухгалтерський облік», 2020. – 336 с.

33 Облік у бюджетних установах : навч. посібник / [Акименко О.Ю. та ін. ; за ред. Леня В.С.] ; Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів : Десна Поліграф, 2016. –

559 с.

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

35 Рзаєва Т.Г. Напрями оцінки інвестиційної привабливості регіону та їх недоліки / Т.Г Рзаєва, Р.О. Гавриш // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2019. – № 4, т. 1. – С. 151–155.

36 Свірко С.В. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посібник / [С.В. Свірко та ін.] ; Держ. навч.-наук. установа «Акад. фін. упр.». – Київ : [б. в.], 2012. – 942 с.

37 Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції / С.В. Свірко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5. – С. 23–34.

38 Сисюк С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів / С.В. Сисюк, О.В. Адамик // Вісник ОНУ ім. І.І. Мечникова. – 2016. – Вип. 11 (53), т.21. – С. 101-106.

39 Хомуляк Т.І. Облік у бюджетних установах : навч. посібник для [для студентів ВНЗ] / Т.І. Хомуляк ; Ун-т банк. справи Нац. банку України. – Київ : УСБ НБУ, 2014. – 350 с.

40 Яцишин С.Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С.Р. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво: збірник наукових праць. Серія економічна. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. – Вип. 16.– С. 159–164.