

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь – «Магістр»

**на тему: Організаційно-методичні та практичні аспекти обліку і
контролю нефінансових активів закладу вищої освіти**

Виконала:

Котлярова Яна Сергіївна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Назаренко Олександр Володимирович
професор кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Семенець Людмила Валентинівна
Головний фахівець з питань внутрішнього
аудиту Сумського національного аграрного
університету

Суми – 2023

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет

Кафедра

Освітній ступінь

Спеціальність

Економіки і менеджменту

Обліку і оподаткування

Магістр

071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри

« 08 » листопада

Затверджую:

М.І. Гордієнко

2022 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Котляровій Яні Сергіївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Організаційно-методичні та практичні аспекти обліку і контролю нефінансових активів закладу вищої освіти

2. База практичного дослідження:

Сумський національний аграрний університет м. Суми

керівник роботи **Назаренко Олександр Володимирович, д.е.н., професор**

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом по університету від

12.01. 2023 р. № 71-н

3. Строк подання здобувачем закінченого проекту (роботи) 22 грудня 2023 року

4. Вихідні дані до проекту (роботи):

первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична, бюджетна та податкова звітність, законодавчо - нормативні акти з питань обліку і контролю, монографії, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку, аналізу, аудиту і контролю.

5. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

дослідити понятійну сутність категорії «нефінансові активи», як об'єкта обліку;
вивчити законодавчо-нормативну базу та інформаційне забезпечення з теми дослідження;
провести підбір та аналіз наукових літературних джерел з тематики дослідження;
навести організаційно – економічну характеристику досліджуваного ЗВО;
розкрити стан організації обліку і контролю нефінансових активів;
визначити особливості методики обліку і контролю наявності та руху нефінансових активів у базовому вищому навчальному закладі;
надати пропозиції щодо вдосконалення обліку і контролю нефінансових активів в умовах функціонування досліджуваного університету;
сформувати висновки.

6. Дата видачі завдання

« 08 » листопада 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів підготовки кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1.	Визначення та затвердження теми дослідження, складання плану – графіку виконання роботи	листопад 2022 р.	
2.	Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу	грудень 2022 р. - січень 2023 р.	
3.	Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи	лютий-липень 2023 р.	
4.	Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи	вересень - жовтень 2023 р.	
5.	Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником	жовтень-листопад 2023 р.	
6.	Підготовка кінцевого варіанту кваліфікаційної роботи	листопад 2023 р.	
7.	Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність	11-14 грудня 2023 р.	
8.	Рецензування кваліфікаційної роботи	14-21 грудня 2023 р.	
9.	Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат	22 грудня 2023 р.	
10.	Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист	22-25 грудня 2023 р.	
11.	Захист кваліфікаційної роботи	26 грудня 2023 р.	

Здобувач вищої освіти за другим
(магістерським) рівнем

Яна КОТЛЯРОВА

Керівник роботи

Олександр НАЗАРЕНКО

Перевірку на автентичність проведено.

Надія БАРАНИК

Кваліфікаційна робота допущена до
захисту

Гарант освітньої програми

Інна НАЗАРЕНКО

Декан факультету економіки і
менеджменту

Маргарита ЛИШЕНКО

АНОТАЦІЯ

Котлярова Я.С. Організаційно-методичні та практичні аспекти обліку і контролю нефінансових активів закладу вищої освіти – Рукопис

Кваліфікаційна робота на здобуття ОС «Магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», Сумський національний аграрний університет, Суми, 2023.

Кваліфікаційна робота присвячена обліку та контролю операцій щодо нефінансових активів та пошуку шляхів удосконалення на базі практичного дослідження Сумського національного аграрного університету м. Суми.

У кваліфікаційній роботі представлено теоретико-методичне узагальнення, визначено практичні аспекти та шляхи вдосконалення організації обліку і контролю наявності та руху нефінансових активів закладів вищої освіти в умовах сьогодення.

Якісно побудоване облікове супроводження нефінансових активів вищими навчальними закладами виступає вагомим інформаційним джерелом обліково-економічної, фінансової, управлінської інформації, що уможливорює організацію контролю за їх наявністю, умовами збереження, рухом, ефективним використанням та вибуттям.

Виокремлено компоненти контролю, які має містити система внутрішнього контролю (аудиту) операцій з обліку нефінансових активів, визначено безальтернативність її запровадження в діяльність окремих бюджетних установ та передбачено існування відповідальності керівника за організацію та проведення внутрішнього контролю (аудиту).

На підставі даних річної фінансової та бюджетної звітності Сумського національного аграрного університету надано коротку організаційно-економічну характеристику досліджуваного закладу вищої освіти. Розглянувши вартісний вираз наявних нефінансових активів СНАУ, можемо відзначити зменшення їх загальної вартості на 79659 тис. грн.

Розглянуто порядок облікового відображення операцій з наявності та руху нефінансових активів та особливості функціонування системи внутрішнього контролю в досліджуваному університеті.

Вдосконалено Графік документообігу для сприяння своєчасності та повноті надходження (руху) бухгалтерських документів в середині університету та до бухгалтерії. Передбаченим у графіку відповідальним особам, слід забезпечити формування та надання до бухгалтерії досліджуваного закладу вищої освіти первинних документів у терміни, визначені у даному графіку.

Запропоновано до запровадження в даному закладі вищої освіти Комплексу ISpro для бюджетних установ та організацій. Комплекс ISpro є програмним комплексом, призначеним для управління навчальним закладом.

Для сприяння вирішенню визначених завдань внутрішнього контролю наявних нефінансових активів (на прикладі основних засобів) запропоновано до використання робочі документи, які виступлять підґрунтям та доказами при реалізації процедур внутрішнього контролю щодо наявності та руху нефінансових активів.

Ключові слова: активи, внутрішній контроль, нефінансові активи, основні засоби, запаси, робочі документи.

ABSTRACTS.

Kotliarova Y. Organizational, methodological and practical aspects of accounting and control of non-financial assets of a higher education institution - Manuscript

Qualification work for the degree of Master's degree in specialty 071 "Accounting and Taxation", Sumy National Agrarian University, Sumy, 2023.

The qualification work is devoted to the accounting and control of operations with non-financial assets and the search for ways to improve on the basis of a practical study of Sumy National Agrarian University, Sumy.

The qualification work presents a theoretical and methodological generalization, identifies practical aspects and ways to improve the organization of accounting and control of the availability and movement of non-financial assets of higher education institutions in today's conditions.

Qualitatively constructed accounting support of non-financial assets by higher education institutions is a significant information source of accounting, economic,

financial, and management information, which makes it possible to organize control over their availability, conditions of preservation, movement, efficient use, and disposal.

The author identifies the components of control which should be included in the system of internal control (audit) of operations related to accounting for non-financial assets, determines the non-alternative nature of its introduction into the activities of certain budgetary institutions, and provides for the existence of managerial responsibility for organizing and conducting internal control (audit).

Based on the data from the annual financial and budgetary statements of Sumy National Agrarian University, a brief organizational and economic description of the higher education institution under study is provided. Having considered the cost expression of the existing non-financial assets of SNAU, we can note a decrease in their total value by UAH 79659 thousand.

The procedure for accounting for transactions on the availability and movement of non-financial assets and the peculiarities of the functioning of the internal control system in the studied university are considered.

The document flow schedule was improved to facilitate the timeliness and completeness of the receipt (movement) of accounting documents within the university and to the accounting department. The responsible persons stipulated in the schedule should ensure the formation and submission of primary documents to the accounting department of the higher education institution under study within the time limits specified in this schedule.

It is proposed to introduce the ISpro Complex for budgetary institutions and organizations in this higher education institution. ISpro is a software package designed to manage an educational institution.

In order to facilitate the solution of certain tasks of internal control of available non-financial assets (on the example of fixed assets), the author proposes to use working documents that will serve as the basis and evidence in the implementation of internal control procedures for the availability and movement of non-financial assets.

Keywords: assets, internal control, non-financial assets, fixed assets, inventories, working documents.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО СУПРОВОДЖЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ЗАКЛАДУ ВИЩОЇ ОСВІТИ	12
1.1 Економічне наповнення та особливості формування нефінансових активів закладу вищої освіти	12
1.2 Особливості нормативного регулювання обліку і контролю нефінансових активів закладу вищої освіти	15
1.3 Теоретико-методичні складові облікового супроводження і контролю нефінансових активів закладів вищої освіти	20
РОЗДІЛ 2 ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО СУПРОВОДЖЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В СУМСЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ АГРАРНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ	27
2.1 Коротка характеристика організаційно-економічних особливостей функціонування досліджуваного закладу вищої освіти	27
2.2 Організація облікового супроводження операцій з наявними нефінансовими активами	34
2.3 Особливості здійснення процедур контролю операцій з наявними нефінансовими активами	46
РОЗДІЛ 3 ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО СУПРОВОДЖЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З НАЯВНИМИ НЕФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ В СУМСЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ АГРАРНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ	52
3.1 Розробка окремих складових компонент облікової політики щодо представлення операцій з наявними нефінансовими активами	52
3.2 Шляхи вдосконалення облікового супроводження операцій з наявними нефінансовими активами	58
3.3 Шляхи вдосконалення контролю операцій з наявними нефінансовими активами	63
ВИСНОВКИ	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	74
ДОДАТКИ	81

ВСТУП

Актуальність теми. Нефінансові активи в обліковому процесі закладів вищої освіти займають вагому позицію. Бухгалтерський облік, система внутрішнього контролю бюджетної установи як в практичній так і теоретичній площині виступають першоджерелом обліково-фінансової інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів для ухвалення обґрунтованих та виважених економіко-управлінських рішень.

Поточний стан справ щодо фінансово-господарської діяльності, наявності та руху нефінансових активів закладів вищої освіти знаходить відображення в бухгалтерському обліку з подальшим представленням у фінансовій звітності університету. Для побудови якісної системи управління, потрібно активно застосовувати контроль, як одну з основних його функцій. Від правильності формування та застосування облікової компоненти залежить розвиток не лише окремо взятого закладу вищої освіти, а й країни в цілому.

На сьогодні, науковці у власних дослідженнях приділили значну увагу нефінансовим активам: їх класифікації, оцінці, обліку, контролю та відображенню у звітності. Вагомий внесок у вирішення проблем обліку, контролю нефінансових активів та джерел їх утворення в бюджетних установах зробили провідні вітчизняні вчені та науковці: Безверхий К. В. [1, 2], Західна О. Р. [7], Кафка С.М. [9], Меліхова Т. О. [13], Назаренко О.В. [15, 16, 50], Прядка Н.М. [38], Черкашина Т. В. [45], Черничук Л.В. [46], Плаксієнко В.Я. [50] та інші. При цьому питання групування нефінансових активів, методів їх оцінки, порядку відображення в обліку та звітності в умовах застосування НП(С)БОДС залишаються беззаперечно актуальними.

Проте і надалі існують питання, що потребують подальшого дослідження: визначення економічної сутності нефінансових активів, порядок їх відображення в обліку й звітності з врахуванням вимог чинної законодавчо-нормативної бази, забезпечення беззаперечної якості та прозорості облікової інформації щодо нефінансових активів тощо. Багато теоретичних положень, які стосуються

трактування нефінансових активів та окремих їх компонент є дискусійними, а їхня оцінка, методика обліку та організація контролю, потребують удосконалення.

Кваліфікаційна робота виконана відповідно до напрямків науково-дослідних робіт Сумського національного аграрного університету з теми «Теоретичні, методологічні та практичні аспекти трансформації формування та аудиту обліково-звітної компоненти управління підприємств (установ, організацій) в транспарентних умовах інноваційної економіки» (номер державної реєстрації 0122U001378).

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних та розробка практичних аспектів удосконалення діючої системи обліку та контролю наявності та руху нефінансових активів закладів вищої освіти. Для досягнення поставленої мети у кваліфікаційній роботі вирішено такі завдання:

- дослідити економічну сутність, класифікацію, критерії визнання, порядок оцінки, економічний зміст нефінансових активів з метою отримання якісної інформації для управлінського персоналу сучасного закладу вищої освіти;
- розробити окремі елементи облікової політики, щодо обліку нефінансових активів закладу вищої освіти;
- ідентифікувати місію досліджуваного університету;
- провести коротку організаційно-економічну характеристику діяльності об'єкта дослідження;
- описати специфіку обліку і контролю нефінансових активів досліджуваного навчального закладу;
- вдосконалити організацію облікового процесу наявності та руху нефінансових активів шляхом його автоматизації;
- описати порядок функціонування системи внутрішнього контролю наявності та руху нефінансових активів та запропонувати шляхи її вдосконалення на прикладі окремого закладу вищої освіти;
- удосконалити методичні підходи до організації внутрішнього контролю наявності та руху нефінансових активів.

Об'єктом дослідження обрано фінансово-господарську діяльність Сумського національного аграрного університету, м. Суми.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку та контролю наявності та руху нефінансових активів закладу вищої освіти за сучасних умов господарювання.

Методи і методика дослідження. В роботі використано наступні методи: історико – економічний метод – при аналізі теоретичних та методологічних основ дослідження проблеми; метод порівняльного аналізу; монографічний метод – для оцінки забезпечення розвитку діяльності досліджуваного закладу вищої освіти; абстрактно – логічний – для розробки рекомендацій щодо вдосконалення обліку і контролю наявності та руху нефінансових активів.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні документи України, Національні положення стандарти бухгалтерського обліку державного сектору, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та аудиту, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку, аудиту, контролю, аналізу нефінансових активів, спеціалізовані періодичні видання, навчальні посібники, а також ресурси всесвітньої мережі Інтернет. Практичну інформацію для дослідження нами було отримано безпосередньо в досліджуваному навчальному закладі, зокрема використовувались накази керівництва, первинні документи, форми статистичної, фінансової, бюджетної та податкової звітності тощо.

Наукова новизна отриманих результатів. Наукова новизна кваліфікаційної роботи полягає у визначенні і впровадженні шляхів удосконалення обліку і контролю наявності та руху нефінансових активів. За результатами проведеного дослідження сформульовано ряд положень, які відзначаються науковою новизною:

— визначені теоретико-методологічні основи оцінки, обліку і контролю нефінансових активів та підходи до їх визначення у сучасній економічній літературі;

— виокремлено компоненти контролю, які має містити система внутрішнього контролю (аудиту) операцій з обліку нефінансових активів, визначено безальтернативність її запровадження в діяльність окремих закладів вищої освіти та передбачено існування відповідальності керівника за організацію та проведення внутрішнього контролю (аудиту);

— проведено коротку організаційно-економічну характеристику діяльності досліджуваного закладу вищої освіти шляхом застосування останніх аналітичних методик обліку і контролю нефінансових активів;

— вдосконалено Графік документообігу для сприяння своєчасності та повноті надходження (руху) бухгалтерських документів між окремими підрозділами установи та бухгалтерією;

— запропоновано до запровадження в досліджуваному закладі вищої освіти комплексу ISpro для бюджетних установ та організацій, який забезпечить організацію сучасного облікового супроводження наявності, надходжень, переміщень, переоцінки, інвентаризації, нарахування зносу та вибуття нефінансових активів, створення картотек, друкування різносторонніх облікових форм та звітності (в тому числі фінансової, податкової, бюджетної, статистичної та інших);

— удосконалено методичні підходи до внутрішнього контролю наявності та руху нефінансових активів, яке включає розроблення наступних документів: анкети внутрішнього контролю, загального плану внутрішнього контролю, програми внутрішнього контролю, робочих документів внутрішнього контролю, а саме: порівняльної відомості результатів інвентаризації, дослідження реального стану основних засобів;

— запропоновано до використання робочі документи, які виступлять підґрунтям та доказами при реалізації процедур внутрішнього контролю щодо наявності та руху нефінансових активів.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та висновки роботи доповідалися, обговорювалися і отримали позитивну оцінку на двох Науково-практичних конференціях: Організаційна складова обліку нефінансових

активів в державному секторі. Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством : VI Всеукраїнській науково-практичній конференції. (м. Полтава, 2023 р.), Особливості організації середовища внутрішнього контролю наявності та руху нефінансових активів бюджетних установ. І Міжнародній науково-практичній конференції «Браславські читання. Економіка ХХІ століття: національний та глобальний виміри» (м. Одеса, ОДАУ, 2023 р.)

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 тези доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 106 сторінок комп'ютерного тексту. Робота містить 13 таблиць, 30 рисунків, 1 додаток, список використаних джерел із 51 найменування на 7 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО СУПРОВОДЖЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ЗАКЛАДУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

1.1 Економічне наповнення та особливості формування нефінансових активів закладу вищої освіти

Імплементація оновлених класифікаційних ознак, осучаснення термінології та плану бухгалтерських рахунків обліку в державному секторі запровадило суттєві корективи у групування активів діючих бюджетних установ (в т.ч. закладів вищої освіти). Відповідні зміни вплинули на представлення належної інформації про ці активи в контексті бухгалтерських рахунків, облікових реєстрів та форм узгоджених фінансової звітності.

Особливий акцент робиться на введенні оновленого терміну «нефінансові активи» в Балансі (звітна форма № 1-дс), який обов'язковий для формування суб'єктами функціонуючими у державному секторі України. Цей новий термін об'єднує поняття наявних необоротних активів (повного їх переліку) та запасів. Враховуючи це, виникає ряд дискусій щодо доцільності введених змін в системі облікового супроводження бюджетних установ та інших державних організацій, і ці питання вимагають поглибленого подальшого обговорення серед науковців і практиків.

У відповідності до плану рахунків, який знайшов застосування в державному секторі, активи розподіляються на фінансові та нефінансові. Після трансформації класів рахунків з попередніх двох планів в сучасний варіант плану рахунків для установ та організацій державного сектора імплементовано визначення «нефінансові активи» (клас перший), що поєднує необоротні активи та запаси. Також визначено поняття «фінансові активи» (клас другий), яке

включає фінансові вкладення, грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторську заборгованість.

В межах періоду з 2007 по 2017 рік в Україні відбулась зміна облікових стандартів від МСБОДС до діючих на сьогодні НП(С)БОДС, що внесло суттєві зміни в організацію бухгалтерського обліку установ та організацій державного сектору. Ця трансформація включала в себе впровадження оновленого Плану облікових рахунків в державного сектору, реалізацію всіх НП(С)БОДС на практиці та прийняття змін до чинного НП(С)БОДС 101 щодо подання форм фінансової звітності [17].

На рисунку 1.1 представлена класифікація нефінансових активів, що можуть знайти відображення у балансі підприємств (чи установ) державного сектору, відображена відповідно до оновленого плану облікових рахунків бухгалтерського обліку. Ця класифікація служить основою для формування показників фінансової звітності.

Номер та назва рахунку (згідно «Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі»)	Код та назва рядка балансу згідно НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
10 «Основні засоби»	1000 «Основні засоби»
11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1010 «Інвестиційна нерухомість»
12 «Нематеріальні активи»	1020 «Нематеріальні активи»
13 «Капітальні інвестиції»	1030 «Незавершені капітальні інвестиції»
15 «Виробничі запаси»	1040 «Довгострокові біологічні активи»
16 «Виробництво»	1050 «Запаси»
17 «Біологічні активи»	1060 «Виробництво»
18 «Інші нефінансові активи»	1090 «Поточні біологічні активи»

Рисунок 1.1 - Класифікація нефінансових активів

Джерело: складено автором на підставі чинних нормативних документів [17; 27]

Якісно впорядкований облік нефінансових активів в держустановах та організаціях державного сектору представляє собою важливе джерело економічної інформації. Цей облік дозволяє забезпечувати контроль за наявністю, рухом, умовами збереження, ефективним застосуванням та процедурою списання нефінансових активів. Часто саме ці активи становлять найбільшу частину всіх наявних активів підприємства і, отже, вони відіграють ключову роль у відображенні його фінансового стану.

З цього робимо висновок, що правильна організація та облікове ведення нефінансових активів держустанов мають велике значення. З урахуванням особливостей функціонування, масштабів реформ, визначених проблем і нагальності їх вирішення, дослідження в області організації облікового відображення нефінансових активів установ та організацій державного сектору (закладів вищої освіти) є беззаперечно актуальним.

Процедури організації обліку нефінансових активів охоплюють вибір і систематизацію методів і прийомів, обробку та надання відповідної вихідної інформації щодо наявності (збереження), руху, вибуття (використання) цих активів. При цьому, побудова такого обліку вимагає урахування основних факторів, які представлені на рисунку 1.2.

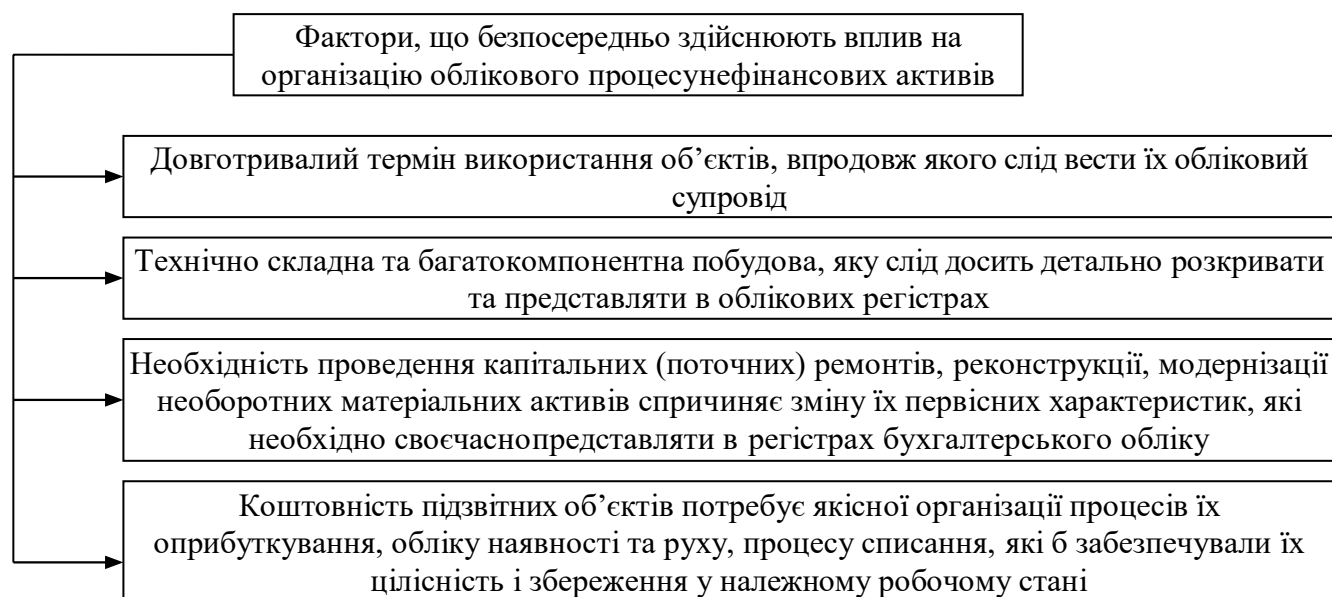


Рисунок 1.2 - Фактори, що здійснюють вплив на організацію обліку нефінансових активів установ державного сектору

Джерело: узагальнено автором

Для створення ефективного механізму забезпечення якісного облікового супроводження необхідно впровадити інвентарний облік. Це включає фіксацію нефінансових активів за конкретними МВО, визначення облікових номенклатур, установлення графіків руху (документообігу) носіїв наявної облікової інформації та розробку відповідних посадових інструкцій. Для успішного вирішення цих завдань важлива роль належить обліковій політиці установи, організації або органу місцевого самоврядування.

1.2 Особливості нормативного регулювання обліку і контролю нефінансових активів закладу вищої освіти

До важливих результатів проведення заходів з модернізації облікової бухгалтерської компоненти в державному секторі слід віднести створення та виокремлення укрупненого об'єкта бухгалтерського обліку, який стосується нефінансових активів установ та організацій. Це призвело до певних трансформацій у складі активів та, відповідно, пасивів. Нефінансові активи тепер включають окремі компоненти необоротних активів (нематеріальні активи, ОЗ, незавершені капінвестиції) та оборотних активів (МШП, запаси, готова продукція, інші види нефінансових активів).

Внаслідок впровадження НП(С)БОДС в Україні з 1 січня 2015 року відбулись зміни в системі обліку бюджетних установ (закладів вищої освіти). Нові стандарти регламентують облік різних об'єктів та, в основному, відповідають міжнародним стандартам. Реформа бухгалтерського обліку призвела до важливих змін, які суттєво вплинули на розкриття облікової інформації. Актуалізовані підходи до організації та ведення бухгалтерського обліку сприяють його перетворенню на основі нових принципів, процедур і методів, що знаходять відображення в обліковій політиці та використовуються при формуванні фінансової звітності.

Склад нефінансових активів представлений у першому розділі «Нефінансові активи» балансу суб'єктів державного сектору (органів місцевого самоврядування). Проте оцінка, подальше представлення та розкриття окремих компонентів балансу здійснюються в примітках до фінансової звітності

відповідно до чинних НП(С)БОДС. Відповідно, облікове супроводження окремих компонентів нефінансових активів регламентується різними діючими нормативними документами, деякі з яких представлені на рисунках 1.3 та 1.4.

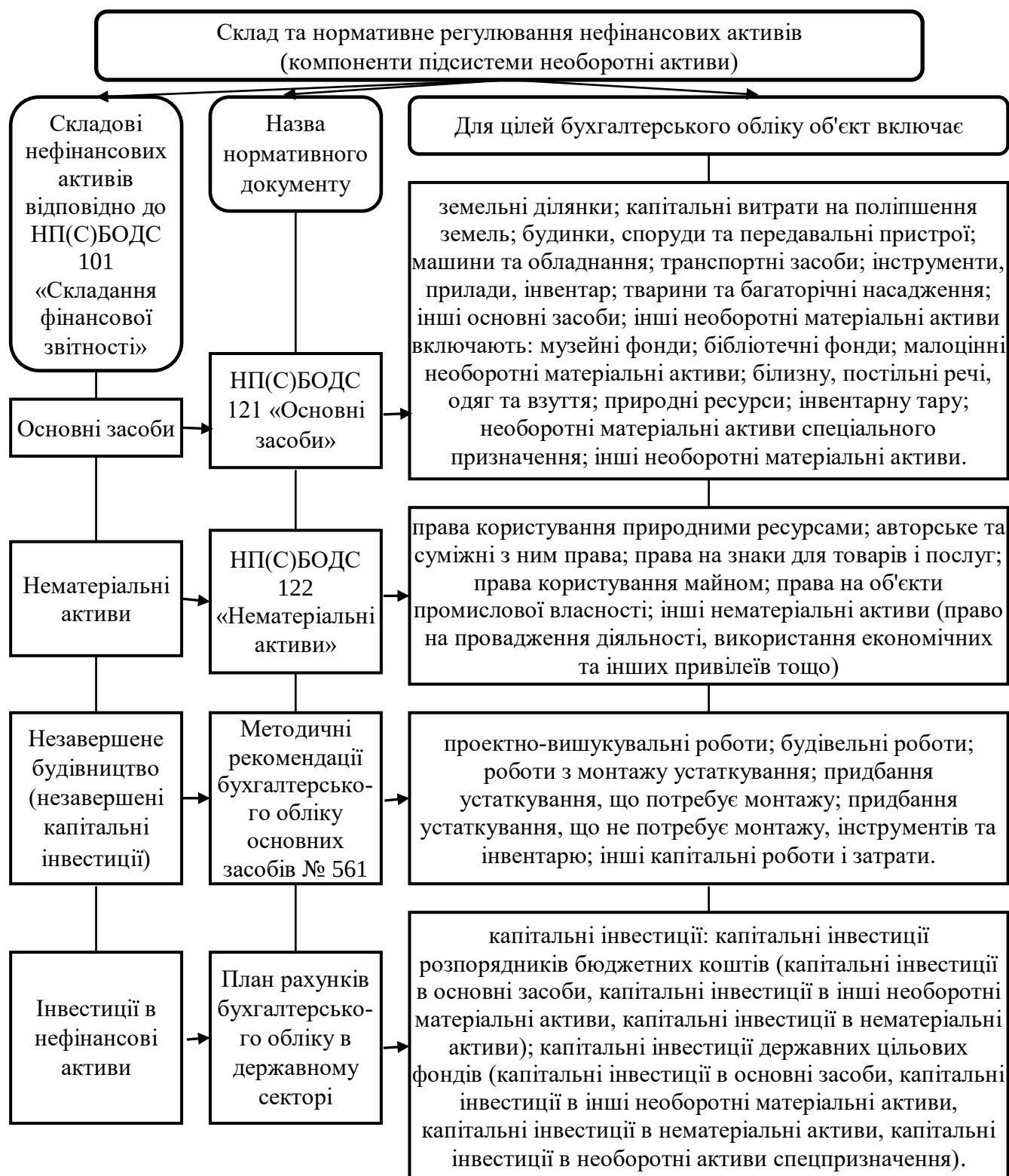


Рисунок 1.3 – Склад та нормативне регулювання нефінансових активів закладів вищої освіти (компоненти підсистеми необоротних активів)

Джерело: сформовано автором

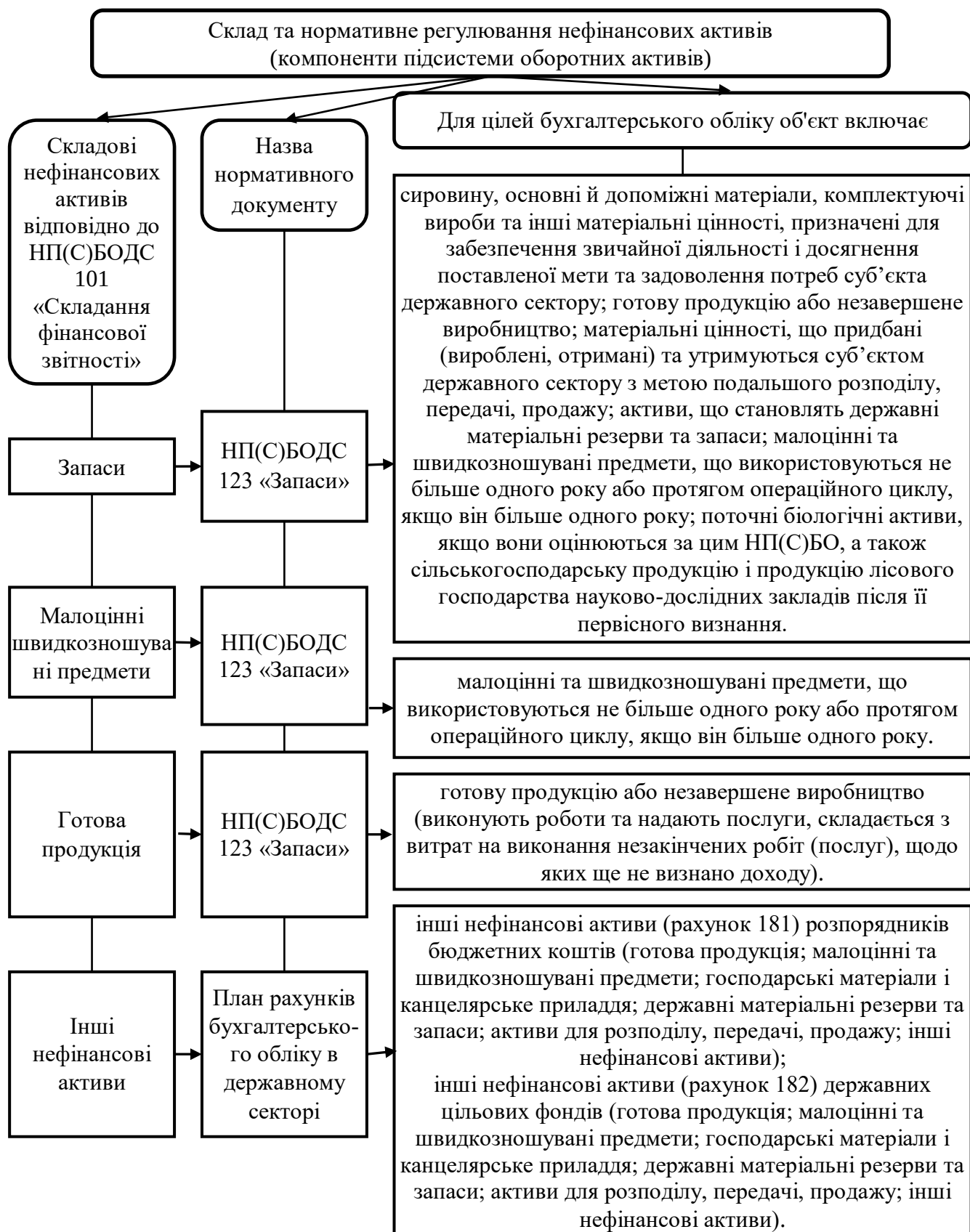


Рисунок 1.4 – Склад та нормативне регулювання нефінансових активів закладів вищої освіти (компоненти підсистеми оборотних активів)

Джерело: сформовано автором

В чинних нормативних документах зафіксована певна неузгодженість у визначенні компонентів нефінансових активів. Важливо відзначити, що Методрекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору № 11 включають незавершене будівництво до незавершених капітальних інвестицій.

Понесені суми витрат на виготовлення, проведення будівництва, реалізації процедур придбання чи поліпшення об'єктів основних засобів, проведені від початкового терміну до завершення робіт і введення об'єктів в експлуатацію, слід визнавати як незавершені капітальні інвестиції. Ці інвестиції можуть бути групувані за напрямками робіт чи витратами. Згідно Методрекомендацій, незавершені капітальні інвестиції класифікуються як складова частина основних засобів і в балансі окремо відображаються під позначенням «Незавершене будівництво». Таким чином, при відображенні облікової інформації у фінансовій звітності (балансі) з точки зору основних засобів слід визначати дані щодо незавершених капітальних інвестицій (в балансі позначено як «Незавершене будівництво») та капітальних інвестицій (в балансі позначено як «Інвестиції в нефінансові активи»).

Особливу увагу слід звернути на те, що малоцінні швидкозношувані предмети окремо класифікуються як частина запасів, відповідно до НПСБОДС 123 «Запаси» [20]. Інформацію про них логічно включити у графу «Запаси» у фінансовій звітності, при цьому в балансі слід виділити статтю «Малоцінні швидкозношувані предмети».

З метою бухгалтерського обліку класифікація нефінансових активів за планом рахунків в державному секторі відрізняється від групування за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [17]. Раніше необоротні і оборотні активи відображалися на бухгалтерських рахунках 1 і 2 класу, але зараз вони класифікуються в один клас як нефінансові активи.

Процес відчуження майна реалізується господарюючим суб'єктом, який має об'єкт продажу на своєму балансі, лише після отримання дозволу (згоди) від відповідного органу управління майном (представника власника відповідно до чинного законодавства). Процедуру відчуження майна здійснює організатор

аукціону, а сам процес реалізації включає продаж через аукціон. Зацікавлені сторони (балансоутримувачі, такі як продавці чи орендодавці) надають юридичним особам (покупцям, орендарям і т. д.) визначені на конкурентних засадах документи за допомогою аукціону в установленому порядку, що виконують роль підтверджувальних при відчуженні цього майна.

Для початку процедури відчуження майна, бюджетна установа (державне підприємство) формує відповідний пакет документів, зображений на рисунку 1.5.

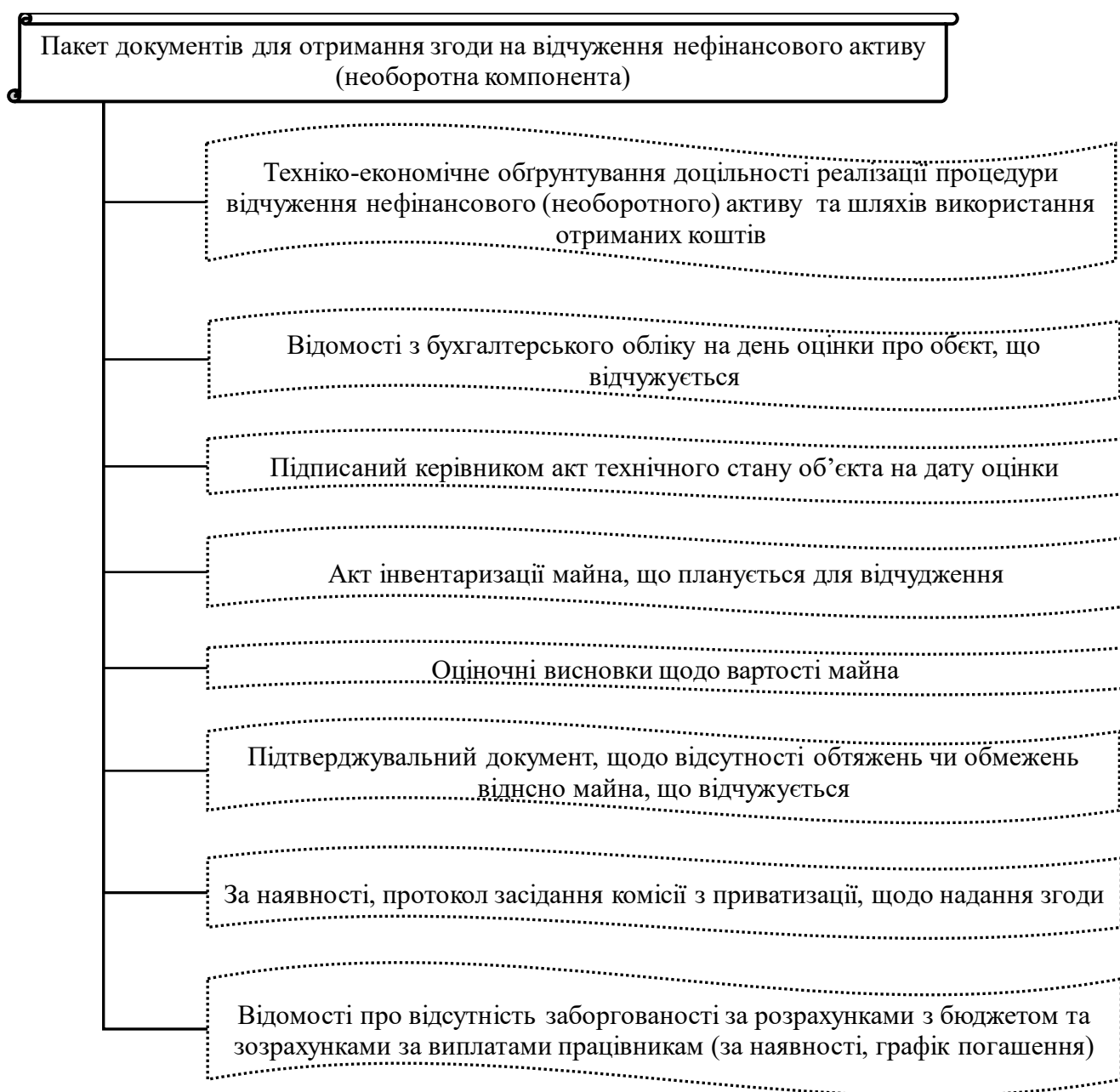


Рисунок 1.5 - Документальне відображення порядку отримання згоди на відчуження наявного нефінансового активу (необоротна компонента)

Джерело: узагальнено автором

Грошові кошти, які було отримано за підсумками продажу або демонтажу (за винятком будівель (та споруд), залишаються у їх розпорядженні і можуть бути використані для проведення ремонту чи модернізації існуючих чи придбання необхідних НМА відповідного призначення.

Оприбуткування коштів, з подальшим використанням, отриманих від здійснення реалізації (або як альтернатива, розбирання) ОЗ, придбаних за позабюджетні кошти, дозволяється лише після сплати визначених чинним законодавством податків.

Суми коштів, отриманих державними бюджетними установами від демонтажу чи продажу будівель (споруд), направляються в дохід того бюджету (місцевого чи державного), який забезпечує їх утримання.

1.3 Теоретико-методичні складові облікового супроводження і контролю нефінансових активів закладів вищої освіти

Безсумнівно, що в умовах сучасної інноваційної економіки визначення стратегічних напрямків розвитку підприємства та галузей повинно ґрунтуватися на достовірному інформаційному забезпеченні. Ця побудова передбачає узгодженість результатів діагностики потенційних ризиків і ідентифікації можливостей, враховуючи динаміку бізнес-середовища [50].

Звітність виступає як інструмент взаємодії між різними рівнями управління, що дозволяє визначати як результати діяльності підприємства в цілому, так і досягнення цілей центрів відповідальності. Зокрема, у сучасних умовах проблема формування управлінської звітності стає особливо актуальною, оскільки вона забезпечує інформаційну базу для ефективного прийняття рішень при обмеженні ресурсів (часу, грошей, праці) [48].

Ця проблематика підкреслює необхідність пошуку та впровадження сучасних та ефективних інструментів та методів управління в господарських одиницях. Використання цих інструментів у практиці сприятиме оптимізації структури ресурсного потенціалу, визначенню напрямків підвищення

інвестиційної привабливості, виокремленню стратегічних орієнтирів із урахуванням змін у зовнішньому середовищі та виявленню потенційних ризиків.

Отже, належно побудоване облікове супроводження нефінансових активів у державних установах (ЗВО) є значущим джерелом інформації щодо обліково-економічних, фінансових та управлінських аспектів. Це забезпечує контроль за їхньою наявністю, умовами збереження, рухом, ефективним використанням та вибуттям. У багатьох випадках нефінансові активи становлять основну частку усіх активів установ, організацій та органів державного чи місцевого управління, що робить їх ключовим компонентом для відображення їхнього фінансового стану. Тому на сучасному етапі господарювання важливо належним чином організувати облік нефінансових активів з урахуванням їхньої окремої бюджетної структури. З урахуванням постійних змін у нормативному регулюванні та реформуванні цілей та функцій, ідентифіковані вище проблеми та їхня актуальність потребують майбутніх досліджень у сфері організації обліку даного компонента активів державних установ. З метою забезпечення якісного облікового відображення, необхідно належним чином оцінити та визначити вартість отримуваних, наявних та списуваних нефінансових активів.

При визначенні справедливої вартості в умовах невизначеності рекомендується застосовувати метод теперішньої вартості, оскільки конкретні грошові потоки є передбачуваними оцінками, а не фіксованими сумами. У більшості випадків час і обсяг грошових потоків залишаються невизначеними. Більшість учасників ринку виражають бажання отримати компенсацію (суму премії за наявний ризик) за прийняття невизначеності, яка є характерною для нефінансових активів. Отже, справедлива вартість повинна включати премію за ризик (суму, яку учасники ринку можуть вимагати як компенсацію за невизначеність). У випадку відсутності цього елемента оцінка не зможе достовірно відобразити справедливую вартість. Міжнародні концептуальні основи, включаючи МСФЗ, не забороняють використання інформації від третіх сторін, таких як брокери, служби ціноутворення та інші, для визначення справедливої

вартості нефінансових активів, за умови їхньої роботи відповідно до чинного законодавства [16].

Існують два підходи до оцінки наявних нефінансових активів залежно від їхнього характеру: оцінка необоротних активів (нематеріальних активів, ОЗ, інвестиційної нерухомості, довгострокових біологічних активів) та оцінка запасів (запасів, поточних біологічних активів, виробництва). Усі різновиди методів оцінки наявних нефінансових активів, представлені на рисунку 1.6, мають відомче застосування і застосовуються в залежності від конкретної господарської операції, в якій задіяний відповідний нефінансовий актив.

На основі ухваленого управлінським суб'єктом рішення щодо виділення дозволу на списання майна відділним балансоутримувачам проводиться процедура списання. З метою підтвердження неможливості та неефективності подальшого використання майна, його відновного (поточного) ремонту чи відсутності можливості подальшого використання та для формування необхідних документів на списання, формується відповідна комісія. Зазвичай її очолює заступник керівника господарюючого суб'єкта, а її склад включає заступника або самого головного бухгалтера, працівників обліково-економічних, технологічних служб (інженерних, технічних, будівельних) та інших служб господарюючого суб'єкта. За необхідності до комісії можуть бути залучені представники управління та інші фахівці за вимогою керівництва.

Перелік закріплених повноважень комісії щодо списання наявних нефінансових активів відображено на рисунку 1.7.

Обов'язковою частиною завершеної роботи комісії є протокол її засідання, до якого додаються необхідні документи, що підтверджують документальний супровід даного процесу: акт інвентаризації, акти технічного стану, акти списання майна та інші наявні документи, такі як висновки відповідних інспекцій, копії актів про аварії (якщо є) та інші.

Крім того, у протоколі проведеного засідання комісії мають бути пропозиції щодо напрямків подальшого використання майна, яке підлягає процедурі списання,

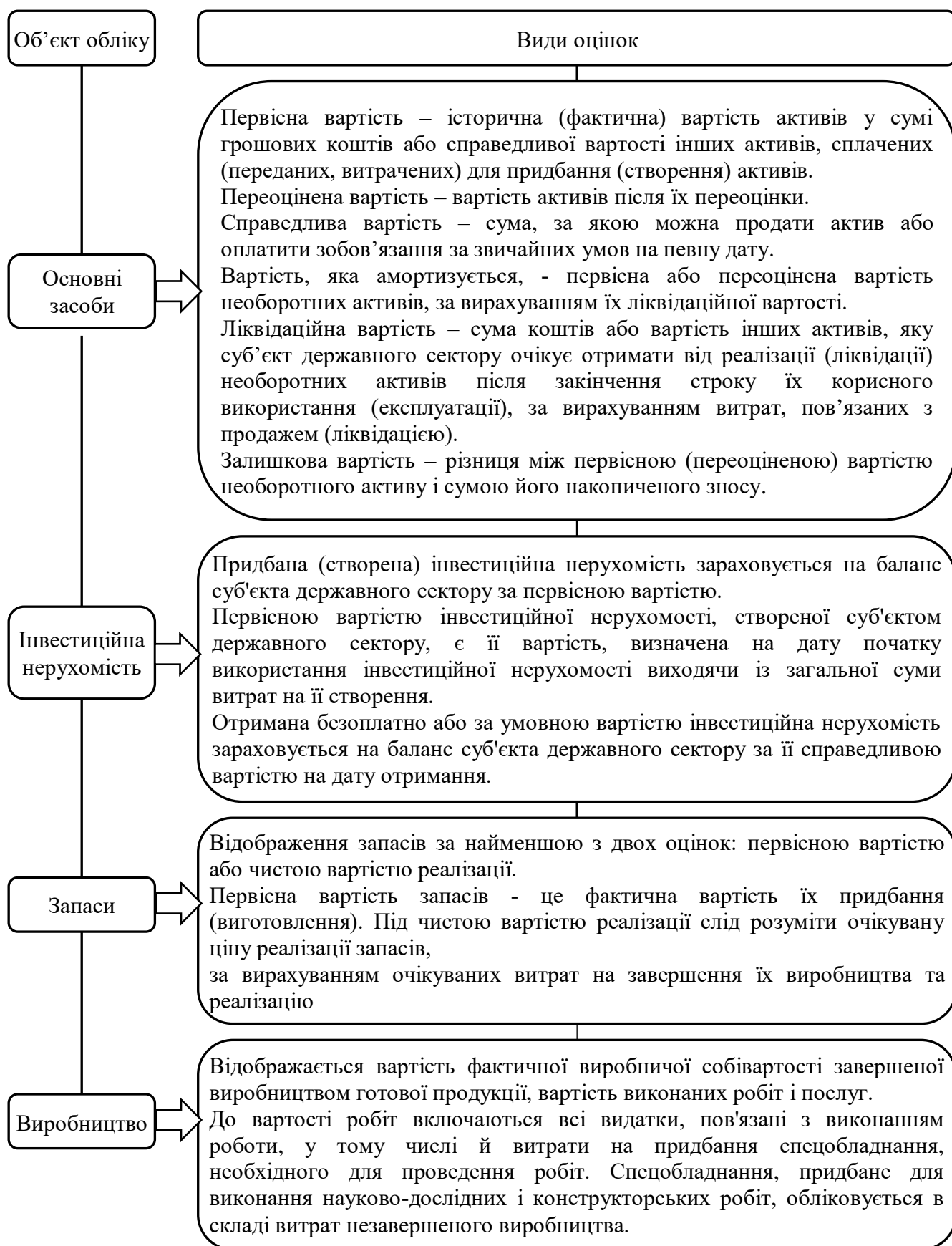


Рисунок 1.6 – Законодавчо передбачені види вартості окремих об'єктів нефінансових активів

Джерело: узагальнено автором на підставі [45]

заходи щодо відшкодування втрати та виокремлення майна, що виявлено в процесі інвентаризації, а також наявність розукомплектованих окремих активів.

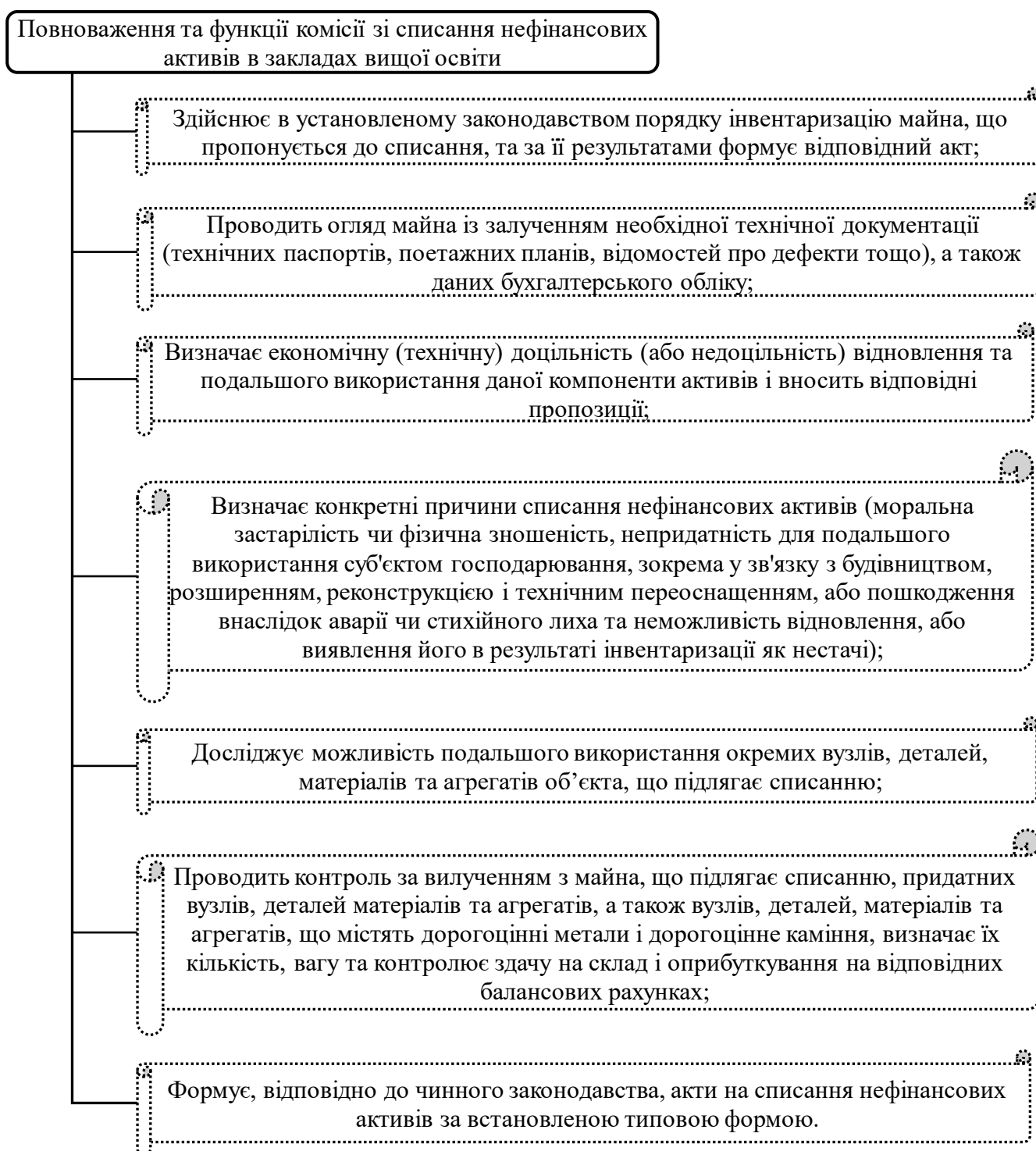


Рисунок 1.7 – Перелік закріплених повноважень та функцій комісії зі списання наявних нефінансових активів в закладах вищої освіти

Джерело: узагальнено автором на підставі [45]

Всі учасники інвентаризаційної комісії повинні підписати протокол засідання. Якщо хтось з членів комісії або матеріально-відповідальна особа не погоджується із результатами проведеної інвентаризації, вони можуть висловити свою незгоду у письмовій формі і висловити власну думку, яка додається до протоколу засідання.

У документах, що описують технічний стан майна, відображаються технологічні характеристики об'єктів, які підлягають списанню. В акті на списання нефінансових активів детально розкриваються причини відповідного списання, а також подається висновок щодо економічної (технічної) недоцільності відновлення майна або його неможливості.

Послідовність реалізації внутрішнього контролю операцій з облікового відображення нефінансових активів повинна включати компоненти (складові) контролю, знайшли відображення на рисунку 1.8.

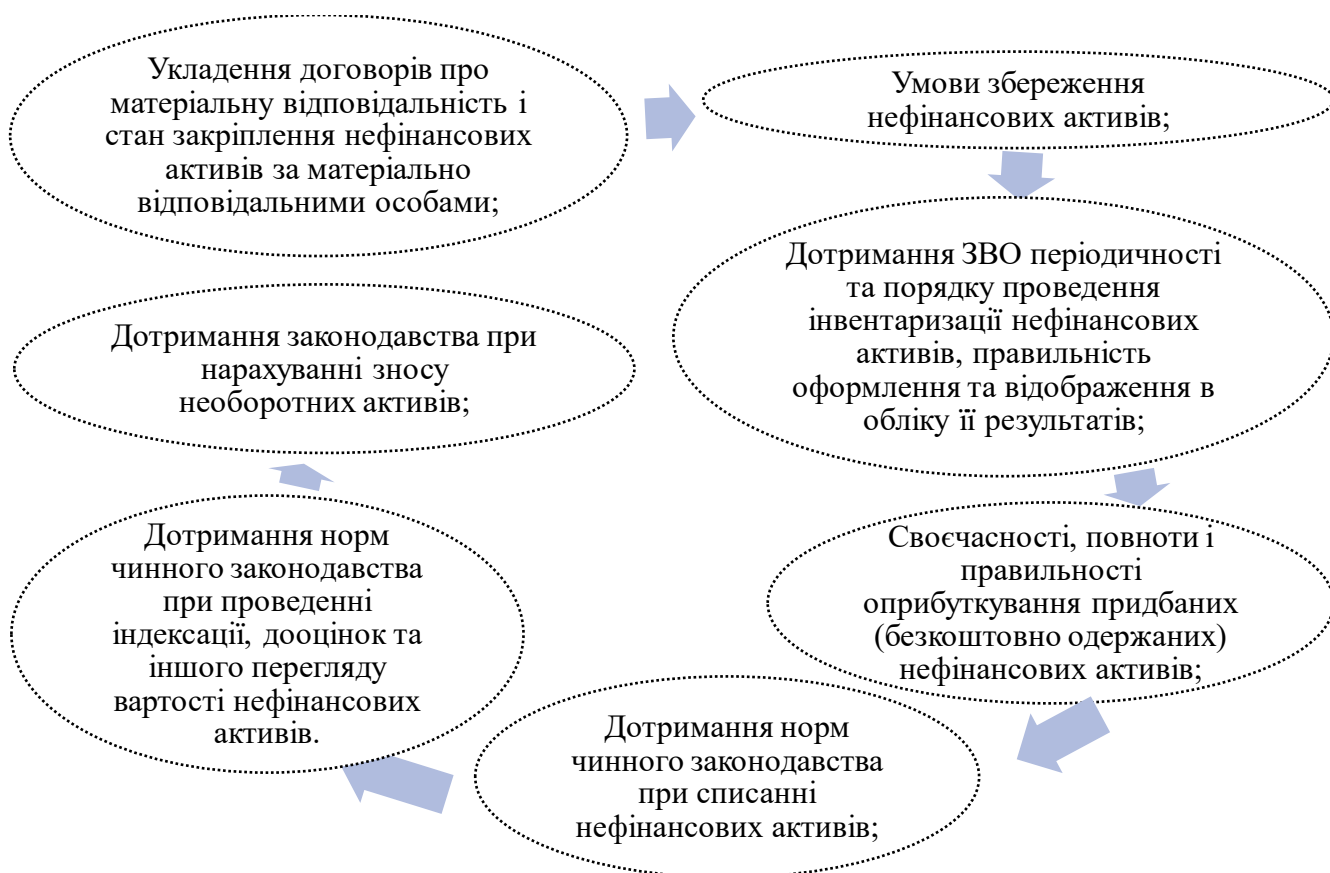


Рисунок 1.8 – Компоненти (складові) контролю, які повинна включати система внутрішнього контролю операцій щодо обліку наявних нефінансових активів

Джерело: узагальнено автором

У сучасних умовах система держфін. контролю постійно потребує вдосконалення. Це включає подальше наукове дослідження та практичне вдосконалення організації та методології контролю (державного фінансового аудиту) при функціонуванні обліку нефінансових активів у закладах вищої освіти.

Таким чином, обліковий процес відображення нефінансових активів у ЗВО виступає невід'ємним джерелом обліково-фінансово-економічної інформації, що дозволяє забезпечити контроль за умовами збереження, наявністю, рухом, ефективністю застосування та правильністю їх списання.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО СУПРОВОДЖЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В СУМСЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ АГРАРНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ

2.1 Коротка характеристика організаційно-економічних особливостей функціонування досліджуваного закладу вищої освіти

Сумський національний аграрний університет (СНАУ) представляє собою багатопрофільний ЗВО, що має четвертий рівень акредитації та здійснює освітню діяльність спрямовану на надання послуг щодо здобуття вищої освіти.

Досліджуваний університет, на сьогодні, є одним з найпотужніших вишів аграрного спрямування в Україні. Дата заснування припадає на 1977 рік, за період трішки більше сорока років ВУЗ подолав шлях від виокремленого філіалу Харківського сільськогосподарського інституту ім. В.В. Докучаєва до сучасного освітнього комплексу, який має на сьогодні, національне значення. Президент України власним Указом від 07.08.2001 р. 591/2001 надав Університету статус національного. Базовий ЗВО діє на підставі чинного Статуту. СНАУ має державну форму власності та підпорядковується Міністерству освіти і науки України. Діяльність університету присвячена підготовці висококваліфікованих спеціалістів для всіх галузей економіки (з деяким акцентом на аграрну сферу) з поглибленим вивченням сучасних інформаційних технологій, іноземних мов зі значного переліку акредитованих спеціальностей. До складу досліджуваного ЗВО входять вісім факультетів та 6 коледжів. Регіональні відокремлені структурні підрозділи СНАУ провадять підготовку фахівців з вищою освітою за ОПП бакалавра або фахового молодшого бакалавра відповідних споріднених напрямків підготовки чи спеціальностей згідно наявних ліцензій. Адреса розташування університету: 40021, м. Суми, вулиця Г. Кондратьєва, 160.

Основними напрямми діяльності досліджуваного ЗВО представлено на рисунку 2.1.

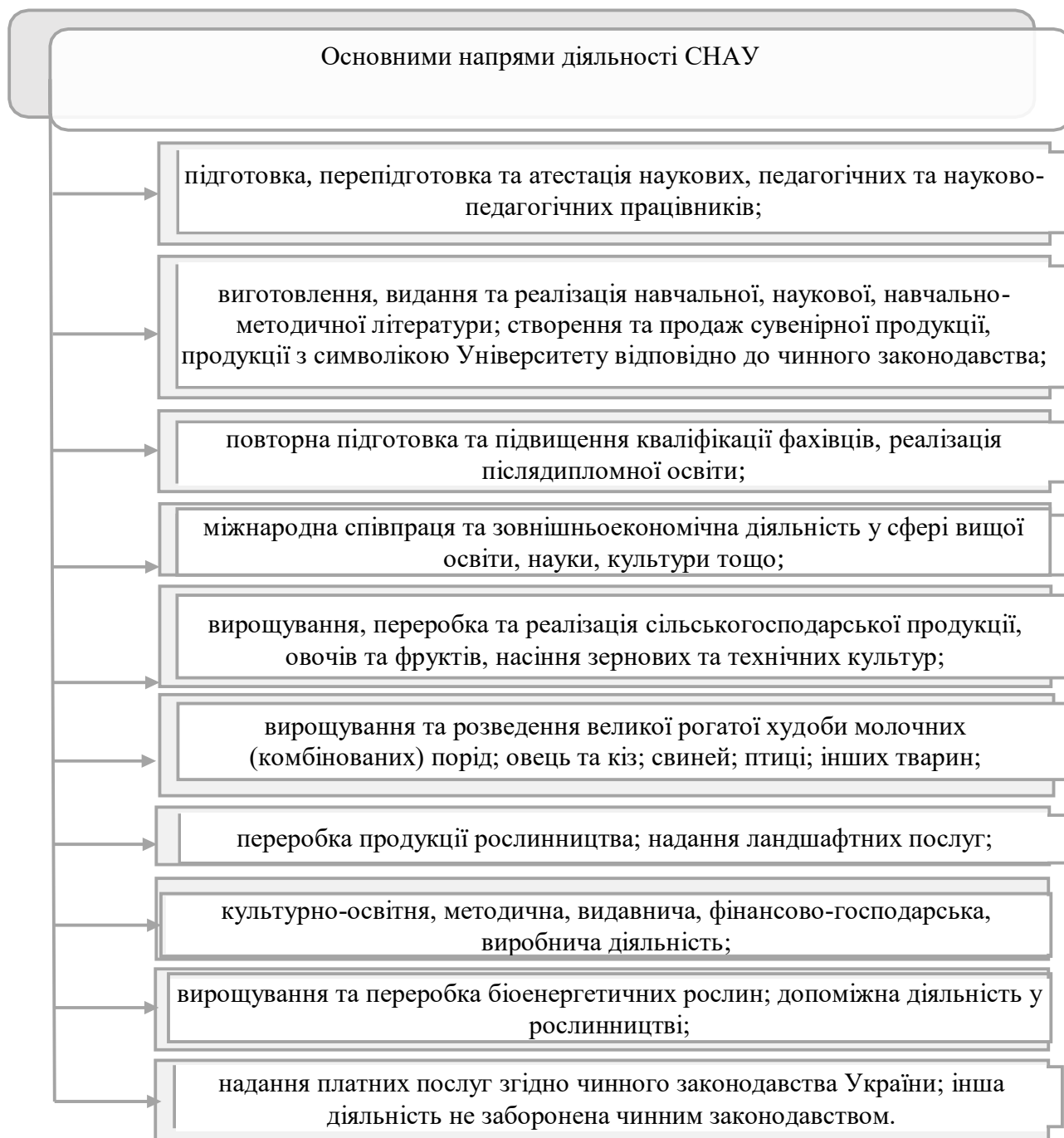


Рисунок 2.1 - Основні напрями діяльності досліджуваного ЗВО

Джерело: сформовано автором

Сучасні реалії, що сформувались на ринку праці, відображають потребу спільних як аграрних так і переробних господарюючих суб'єктів в Україні вимагають висококваліфікованих фахівців, здатних супроводжувати наявні

новітні технології. Саме СНАУ і забезпечує задоволення потреб у відповідних спеціалістах. В процесі навчання, здобувачі мають змогу щодо здійснення ознайомитися із сучасними передовими світовими досягненнями як аграрної так і інших суміжних галузей економіки провідних країн світу. Наявність даного факту у значній мірі підвищує їх рівень та конкурентоспроможність на ринку праці та сприяє їх подальшому працевлаштуванню.

Державна форма власності виступає основою функціонування СНАУ. Майно університету виступає частиною державної власності, яке сформовано з фінансових та нефінансових активів, які знайшли відображення в активі балансу досліджуваного ЗВО. На підставі даних річної фінансової звітності (додаток А), враховуючи тематику нашого дослідження склад та структура нефінансових активів Сумського НАУ, в межах аналізованого періоду (2020-2022 р.), відображено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Склад та структура наявних нефінансових активів Сумського НАУ

Назва складової нефінансових активів ЗВО	Роки дослідження						Факт. відх. +,- 2022р. від 2020р.
	2020		2021		2022		
	Фактична вартість, тис. грн	Питома вага, %	Фактична вартість, тис. грн	Питома вага, %	Фактична вартість, тис. грн	Питома вага, %	
Балансова вартість основних засобів	215223	87,82	140419	86,36	140709	85,07	-74514
Сума незавершених капітальних інвестицій на кінець звітного періоду	7088	2,89	4607	2,83	2082	1,26	-5006
Балансова вартість нематеріальних активів	4915	2,01	1704	1,05	1886	1,14	-3029
Вартість наявних запасів у ЗВО	16473	6,72	14689	9,03	19210	11,61	2737
Вартість наявних поточних біологічних активів у ЗВО	1361	0,56	1178	0,73	1514	0,92	153
Загальна вартість нефінансових активів ЗВО	245060	100,00	162595	100,00	165401	100,00	-79659

Джерело: розраховано автором

Розглянувши вартісний вираз наявних нефінансових активів СНАУ, можемо відзначити зменшення їх загальної вартості на 79659 тис. грн. Причому, до зменшення має тенденцію їх необоротна компонента (необоротні активи: основні засоби на 74514 тис. грн. (34,62 %), капітальні інвестиції на 5006 тис. грн. (70,62%), нематеріальні активи 3039 тис. грн. (61,62 %)).

Акцентуючи увагу на оборотних активах, можемо спостерігати зростання їх вартості за період 2020-2022 років (запасів на 2737 тис. грн. (16,62 %), поточних біологічних активів на 153 тис. грн. (11,24 %)).

Склад та структура наявних фінансових активів досліджуваного університету знайшли відображення у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Склад та структура наявних фінансових активів СНАУ

Назва компонента фінансових активів ЗВО	Роки дослідження						Факт. відх. +,- 2022р. від 2020р.
	2020		2021		2022		
	Фактична вартість, тис. грн	Питома вага, %	Фактична вартість, тис. грн	Питома вага, %	Фактична вартість, тис. грн	Питома вага, %	
Сума наявної довгострокової дебіторської заборгованості ЗВО	151	1,29	172	1,78	201	0,88	50
Сума наявної поточної дебіторської заборгованості ЗВО	4876	41,51	3263	33,76	8736	38,18	3860
Сума наявних грошових коштів ЗВО	6720	57,20	6229	64,46	13945	60,94	7225
Загальна сума наявних фінансових активів ЗВО	11747	100	9 664	100,00	22 882	100,00	11135

Джерело: розраховано автором

В межах періоду дослідження вартісний вираз наявних фінансових активів базового ЗВО зріс на 11135 тис. грн. (94,79 %). На це вплинуло як зростання наявних грошових коштів на 7225 тис. грн. (107,51 %) в якості позитивного фінансового індикатора, так, і досить сумнівні індикатори зростання довгострокової (на 50 тис. грн. (33,11 %)) та короткострокової (на 3860 тис. грн. (79,16 %)) дебіторської заборгованості.

Проаналізувавши показники фінансової звітності базового ЗВО, можемо констатувати факт, що загальна вартість активів університету у 2022 році порівняно із 2020 роком зменшилась на 68585 тис. грн. Реалізації даного факту забезпечило зменшення загальної вартості наявних нефінансових активів закладу освіти на 79659 тис. грн., та понесених витрат майбутніх періодів на 61 тис. грн. Одночасно в ході проведення аналізу в межах досліджуваного періоду було констатовано зростання вартості фінансових активів університету на 11 135 тис. грн.

На рисунку 2.2 відображено найбільш вагомі складові отриманих доходів від обмінних операцій Сумським НАУ.

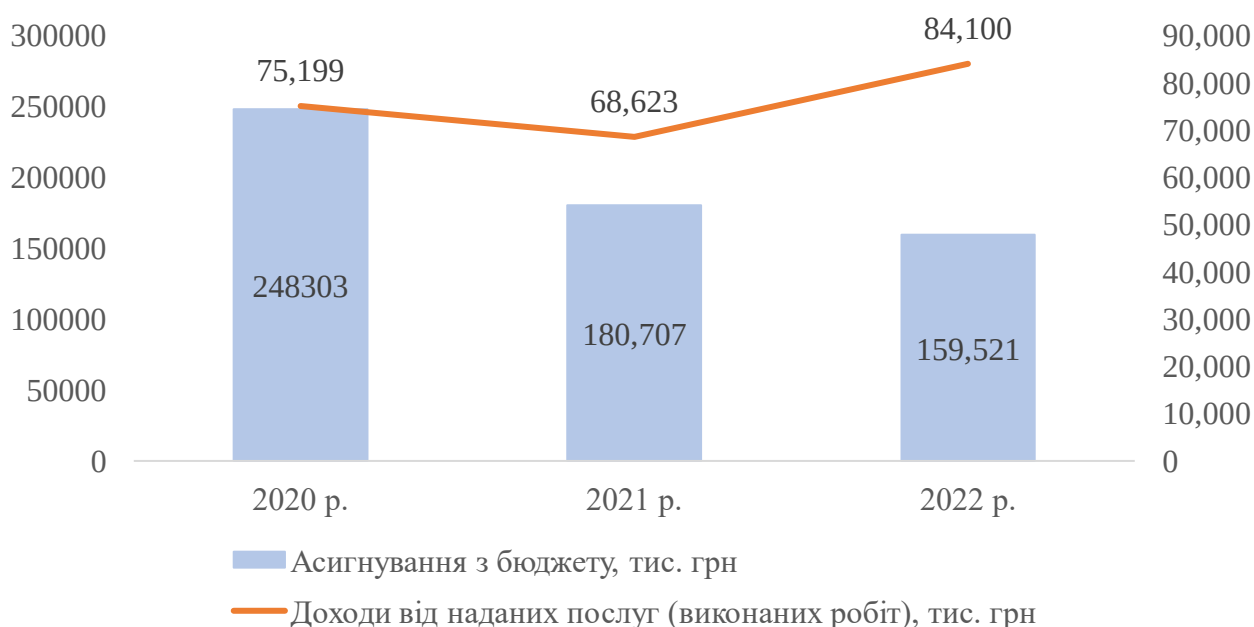


Рисунок 2.2 – Доходи отримані від обмінних операцій досліджуваним ЗВО

Джерело: сформовано автором

Розглянуті дані фінансової звітності СНАУ, дають підстави зазначити, що загальна сума доходів отриманих від обмінних операцій, впродовж трьох річного періоду, зменшилась на 79571 тис. грн.

Суттєвий вплив на це мало значне скорочення бюджетних асигнувань на 88782 тис. грн. (35,76 %) та отриманих доходів від здійснення продажу власних активів на 103 тис. грн. (34,92 %). Відсутність бюджетного фінансування,

спонукало активізацію закладу освіти щодо надання додаткових освітніх послуг та виконання відповідних робіт: зростання доходів від послуг на 8901 тис. грн. (11,84 %) та інших доходів від обмінних операцій на 413 тис. грн. (101,47 %).

На рисунку 2.3 представлено доходи від необмінних операцій досліджуваного університету за період 2020 - 2022 років.

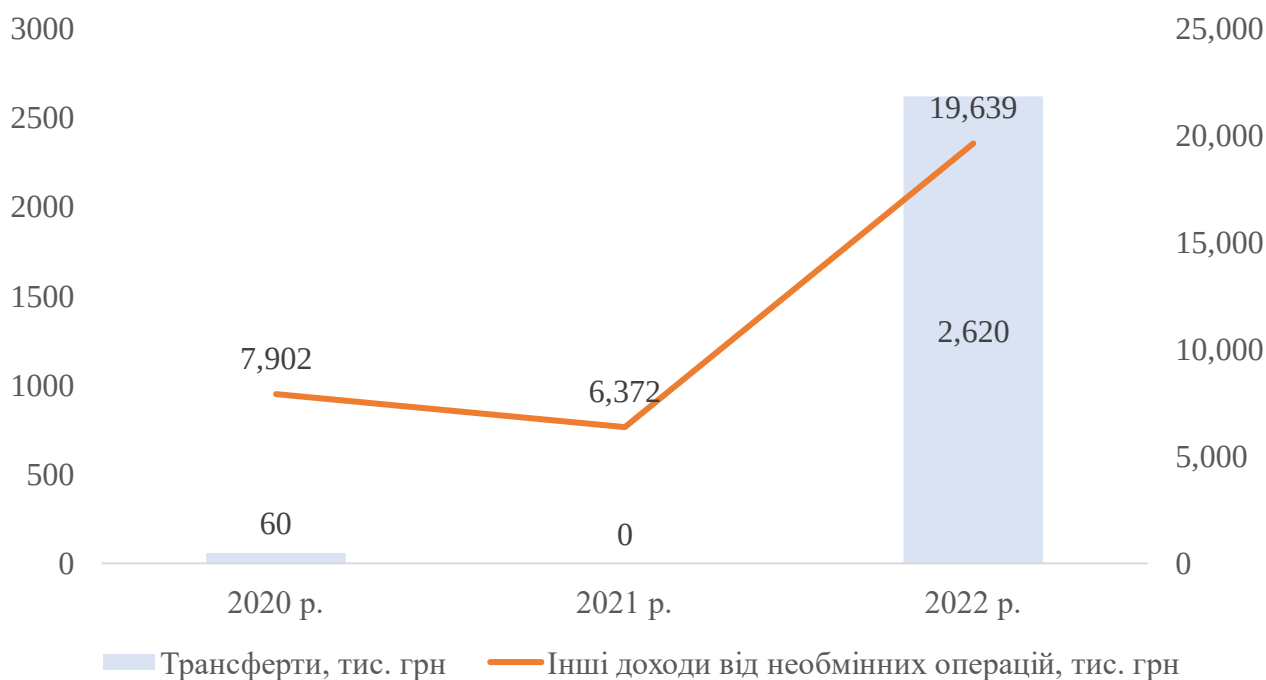


Рисунок 2.3 – Доходи, що були отримані від необмінних операцій в межах досліджуваного ЗВО

Джерело: сформовано автором

Дані рисунку 2.3 вказують, що у 2022 році, порівняно з 2020 узагальнена сума доходів від необмінних операцій зросла на 14297 тис. грн. (сума трансфертів збільшилась на 2560 тис. грн. та інших доходів на 11737 тис. грн. (148,53 %).

Елементи фактично понесених витрат за обмінними операціями, що мали місце у досліджуваному університеті знайшли відображення у таблиці 2.3.

Проведене дослідження дозволяє зазначити, що загальна сума витрат в розрізі окремих елементів за обмінними операціями за аналізуємий період в Сумському НАУ суттєво зросла (на 32224 тис. грн. (16,66 %). При цьому, слід визнати, що значно зросли витрати ЗВО на оплату праці, на соціальні

відрахування та сума нарахованої амортизації на 22586 тис. грн. (18,84 %), 5177 тис. грн. (19,48 %) та 5041 тис. грн. (81,01 %) відповідно.

Таблиця 2.3 – Елементи витрат за обмінними операціями, що мали місце у досліджуваному ЗВО

Назва елементів витрат ЗВО	Роки дослідження						Факт. відх. +,- 2022р. від 2020р.
	2020		2021		2022		
	Фактична сума, тис. грн	Питома вага, %	Фактична сума, тис. грн	Питома вага, %	Фактична сума, тис. грн	Питома вага, %	
Сума понесених затрат на оплату праці	119872	61,98	143865	63,28	142458	63,14	22586
Здійснені відрахування на соціальні заходи	26573	13,74	31800	13,99	31750	14,07	5177
Сума наявних матеріальних витрати	40078	20,72	39506	17,38	39689	17,59	-389
Розмір нарахованої амортизації	6223	3,22	9512	4,18	11264	4,99	5041
Сума інших наявних витрати	662	0,34	2664	1,17	471	0,21	-191
Разом витрат	193408	100	227347	100,00	225632	100,00	32224

Джерело: розраховано автором

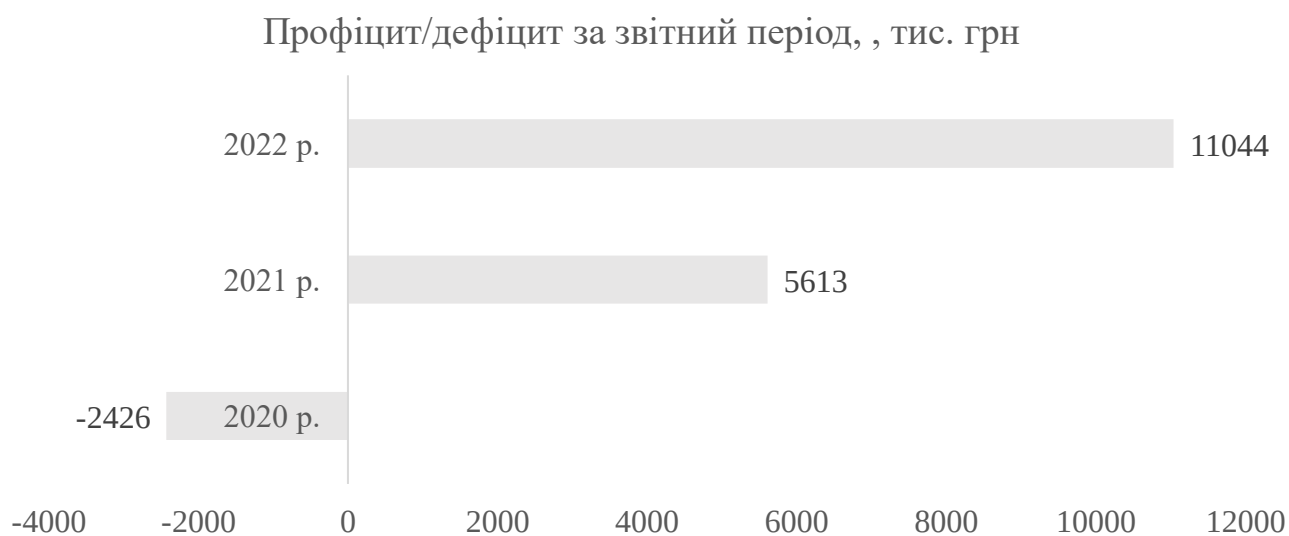


Рисунок 2.4 – Профіцит/дефіцит фінансування базового ЗВО за звітний період, , тис. грн

Джерело: сформовано автором

А суми понесених матеріальних та інших витрат в скоротились на 389 тис. грн. (0,97 %) та 191 тис. грн. (28,85 %) відповідно.

Зосереджуючи увагу на особливостях фінансування діяльності досліджуваного навчального закладу (рисунок 2.4), доречним буде зазначити, що дефіцит фінансування у 2020 році у сумі 2426 тис. грн. трансформувався у профіцит у 2021 та 2022 роках у сумі 5613 тис. грн. та 11044 тис. грн. відповідно.

2.2 Організація облікового супроводження операцій з наявними нефінансовими активами

Оскільки більше 88% активів Сумського НАУ складають нефінансові активи, виникає необхідність розгляду системи їх обліку в цьому освітньому закладі. Давайте розглянемо, як організовано обліковий процес для різних складових нефінансових активів.

Отримання основних засобів у базовому закладі вищої освіти фіксується Актом приймання-передачі основних засобів. Інвентарна карта для обліку цих засобів заповнюється на підставі внутрішнього «Акту прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» та іншої відповідної документації. У інвентарній картці відображаються лише кількісні та якісні характеристики засобу, такі як рахунок, назва установи, місце розташування, первісна вартість, сума зносу, норма амортизаційних відрахувань, номер техпаспорту, дата введення в експлуатацію та інші. Будь-які зміни, що виникають в процесі експлуатації основних засобів, повинні бути відображені в ній.

Знос основних засобів визначається як амортизована сума об'єкта, що втрачає свої первинні характеристики протягом корисного терміну використання (в тому числі і в СНАУ). Оскільки необоротні активи під час експлуатації піддаються фізичному зносу, під час їх обліку обов'язковим є нарахування амортизації. Вартість необоротного активу для амортизації формується з первісної або переоціненої вартості, за виключенням визначеної (передбаченої) ліквідаційної вартості. У СНАУ це нараховується відповідно до встановлених

форм та норм, затверджених Міністерством фінансів України: «Розрахунок амортизації основних засобів», «Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів».

При вилученні наявних у минулому основних засобів (а також, інших необоротних матеріальних активів) у досліджуваному ЗВО застосовується «Акт списання основних засобів» (часткової ліквідації) для проведення економічних операцій з вибуття цих активів. Цей акт використовується при повній ліквідації або вибутті частини (окремо визначеної) об'єкта основних засобів під час його часткової ліквідації. Витрати на ліквідацію об'єкта, такі як знесення (повне або часткове розбирання) будівель чи споруд, демонтаж існуючого обладнання та інших об'єктів основних засобів, вказуються у виокремленому розділі акту «Розрахунок результатів списання об'єкта». Університет формує цей документ у двох примірниках: один передається в бухгалтерію для відображення інформації в облікових регістрах, другий залишається у відповідальній особі.

«Акт списання транспортних засобів» використовується для облікового супроводження господарських операцій щодо вибуття існуючих транспортних засобів через їх зношення, повного або часткового знищення в результаті аварій, що трапились і т. д.

При списанні об'єктів, які було класифіковано в якості основних засобів та були отримані в результаті реалізації процесу внутрішнього переміщення (в межах одного ЗВО але різних структурних підрозділів), їх первісну вартість відображають за кредитом, передбаченого для цього, субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Малоцінні швидкозношувані предмети (МШП) - це запаси, які перебувають у безпосередньому застосуванні в межах одного року або оперативного циклу, при умові, коли його термін складає більше року.

У фінансовому обліку Сумського НАУ формування інформації про запаси відбувається відповідно до НП(С)БО 123 «Запаси», що затверджено наказом МІНФІНУ України № 1202, та «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору», затверджених наказом МІНФІНУ

України від 23.01.2015 р. № 11. Оприбуткування, облік руху та організацію аналітичного обліку запасів здійснюють за формами, затвердженими положенням про облікову політику бюджетної установи. Для списання запасів використовують «Акт списання запасів», який включений до «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору».

Приймання та оприбуткування малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП) у СНАУ здійснюється на підставі документів від постачальників, таких як накладні та рахунки-фактури. Вибуття МШП реєструється за допомогою накладних та «Актів списання», що додаються до методичних рекомендацій. Кількісний облік руху МШП здійснюється матеріально відповідальною особою за допомогою «Книги складського обліку запасів» за формою № 3-9.

Побудова аналітичного облікового відображення МШП провадиться в розрізі наявних їх найменувань та фактичної кількості. Також відображається аналітика в обліку МШП за джерелами їх надходження, ідентифікуючи МШП, які було придбано з використанням коштів загального фонду, та ті, які надійшли за рахунок коштів наявного спецфонду. Після спрямування даних МШП в експлуатацію вони списуються з балансу, а потім ведеться детальний облік в розрізі фактично передбачених місць їх подальшої експлуатації та визначених відповідальними осіб впродовж фактичного терміну їх використання. Щодо обліку деяких видів МШП, які є практично невеликими та неефективними з точки зору витрат на облік (наприклад, канцелярських товарів, бланків тощо), встановлено мінімальну граничну вартість для ведення оперативного облікового відображення - 5 гривень за одиницю. Оперативний облік МШП провадиться з використанням «Книги оперативного обліку МШП». Запаси та МШП закріплюються за конкретними матеріально-відповідальними особами, з якими своєчасно було укладено договори щодо їх матеріальної відповідальності.

З метою облікового супроводження операцій щодо застосування перебуваючих у наявності матеріальних запасів, МШП у Сумському НАУ задіяні відповідні облікові регістри, перелік яких відображено на рисунку 2.5.

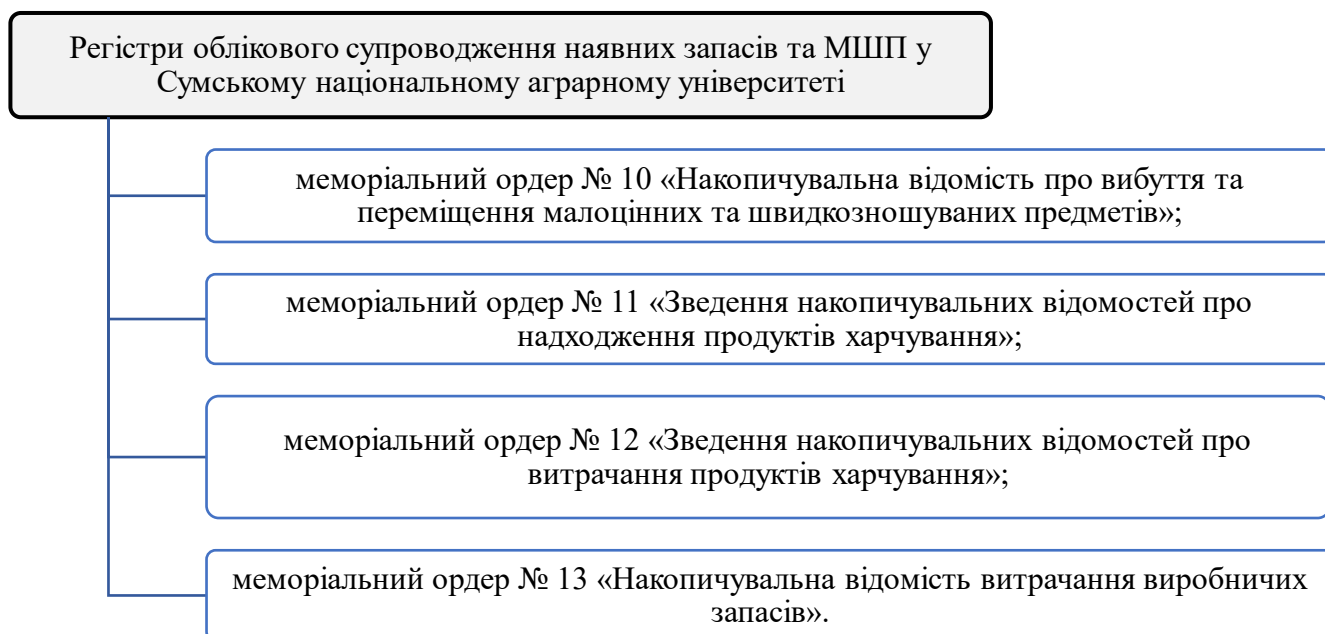


Рисунок 2.5 – Регістри облікового супроводження наявних запасів та МШП у досліджуваному ЗВО

Джерело: узагальнено автором

Порядок та процесуальне супроводження процедури визначення первісної вартості нефінансових активів, що надходять до досліджуваного університету в розрізі шляхів (способів) їх потрапляння до базового ЗВО представлено на рисунку 2.6.

Вагомим нюансом при реалізації процедури формування первісної вартості в державних ЗВО являється той факт, що сума понесених витрат, які у безпосередньому порядку понесені на транспорт, який залучався до перевезення відповідного виду нефінансових активів, розподіляють до видатків навчального закладу у розрізі передбачених та діючих кодів економічної класифікації, за якими вони передбачені у кошторисі відповідних доходів та видатків, та не підлягають включенню до первісної вартості нефінансових активів, які були куплені. Паралельно не мають впливу на підвищення первісної вартості нефінансових активів суми ПДВ, оплата яких була проведена при реалізації процедури придбання даної компоненти активів, та відбулось їх списання на видатки досліджуваного ЗВО.

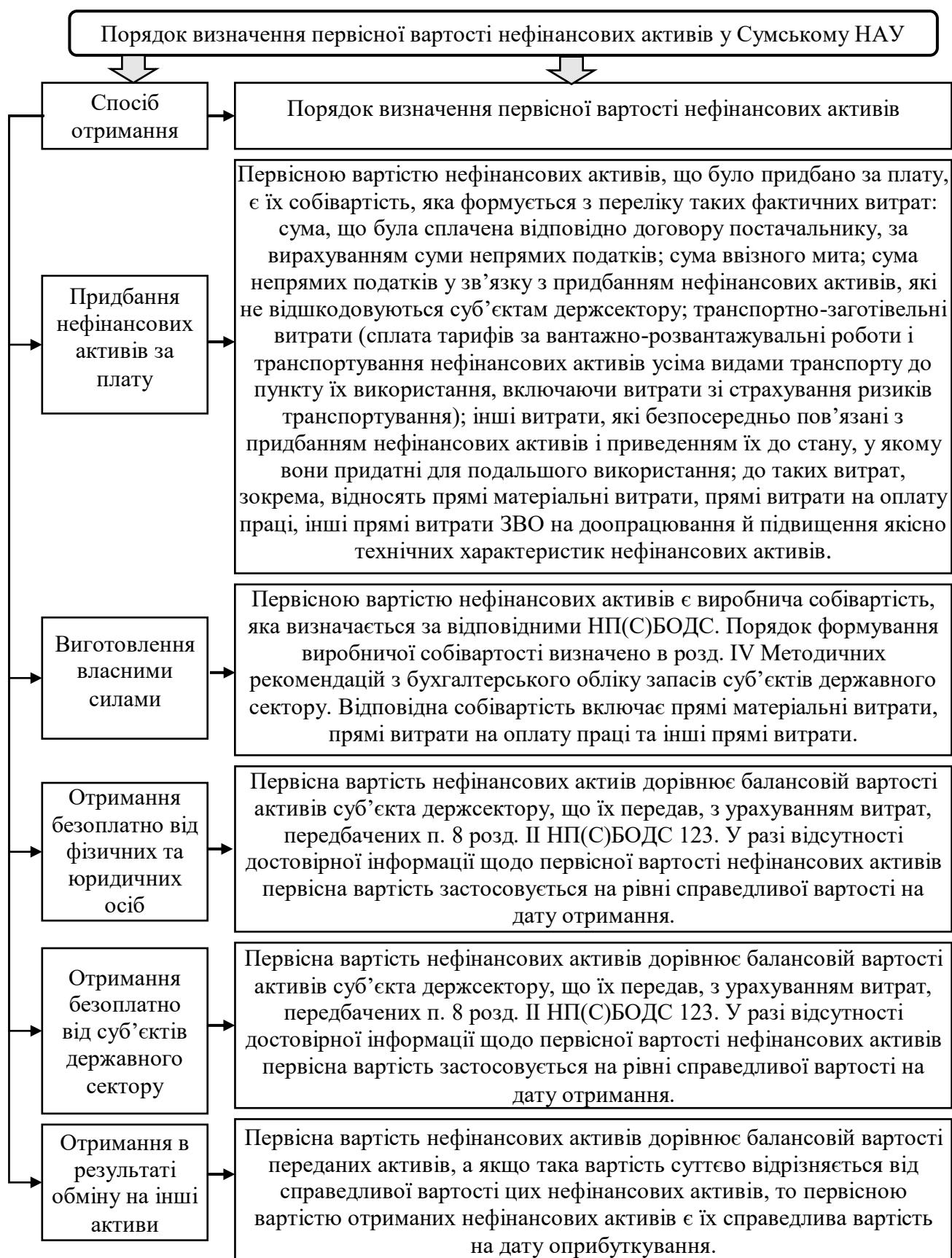


Рисунок 2.6 – Порядок ідентифікації первісної вартості нефінансових активів для Сумського НАУ

Джерело: узагальнено автором

Далі, більш детально розглянемо запаси, у якості окремої компоненти нефінансових активів досліджуваного ЗВО.

Чинні норми НП(С)БОДС 123 передбачають певний перелік витрат, які не відносять до первісної вартості, а відображають, безпосередньо, у тому звітному періоді, в якому відповідні витрати було здійснено (ідентифіковано) (рисунок 2.7).

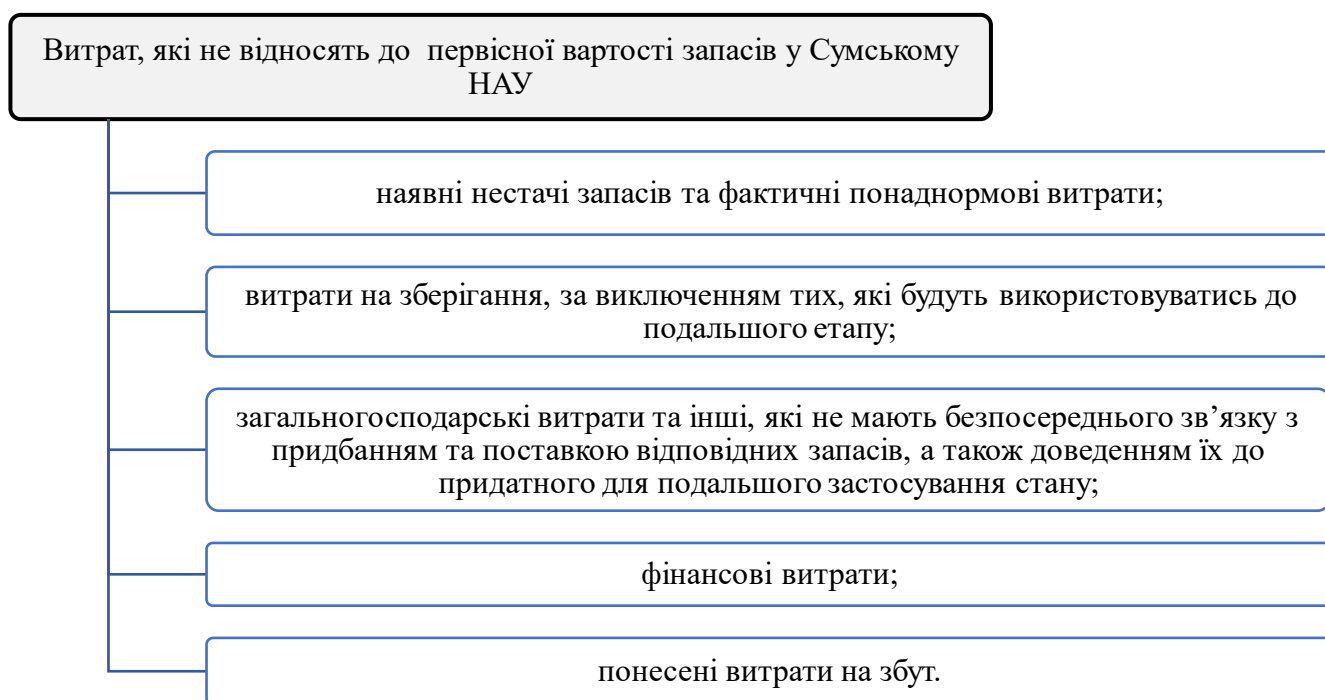


Рисунок 2.7 – Витрат, які не відносять до первісної вартості запасів у Сумському НАУ

Джерело: узагальнено автором

Відповідно до норм НП(С)БОДС 123 у досліджуваному ЗВО вибуття запасів може підпадати під оцінку у розрізі трьох методів. Процедура обрання та особливості застосування кожного методу знаходить відображення у СНАУ в положеннях облікової політики. Перелік та сутність передбачених методів знайшли відображення на рисунку 2.8.

У Сумському НАУ у межах повного переліку наявних облікових складових запасів, для яких передбачено ідентичне призначення та організаційно-виробничі

умови застосування, використовується лише один з відображених на рисунку 2.8 методів.

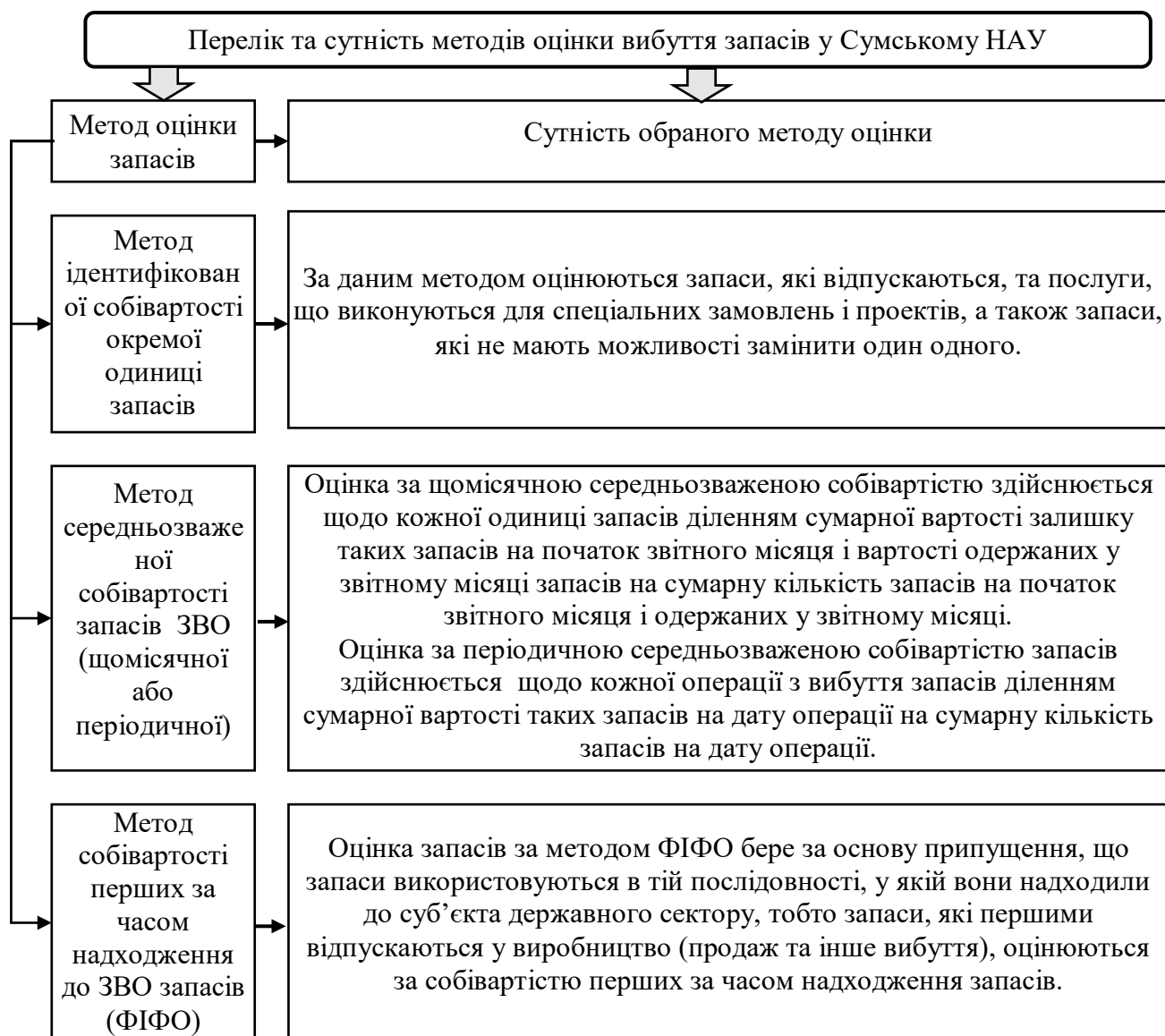


Рисунок 2.8 –Методи оцінки вибуття запасів та їх сутність у досліджуваному ЗВО

Джерело: узагальнено автором

Визначений відповідним чином метод оцінки при вибутті запасів, відображається належним чином у затвердженому розпорядчому документі щодо організації облікової політики в досліджуваному університеті.

Метод ФІФО представляє собою доцільну, обґрунтовану, найпоширенішу методику оцінки запасів при вибутті серед сучасних підприємств державного сектора.

У Сумському НАУ функціонує автопарк, що включає значну кількість різних видів транспортних засобів. Це передбачає необхідність обліку запчастин (рахунок 1515), а також палива та мастильних матеріалів (рахунок 1514). Університет використовує нормативи витрат пального для легкових автомобілів, затверджені наказом Мін. транспорту України № 43 від 10.02.98 р. При експлуатації автомобілів університету протягом тривалого періоду встановлено коригуючі коефіцієнти відповідно до наказу Мінтрансу №43.

Списання пального в Сумському НАУ проводиться щомісяця на основі подорожнього листа з фактичними витратами, але не перевищуючи встановлені нормативи для автомобілів, які знаходяться на балансі університету. Для цього використовується форма Подорожніх листів автомобіля та автобуса.

Щодо шин, університет керується «Експлуатаційними нормами середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі», затвердженими наказом Мін. транспорту № 488 від 20.05.2006 р. Інформація про пробіг до списання та подальше використання шин вказується в «Картці обліку пробігу (наробітку) пневматичної шини». Облік нових шин та їх руху ведеться аналітично, включаючи вартісне та кількісне вираження за найменуванням і в розрізі працюючих у ЗВО матеріально відповідальних осіб. При зміні комплекту шин, шини зберігаються окремо від нових, а придбані нові автомобільні шини обліковуються як запаси. Для сприяння забезпеченню достовірності облікових даних про шини в університеті ведеться аналітичний облік зі створенням відповідного субрахунку 1515.2 «Автомобільні шини в експлуатації».

Облік автомобільних акумуляторних батарей в Сумському НАУ виконується з урахуванням наявного переліку МВО, місця зберігання та експлуатаційного ресурсу кожної батареї. Для цього використовується картка відповідно до «Правил експлуатації акумуляторних свинцевих стартерних батарей колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі», що були затверджені наказом Мін. Транспорту № 795 від 02.07.2008 р.

Облік акумуляторних батарей у стані експлуатації ведеться на додатковому субрахунку 1515.2 «Акумуляторні батареї в експлуатації».

В університеті також ретельно організовано облікове супроводження продуктів харчування. Механізм здійснення харчування процедурно розпочинається з розробки тижневого циклічного меню на основі діючих державних нормативів для продуктових наборів. МВО відповідає за організацію кількісного обліку продуктів та веде у Книзі складського обліку, де відображаються залишки, надходження та витрати продуктів харчування за кількістю, найменуванням, номенклатурним номером та сортом. Книга складського обліку, котра має бути пронумерована, скріплена та завірена підписом головного бухгалтера, дозволяє відслідковувати кожне найменування наявних продуктів по кожній окремій сторінці. Залишки формуються за фактом кожного здійсненого запису відносно або надходження або видачі продуктів.

Інформація про надходження, безпосередньо необхідних, продуктів харчування на склад університету отримується від постачальників, і записи ведуться на підставі накладних. Вибуття продуктів харчування фіксується за допомогою Меню-вимог на видачу та Накладної. Згідно з встановленою головним бухгалтером періодичністю, матеріально-відповідальні особи представляють бухгалтерської служби документи щодо оприбуткування та витрат. Щоквартально проводиться перевірка залишків продуктів харчування, що відображається в Книзі складського обліку.

В бухгалтерії університету облікове відображення харчових продуктів реалізується як кількісно, так і сумово, з урахуванням МВО. Аналітичний облік здійснюється за найменуванням, вартістю, кількістю та відповідальними особами у відповідних оборотних відомостях, що включають обороти та залишки на початок місяця. Записи в оборотні відомості здійснюються на основі даних накопичувальних відомостей про отримання та списання харчових продуктів.

Форма Накопичувальної відомості про витрачання продуктів харчування в межах місяця представляє собою перелік всіх використаних продуктів з вказівкою одиниці виміру, кількості за кожен робочий день протягом місяця, ціни та суми

щодо окремого найменування, а також загальні суми у розрізі всіх продуктів. У цьому документі відображаються фактична кількість осіб, які користуються послугами харчування, на кожну визначену дату та загальна кількість меню-вимог, на основі яких було сформовано це меню. Показники аналітичного обліку повинні узгоджуватися з даними складових синтетичного обліку, який здійснюється на субрахунку 1511 «Продукти харчування» за допомогою стандартних форм меморіальних ордерів.

Меморіальний ордер № 11, що відображає накопичувальну відомість про проведення оприбуткування харчових продуктів, розшифровує дебетовий оборот рахунку 232 в при формуванні господарської кореспонденції щодо кредиту рахунку 361 «Розрахунки з постачальниками» у формі самого реєстру сум наявних прибуткових документів, що стосуються наявних постачальників.

Меморіальний ордер № 12, що представляє накопичувальну відомість відносно витрачання наявних продуктів харчування, розшифровує кредитовий оборот рахунку 232 кореспондуючи з дебетом взаємоузгоджених рахунків. На основі кожного первинного документа здійснюються записи в меморіальних ордерах.

Списання наявних харчових продуктів в Сумському НАУ на приготуванні страви проводиться за середньозваженою ціною. Ця ціна визначається в університеті для кожного виду продукту, поділяючи сумарну вартість залишку запасів на початку звітного періоду на фактичну вартість запасів, які надійшли впродовж звітного місяця, на загальну кількість наявних запасів на початку визначеного звітного періоду та запасів, що надійшли у звітному періоді.

Кількість використаних продуктів в університеті для приготування кожного виду страви розраховується як сума за всім переліком найменувань страв добутків передбачених норми-брутто продуктів на одну визначену страву, згідно з калькуляційною картою, на кількість відпущених однакових готових страв за складеними забірними листами. Загальна сума списання відповідно всіх найменувань продуктів у вищому навчальному закладі дорівнює добутку розрахованого грошового ліміту на одного споживача на день, фактичної

кількості користувачів послуг та кількості днів представлення послуг (без фактів благодійності).

Бухгалтер перевіряє визначену кількість витрачених продуктів, порівнюючи її з показниками Книги складського обліку, що веде МВО. Інвентаризація здійснюється періодично, не рідше ніж один раз на квартал, і включає звірку залишків за обліковими даними із фактичною наявністю різних видів продуктів. У випадку виявлення розбіжностей необхідно визначити їх причини.

Для реалізації процедури обліку нефінансових активів в Сумському НАУ сформовано та реалізовано процедуру затвердження робочого плану рахунків, з якого витяг по рахунку 10 «Основні засоби» відображено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Витяг з діючого робочого плану рахунків Сумського НАУ (безпосередньо по рахунку 10 «Основні засоби»)

Синтетичний рахунок		Субрахунки 1-го рівня		Субрахунки 2-го рівня	
1	2	3	4	5	6
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
Клас 1. Нефінансові активи					
10	Основні засоби	1011	Земельна ділянка		
		1013	Будівлі і споруди (окрім інвестиційної нерухомості)		
		1014	Машини та обладнання	1014	Машини та обладнання у складі, придбанні за рахунок надходжень загального фонду
				1014/2	Машини та обладнання у складі, придбанні за рахунок необмінних операцій
		1015	Транспортні засоби		
		1016	Інструменти, прилади, інвентар		
		1017	Тварини та багаторічні насадження		
		1018	Інші основні засоби		

Джерело: сформовано автором за даними базового ЗВО

При організації бухгалтерського обліку в умовах функціонування окремого ЗВО, має правильна організація та побудова кореспонденцій рахунків в межах досліджуваної тематики (обліку нефінансових активів). В таблиці 2.5 візуалізовано порядок облікового відображення наявності (та руху) нефінансових активів у Сумському НАУ.

Таблиця 2.5 - Кореспонденції рахунків щодо нефінансових активів у базовому ЗВО

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	№ М.О.	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
				Дебет	Кредит	
1	Придбання снігоприбиральної машини					
1.1	Отримано фінансування від розпорядника бюджетних коштів	Рахунок, договір	2	2313	5411	26000,00
1.2	Перераховано суму вартості снігоприбирача постачальнику	Платіжна інструкція	2	6211	2313	26000,00
1.3	Відображення суми витрат на придбання.			1311	6211	26000,00
1.4	Одночасне відображення змін в капіталі			5411	5111	26000,00
1.5	Зарахування снігоприбирача до складу основних засобів та присвоєння інвентарного номеру	Акт введення в експлуатацію	9	1014	1311	26000,00
1.6	В кінці року нараховано суму зносу на снігоприбирач	Відомість нарах. зносу	17	8014	1411	2600,00
2	Безоплатно отримані основні засоби					
2.1	Університету подаровано проектор, (підписано акт приймання-передачі) відображено вартість проектора	Акт приймання-передачі		1014/2	2117	30000,00
2.2	Відображено дохід у вигляді благодійної допомоги	Довідка про надходження у натур. формі		7511	5111	30000,00
2.3	Відображення доходу від безоплатно отриманих основних засобів			2113	7511	30000,00
2.4	Віднесено проектор до складу ОЗ			1014/2	1311	30000,00
2.5	В кінці року нараховано суму зносу	Відомість нарах. зносу		8014	1411	30000,00
3	Придбання продуктів харчування					
3.1	Укладено договір на постачання продуктів, внесено інформацію до платформи PROZORRO, зареєстровано бюджетні зобов'язання, отримано фінансування	Рахунок, накладна, договір	2	2313	5411	3000,00
3.2	Перераховано кошти постачальнику	Платіжна інструкція	2	6211	2313	3000,00
3.3	Оприбутковано продукти	Накладна	6	1511	6211	3000,00
3.4	У кінці місяця списано відповідні продукти	Меню-вимога,		8013	1511	3000,00
4	Придбання бензину					
4.1	Заключено договір на постачання бензину, внесено інформацію до платформи PROZORRO, зареєстровано бюджетні зобов'язання, отримано фінансування	Рахунок, накладна, договір	2	2313	5411	80000,00
4.2	Перераховано кошти постачальнику	Платіжна інструкція	2	6211	2313	80000,00
4.3	Оприбутковано бензин марки А-92	Накладна	6	1514	6211	80000,00
4.4	У кінці місяця списано використаний бензин	Подорожній лист		8013	1514	6000,00

Джерело: сформовано автором

2.3 Особливості здійснення процедур контролю операцій з наявними нефінансовими активами

Організаційна компонента контролю щодо збереження, ефективного та раціонального використання нефінансових активів з боку керівного складу досліджуваного ЗВО уможливорюється завдяки якісній організації бухгалтерського облікового супроводження даної ділянки [15].

В Сумському НАУ внутрішнє середовище контролю представляє собою основу для всіх інших складових компонент внутрішнього контролю та містить окремі аспекти, які відображено на рисунку 2.9.

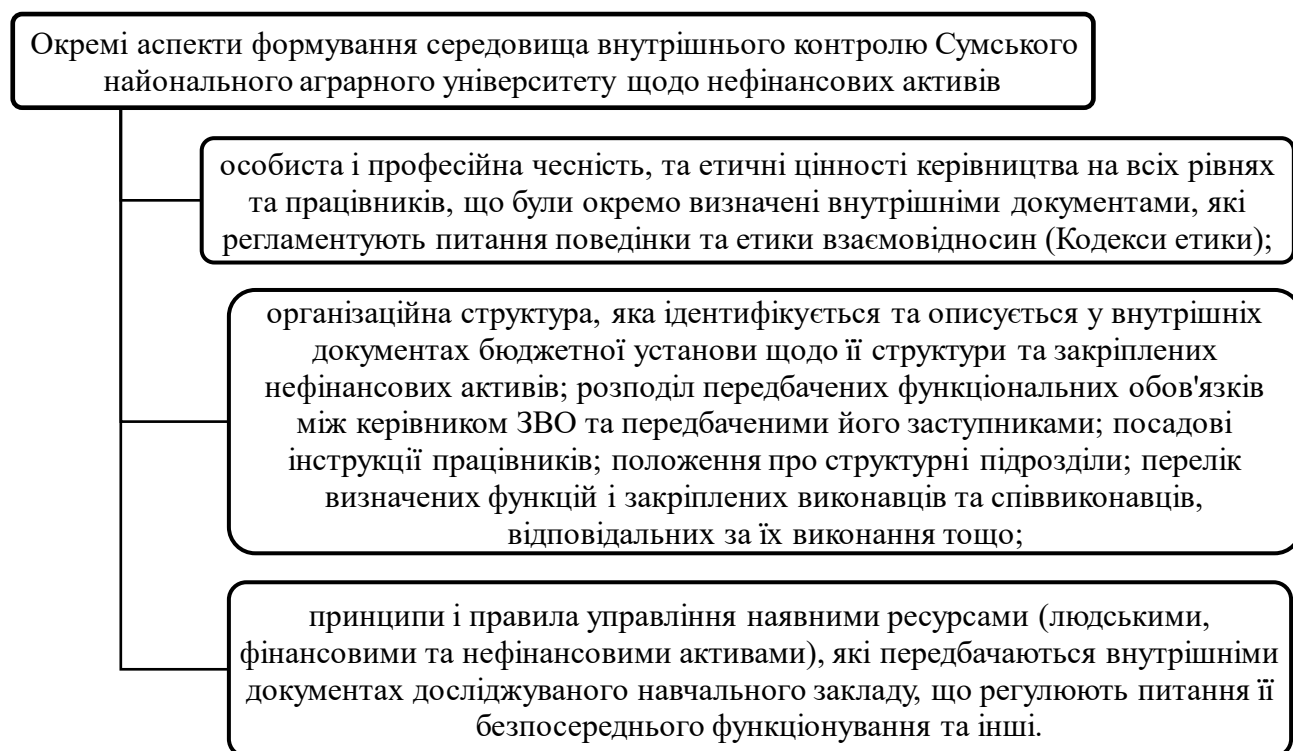


Рисунок 2.9 – Окремі компоненти формування середовища внутрішнього контролю у СНАУ щодо нефінансових активів

Джерело: узагальнено автором[35]

Внутрішнє середовище контролю нефінансових активів в СНАУ включає різноманітні елементи, такі як процеси, регламенти, операції, структури та розподіл відповідних повноважень, безпосередньо пов'язаних із виконанням

завдань і функцій закладу освіти. Ці елементи спрямовані на дотримання законодавчих вимог та досягнення визначених мети і цілей [35].

Заходи контролю включають різноманітні дії, пов'язані з управлінням досліджуваною ЗВО, що сприяють формуванню упевненості керівництва в тому, що його розпорядження виконані або будуть виконані. Організація контрольних дій може бути структурована залежно від функціональної системи внутрішнього контролю, яка діє в досліджуваному університеті.

У ході дослідження були виявлені заходи контролю щодо персоналу та особливості проведення різноманітних контрольних процедур у Сумському НАУ. Дані заходи враховують використання автоматизованих систем обробки інформації, запобігання несанкціонованому доступу та зміні програмного забезпечення, а їхню візуалізацію представлено на рисунку 2.10.

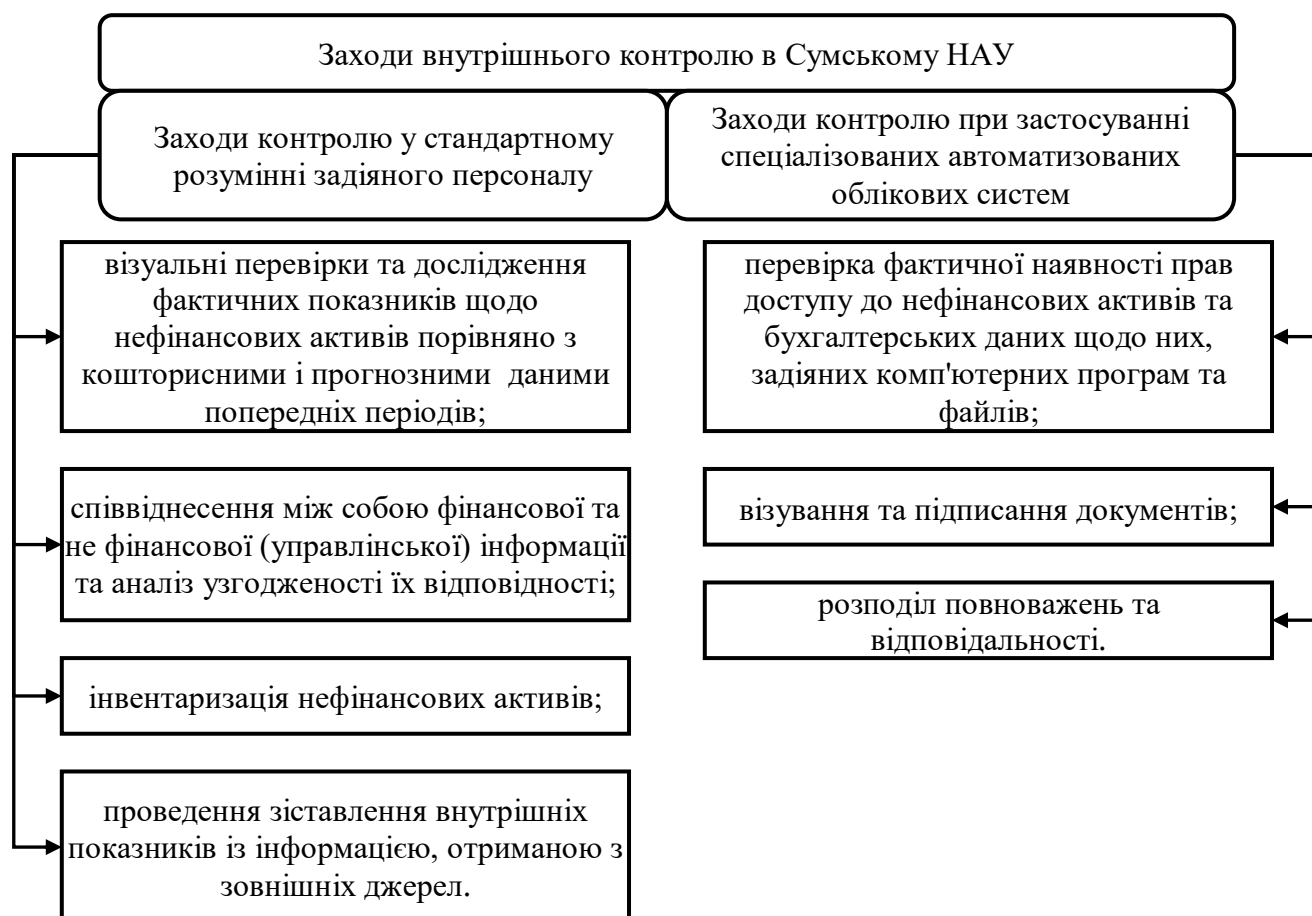


Рисунок 2.10 – Актуальні заходи функціонуючої системи внутрішнього контролю щодо наявності та руху нефінансових активів у Сумському НАУ

Джерело: сформовано автором

Завдяки імплементації обміну релевантною інформацією та комунікацій в діяльність досліджуваного університету забезпечується знаходження, узагальнення, вилучення та передача актуальної поточної інформації у відповідному форматі та визначені терміни. Це дозволяє персоналу навчального закладу якісно виконувати свої службові обов'язки.

До основних критеріїв, які суттєво впливають на керівні дії ректора досліджуваного університету та на які він в достатній мірі має акцентувати увагу при вибудові або реалізації наявних думок щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю виступають фактори, які знайшли відображення на рисунку 2.11.

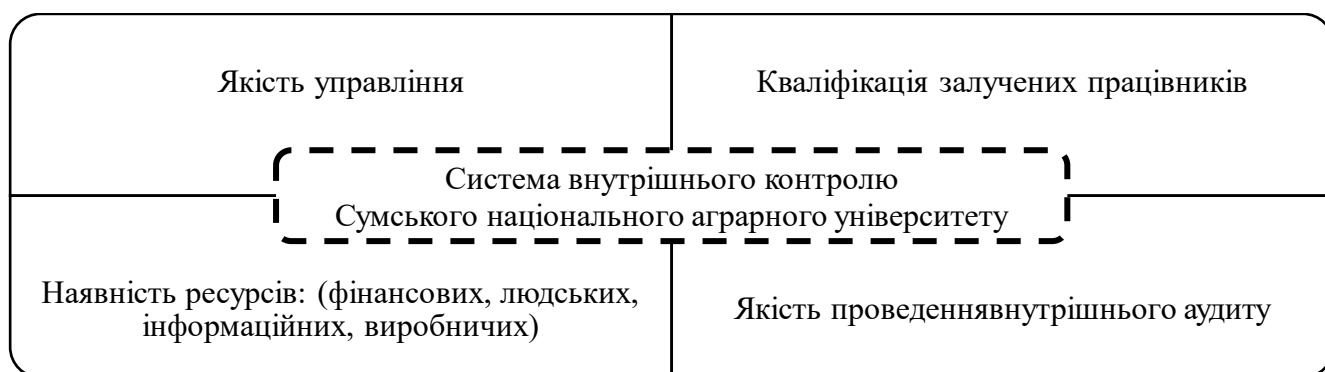


Рисунок 2.11 – Фактори, які здійснюють суттєвий вплив на формування системи внутрішнього контролю в Сумському НАУ

Джерело: сформовано автором

Найбільш зацікавленим у реалізації процедури розробки та запровадження внутрішніх документів щодо налагодження функціонування системи внутрішнього контролю, в умовах діяльності досліджуваного освітнього закладу являється ректор (керівник). Це визначено, присутності його особистої зацікавленості у реалізації ідентифікованої мети та досягненні, передбачених у планах показників функціонування Сумського НАУ.

Організаційне супроводження та проведення внутрішнього контролю в базовому університеті мають бути забезпечені шляхом запровадження та затвердження внутрішніх документів, спрямованих на узаконення та підтримку

функціонування окремих складових компонентів та ідентифікованих аспектів системи внутрішнього контролю. Коли дане питання стосується організацій, які мають відокремлені структурні підрозділи, важливо відзначити, той факт, що чинні вимоги внутрішніх документів щодо контролю повинні розповсюджуватись як на сам навчальний заклад, так і на всі підпорядковані відокремлені структурні підрозділи ЗВО та інші, що входять до сфери його управління.

Отже, для забезпечення єдності підходів до створення чи вдосконалення діючої системи внутрішнього контролю та їх своєчасної реалізації в практичних умовах діяльності досліджуваному університету як розпоряднику бюджетних коштів, слід вжити відповідних заходів: та затвердити «Єдиний порядок організації та проведення внутрішнього контролю», а також ідентифікувати окремі складові компоненти якісно сформованого механізму вибудови зворотного зв'язку з визначенням та призначенням відповідальних осіб (виконавців, відповідальних посадовців). Окремі компоненти даного порядку для Сумського НАУ візуалізовано на рисунку відображена на рисунку 2.4.



Рисунок 2.12 – Окремі компоненти Єдиного порядку щодо функціонування системи внутрішнього контролю у Сумському НАУ

Джерело: сформовано автором

Наприклад, Сумський національний аграрний університет ухвалює Єдиний порядок організації та реалізації внутрішнього контролю, включаючи всі підконтрольні відокремлені структурні підрозділи.

Якісне функціонування сформованої системи внутрішнього контролю перебуває у безпосередній залежності від проведеного розподілу відповідальності та повноважень у середині досліджуваного ЗВО між ректором і відповідальними працівниками (в т.ч. внутрішнім аудитором, та іншими працівниками даного відділу), що має завірятися ухваленням належних розпорядчих документів.

Беззаперечним виглядає той факт, що хоча ректор, згідно законодавства, несе узагальнену відповідальність за функціонування системи внутрішнього контролю, яка сформована та діє в базовому університеті, одному реалізувати дані завдання дуже проблематично. Відповідно, він повинен делегувати окремі повноваження, щодо контролю облікового відображення нефінансових активів, власним заступникам (проректорам), керівникам діючих окремих структурних підрозділів навчального закладу, іншим працівникам, ідентифікувати їх підзвітність та відповідальність, при реалізації заходів визначених для задоволення нагальних потреб при функціонуванні та здійсненні контрольних процедур передбачених системою внутрішнього контролю досліджуваного ЗВО.

Для прикладу, розподіл повноважень і відповідальності між підлеглими ректора Сумського НАУ може мати такий вигляд:

- ✓ проректори – узгоджують та координують організаційні питання та особливості реалізації внутрішнього контролю;

- ✓ керівники наявних структурних підрозділів – несуть покладену відповідальність за процедури організації внутрішнього контролю та дотримання його принципів, у повному обсязі, серед робітників підпорядкованих ним структурних підрозділів;

Послідовність дій, які передбачено при реалізації власних завдань системою внутрішнього контролю щодо наявності та руху нефінансових активів у Сумському НАУ знайшло відображення відображено на рисунку 2.13.

Послідовність дій щодо організації та проведення внутрішнього контролю наявності та руху нефінансових активів у Сумському національному аграрному університеті

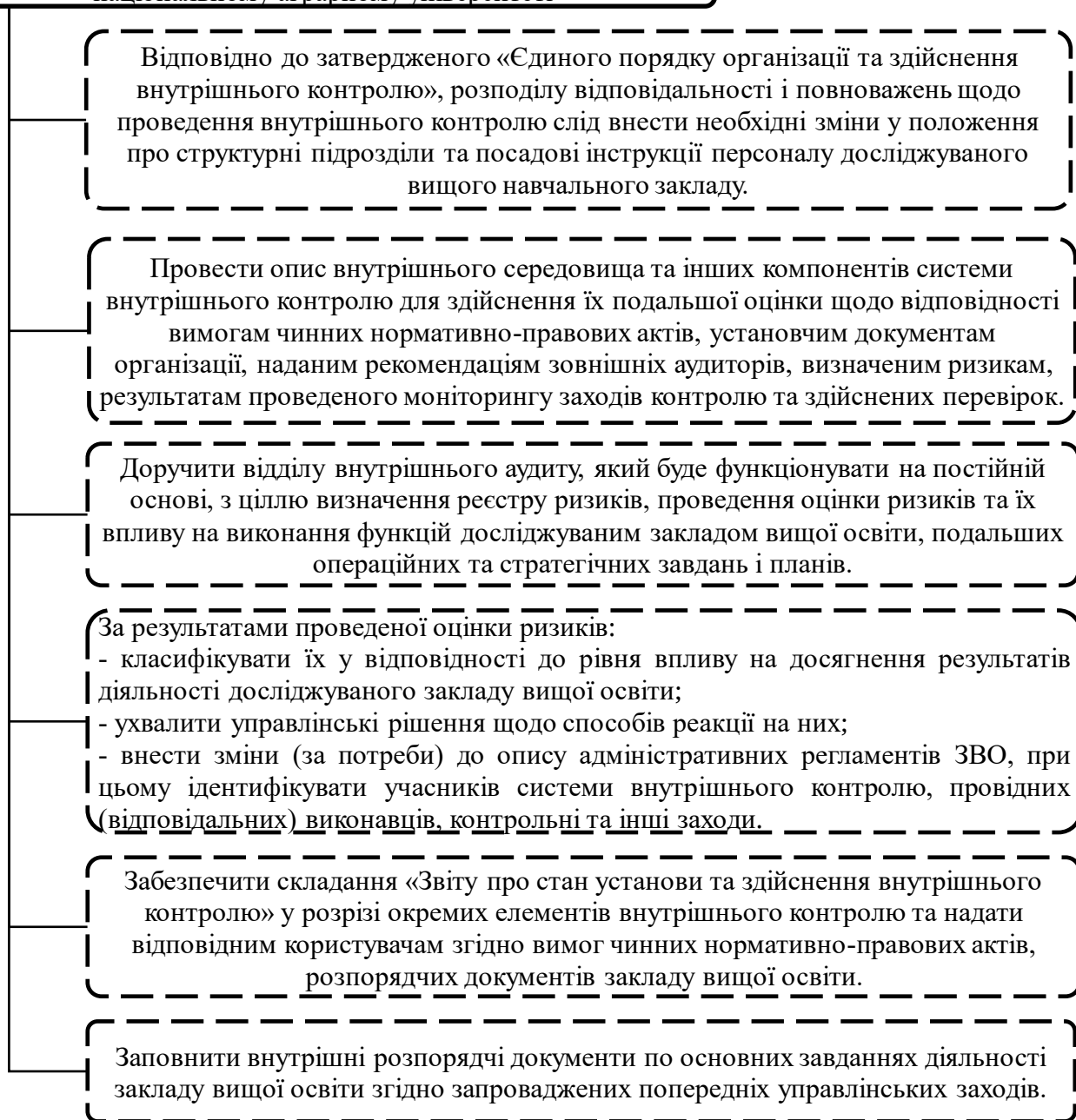


Рисунок 2.13 – Послідовність реалізації процедур при проведенні внутрішнього контролю (в т.ч. наявності та руху нефінансових активів) в СНАУ

Джерело: сформовано автором

✓ працівники університету – несуть персональну відповідальність, за реалізацію процедур передбачених системою внутрішнього контролю з дотриманням встановлених правил, регламентів та ін.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО СУПРОВОДЖЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З НАЯВНИМИ НЕФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ В СУМСЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ АГРАРНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ

3.1 Розробка окремих складових компонент облікової політики щодо представлення операцій з наявними нефінансовими активами

Досліджуваний заклад вищої освіти самостійно впроваджує свою систему обліку, керуючись положеннями НП(С)БОДС та інших чинних нормативно-правових актів. Відповідно до фінансово-господарсько-економічних потреб, установчих документів, заклад розробляє та затверджує свою облікову політику, змінюючи її за потреби та у законодавчо визначених випадках. Після вибору компонентів облікової політики проводиться аналіз впливу цих варіантів на фінансово-економічні індикатори діяльності університету.

На наступному етапі формування облікової політики важливо визначити робочу групу та відповідальних за облікове супроводження, а також окремі служби, які контролюватимуть обліковий процес та підготовку відповідних звітних форм. Далі визначаються об'єкти бухгалтерського обліку щодо нефінансових активів, обрані при формуванні облікової політики у Сумському НАУ. Кожна державна установа обирає об'єкти обліку, враховуючи специфіку власної діяльності. Після відбору компонентів облікової політики проводиться прогнозне оцінювання їх можливого впливу на фінансові індикатори діяльності досліджуваного ЗВО. Завершальним етапом являється реалізація положень, які було передбачено та закріплено в обліковій політиці (у нашому випадку окремі складові облікової політики у досліджуваному вищому навчальному закладі). Запропоновані для реалізації у Сумському НАУ етапи облікової політики знайшли власне відображення на рисунку 3.1.

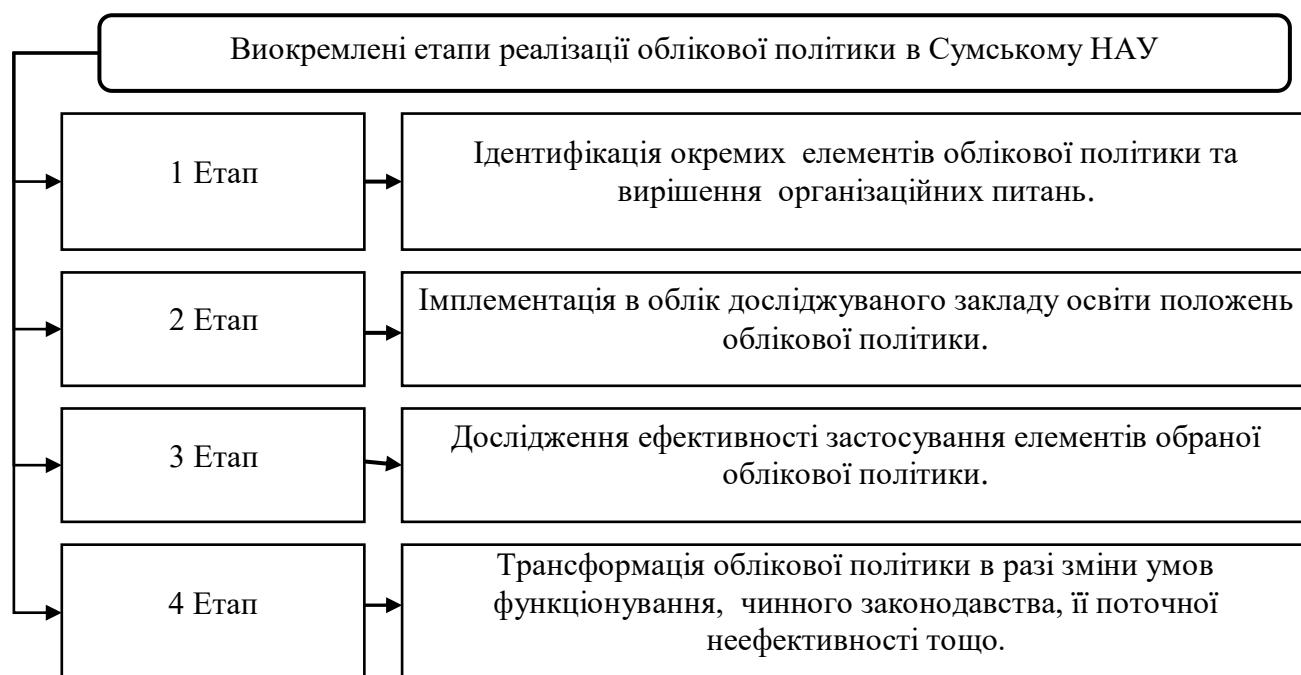


Рисунок 3.1 – Виокремлені етапи реалізації облікової політики в Сумському НАУ

Джерело: сформовано автором

Відображені у належній послідовності етапи уможливають ефективне розмежування у досить непростому процесі вибудови облікової політики окремого навчального закладу та дозволять ідентифікувати відповідні принципи, належні методи та потрібні процедури бухгалтерського обліку, які будуть корисними при побудові забезпечення надходження, наскільки можливо, достовірної інформації про господарсько-фінансово-майновий стан базового ЗВО.

Рекомендуємі окремі компоненти облікової політики, які стосуються нефінансових активів досліджуваного університету представлено нижче. Облікові процедури щодо наявних необоротних активів, що представляють собою окрему складову нефінансових активів, що перебувають на балансі Сумського НАУ відображено на рисунку 3.2.

Порядок реалізації облікових процедур щодо запасів, як окремої складової нефінансових активів, які відображені у балансі Сумського НАУ наведено на рисунку 3.3.

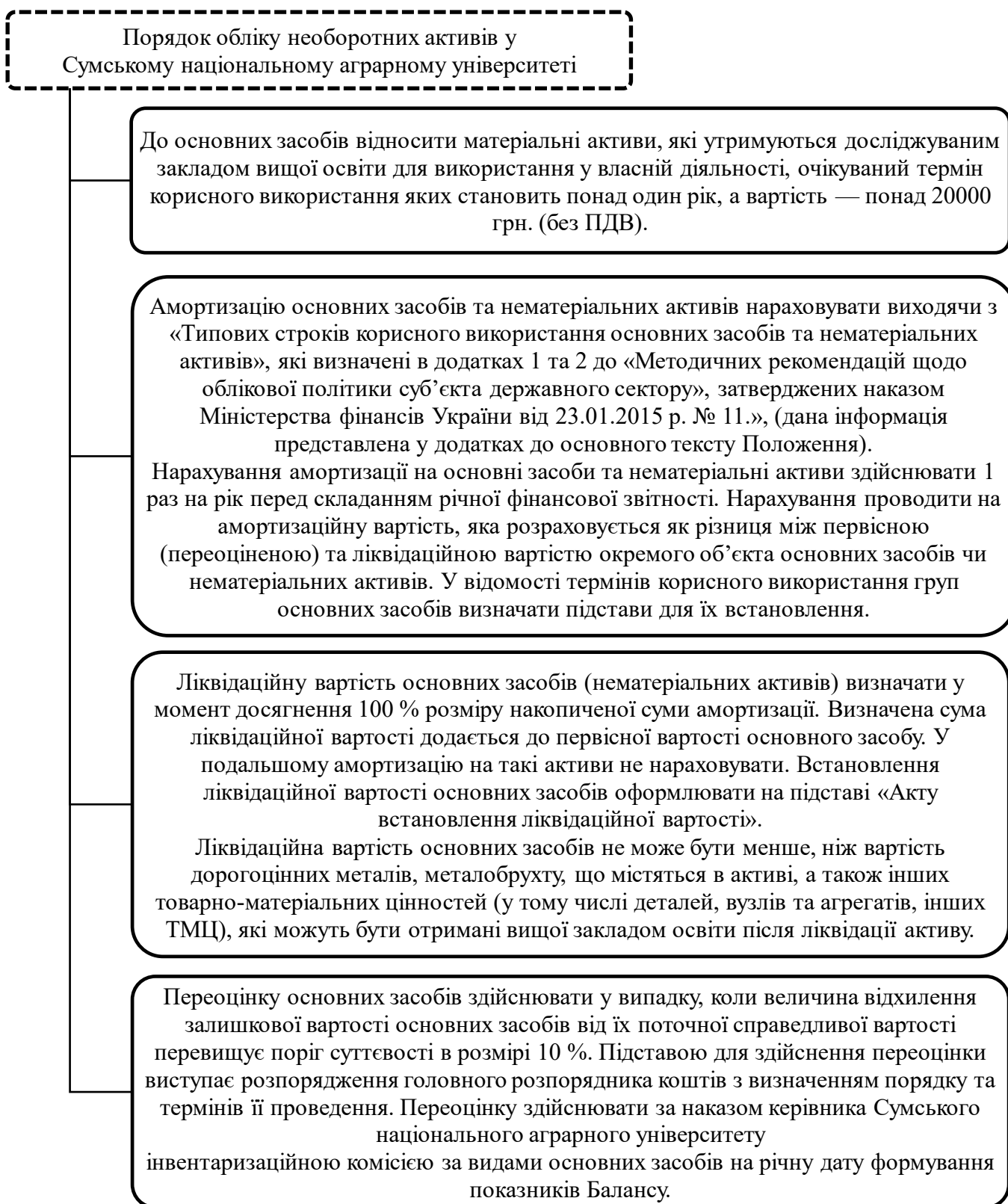


Рисунок 3.2 – Порядок облікового відображення необоротних активів, як окремої складової нефінансових активів у Сумському НАУ

Джерело: сформовано автором

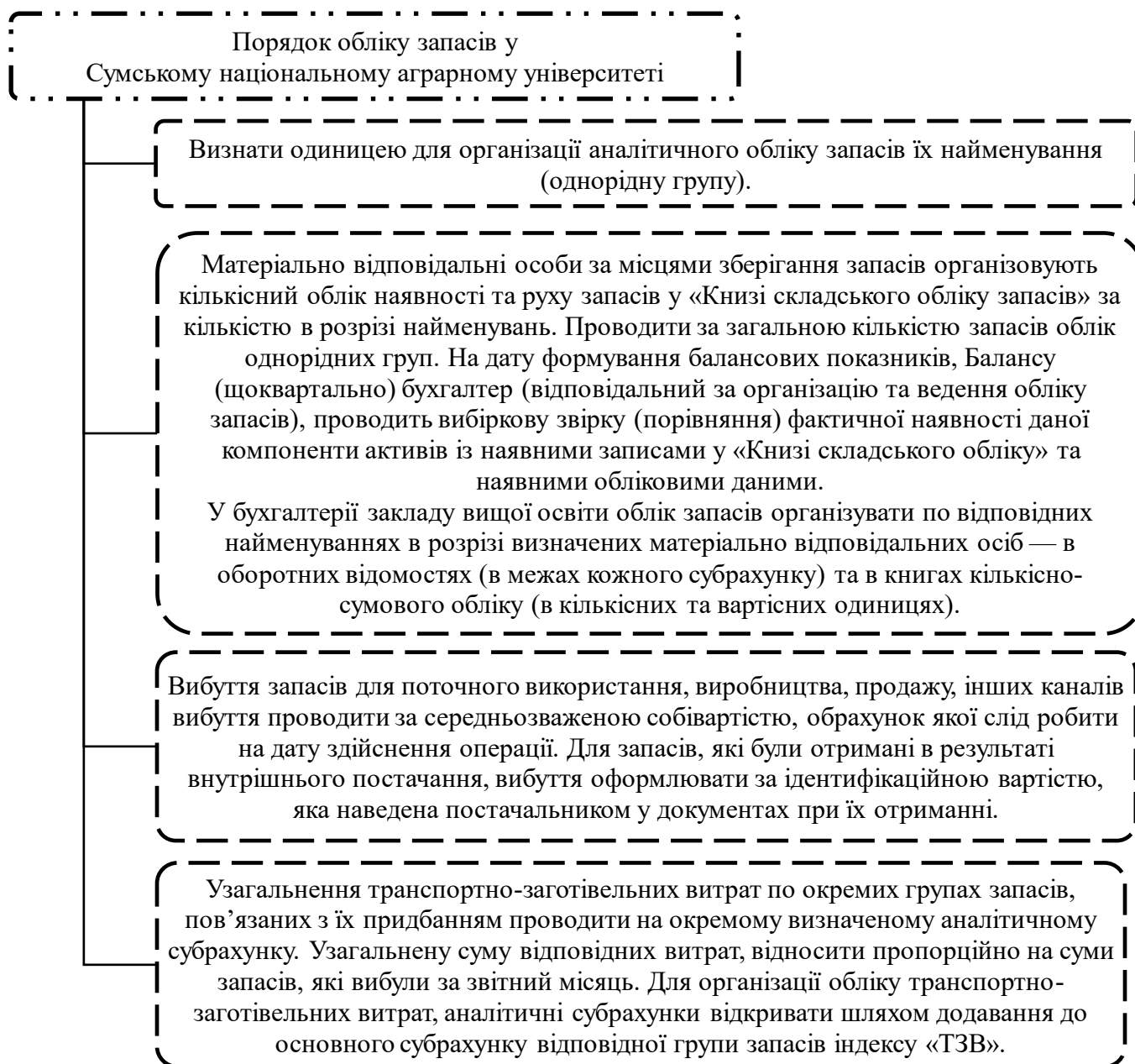


Рисунок 3.3 – Порядок облікового супроводження запасів, в якості окремої компоненти нефінансових активів у Сумському НАУ

Джерело: сформовано автором

Вибудована облікова політика, що пройшла процедуру затвердження у Сумському НАУ підлягає застосуванню на постійній основі (з року в рік). Можливі зміни до ухваленого Положення проводити тільки за умов, визначених НП(С)БОДС, з представленням обов'язкового обґрунтування та трактуванням (розкриттям) у передбачених звітних формах фінансовій звітності, та випадках (умовах), коли відповідні зміни (можливі уточнення) положень облікової

політики досліджуваного університету допомагатимуть достовірнішому представленню в бухгалтерських облікових регістрах інформації щодо здійснених господарських операцій з нефінансовими активами досліджуваного ЗВО.

Узагальнені завдання щодо організації бухобліку у досліджуваному університеті деталізовано на рисунку 3.4.



Рисунок 3.4 – Узагальнені завдання бухобліку в Сумському НАУ

Джерело: узагальнено автором

При підготовці кваліфікаційної роботи, нами запропоновано деякі вдосконалення до Графіку документообігу, що сприятиме повноті та своєчасності надходження документів бухгалтерського обліку в середині досліджуваного ЗВО та безпосередньо до бухгалтерії університету. Визначеним даним графіком відповідальним особам, потрібно сприяти забезпеченню формування та представленню до бухгалтерії базового університету відповідних первинних документів у строки, передбачені безпосередньо у цьому графіку. Витяг з Графіку документообігу стосовно документального відображення наявних основних

засобів та їх руху, в якості виокремленої складової нефінансових активів базового університету відображено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Витяг з «Графіку документообігу» щодо облікового відображення наявності та руху основних засобів у Сумському НАУ

№ з/п	Вид документа	Місце створення документа, відповідальна особа	Посадова особа, яка підписує документ	Підстава	Коли створюється (оформлюється) документ	Термін обробки документа у бухгалтерії	Куди передається документ після виконання	Термін зберігання документа
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Операції з основними засобами								
1	Інвентарна картка обліку основних засобів	Бухгалтерія, Працівник бухгалтерії	Працівник бухгалтерії	Накладні	При оприбуткуванні основних засобів	День введення в експлуатацію	Бухгалтерія	Протягом 3-х років після списання
2	Акт введення в експлуатацію основних засобів	Бухгалтерія, працівник бухгалтерії, МВО	Керівник закладу вищої освіти, голова та члени комісії	Накладні внутрішнього обігу	При оприбуткуванні основних засобів	День введення в експлуатацію	Бухгалтерія	Протягом 3-х років після списання
3	Акт списання основних засобів	Бухгалтерія, працівник бухгалтерії, МВО	Керівник закладу вищої освіти, голова та члени комісії	Акт списання основних засобів та рапорти МВО	За представленою вимогою	5 днів	Бухгалтерія	3 роки

Джерело: сформовано та узагальнено автором

Форма ведення бухгалтерського обліку затверджена в Сумському НАУ є автоматизованою, меморіально-ордерною із дотриманням встановлених вимог щодо термінів збереження документів як на належних електронних носіях так у паперовому вигляді.

3.2 Шляхи вдосконалення облікового супроводження операцій з наявними нефінансовими активами

Сам процес обліку нефінансових активів представляє собою складний комплекс процедур, включаючи етапи їх первісного визнання, оцінки та переоцінки, проведення нарахування амортизації, використання механізмів зменшення корисності, проведення процедур вибуття, а також подання інформації про нефінансові активи у балансі та додатках до фінансової звітності окремої установи. Неоспоримо важливим етапом нашого дослідження є впровадження автоматизації облікових процедур щодо наявності та руху нефінансових активів у досліджуваному закладі вищої освіти. Сучасні комп'ютерні системи надають можливість автоматизованого вирішення завдань, поставлених перед бухгалтерським обліком, як у регламентному, так і діалоговому режимах.

Використання режиму діалогу значно підвищує оперативність обліку, аналізу і контролю. Це дозволяє отримувати актуальну, необхідну довідкову та аналітичну інформацію в реальному часі протягом звітного періоду, а не тільки після його завершення.

Це призводить до суттєвого скорочення та обмеження інформаційного потоку, який систематично передається відповідним групам користувачів, лише необхідними та достатніми даними для виконання конкретних управлінських завдань. Таким чином, забезпечується можливість отримання всіх необхідних додаткових даних за здійсненням запитом.

На ринку інформаційних технологій в Україні існують програмні рішення, спрямовані на створення комп'ютерних систем обліку нефінансових активів в бюджетних установах. Функціональні можливості цих програм дозволяють автоматизувати різноманітні облікові завдання. Одним з визнаних українських розробників автоматизації бізнес-процесів є ТОВ «Інтелект-сервіс» і його програмний комплекс ISpro.

ISpro, програма автоматизації процесів функціонування окремого господарюючого суб'єкта, є комплексом взаємопов'язаних підсистем (модулів).

Кожна підсистема має свою самостійність, що дозволяє формувати ISpro відповідно до потреб замовника, включаючи досліджуваний університет. Гнучкий підбір функціоналу дозволяє реалізувати автоматизацію сучасних бізнес-процесів без зайвого функціоналу та великих витрат на впровадження. Компанія пропонує спеціалізовану (коробкову) версію зі стандартним набором функцій, адаптовану під вимоги конкретного підприємства, включаючи бюджетні установи та комунальні заклади. Розробник також може надати консультації потенційному замовнику (користувачу) щодо вибору оптимального модульного складу для вирішення виявлених проблем.

Розглядаючи тему магістерського дослідження та особливості функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю Сумського НАУ, який є об'єктом нашої кваліфікаційної роботи, ми рекомендуємо впровадити Комплекс ISpro для бюджетних установ та організацій в цьому закладі вищої освіти.

ISpro - це програмний комплекс, спрямований на управління підприємством (бюджетною установою). Він включає системи, які допомагають автоматизувати основні бізнес-процеси. Кожна система має свою самостійність і може використовуватися як окремо, так і в складі цілого комплексу. Архітектура комплексу побудована за принципом модульності, а в кожній системі є набір модулів, які виконують конкретні функції.

Зосереджуючись на темі нашого дослідження, детально розглянемо модулі цього програмного комплексу, відповідальні за якісну організацію обліку нефінансових активів. У Сумському НАУ основні засоби становлять значущу частину нефінансових активів, що виступають предметом дослідження нашої кваліфікаційної роботи.

Система «Облік основних засобів» пропонуємого програмного продукту має призначення для облікового відображення процедур наявності, руху, нарахування амортизації закріплених за його користувачем основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, операцій коригування (дооцінки, уцінки) вартості наявних необоротних активів. Функції

пропонуємої системи, вимагають виконання завдань, візуалізованих на рисунку 3.5:



Рисунок 3.5 – Можливі узагальнені завдання бухгалтерії у системі ISpro в Сумському НАУ

Джерело: узагальнено автором

Наявні особливості при формуванні окремих модулів підсистеми «Облік основних засобів» пропонуємого для запровадження у досліджуваному університеті бухгалтерського Комплексу ISpro знайшли відображення на рисунку 3.6.

Подібну ситуацію можемо змодельовати і по іншій вагомій складовій нефінансових активів: запасам. Перелік передбачених бухгалтерським комплексом ISpro відповідних модулів було візуалізовано та представлено на рисунку 3.7.

Модулі підсистеми "Облік основних засобів" для
імплементції в Сумський національний аграрний університет



Рисунок 3.6 – Наявні модулі підсистеми «Облік основних засобів» програмного продукту ISpro для запровадження в діяльність досліджуваного університету

Джерело: сформовано автором

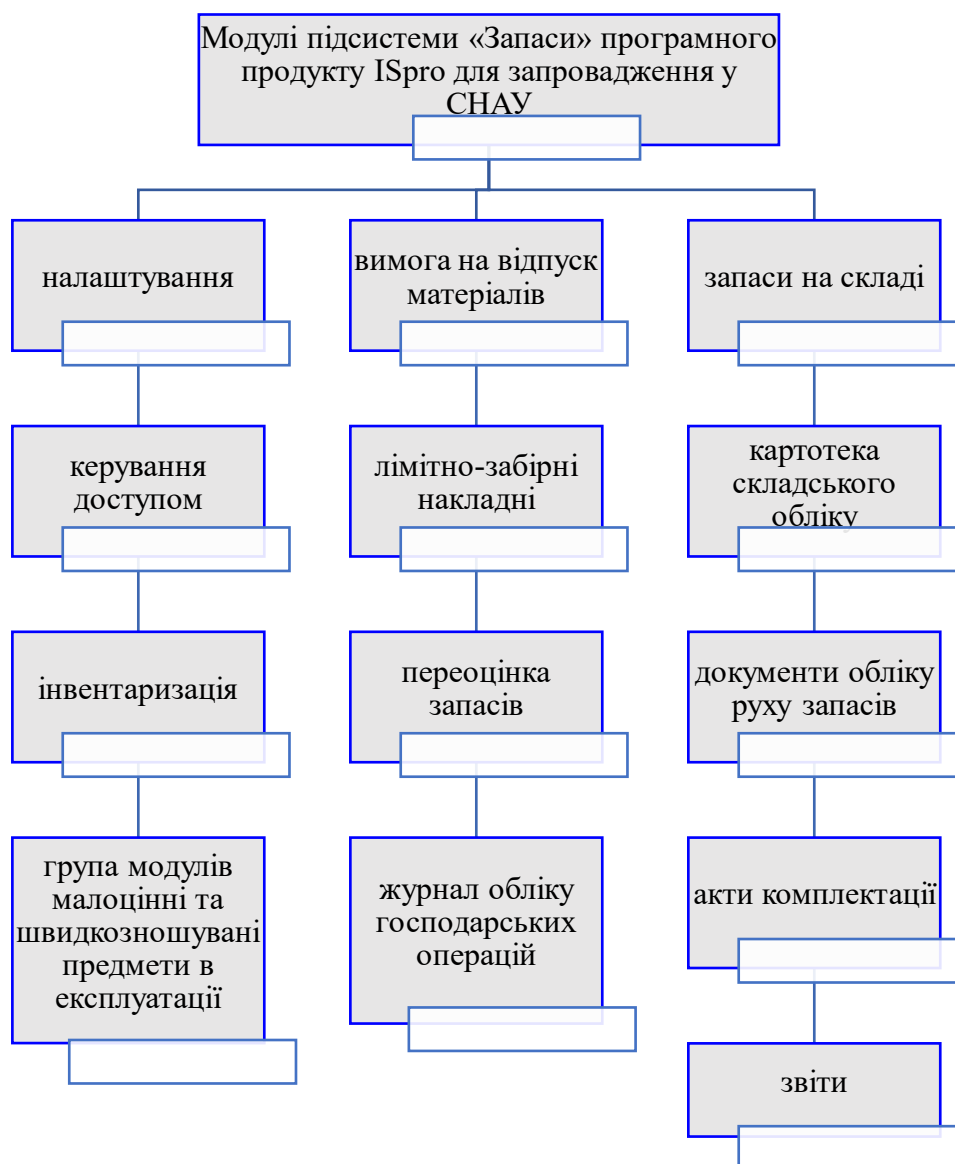


Рисунок 3.7 – Передбачені модулі підсистеми «Запаси» програмного продукту ISpro для запровадження у СНАУ

Джерело: сформовано автором

До найбільш вагомих переваг рекомендованого до запровадження сучасного бухгалтерського програмного комплексу ISpro в діяльність Сумського НАУ для організації якісного облікового супроводження надходження, наявності та вибуття нефінансових активів можемо віднести компоненти, що знайшли відображення на рисунку 3.8.

інтуїтивно зрозумілий інтерфейс: можливість зручного використання у роботі користувачами з наявним різним рівнем підготовки, присутність оригінального дизайну, можливість обрання варіанту виду інтерфейсу;	доступність і наявність можливості поетапного впровадження: відносно невисока вартість придбання, обслуговування та оновлення, поетапне впровадження окремих модулів в залежності від можливостей діючого чи потенційного замовників;
Переваги рекомендованого до запровадження комплексу ISpro в діяльність СНАУ для організації облікового супроводження нефінансових активів :	
взаємозв'язка облікових та управлінських можливостей щодо обліку нефінансових активів із комунікаційними можливостями сучасних Web-технологій, що сприяє забезпеченню побудови бухгалтерського обліку від первинного документа до формування головної книги і всебічну автоматизацію бізнес-процесів різного ступеню складності;	вкладено широкі функціональні можливості: здатність комп'ютерного супроводження всіх облікових компонент, інвентаризації, системи внутрішнього контролю в розрізі матеріально-відповідальних осіб, визначених звітних періодів досліджуваного закладу освіти.

Рисунок 3.8 – Переваги рекомендованого до запровадження комплексу ISpro в діяльність СНАУ для організації облікового супроводження нефінансових активів

Джерело: сформовано автором

Впровадження системи автоматизації обліку нефінансових активів у Сумському НАУ передбачає використання функціональних можливостей бухгалтерського програмного комплексу ISpro. Це дозволить налагодити ефективне ведення обліку наявності, приймання, переміщення, переоцінки, інвентаризації, нарахування зносу та списання необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та запасів. Крім того, буде забезпечено створення картотек, генерацію різноманітних облікових форм та звітності, включаючи фінансову, податкову, бюджетну, статистичну та інші форми звітності.

3.3 Шляхи вдосконалення контролю операцій з наявними нефінансовими активами

На даний момент в Україні питання щодо організації та функціонування системи внутрішнього контролю в межах окремого закладу вищої освіти не мають

чіткого регулювання в рамках чинного законодавства. Зазначено, що державні підприємства (бюджетні установи, ЗВО) можуть використовувати здобутий в міжнародній практиці відповідний досвід при формуванні системи внутрішнього контролю, як це визначено наказом Міністерства фінансів України № 995 [35].

При оцінці ступеня покриття та рівня розвиненості структури внутрішнього контролю організації в ключових процесах важливо враховувати численні фактори. Існують чотири рівні розвиненості, за якими можна класифікувати систему внутрішнього контролю сучасного ЗВО, кожен із них має свої унікальні характеристики. На рисунку 3.9 наведено керівні вказівки для оцінки існуючих засобів контролю та перспективних напрямків їх удосконалення (характеристики рівня розвиненості системи внутрішнього контролю), які рекомендується впроваджувати в Сумському НАУ.

Критерії, запропоновані РЕМРАЛ для здійснення оцінки зрілості системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта, організації, установи, закладу вищої освіти за 4 рівнями [47].

Після ідентифікації системи внутрішнього контролю щодо наявності та обігу нефінансових активів, а також відповідальних осіб і показників її ефективності в Сумському НАУ, необхідно детально розглянути документальне супроводження її функціонування. Дане питання являється надзвичайно актуальним і має різноманітні аспекти для дослідження. У рамках даної кваліфікаційної роботи ми зосередимося на аналізі документації, що супроводжує роботу системи внутрішнього контролю з управління наявністю та рухом нефінансових активів, використовуючи операції зі списання основних засобів як приклад.

Основними завданнями внутрішнього контролю під час проведення процедури списання активів (основних засобів) є: проведення інвентаризаційного процесу; аналіз їх фактичного стану; формальна перевірка наявності первинних документів обліку; контроль правильності здійснення списання основних засобів; аналіз процесу перевірки правильності їх представлення в обліку, зокрема щодо самого процесу списання основних засобів (нефінансових активів).

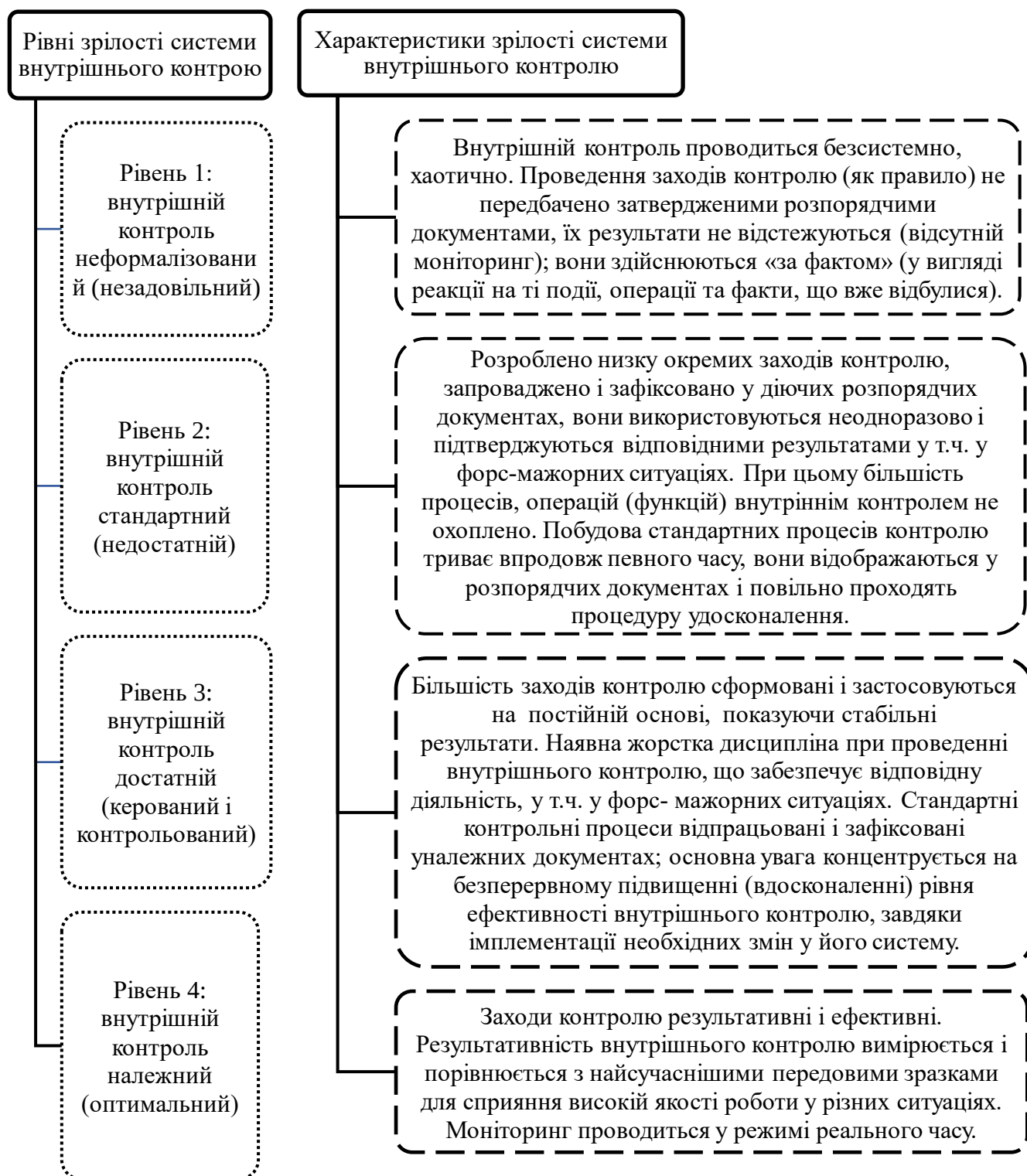


Рисунок 3.9 – Характеристики, рівні зрілості системи внутрішнього контролю та актуальні вектори їх вдосконалення, що можуть бути рекомендовані для імплементації в діяльність Сумського НАУ

Джерело: сформовано та узагальнено автором на основі [47]

З метою підвищення якості внутрішнього контролю та процедур які це забезпечують, потрібно сформулювати належне документальне супроводження у вигляді робочих документів перевіряючих (внутрішніх аудиторів).

Нами запропоновано до запровадження Анкету внутрішнього контролю списання наявних основних засобів (вони виступають окремою компонентою нефінансових активів досліджуваного університету) таблиця 3.2.

Таблиця 3.2 – Витяг із запропонованого робочого документу «Анкета для проведення внутрішнього контролю щодо вибуття основних засобів» у Сумському НАУ

№	Зміст питання, що досліджується	Варіанти можливої відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Наявні примітки
1	Коли відбувається списання наявних основних засобів: - перед формуванням показників річної фінансової звітності; - за потреби, у передбачених випадках		Так		
2	Які саме первинні документи знаходять застосування при списанні наявних основних засобів: - документ: інвентарна картка обліку ОЗ; - документ: акт приймання-передачі ОЗ; - документ: акт на списання ОЗ; - бланки внутрішніх документів, розроблені університетом?		Так		
3	Хто в досліджуваному університеті ухвалює рішення щодо списання наявних ОЗ: - ректор; - бухгалтер; - МВО?		Так		
	Інші можливі запитання	...	...	...	...

Джерело: сформовано та узагальнено автором

Мета, яка ставиться при організації та проведенні внутрішнього контролю (аудиту) бухгалтерських операцій при списанні основних засобів (в якості виокремленої складової нефінансових активів ЗВО) полягає у ідентифікації фактичної наявності, обґрунтованості, законності та правильності здійснених операцій х їх вибуття в досліджуваному університеті та візуалізації на рахунках бухгалтерського обліку та передбачених формах звітності.

Ідентифікувати внутрішній контроль потрібно не через фактор окремих подій чи обставин, а в якості цілісно сформованого процесу, який запроваджується здійснюється керівництвом та наділеними відповідними повноваженнями працівниками базового університету.

Зробивши попереднє планування та провівши анкетування із обраної теми дослідження, при реалізації наступного етапу, аудитор формує загальний план реалізації внутрішнього контролю щодо вибуття нефінансових активів у розрізі окремих їх складових. Витяг відповідного плану, щодо контролю вибуття основних засобів, як найбільш значущої компоненти нефінансових активів базового університету відображено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Витяг із Загального плану проведення внутрішнього контролю процедури списання нефінансових активів у Сумському НАУ

Етап перевірки	Процедури перевірки	Завдання перевірки	Термін проведення	Виконавці
Підготовчий	Планування проведення списання основних засобів. Формування плану та програми внутрішнього контролю списання ОЗ	Ознайомлення з діяльністю ЗВО. Дослідження матеріалів попередньої перевірки		
Фактичний	Проведення інвентаризації основних засобів	Звірка даних представлених в обліку з фактичною наявністю основних засобів		
Основний	Перевірка реального стану основних засобів	Визначення стану основних засобів, які були визнаними непридатними до подальшої експлуатації		
	Перевірка наявності первинних документів з обліку списання основних засобів	Перевірити наявність та правильність заповнення первинних документів зі списання основних засобів		
	Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку процедури списання основних засобів	Перевірити правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку списання основних засобів		
Заключний	Підготовка та складання звіту за результатами внутрішнього контролю. Виявлення слабких ділянок обліку процедури списання основних засобів	Обробка отриманих даних у ході перевірки шляхом систематизації інформації, яка була отримана в ході перевірки		

Джерело: сформовано та узагальнено автором

План проведення внутрішнього контролю вибуття наявних нефінансових активів відображає характер, передбачуваний обсяг та час контрольних процедур, які будуть реалізовані для отримання необхідних доказів. Окремі складові Програми внутрішнього контролю списання нефінансових активів (на прикладі основних засобів) відображено в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Програма проведення внутрішнього контролю списання нефінансових активів У Сумському НАУ

№ з/п	Мета	Процедура перевірки	Перелік використаних первинних документів	Застосований метод перевірки	Код робочого документу	Термін проведення	Виконавець	Примітки
1.	Пересвідчитись у фактичній наявності основних засобів	Проведення інвентаризації основних засобів	Інвентаризаційні, описи, інвентарні картки	Фактична перевірка	ОЗ-1			
2.	Дослідити стан основних засобів та визначити непридатні до подальшої експлуатації	Вивчення реального стану наявних основних засобів	Технічні паспорти, висновки експертів, інвентаризаційні документи	Документальна та фактична перевірка	ОЗ-2			
3.	Пересвідчитись у наявності та правильності заповнення первинних документів зі списання основних засобів	Перевірка наявності документації з обліку списання основних засобів	«Акт приймання-передачі основних засобів», «Акт списання основних засобів», «Інвентарна картка обліку основних засобів», Експертні висновки щодо непридатності до експлуатації	Документальна перевірка	ОЗ-3			
4.	Впевнитись у правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку списання основних засобів	Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку списання основних засобів	Відповідні меморіальні ордери	Документальна, перевірка	ОЗ-5			

Джерело: сформовано та узагальнено автором

У програмі внутрішнього аудиту щодо списання нефінансових активів базового університету, мають бути представлені найважливіші процедури для уможливлення вирішення най значущих завдань окремо взятої перевірки.

Для сприяння вирішенню ідентифікованих завдань внутрішнього аудиту нефінансових активів (в якості об'єкта дослідження обрано основні засоби) в Сумському НАУ запропоновано робочі документи представлені у таблицях 3.5—3.8), які представляють собою докази щодо обґрунтування достатньо кваліфікованої реалізації визначених процедур внутрішнього аудиту наявності та руху нефінансових активів в базовому ЗВО для ухвалення відповідних та ефективних рішень у сфері управління.

Таблиця 3.5 – Порівняльна відомість щодо результатів інвентаризації нефінансових активів у Сумському НАУ

№ з/п	Найменування, призначення та коротка характеристика об'єктів	Рік фактичного випуску, дата придбання, або факту введення в експлуатацію	Одиниця виміру	МВО	Номер			Результати інвентаризації			
								лишки		нестачі	
					інвентарний	заводський	паспорта	кількість	сума	Кількість	сума
1	Комп'ютер у комплекті	2015	шт	Дуб В.А.	101460322	-	-	-	-	-	-
2	Принтер Canon MF 4520 МФУ	2015	шт	Дуб В.А.	101480323	-	-	-	-	-	-
3	Проектор мультимедіа	2017	шт	Дуб В.А.	101480324	-	-	-	-	-	-
5	Дошка аудиторна	2012	шт	Дуб В.А.	101630085	-	-	-	-	-	-
Разом		X	X	X	X	X	X	-	-	-	-

Джерело: сформовано автором на підставі облікових даних досліджуваного ЗВО

Таблиця 3.6 – Аналіз фактичної наявності первинних документів з облікового відображення списання нефінансових активів у Сумському НАУ

Найменування списаних основних засобів	Акт приймання-передачі ОЗ	Акт списання ОЗ	Інвентарна картка обліку ОЗ	Опис інвентарних карток	Висновки про неможливість подальшої експлуатації	Примітки
Принтер LBP 2900	№ 15 від 10.10.2005 р.	№ 12 від 16.08.2022 р.	№ 1014082	-	Списання через моральний та фізичний знос	

Джерело: сформовано та узагальнено автором на підставі облікових даних досліджуваного університету

Таблиця 3.7 – Вивчення реального стану нефінансових активів у Сумському НАУ

Найменування об'єкту, стан якого перевіряється	Поточне місце зберігання	Інвентарний номер активу	ОЗ, які придатні до експлуатації у подальшому	ОЗ, які не придатні до експлуатації у подальшому		Примітки (причина списання)
				ОЗ, по яких ремонт можливий	ОЗ, по яких ремонт не можливий	
Принтер Canon MF 4520 МФУ	Кабінет 62г	101480131	+	-	-	-
Проектор мультимедіа		101480321	-	+	-	-

Джерело: сформовано автором на підставі облікових даних досліджуваного університету

Таблиця 3.8 – Перевірка правильності процесу відображення в обліку процедури списання нефінансових активів у Сумському НАУ

Зміст господарської операції, що була перевірена	За даними університету			За даними відділу внутрішнього аудиту університету			Наявні відхилення та коригування		
	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
Списано залишкову вартість пошкодженого комп'ютера	8411	1014	1120	8411	1014	1120	-	-	-
.....									

Джерело: сформовано та узагальнено автором на підставі облікових даних досліджуваного університету

Враховуючи результати, які було отримано нами в ході проведеного дослідження, можемо зазначити, що термін «нефінансові активи» є, певною мірою, досить новим у середовищі наукової термінології у сфері бухгалтерського обліку, а за практичних особливостей функціонування бюджетних установ (в тому числі базового університету), їх складова у валюті балансу формує вагомому частку. Відповідно нефінансові активи, в якості об'єкту бухгалтерського обліку вимагають концентрації достатньої уваги і акцентованих досліджень науковців і практиків у майбутньому з позицій деталізації сутності, існуючих критеріїв визнання, достовірності проведення оцінки, облікових нюансів, контролю щодо наявності, руху в розрізі окремих стадій фінансово-господарської діяльності досліджуваного ЗВО.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі наведено теоретичне узагальнення, ідентифіковано практичні аспекти та виокремлено шляхи вдосконалення організації обліку і контролю наявності та руху нефінансових активів закладів вищої освіти за сучасних умов господарювання. Результати проведеного дослідження дають змогу зробити такі висновки та внести пропозиції.

1. Ідентифіковано та згруповано завдання бухгалтерського обліку нефінансових активів закладів вищої освіти: визнання, класифікація, коректна оцінка; на підставі первинних документів правильне і своєчасне відображення в облікових регістрах; обчислення та облікове відображення зносу (амортизації), ремонту; представлення результатів ліквідації; контроль за збереженням, рухом, раціональним використанням на складах в розрізі наявної номенклатури; забезпечення інформаційних потреб всіх рівнів управління щодо наявності, руху даного виду активів; надання достовірної та релевантної інформації щодо даного об'єкту обліку у відповідній формі фінансової звітності.

2. Виокремлено компоненти контролю, які має містити система внутрішнього контролю (аудиту) операцій з обліку нефінансових активів, визначено безальтернативність її запровадження в діяльність окремих бюджетних установ та передбачено існування відповідальності керівника за організацію та проведення внутрішнього контролю (аудиту).

3. На підставі даних річної фінансової та бюджетної звітності Сумського національного аграрного університету надано коротку організаційно-економічну характеристику досліджуваного закладу вищої освіти. Розглянувши вартісний вираз наявних нефінансових активів СНАУ, можемо відзначити зменшення їх загальної вартості на 79659 тис. грн. Причому, до зменшення має тенденцію їх необоротна компонента (необоротні активи: основні засоби на 74514 тис. грн. (34,62 %), капітальні інвестиції на 5006 тис. грн. (70,62%), нематеріальні активи 3039 тис. грн. (61,62 %)). Акцентуючи увагу на оборотних активах, можемо

спостерігати зростання їх вартості за період 2020-2022 років (запасів на 2737 тис. грн. (16,62 %), поточних біологічних активів на 153 тис. грн. (11,24 %)).

Вартісний вираз наявних фінансових активів базового ЗВО зріс на 11135 тис. грн. (94,79 %). На це вплинуло як зростання наявних грошових коштів на 7225 тис. грн. (107,51 %) в якості позитивного фінансового індикатора, так, і досить сумнівні індикатори зростання довгострокової (на 50 тис. грн. (33,11 %)) та короткострокової (на 3860 тис. грн. (79,16 %)) дебіторської заборгованості. Доречним буде зазначити, що дефіцит фінансування у 2020 році у сумі 2426 тис. грн. трансформувався у профіцит у 2021 та 2022 роках у сумі 5613 тис. грн. та 11044 тис. грн. відповідно.

4. Розглянуто порядок облікового відображення операцій з наявності та руху нефінансових активів (в тому числі необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції тощо) та особливості функціонування системи внутрішнього контролю в досліджуваному Сумському національному аграрному університеті.

5. Вдосконалено Графік документообігу для сприяння своєчасності та повноті надходження (руху) бухгалтерських документів в середині університету та до бухгалтерії. Передбаченим у графіку відповідальним особам, слід забезпечити формування та надання до бухгалтерії досліджуваного закладу вищої освіти первинних документів у терміни, визначені у даному графіку. В роботі представлено витяг з Графіку документообігу щодо документального супроводження наявності та руху основних засобів, як окремої компоненти нефінансових активів.

6. Враховуючи тему магістерського дослідження, особливості функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю Сумського НАУ, який виступив безпосереднім об'єктом написання кваліфікаційної роботи, ми пропонуємо до запровадження в даному закладі вищої освіти Комплексу ISpro для бюджетних установ та організацій. Комплекс ISpro є програмним комплексом, призначеним для управління підприємством

(бюджетною установою). До його складу включено системи, які сприяють забезпеченню автоматизації основних бізнес-процесів. Автоматизація обліку нефінансових активів передбачає застосування функціональних можливостей бухгалтерського програмного комплексу ISpro, який забезпечить організацію сучасного облікового супроводження наявності, надходжень, переміщень, переоцінки, інвентаризації, нарахування зносу та вибуття необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та запасів, створення картотек, друкування різносторонніх облікових форм та звітності (в тому числі фінансової, податкової, бюджетної, статистичної та інших).

7. Удосконалено методичні підходи до внутрішнього контролю наявності та руху нефінансових активів, яке включає розроблення наступних документів: анкети внутрішнього контролю, загального плану внутрішнього контролю, програми внутрішнього контролю, робочих документів внутрішнього контролю, а саме: порівняльної відомості результатів інвентаризації, дослідження реального стану основних засобів; перевірка наявності первинних документів та правильності списання нефінансових активів, а також відображення їх в обліку. Це допоможе вчасно виявити порушення, підвищить якість внутрішнього контролю базового навчального закладу та проведення ревізії державною аудиторською службою.

8. Внутрішнє середовище контролю спрямоване на сприяння забезпеченню реалізації окремою бюджетною установою передбачених законодавчими актами завдань і функцій та досягнення встановлених мети та стратегічних цілей щодо наявних нефінансових активів. Здійснюючи узагальнення, слід зазначити, що при побудові системи внутрішнього контролю наявності та руху нефінансових активів та її безпосередньому функціонуванні, потрібно врахувати той факт, що отримані результати за підсумками проведення внутрішнього контролю, виступають вагомим критерієм оцінки діяльності окремої бюджетної установи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К. В. Класифікація обліково-звітної інформації підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 9. С. 206-212. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apr_2013_9_32. (дата звернення: 29.10.2023)
2. Безверхий К. В. Облік в бюджетних установах: Навч. посіб. Київ. «Центр учбової літератури», 2020. 312 с.
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. (зі змінами та доповненнями) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. (дата звернення: 11.11.2023)
4. Гончар А. С. Особливості методології обліку доходів бюджетних установ // *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2021. №4. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/16176250037374.pdf> (дата звернення 26.10.23р.)
5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. (дата звернення: 21.11.2023)
6. Дорошенко О. О. Нові об'єкти обліку бюджетних установ за НП(С)БОДС: Інвестиційна нерухомість. URL: <http://www.eztuir.ztu.edu.ua/5442/1/51.pdf>. (дата звернення: 10.11.2023)
7. Західна О. Р., Сподарик Т. І. Основи фінансування бюджетних установ. *Бізнес Інформ*. 2019. № 12. С. 332-337.
8. Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. 1380 с.
9. Кафка С.М. Нефінансові необоротні активи: оцінка та звітність. *Академічний огляд*. 2016. № 2. С. 37–42. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ao_2016_2_6. (дата звернення: 14.11.2023).
10. Котлярова Я.С. Організаційна складова обліку нефінансових активів в державному секторі. Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу

та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством : Матеріали VI Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1. м. Полтава, 30 – 31 березня 2023 р. Полтава, 2023. С. 154-155

11. Котлярова Я.С. Особливості організації середовища внутрішнього контролю наявності та руху нефінансових активів бюджетних установ. Матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції «Браславські читання. Економіка XXI століття: національний та глобальний виміри» Одеса, 1 листопада 2023 р. Одеса : ОДАУ, 2023. С. 245-247

12. Литвиненко Е. І. Організація обліку вибуття «нефінансових активів» бюджетних установ як нового комплексного об'єкта обліку в бюджетних установах. *Економіка та держава*. 2015. № 10. С. 105–108.

13. Меліхова Т. О., Климова О. В. Удосконалення обліку та внутрішнього контролю списання основних засобів бюджетних установ для підвищення якості контролю та ефективності проведення ревізії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 20. С. 30–36.

14. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» URL: <https://cutt.ly/2v9lSJ8> (дата звернення: 19.11.2023).

15. Назаренко О.В. Контрольно-облікове супроводження оренди необоротних нефінансових активів органів місцевого самоврядування. *Moderní aspekty vědy: XX. Díl mezinárodní kolektivní monografie /Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o.. Česká republika: Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o., 2022. str. 434-444*

16. Назаренко О.В. Формування справедливої вартості нефінансових активів підприємства в умовах невизначеності. *Основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграції: Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції / Харків. нац. техн. ун-т сіл. госп-ва ім. Петра Василенка, 12 травня 2021 року; редкол.: Т.Г. Маренич [та ін.]. Харків: Стильна типографія, 2021. С. 85-88*

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України

від 24.12.2010 № 1629 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення: 30.10.2023).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12/paran4#n4>. (дата звернення: 30.11.2023).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : наказ Міністерства фінансів України від № 24.12.2010 р. № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення: 10.11.2023).

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: [Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202] URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10/paran4#n4> (дата звернення: 17.11.2023).

21. НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 року № 1629. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11>. (дата звернення: 12.11.2023).

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202 // База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> (дата звернення 10.11.2023).

23. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. Міністерство фінансів України. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (дата звернення 16.11.2023).

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202] URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10> (дата звернення: 18.11.2023).

25. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. 2-е вид., виправ. /

За заг. ред. Леня В.С. Київ: Каравела, 2017. 564 с.

26. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 8 від 01.01.2012. № 929_020 //База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення 02.06.2023).

27. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>. (дата звернення: 22.11.2023)

28. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 22.11.2023).

29. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ : затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228. Дата оновлення: 27.05.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення: 25.10.2023).

30. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, що затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 28.10.2023).

31. Порядок списання об'єктів державної власності, затверджений постановою КМУ від 08.11.2007 р. № 1314. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1314-2007-%D0%BF#Text> (дата звернення: 28.10.2023).

32. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 04.11.2023)

33. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом Мінфіну від 12.03.2012 р. №

333. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text> (дата звернення: 05.11.2023)

34. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 19.11.2023)

35. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995 (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text> (дата звернення: 27.11.2023)

36. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 05.11.2023)

37. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 (Редакція від 06.01.2019) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 27.11.2023)

38. Прядка Н.М. Концептуальні засади обліку нефінансових активів у контексті облікових стандартів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 2 (2). С. 116–121. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_2\(2\)_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_2(2)_25) (дата звернення: 10.11.2021).

39. Романів Є. М. Перспективи подальшого удосконалення державного фінансового контролю в Україні. Національна бібліотека імені Вернадського. - URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2009_16/RomanivYeLubenkoA.pdf. (дата звернення: 30.11.2023)

40. Сисоєва І. М., Добіжа Н. В. Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 18. С. 11–18.

41. Сисюк, С. В., Адамик, О. В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів. *Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова*. 2016. Т.21. Випуск 11 (53). С. 101-106.

42. Соловійова Н. В. Удосконалення методики обліку доходів головних розпорядників бюджетних коштів. *Фінанси, облік і аудит*. 2017. Вип 2 (30). С. 259-269

43. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій із активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами від 29.12.2015 р. №1219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>. (дата звернення: 26.10.2023)

44. Тітарчук М. І. Бюджетна політика економічного розвитку. *Агросвіт*. 2021. № 12. С. 68–74.

45. Черкашина Т. В. Нефінансові активи: оцінка і класифікація у державному секторі. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 23. С. 201-206. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_23_39. (дата звернення: 15.11.2023).

46. Черничук Л.В., Маниліч М.І. Облік у бюджетних установах. URL: <http://referatik.org/literatura/uchebnye-posobija/obl%D1%96k-u-bjudzhethnih-ustanovah-l-v-chernichuk-m%D1%96-manil%D1%96ch>. (дата звернення: 30.10.2023)

47. Determining Maturity Levels for Internal Control (September 16, 2015) URL: <https://weaver.com/blog/determining-maturity-levels-internal-control> (дата звернення: 18.11.2023)

48. Drobyazko S., Shapovalova A., Bielova O., Nazarenko O., Yunatskyi M. Evaluation of Effectiveness of Responsibility Centers in the Management Accounting System. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 2019. Vol. 23 № 6. Available at: <https://www.abacademies.org/articles/evaluation-of-effectiveness-of-responsibility-centers-in-the-management-accounting-system-8797.html> (date of

application 23.10.23)

49. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements Dec 17, 2018, pp.1696. Available at: <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26> (date of application: 15.11.2023)

50. Plaksiienko V., Nazarenko I., Nazarenko O., Sokolenko L. Strategic scenario planning of the agrarian sector development. International Multidisciplinary Scientific Geo Conference Surveying Geology and Mining Ecology Management, SGEM, 2020 August (5.2), pp. 489-496.

51. Rodwell Alfred. Contributed Nonfinancial Assets: New Presentation and Disclosure Requirements for Nonprofits. Published on September 21, 2022 Available at: <https://www.marcumllp.com/insights/contributed-nonfinancial-assets-new-presentation-and-disclosure-requirements-for-nonprofits> (date of application 17.11.23).

ДОДАТКИ