

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-101>

УДК 657.421.3:334.724.6]:336.131

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УПРАВЛІННІ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

ACCOUNTING FOR NON-FINANCIAL ASSETS IN THE MANAGEMENT OF PUBLIC SECTOR ENTITIES

Цятковська Олена Віталіївна

кандидат економічних наук, доцент,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8825-9778>,

Tsiatkovska Olena

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman,

У результаті наукового дослідження особливостей обліку нефінансових активів установ державного сектору в управлінні державними фінансами встановлено, що управління здійснюється шляхом реалізації державних політик установами. Встановлено, що не всі установи реалізують одну і ту саму державну політику однаково, але всі державні установи поділені на відповідні сегменти та наділені відповідними функціональними характеристиками для реалізації того чи іншого напрямку державної політики. Визначено основні напрями державних політик, які впливають на взаємозв'язок між управлінням державними фінансами та обліком нефінансових активів. Встановлено, що нефінансові активи приносять економічну вигоду державним установам як наслідок володіння ним або використання його протягом деякого періоду часу, що сприяє та забезпечує певним чином відповідне управління нефінансовими активами.

Ключові слова: бухгалтерський облік, державна установа, державні фінанси, нефінансові активи, державна політика.

В результате научного исследования особенностей учета нефинансовых активов учреждений государственного сектора в управлении государственными финансами установлено, что управление осуществляется путем реализации государственных политик учреждениями. Не все учреждения реализуют одну и ту же государственную политику одинаково, но все государственные учреждения поделены на соответствующие сегменты и наделены соответствующими функциональными характеристиками для реализации того или иного направления государственной политики. Определены основные направления государственных политик, влияющих на взаимосвязь между управлением государственными финансами и учетом нефинансовых активов. Установлено, что нефинансовые активы приносят экономическую выгоду государственным учреждениям вследствие владения ими или использования его в течение некоторого периода времени, что способствует и обеспечивает определенным образом соответствующее управление нефинансовыми активами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, государственное учреждение, государственные финансы, нефинансовые активы, государственная политика.

Research on the accounting of non-financial assets of public sector institutions in public financial management has found that governance is carried out through the implementation of public policies by institutions. It has been found that not all institutions implement the same public policies in the same way, but all public institutions are divided into appropriate segments and have appropriate functional characteristics to implement a particular public policy. The main lines of government policy affecting the relationship between public financial management and non-financial asset accounting have been identified. Non-financial assets have been found to provide economic benefits to public institutions as a result of their possession or use for a certain period of time, thus facilitating and providing some appropriate management of non-financial assets. Key components of public policy have been identified and defined that they have a direct impact on the availability and movement of non-financial assets of institutions. It is the effective fiscal and tax policy of an institution that determines the provision of non-financial assets to institutions, as well as funding for their improvement and repair. The application of the policy-targeting approach, strategic planning and elements of public procurement affect the qualitative upgrading of non-financial assets according to the

needs of the institution. In addition, appropriate decisions on public financial management are made on the basis of accounting data and financial statements. Public finances are managed on the basis of consolidated information on the activities of institutions, organized on the basis of accounting data. Consequently, public financial management is linked to the accounting treatment of non-financial assets that bring economic benefits to the owners of those assets. Public finances are managed on the basis of consolidated information on the activities of institutions, organized on the basis of accounting data. And macro-indicators are aggregated on the basis of the System of National Accounts, which also promotes transparency and reliability of non-financial asset accounting information for different users of information for effective management decisions.

Keywords: accounting, public institution, public finance, non-financial assets, public policy.

Постановка проблеми. Управління державними фінансами здійснюється через ефективне та своєчасне регулювання діяльності установ державного сектору. Від достовірної, своєчасної, оперативної та актуальної інформації за даними бухгалтерського обліку щодо нефінансових активів залежить результативність управлінських рішень будь-якої установи. Саме тому необхідно дослідити та визначити основні аспекти обліку нефінансових активів в державних установах та визначити його вплив на управління ними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оскільки державні фінанси є основою розвитку економіки країни, то управління державними фінансами неодноразово було предметом дослідження. Питання обліку нефінансових активів в установах державного сектору у своїх дослідженнях порушували Дрозд І.К., Єфименко Т.І., Калюга Є.В., Кондратюк І.О., Ловінська Л.Г., Свірко С.В., Сушко Н.І., Черкашина Т.В., Чечуліна О.О. [2–4; 8]. Але саме питання щодо взаємозв'язку та впливу бухгалтерського обліку нефінансових активів на управління державними фінансами потребує подальшого дослідження та напрацювання рекомендацій щодо його вдосконалення.

Мета статті. Метою даного дослідження є систематизація та напрацювання рекомендацій щодо взаємозв'язку між бухгалтерським обліком нефінансових активів та управлінням державними фінансами. А також визначення основних аспектів щодо впливу обліку наявності та руху нефінансових активів на управління державними установами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Управління державними фінансами здійснюється шляхом реалізації державних політик установами, які на це є уповноваженими. Звичайно не всі установи реалізують одну і ту саму державну політику, але всі державні установи поділені на відповідні сегменти та наділені відповідними функціональними характеристиками для реалізації того чи іншого напрямку державної політики. На ефективну реалізацію державної політики

має вплив велика кількість факторів та особливостей, які регламентуються як державою, так і суспільством.

Недосконалість державної політики, яка проявляється в різних проблемах впливає на функціонування самої установи. До таких проблем можна віднести бюджетну та податкову політику, стратегічне планування, контроль видатків, законодавче регулювання, децентралізація, публічні закупівлі, бухгалтерський облік та фінансова звітність, а також внутрішній аудит. Кожна з цих проблем в тій чи іншій мірі впливає на управління як державними фінансами, так і самою установою.

Варто відзначити, що ці проблеми проявляються також при здійсненні господарських операцій щодо обліку надходження, руху та вибуття нефінансових активів.

Бюджетна та податкова політика мають великий вплив як на управління державними фінансами, так і на управління самими установами. Оскільки саме від успішної, прозорої та правильно сформованої бюджетної та податкової політики установи державного сектору отримують в належному розмірі бюджетні призначення. А також при довірі до прозорої бюджетної, податкової та митної політики державні установи зможуть розраховувати на різні фінансові інвестиції. Але аналіз саме цієї державної політики показав, що існує невпевненість та відсутність прозорості в її реалізації. Саме тому є проблема з відсутністю інвестицій в національну економіку, а державні установи не мають впевненості, що маючи достатнього розміру бюджетних призначень, що зможуть вчасно розраховуватися за взятими зобов'язаннями.

Якщо буде прозора бюджетна та податкова політика, які будуть забезпечені ефективним адмініструванням, то саме тоді і підвищиться рівень дотримання податкового, бюджетного та митного законодавства. І як результат бюджет буде поповнюватися. А від рівня та розміру бюджету залежить обсяг бюджетних призначень кожної державної установи, незалежно від того чи вона фінансується з державного чи місцевого бюджету.

Стратегічне планування на макроекономічному рівні також має свої недоліки та впливає на ефективність діяльності установи. Зокрема це можна пояснити і тим, що коли державна політика не має в пріоритеті стратегічного планування, то фінансування та підтримка різних бюджетних програм здійснюється в хаотичному режимі. Тобто без дотримання єдиної державної політики щодо розвитку країни та економіки в цілому. Саме тому в результаті недотримання стратегічного планування важливі бюджетні програми недоотримують належний рівень бюджетного фінансування. Що спричинено тим, що в державі відсутня єдина стратегічна державна політика в якій чітко визначені пріоритети розвитку та підтримки стратегічно важливих бюджетних програм.

Крім того існує проблема в тому, що за цього рівня державної політики основне завдання державного фінансування є контроль за дотриманням цільового використання бюджетних коштів та за рівнем витрачання цих коштів. Але відсутній контроль за якістю наданих послуг та за рівнем соціального ефекту, який мають забезпечувати державні установи.

Нормативно-правове регулювання щодо державних фінансів є багатовекторне та чітко регламентоване. Але у зв'язку з тим, що деякі норми права часто змінюються, а інколи і суперечать одна одній, виникає проблема з реалізації деяких державних політик. А деякі сфери діяльності взагалі ідуть в тінь і приховують від держави реальний стан справ у суб'єкта господарювання.

Однією з найуспішніших реформ з реалізації державної політики останніх років можна вважати реформу з децентралізації. Хоч ця державна політика вже реалізовується, але все одно виникає ряд проблемних питань відносно управління територіальними громадами, застосування програмно-цільового методу і звичайно ж є проблема в управлінні нефінансовими активами державних установ. Яка саме в органах місцевого самоврядування є однією з найважливіших.

Державна політика з децентралізації має велике значення на управління нефінансовими активами, але в більшій мірі на нестворені нефінансові активи. Оскільки нестворені нефінансові активи є першу чергу тими активами, які є унікальними і які є природними ресурсами. Як результат їх потрібно підтримувати в належному стані, щоб забезпечити їх на довгий час використання, а не використати і без підтримки та покращення залишити.

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

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

Непостійний внутрішній аудит в державних установах впливає також на ефективність управління державними фінансами. Саме тому потрібно запроваджувати в обов'язковому порядку, щоб всі державні установи в організаційно-структурній формі передбачали відділ внутрішнього аудиту. І обов'язковою умовою має бути, щоб структурний підрозділ внутрішнього аудиту був підзвітний саме керівнику установи. Оскільки від ефективності роботи та інформаційно-аналітичного забезпечення, яке готуватимуть внутрішні аудитори залежатиме ефективність діяльності установи. Відповідно внутрішній аудит має бути ефективний та забезпечувати ефективність управлінських рішень. Окрім внутрішнього аудиту для результативності діяльності установи доцільно підвищити рівень зовнішнього аудиту, який проводиться Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою України.

Взаємозв'язок управління державними фінансами та нефінансовими активами державних установ залежить від багатьох компонентів, які формуються на основі державних політики та певних управлінських рішень на різних рівнях управління. Зокрема бюджетні призначення кожної установи напряму залежать від ефективної та прозорої бюджетної та податкової політики. Саме тому нестабільні та зменшення бюджетних призначень напряму впливають на рівень капітальних видатків,

які може здійснити державна установа. Саме тому державна політика впливає на функціонування державної установи, а сама вже установа здійснює перерозподіл фінансування на різні напрями.

Інший напрям державної політики стратегічне планування та застосування програмно-цільового методу теж впливає на забезпеченість установи нефінансовими активами через визначення пріоритетних напрямів.

Всі напрями державної політики пов'язані і в певній мірі успіх кожної з державних політик залежить від ефективності її реалізації саме державною установою. Для реалізації кожної з державних політик потрібно провести не тільки заходи щодо планування тієї чи іншої політики. Але потрібно забезпечити її реалізацію через напрацювання основних управлінських рішень. І саме на основі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності керівництво державних установ приймають всі управлінські рішення, які є основним елементом для реалізації державної політики.

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

Не менш важливою є державна політика щодо людського капіталу. Оскільки від професіоналізму працівників які формують державну політику чи реалізують її на практиці залежить ефективність та швидкість реалізації. Саме тому доцільним буде проводити різні курси з підвищення кваліфікації для працівників державних установ щодо питань бюджетного планування, застосування програмно-цільового методу при складанні бюджетних програм, реалізація реформи з децентралізації теж вимагає висококваліфікованих менеджерів, публічних закупівель, бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Стратегічне планування в державних установах можна реалізувати на основі аналізу даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Оскільки дані бухгалтерського обліку щодо виконання кошторису за певний період є основою для планування певних показників у кошторисі конкретної установи. Саме на основі даних бухгалтерського обліку керівництво установи зможе прийняти відповідне рішення щодо ефективності використання у поточному бюджетному році коштів за певним напрямом та планування на майбутні бюджетні періоди

бюджетних коштів. Стратегічне планування це не тільки планування кошторисів на довгострокові періоди, але це також управління нефінансовими активами установи. Забезпеченість та наявність нефінансових активів в певній мірі сприяє результативності діяльності установи. Саме тому аналіз та планування оновлення та вибуття нефінансових активів також потрібно проводити шляхом стратегічного аналізу та планування.

Основне призначення програмно-цільового методу та його застосування на практиці значно відрізняється від ідеального. Оскільки реальних показників, які б оцінювали ефективність конкретної бюджетної програми на основі даних бухгалтерського обліку не існує. Тому і потрібно удосконалювати методику оцінки використання бюджетних коштів за програмно-цільовим методом.

З використанням програмно-цільового методу та з етою управління нефінансовими активами можна отримати комплексний аналіз забезпеченості установи та ефективності використання бюджетних коштів та різні цілі. А також саме з використанням програмно-цільового методу встановлюється обґрунтованість здійснення видатків на різні цілі. Саме тому програмно-цільовий метод є важливим компонентом загальної системи управління та взаємозв'язку між державними фінансами та нефінансовими активами.

Децентралізація забезпечує формування збалансованих бюджетів органів місцевого самоврядування, що сприяє ефективному їх використанню. Під впливом громади формуються місцеві бюджети з урахуванням потреб тієї ж громади. І для органів місцевого самоврядування управління державними фінансами в більшій мірі здійснюється через управління нефінансовими активами як створеними, так і нествореними.

Отже, компонент децентралізація загальної системи взаємозв'язку управління державними фінансами та нефінансовими активами точно відзеркалює та показує наскільки може бути ефективне управління.

Такі компоненти як публічні закупівлі та бухгалтерський облік забезпечують ефективне управління державними фінансами саме в тому питанні, що на основі цих даних можна отримати точну, достовірну та актуальну інформацію про стан, зношеність, вартість та технічні характеристики кожного з елементів нефінансових активів.

Отже, державна політика яку здійснюють державні установи має бути направлена на

те щоб, здійснювалося ефективне управління нефінансовими активами. Оскільки від кожного компонента взаємозв'язку управління державними фінансами та нефінансовими активами залежить ефективність їх використання. Це може бути виявлення необлікованих на балансі активів, виявлення зіпсованих та тих які невикористовуються установами, оновлення нефінансових активів та інші результати ефективного управління.

Але в той же час за результатами реалізації державної політики установами відсутній механізм контролю та звітування про виконання. Хоч і складають звіт про виконання бюджетної програми, але це значно відрізняється від звіту про реалізацію та впровадження політики.

Отже, доречно запровадити відповідні звіти щодо державної політики з управління державними фінансами загалом, а саме управління нефінансовими активами. Зокрема щодо руху, надходження, вибуття, зміни та стану нефінансових активів державних установ. Аналіз структури активів дає можливість стверджувати, що нефінансові активи займають найбільшу частку у структурі всіх активів державних установ. Саме системою національних рахунків 2008 визначено, що актив – це накопичений запас вартості, який приносить економічну вигоду або ряд економічних вигід економічному власнику активу як наслідок володіння ним або використання його протягом деякого періоду часу [7, с. 43].

Взаємозв'язок управління державними фінансами та нефінансовими активами державних установ залежить від нормативного

регулювання, яке є невід'ємним елементом при управлінні як державними фінансами, так і нефінансовими активами установи.

Висновки. Дослідження обліку нефінансових активів та аналіз державної політики дозволяє зробити висновки, що управління державними фінансами взаємопов'язано з управлінням нефінансових активів. Оскільки всі складові управління державними фінансами, які здійснюються державними установами через реалізацію державних політик здійснюються на основі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Саме інформація яка систематизується на субрахунках бухгалтерського обліку та узагальнюється у фінансовій та бюджетній звітності державних установ є основою для прийняття управлінських рішень.

Встановлено та систематизовано основні компоненти взаємозв'язку між управлінням державних фінансів та нефінансових активів. Серед яких виокремлено бюджетну та податкову політику, стратегічне планування, програмно-цільовий метод, децентралізація, публічні закупівлі, бухгалтерський облік та фінансова звітність. Ефективність реалізації цих складових як основних елементів управління державними фінансами сприятиме ефективному управлінню нефінансовими активами установи. Саме нефінансові активи є основними елементами, від яких залежить ефективність реалізації державної політики конкретною установою. Забезпеченість нефінансовими активами та стан цих активів – це є ключові особливості реалізації державної політики з управління державними фінансами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 01.01.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
2. Дрозд І.К., Чечуліна О.О. Бухгалтерський облік та внутрішній державний аудит за міжнародними стандартами : у 3 ч. / за заг. ред. М.В. Кужельного. Ч. II : Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору. Київ : УАСБА, 2009. 312 с.
3. Кондратюк І.О., Лондаренко О.О. Облік витрат на придбання нефінансових активів бюджетних установ: управлінський аспект. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. Вип. 1. С. 210–230. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2015_1_18
4. Ловінська Л.Г., Свірко С.В., Єфименко Т.І., Канцуров О.О. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. / за заг. ред. М.В. Кужельного. Ч. 1 : Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід. Київ : УАСБА, 2009. 479 с.
5. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. Дата оновлення 21.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
6. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF#Text>
7. Система национальных счетов 2008 года (СНС-2008). URL: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008 Russian.pdf>

8. Черкашина Т.В. Нефінансові активи: оцінка і класифікація у державному секторі. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 23. С. 201–206. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_23_39

REFERENCES:

1. Bjudzhetnyj kodeks Ukrainy vid 01.01.2021 № 456-VI [Budget Code of Ukraine from 01.01.2021 № 2456-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
2. Drozd I.K., Chechulina O.O. (2009) Bukhghalterskyj oblik ta vnutrishnij derzhavnyj audyt za mizhnarodnymy standartamy [Accounting and internal state audit according to international standards]: u 3 ch. / za zagh. red. M.V. Kuzheljnogho. Ch. II: Mizhnarodni standarty vnutrishnjogho audytu derzhavnogho sektoru. Kyiv: UASBA.
3. Kondratjuk I.O., Londarenko O.O. (2015) Oblik vytrat na prydbannja nefinansovykh aktyviv bjudzhetnykh ustanov: upravlinskyj aspekt [Accounting for the acquisition of non-financial assets of budgetary institutions: management aspect]. *Finansy, oblik i audyt*, 1, 210–230. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2015_1_18
4. Lovinsjka L.Gh., Svirko S.V., Jefymenko T.I., Kancurov O.O. (2009) Bukhghalterskyj oblik ta vnutrishnij audyt v derzhavnomu sektori [Accounting and internal state audit according to international standards]: u 3 ch. / za zagh. red. M.V. Kuzheljnogho. Ch. 1: Finansovyj oblik u derzhavnomu sektori: mizhnarodnyj pidkhid. Kyiv: UASBA.
5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy Pro zatverdzhennja Planu rakhunkiv bukhhaltersjkogho obliku v derzhavnomu sektori vid 31.12.2013 r. № 1203 [Order of the Ministry of Finance of Ukraine On approval of the Chart of Accounts in the public sector from 31.12.2013 № 1203]. Data onovlennja 21.01.2020. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>
6. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy Pro zatverdzhennja Strateghiji modernizaciji systemy bukhhaltersjkogho obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015 roky vid 16.01.2007 № 34 [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine On approval of the Strategy for modernization of the accounting system in the public sector for 2007–2015 from 16.01.2007 № 34]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF#Text>
7. Systema nacyonalnykh schetov 2008 ghoda (SNS-2008) [System of National Accounts 2008 (2008 SNA)]. Available at: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008Russian.pdf>
8. Cherkashyna T.V. (2017) Nefinansovi aktyvy: ocinka i klasyfikacija u derzhavnomu sektori [Nonfinancial assets: valuation and classification in the public sector]. *Prychornomorsjki ekonomichni studiji*, 23, 201–206. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_23_39