

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

ТУРЧЕНКО НАТАЛІЯ В'ЯЧЕСЛАВІВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри обліку
аналізу і аудиту,
д-р екон. наук, професор
_____Є.Є. Іонін
«_____» _____ 20__ р.

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ
БЮДЖЕТНОЇ НЕПРИБУТКОВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ В УМОВАХ ВОЄННОГО
СТАНУ**

Спеціальність 071 Облік і оподаткування
ОП «Облік і оподаткування»

Кваліфікаційна (магістерська) робота
(відповідно до стандарту спеціальності та ОП)

Науковий керівник:
Л.Л. Гевлич, доцент кафедри
обліку, аналізу і аудиту,
канд. екон. наук, доцент

(підпис)

Оцінка: _____ / _____ / _____
бали / за шкалою ЄКТС / за національною шкалою)

Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця 2025

АНОТАЦІЯ

Турченко Н. В. Обліково-аналітичне забезпечення функціонування бюджетної неприбуткової організації в умовах воєнного стану. Спеціальність 071 Облік і оподаткування. Освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний університет імені Василя Стуса, Вінниця, 2025.

У роботі узагальнено теоретичні засади, методичні підходи та практичні аспекти організації обліково-аналітичного забезпечення бюджетних неприбуткових організацій в умовах воєнного стану.

Уточнено понятійний апарат щодо бюджетних неприбуткових організацій, розроблено модель інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання вітчизняного державного сектору. Обґрунтовано роль обліково-аналітичної системи як ключового елементу інформаційного забезпечення в умовах воєнного стану, ідентифіковані особливості облікового циклу бюджетних неприбуткових організацій. Систематизовано нормативне регулювання діяльності бюджетних неприбуткових організацій, розроблено структурно-логічну модель взаємодії законодавчих актів, що регламентують фінансування, облік, звітність. Проаналізовано відмінності національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, обґрунтовано необхідність оновлення НП(С)БОДС 101. Запропоновано вдосконалення облікової політики та облікового циклу БУВР Південного Бугу з урахуванням сучасних вимог прозорості. Розроблено рекомендації щодо цифровізації облікових процесів. Визначено напрями аналізу кошторису та фінансової звітності бюджетних неприбуткових організацій. Рекомендовано запровадження системи внутрішнього аудиту з акцентом на попереджувальний контроль цільового використання бюджетних коштів, виявлення нераціональних витрат і дублюючих платежів.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, бюджетна неприбуткова організація, фінансова звітність, воєнний стан.

94 с., 38 табл., 14 рис., 8 дод., 67 джерел.

SUMMARY

Turchenko N.V. Accounting and Analytical Support for the Functioning of a Budgetary Non-Profit Organization Under Martial Law. Specialty 071 Accounting and Taxation, Educational Programme «Accounting and Taxation». Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, 2025.

The thesis generalizes theoretical foundations, methodological approaches, and practical aspects of organizing accounting and analytical support for budgetary non-profit organizations under martial law.

The conceptual framework for budgetary non-profit organizations has been clarified, and a model of information support for managing entities of the national public sector has been developed. The role of the accounting and analytical system as a key element of information support during wartime conditions has been substantiated, and the specific features of the accounting cycle in budgetary non-profit organizations have been identified. Regulatory frameworks governing the activities of such organizations have been systematized, and a structural-logical model of the interaction of legislative acts regulating financing, accounting, and reporting has been proposed.

The differences between national and international public sector accounting standards have been analyzed, and the need to update the accounting standard101 has been substantiated. Proposals have been made to improve the accounting policy and accounting cycle of the Southern Bug Basin Water Resources Department in line with modern transparency requirements. Recommendations have been developed regarding the digitalization of accounting processes. Key directions for the analysis of budget estimates and financial reporting of budgetary non-profit organizations have been outlined. The introduction of an internal audit system is recommended, with an emphasis on preventive control over the targeted use of budgetary funds, detection of inefficient expenditures, and duplicate payments.

Keywords: accounting and analytical support, budgetary non-profit organization, financial reporting, martial law.

94 pages, 38 tables, 14 figures, 8 appendices, 67 sources.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЮДЖЕТНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ.....	8
1.1. Інформаційне забезпечення управління суб'єктами державного сектору ..	8
1.2. Нормативно-правове регулювання діяльності бюджетних неприбуткових організацій в Україні.....	18
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ	24
2.1. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних неприбуткових організаціях.....	24
2.2. Облік доходів і витрат вітчизняних суб'єктів державного сектору	33
2.3. Процедури формування та подання фінансової звітності неприбуткових організацій	41
2.4. Використання цифрових технологій для оптимізації облікових процесів в бюджетних установах	47
РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНА ПІДТРИМКА ФУНКЦІОНУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ.....	57
3.1. Оцінка достовірності та прозорості фінансової звітності неприбуткових організацій	57
3.2. Методика та практика аналізу діяльності неприбуткових організацій.....	64
3.3. Оцінка впливу воєнного стану на діяльність неприбуткових організацій	86
ВИСНОВКИ.....	92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ	95
ДОДАТКИ	102

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У сучасних умовах повномасштабної війни в Україні роль бюджетних неприбуткових організацій суттєво зросла, оскільки саме вони забезпечують безперервне надання суспільно важливих послуг у сферах освіти, охорони здоров'я, культури, науки, соціального захисту тощо. Їх стабільне функціонування значною мірою залежить від ефективності обліково-аналітичного забезпечення, що дозволяє забезпечити раціональне використання публічних коштів, прозорість звітності та ефективний контроль за ресурсами. В умовах воєнного стану зростають вимоги до обґрунтованості управлінських рішень, оперативності реакції на зміни зовнішнього середовища та посилення державного фінансового контролю, що потребує удосконалення методології обліку і аналітики у неприбутковому секторі.

Метою написання магістерської роботи є узагальнення теоретичних і практичних підходів до організації обліково-аналітичного забезпечення діяльності бюджетних неприбуткових організацій в умовах воєнного стану та розробці практичних рекомендацій щодо його вдосконалення.

Відповідно до поставленої мети необхідно вирішити такі **завдання**: дослідити інформаційне забезпечення управління суб'єктами державного сектору, узагальнити нормативно-правове регулювання їх діяльності; надати критичний аналіз організації бухгалтерського обліку в бюджетних неприбуткових організаціях, виявити особливості обліку їх доходів і витрат, розглянути процедури формування та подання фінансової звітності, дослідити можливість використання цифрових технологій для оптимізації облікових процесів в бюджетних установах; оцінити достовірність та прозорість фінансової звітності неприбуткових організацій, узагальнити та застосувати методику аналізу діяльності на основі даних реальної бюджетної неприбуткової організації, оцінити вплив воєнного стану на діяльність бюджетних організацій.

Об'єктом дослідження виступає система облікова система бюджетних неприбуткових організацій, **предметом дослідження** – сукупність методичних,

організаційних і практичних аспектів обліково-аналітичного забезпечення їх функціонування.

Під час написання роботи були використані такі **загальнонаукові методи**: аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, узагальнення, а також **спеціальні методи**: економіко-статистичний аналіз, порівняльний аналіз, методи фінансової аналітики та моделювання. **Інформаційну базу** сформували нормативно-правові акти України, НП(С)БОДС, дані фінансової звітності бюджетних установ, публікації науковців, матеріали практичної діяльності Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг.

Теоретичне значення одержаних результатів полягає в систематизації підходів до облікового забезпечення діяльності неприбуткових організацій та виявленні впливу воєнного стану на цю сферу. Зокрема:

1. Уточнено понятійний апарат щодо бюджетних неприбуткових організацій як окремої форми державного сектору, що поєднує бюджетне фінансування з функціями соціального обслуговування без мети отримання прибутку. Розроблено модель інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання вітчизняного державного сектору.

2. Обґрунтовано роль обліково-аналітичної системи як ключового елементу інформаційного забезпечення в умовах воєнного стану, ідентифіковані особливості облікового циклу бюджетних неприбуткових організацій.

3. Систематизовано нормативне регулювання діяльності бюджетних неприбуткових організацій, розроблено структурно-логічну модель взаємодії законодавчих актів, що регламентують фінансування, облік, звітність.

4. Проаналізовано відмінності національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, обґрунтовано необхідність оновлення НП(С)БОДС 101 щодо принципів обліку, розкриття інформації, можливості відхилень від стандарту.

Практичне значення одержаних результатів полягає у формулюванні конкретних пропозицій удосконалення організації обліку, підвищення прозорості звітності та адаптації облікових процедур до умов нестабільності. Зокрема:

1. Запропоновано вдосконалення облікової політики та облікового циклу БУВР Південного Бугу з урахуванням сучасних вимог прозорості.

2. Розроблено рекомендації щодо цифровізації облікових процесів, зокрема, інтеграції бухгалтерського обліку з електронними державними платформами для забезпечення оперативності звітності та контролю.

3. Визначено напрями аналізу кошторису та фінансової звітності бюджетних неприбуткових організацій.

4. Рекомендовано запровадження системи внутрішнього аудиту з акцентом на попереджувальний контроль цільового використання бюджетних коштів, виявлення нераціональних витрат і дублюючих платежів.

Апробація результатів дослідження полягала в написанні:

- тез «Облікова підтримка суб'єкта державного сектора», «Цифрові інструменти впровадження МСФЗ у суб'єкта державного сектора» XXV Всеукраїнської наукової конференції студентів та молодих вчених «Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці» (02.04.2025 р., м. Вінниця);

- тез «Оцінка впливу воєнного стану на діяльність неприбуткових організацій на прикладі БУВР Південного Бугу» XXV Міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання» (27.11.2025 р., м. Вінниця);

- статей «Облікове рішення сучасних викликів для вітчизняних бюджетних установ», «Проблеми аналізу діяльності вітчизняних бюджетних установ», «Вплив воєнного стану на діяльність вітчизняних неприбуткових організацій» для Вісника СНТ ДонНУ імені Василя Стуса, 2025 р.

Структура роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 94 сторінках друкованого тексту. Робота містить 38 таблиць, 14 рисунки та 8 додатків. Список використаних джерел складається із 67 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЮДЖЕТНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

1.1. Інформаційне забезпечення управління суб'єктами державного сектору

Система національних рахунків ООН (SNA 2008) [1] визначає п'ять інституціональних секторів національних економік світу, відмінності яких показані у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Відмінності секторів економіки

<i>Параметр порівняння</i>	<i>Нефінансові корпорації</i>	<i>Фінансові корпорації</i>	<i>Сектор загального державного управління</i>	<i>Сектор домашніх господарств</i>	<i>Сектор некомерційних організацій</i>
Основна діяльність	Виробництво ринкових товарів або нефінансових послуг	Надання фінансових послуг та супутня фінансова діяльність	Управління, перерозподіл ресурсів, забезпечення суспільних благ, законодавча, виконавча, судова діяльність	Ведення господарства, виробництво для власного споживання, самозайнятість та споживання товарів та послуг	Надання неринкових послуг для домашніх господарств
Форма власності	Приватна або державна	Приватна, державна, іноземна	Державна різного рівня	Приватна	Приватна, незалежна від держави
Мета діяльності	Отримання прибутку	Отримання прибутку через фінансові операції	Задоволення суспільних потреб, управління	Забезпечення життєдіяльності членів господарства	Задоволення колективних або суспільних потреб
Джерела фінансування	Власні доходи від продажу продукції, товарів, послуг, робіт, інвестиції	Власні доходи від банківських операцій, фінансових послуг	Податки, збори, державні запозичення	Доходи від праці, пенсії, стипендії, соціальні виплати, непрямі доходи від вкладень, підприємницька діяльність	Добровільні внески, пожертви, гранти, членські внески
Правовий статус	Юридичні особи у формі господарських товариств	Банки, страхові, фінансові компанії, фонди	Державні органи, бюджетні установи	Фізичні особи, сім'ї, особисті селянські господарства, самозайняті	Громадські організації, благодійні фонди, релігійні організації

Разом з тим вітчизняна класифікація розглядає сектор економіки як сукупність її елементів при тому, що сектори мають спільні характеристики –

галузеві або технологічні особливості, форму власності або організаційно-правову форму тощо, тому традиційно виділяє державний (публічний), приватний та неприбутковий (соціальний) сектори. Взаємодія та взаємний розвиток різних секторів економіки є надзвичайно важливими для стабільного, збалансованого та стійкого економічного зростання кожної країни при виконанні таких основних функцій:

1. Забезпечення повного кола економічних процесів: приватний сектор виробляє товари й послуги, фінансовий – надає ресурси для інвестування такого виробництва, державний сектор розробляє правила взаємодії, інфраструктуру та надає суспільні послуги, домогосподарства споживають продукцію та надають робочу силу, а некомерційні організації закривають такі соціальні потреби, які не охоплені державою чи бізнесом.

2. Стимулювання інновацій і розвитку: держава фінансує науку або створює стимули для інновацій, приватні компанії втілюють нові технології у виробництво, некомерційні організації часто нові соціальні моделі (наприклад, зелена економіка), домогосподарства виступають основними рушіями попиту, які формують тренди.

3. Розподіл ролей і ресурсів: держава виступає законодавчою й регуляторною владою, виконує фіскальну та соціальну функції, бізнес здійснює інвестиції, інновації, створює робочі місця, домогосподарства презентують працю і споживання, фінансові установи займаються кредитуванням та капіталовкладеннями, некомерційні організації – захистом вразливих груп, культурою, освітою.

4. Соціальна стабільність: сильний державний і некомерційний сектори можуть пом'якшувати такі негативні наслідки ринкових збоїв, як безробіття, нерівність, монополізм, деградацію довкілля. Водночас, без ефективного бізнесу і фінансів немає наповнення бюджету, інновацій і зростання.

5. Зниження вразливості економіки: коли сектори взаємопов'язані, вони підсилюють стійкість одне одного в умовах кризи, адже під час війни або пандемії приватний сектор отримує підтримку від держави, домогосподарства

зберігають споживання завдяки соціальним виплатам, некомерційні організації допомагають у гуманітарній сфері, банки підтримують платоспроможність бізнесу.

Тож можна підсумувати, що успішна економіка – це не сума окремих складових, а їхнє динамічне співіснування, а взаємодія секторів – основа життєздатної економіки. При цьому державний сектор має особливе значення як стратегічно важливий елемент економічної системи, що виконує унікальні функції, які не можуть або не повинні повністю покриватися приватним сектором. Його роль виходить за межі комерційної вигоди та орієнтована на забезпечення суспільного блага, національної безпеки, економічної стабільності та соціальної справедливості:

1. Державний сектор забезпечує суспільні блага, які не можуть бути ефективно вироблені приватним сектором через їхню неприбутковість або складність вимірювання вигоди, наприклад у сферах освіти, охорони здоров'я, оборони, громадської безпеки, базової інфраструктури.

2. Забезпечення економічної стабільності через державні інвестиції, дотації, пільгове кредитування, створення робочих місць дозволяє державі згладжувати економічні кризи та стимулювати економіку у періоди спаду – під час пандемії COVID-19 через державну підтримку підприємств і працівників або під час війни через військові закупівлі та фінансування оборонних підприємств.

3. Цей сектор забезпечує соціальний захист малозабезпечених верств населення через пенсії, допомогу, субсидії, пільги, фінансування медицини та освіти, що допомагає зменшити нерівність та запобігти соціальним конфліктам.

4. Держава зберігає контроль над секторами, які мають життєво важливе значення для національної безпеки: енергетикою, транспортом, зв'язком, оборонною промисловістю.

5. Державні підприємства можуть обмежувати монополізм приватних корпорацій, впливати на ціни та стандарти якості.

6. Державний сектор – великий роботодавець в освіті, медицині, армії, держслужбі, у державних підприємствах, що стабілізує ринок праці і дає роботу

в регіонах, де немає приватного бізнесу.

7. Через державний сектор уряд може реалізовувати інфраструктурні проєкти, програми підтримки галузей, інновації через НАНУ та державні наукові інститути, екологічну політику.

8. Державний сектор підзвітний громадянам, парламенту, контролюючим органам (Рахункова палата, Державна аудиторська служба України тощо), а отже має вищі вимоги до прозорості, ніж приватний бізнес.

Відповідно до робіт К. Р. Макконнелла і С. Л. Брю, державний сектор представляє собою частину економіки, яка повністю контролюється державою [2], а з господарської точки зору виступає сукупністю підприємств, установ і організацій, які повністю чи частково фінансуються або контролюються державою, як це показано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Структура державного сектору економіки

<i>Параметр порівняння</i>	<i>Державні унітарні підприємства (ДУП)</i>	<i>Акціонерні товариства з державною часткою</i>	<i>Казенні підприємства</i>	<i>Бюджетні установи</i>
Визначення	Юридична особа, утворена органом державної влади на базі відокремленої частини державної власності без поділу на частки	Господарське товариство, в якому певний відсоток акцій належить державі	Юридична особа, що створюється Кабінетом Міністрів України у сферах, де дозволена лише державна діяльність або домінує державний попит, а конкуренція неможлива	Органи державної влади, місцевого самоврядування, створені ними організації, які повністю утримуються за рахунок відповідного бюджету
Форма власності на майно	Державна – господарське відання	Частково державна	Державна – оперативне управління	Державна – постійне користування
Правовий статус	Юридична особа публічного права	Господарське товариство	Державне підприємство	Бюджетна установа
Право розпоряджатися майном	Обмежене, за погодженням з державою	В межах корпоративного управління	Мінімальне, за рішенням уповноваженого органу	Обмежене, в межах бюджетного законодавства
Мета діяльності	Прибуток та державні інтереси	Прибуток, корпоративні цілі, контроль з боку держави	Виконання державних завдань, без комерційного ризику	Надання послуг у межах бюджетного фінансування, частково за плату

Галузі діяльності	Енергетика, транспорт, оборона, інфраструктура	Нафтогаз, залізничний транспорт, зв'язок, промисловість	Оборона, стратегічна інфраструктура, спецвиробництво	Освіта, охорона здоров'я, наука, культура
Джерела фінансування	Дохід від діяльності, державні замовлення, державна підтримка	Комерційна діяльність, дивіденди, інвестиції, кредити	Державний бюджет, цільові програми	Державний бюджет, спеціальні фонди, власні доходи
Господарська самостійність	Відносна, залежить від органу управління	Висока (з урахуванням держконтролю)	Низька, повністю залежить від розпорядника майна	Мінімальна, діє в межах затверджених кошторисів
Нормативне регулювання	Господарський кодекс України [3]	Закон України «Про акціонерні товариства» [4]	Господарський кодекс України [3]	Бюджетний кодекс України [5]

Можна узагальнити, що державний сектор економіки характеризується такими особливостями: юридичним різноманіттям (комерційні і некомерційні товариства); майновою специфікою щодо ступеню прав на володіння та розпорядження майном; різною метою діяльності – прибутковість, виконання соціальних або адміністративних функцій; обмеженістю господарської самостійності державою; підконтрольністю та підзвітністю відповідним органам влади; регламентованістю діяльності законодавством. Як вже вказувалося, ефективне управління державним сектором є критично важливим як для економічної стабільності країни, так і для суспільного добробуту. Для його досягнення в Україні доцільно розглянути використання Керівних принципів ОЕСР (OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development) з корпоративного управління підприємствами державної форми власності (SOE – State-Owned Enterprises), оновлених в 2024 році [6], які представлені у табл. 1.3.

Використання цих принципів у державному секторі призводить до: підвищення ефективності управління суб'єктами державного сектору з боку держави без політичного втручання; конкурентної рівності через забезпечення справедливих умов для приватного бізнесу; підзвітності та прозорості через зниження ризику корупції та підвищення довіри суспільства; забезпечення стратегічного керівництва та професійного контролю через введення органу –

Ради директорів; забезпечення сталого розвитку через впровадження екологічної та соціальної політик; забезпечення системи контролю та антикорупції.

Таблиця 1.3 – Принципи управління суб'єктами господарювання державного сектору економіки

<i>Ключова група принципів</i>	<i>Сутність</i>
1. Роль держави як професійного та активного власника	Держава має діяти координовано (у разі наявності кількох власників), чітко формулювати цілі власності й переглядати їх лише у разі суттєвих змін в місії підприємства
2. Забезпечення рівних умов для SOE й приватних компаній	SOE повинні працювати на умовах, які не створюють незаконних привілеїв чи конкурентних переваг, зокрема щодо субсидій, регуляторів та доступу до фінансування
3. Захист прав акціонерів та етика бізнесу	Забезпечується рівне ставлення до всіх акціонерів, включно з міноритарними, публічність операцій із пов'язаними сторонами
4. Прозорість і розкриття інформації	SOE мають застосовувати американські/міжнародні стандарти, розкривати фінансові й нефінансові дані, управління ризиками та взаємовідносини з державою, і проходити незалежний зовнішній аудит
5. Компетентні та незалежні ради директорів	Рада повинна бути незалежною, професійною, з процедурою відбору за компетенцією, чітким розподілом повноважень і розділенням ролей голови та виконавчого директора
6. Інтеграція сталості (ESG – Environmental Social Governance)	Ради SOE повинні визначати кліматичні ризики, звітувати про викиди, встановлювати цілі та інтегрувати ESG в стратегію
7. Система внутрішнього контролю та належної поведінки	Обов'язковий розвиток систем внутрішнього аудиту, антикорупційних заходів, управління ризиками, включаючи відповідальність рад за їх функціонування

Дотримання Керівних принципів ОЕСР з корпоративного управління у суб'єктів державної форми власності може стати поворотною точкою для України в питанні підвищення ефективності та прозорості державного сектору за причинами, показаними у табл. 1.4. Можна констатувати, що впровадження принципів ОЕСР – не просто міжнародна рекомендація, а стратегія, яка дає Україні фінансову стабільність, чесну конкуренцію, системну підготовку до інтеграції в ЄС, зменшує корупцію та збільшує довіру інвесторів і громадян. Ці принципи можна адаптувати до національного законодавства України для поліпшення управління суб'єктами державного сектору через: централізацію та впровадження професійної структури власності; запровадження прозорості

системи розкриття інформації, насамперед через фінансову звітність; створення незалежних рад директорів; інтеграцію ESG, аудиту та антикорупційних механізмів.

Таблиця 1.4 – Вплив застосування Керівних принципів ОЕСР з корпоративного управління у суб'єктів державної форми власності для України

<i>Очікуваний результат</i>	<i>Сутність покращення</i>
1. Підвищення ефективності державних підприємств	Зменшення втрат від неефективного управління, зокрема у сфері енергетики, транспорту, оборони призведуть до зменшення кількості збиткових державних підприємств, збільшення прибутку, спрямованого до бюджету
2. Зменшення політичного втручання у господарську діяльність	Чітке встановлення цілей власності та звітності за ними, вимог прозорих конкурсних призначень до наглядових рад і топ-менеджменту суб'єктів державного сектору призведуть до роботи підприємств за усталеними ринковими, а не політичними критеріями
3. Боротьба з корупцією	Посилення внутрішнього контролю, впровадження антикорупційних політик, незалежний аудит, зобов'язання до звітності про пов'язаних сторін та конфлікт інтересів, відкриті тендери призведуть до зменшення схем «виведення» грошей з державних підприємств і маніпуляцій із тарифами, контрактами, активами
4. Залучення інвесторів і партнерів	Впровадження принципів корпоративного управління робить держсектор прозорішим і зрозумілішим для зовнішніх партнерів, зокрема міжнародних фінансових інституцій (МВФ, Світовий банк, EBRD), успішне дотримання принципів може бути умовою кредитування, технічної допомоги, грантів, що загалом призводить до посилення фінансової стійкості та зростання довіри до держави та її економіки
5. Інтеграція в європейське правове поле	Стандарти ОЕСР узгоджуються з підходами ЄС щодо good governance, публічної звітності та ESG, що є частиною зобов'язань України як кандидата на вступ до ЄС та призведе до гармонізації законодавства та підвищення рейтингу доброчесності держави
6. Суспільна довіра	Справедлива конкуренція з приватним сектором, без привілеїв призводить до довгострокової соціальної стабільності та відновлює довіру громадян до держави як власника

Інформаційне забезпечення виступає ключовою умовою ефективного управління підприємствами, установами та організаціями державного сектору. Йдеться про систематичне збирання, обробку, зберігання, аналіз і подання інформації, необхідної для управлінських рішень органами державної влади, власниками та керівниками таких суб'єктів господарювання. Модель інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання

вітчизняного державного сектору представлено на рис. 1.1.

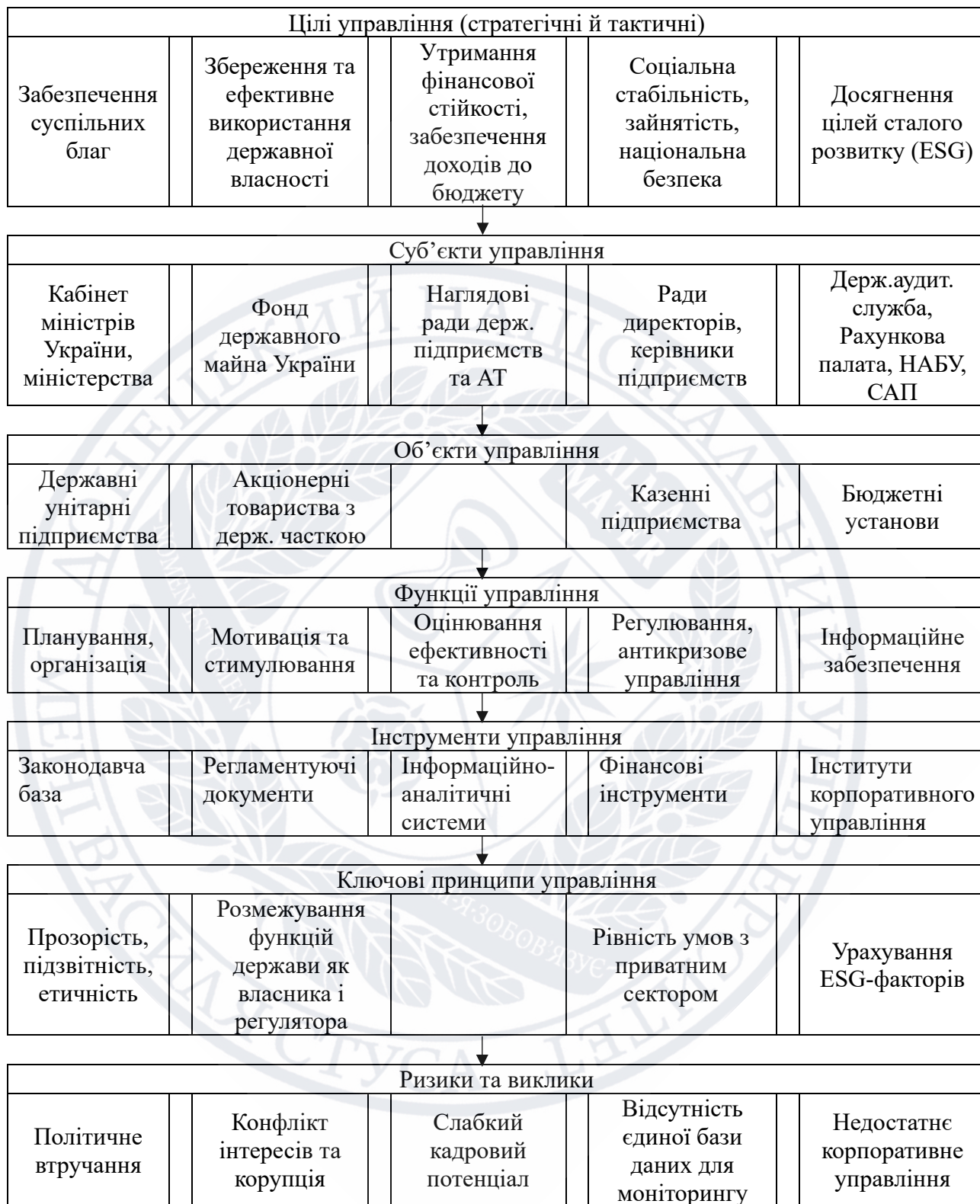


Рисунок 1.1 – Модель інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання вітчизняного державного сектору

Це складна багатокомпонентна система, в якій взаємодіють стратегічні

цїлі, інституційні учасники, функціональні механізми, інструменти регулювання та системи інформаційного забезпечення. Її завданням є не лише забезпечення ефективного функціонування конкретних підприємств чи установ, а й досягнення широких загальнодержавних цілей, зокрема забезпечення суспільних благ, збереження і примноження державної власності, підтримання фінансової стійкості бюджету, гарантування соціальної стабільності, національної безпеки та виконання зобов'язань у сфері сталого розвитку (ESG).

Управлінський процес зосереджується на діяльності таких суб'єктів, як Кабінет Міністрів України, галузеві міністерства, Фонд державного майна, наглядові ради державних підприємств та акціонерних товариств з державною часткою, а також державні контролюючі органи – Державна аудиторська служба, Рахункова палата, НАБУ та САП. Ці органи здійснюють нагляд, регуляторні функції, формують політику, відповідають за виявлення неефективності та корупційних ризиків. Об'єктами управління виступають різні організаційно-правові форми державних суб'єктів господарювання: державні унітарні підприємства, акціонерні товариства з державною часткою, казенні підприємства та бюджетні установи, які здійснюють господарську діяльність.

Ключовим елементом у цій системі виступає інформаційне забезпечення, яке слугує основою для ухвалення рішень на всіх рівнях. У контексті цифровізації державного управління особливої ваги набуває використання інформації з облікових систем підприємств та установ, які надають оперативні та достовірні дані про фінансовий стан, активи, зобов'язання, ефективність використання ресурсів. Завдяки автоматизованим системам звітності, інтеграції з державними платформами (як-от ProZorro, E-data, Spending.gov.ua, системам електронного обліку та внутрішнього аудиту), управлінці мають змогу отримувати дані в реальному часі, що дає змогу оперативно реагувати на ризики, виявляти нераціональні витрати, прогнозувати потреби та приймати зважені рішення.

У зв'язку з високими очікуваннями від державного сектору, його діяльність має базуватися на принципах прозорості, підзвітності, етичності, розмежування

повноважень держави як власника і регулятора, рівного ставлення до учасників ринку та урахування екологічних, соціальних і управлінських чинників. Без належного інформаційного забезпечення ці принципи залишаються декларативними. Тому формування єдиної системи збору, обробки й аналізу управлінської інформації – це не лише технічне завдання, а стратегічна вимога, яка впливає на загальну ефективність управління державним сектором економіки України, особливо в умовах воєнного та повоєнного відновлення, коли ресурси обмежені, а вимоги до ефективності та публічного контролю максимальні, якість і доступність управлінської інформації визначає якість самого управління. Звідси необхідність у цифровій трансформації обліку, удосконаленні індикаторів ефективності, а також у формуванні відкритої інформаційної політики щодо використання державного майна, коштів і ресурсів.

Тож очевидно, що для ефективного управління державним сектором необхідно реалізувати функцію інформаційного забезпечення, передусім, через систему облікової інформації. Саме фінансовий, управлінський та статистичний облік формує той масив даних, на якому базується планування, контроль, оцінка ефективності, регулювання та прийняття рішень щодо діяльності державних підприємств і установ. Систематизовані, достовірні та юридично значимі дані, що відображають господарські процеси, ресурси, результати діяльності, взаємини підприємства з бюджетом, контрагентами, персоналом тощо формуються у первинних документах за обліковими правилами та нормативними вимогами, фіксуються у відповідних облікових регістрах, узагальнюються у формах фінансової, бюджетної, статистичної, управлінської звітності, використовуються для внутрішнього управління та зовнішнього моніторингу, контролю, прийняття управлінських рішень. Основними завданнями, які виконує облікова система для інформаційного забезпечення управління, зазвичай є контроль за використанням державного майна, моніторинг фінансового стану, облік коштів щодо цільового використання, аналіз ефективності витрат, забезпечення прозорості звітності відповідно до вимог, антикорупційний моніторинг.

1.2. Нормативно-правове регулювання діяльності бюджетних неприбуткових організацій в Україні

У структурі суб'єктів господарювання державного сектору бюджетні неприбуткові організації займають особливе місце. За визначенням Податкового кодексу України це підприємство, установа, організація, що одночасно відповідає вимогам: утворена у законодавчо визначеному порядку; в установчих документах зафіксована заборона розподілу отриманих доходів, крім як фінансування видатків; в установчих документах зафіксована передача активів неприбутковим організаціям або зарахування у дохід бюджету у разі припинення юридичної особи; зареєстрована у Реєстрі неприбуткових установ та організацій [7].

Іншими словами, бюджетні неприбуткові організації в Україні – це організації, які створені державними органами влади або органами місцевого самоврядування для надання суспільно значущих послуг (освіта, охорона здоров'я, культура, наука, спорт тощо), не мають на меті отримання прибутку, фінансуються з бюджетів відповідного рівня (державного або місцевих) та підпадають під пільгове оподаткування, як це показано у табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Характеристика бюджетних неприбуткових організацій

<i>Ознака</i>	<i>Характеристика</i>
Організаційно-правова форма	Юридичні особи публічного права
Мета діяльності	Надання суспільних благ без отримання прибутку
Джерела фінансування	Державний чи місцевий бюджети, гранти, благодійна допомога, власні надходження
Правовий статус	Бюджетна установа або інша публічна організація
Податковий статус	Неприбуткова організація, внесена до Реєстру неприбуткових установ та організацій
Регулювання фінансів	Здійснюється через кошторис, затверджений головним розпорядником коштів
Право розпорядження майном	Майно закріплюється на праві оперативного управління
Облік і звітність	Ведуть бухгалтерський облік за правилами, встановленими для бюджетних установ, подають фінансову, бюджетну, статистичну звітність
Контроль	Державна аудиторська служба, місцеві фінансові органи
Можливість отримання доходів	Дозволено виключно для досягнення цілей діяльності
Розподіл прибутку	Заборонено

Відмінність їх від інших суб'єктів державного сектору показана у табл. 1.6 і дозволяє стверджувати, що бюджетна неприбуткова організація – це спеціальна

форма юридичної особи, яка поєднує публічне фінансування з неприбутковими цілями, без комерційної мотивації. Вона не є підприємством, не створена для отримання прибутку, хоча може надавати платні послуги.

Таблиця 1.6 – Відмінність бюджетних неприбуткових організацій від інших суб'єктів державного сектору

<i>Критерій порівняння</i>	<i>Бюджетна неприбуткова організація</i>	<i>Державне підприємство (ДУП, казенне)</i>	<i>Бюджетна установа</i>
Правовий статус	Юридична особа публічного права, включена до Реєстру неприбуткових	Юридична особа, заснована державою (господарське товариство або унітарне підприємство)	Юридична особа публічного права, що повністю утримується з бюджету
Правове регулювання	Податковий кодекс України [7], Постанова Кабінету міністрів України № 440 від 16.07.2016 р. [8]	Господарський кодекс України [3], Закон України «Про управління об'єктами державної власності» [9]	Бюджетний кодекс України [5], Наказ Міністерства фінансів України № 307 від 28.02.20217 [10]
Мета діяльності	Надання суспільних послуг без мети отримання прибутку	Отримання прибутку та виконання державного замовлення (у випадку казенного підприємства без комерційного ризику)	Надання публічних послуг в межах бюджетного кошторису
Фінансування	Бюджетні кошти, власні надходження	Власні доходи від комерційної діяльності, держзамовлення, дотації	Бюджетні кошти, власні надходження
Право на прибуток	Можливий, але без розподілу	Розподіл прибутку за статутом (частина до бюджету, частина – на розвиток)	Прибуток не формується, доходи розподіляються на видатки
Право на майно	Оперативне управління або постійне користування	Господарське відання або оперативне управління (казенні підприємства)	Постійне користування (майно – держ. або комунальна власність)
Облік	Як бюдж. установа	Як підприємство	Як бюдж. установа
Податки	Звільнена від податку на прибуток	Сплачує податки на загальних підставах (крім пільг)	Не сплачує податки на прибуток при розподілі усіх доходів для фінансування видатків
Контроль	Державні служби: казначейська, податкова, аудиторська, НАЗК	Фонд державного майна, Кабінет міністрів України, Державна аудиторська служба України, САП	Рахункова палата, Державні служби: казначейська, аудиторська
Реєстрація	У Реєстрі неприбуткових організацій	В ЄДР як підприємство	У ДКСУ як бюджетна установа та ЄДР
Можливість платних послуг	Так, за умови витрати лише на статутну діяльність	Так, основа діяльності – комерційна	Так, в межах спец фонду кошторису при жорсткій регламентації витрат

Узагальнена система нормативного регулювання діяльності бюджетних неприбуткових організацій узагальнено представлена на рис. 1.2.

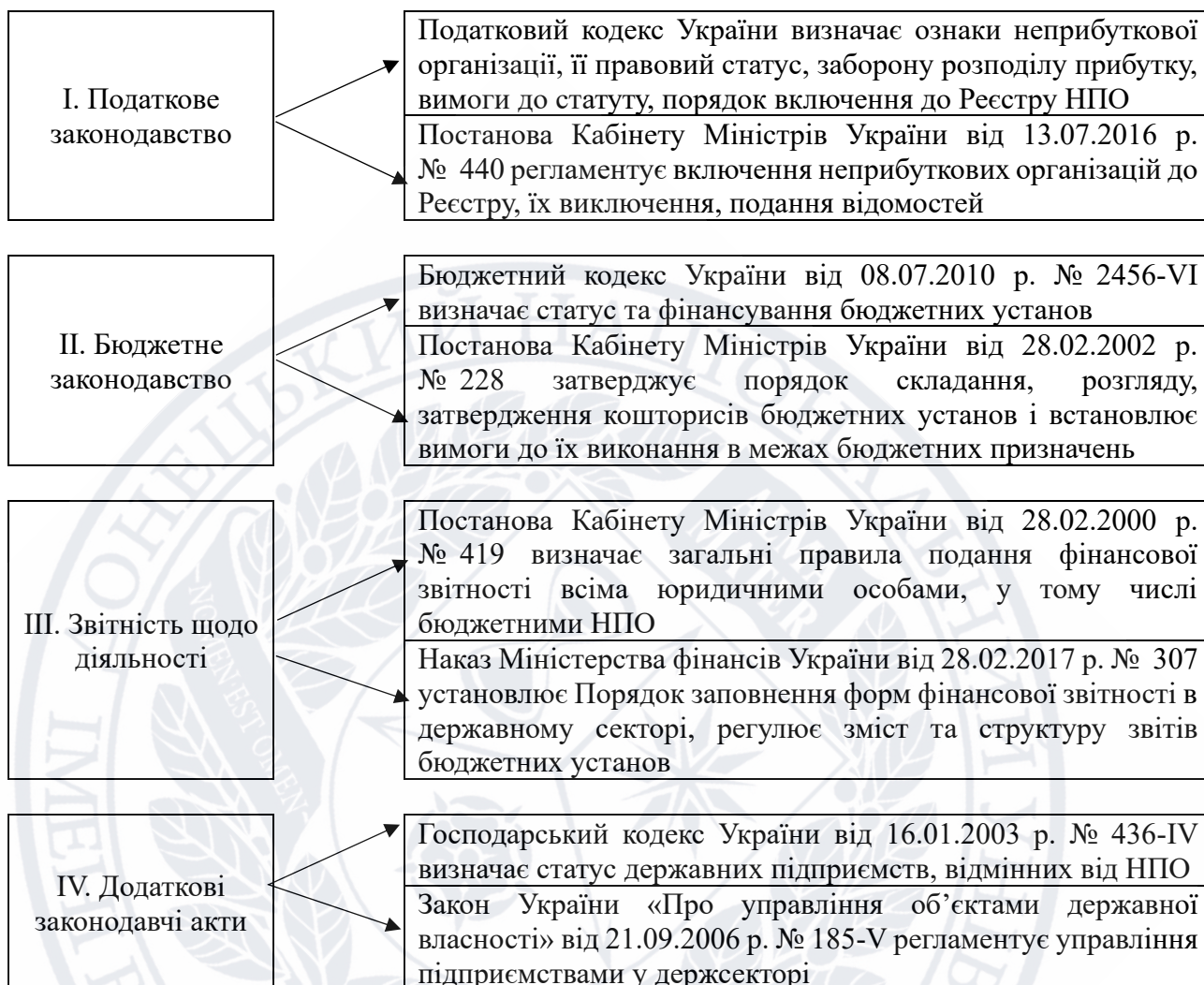


Рисунок 1.2 – Система нормативного регулювання діяльності бюджетних неприбуткових організацій

Як вказувалося у табл. 1.6, нормативними документами, які регулюють діяльність бюджетної неприбуткової організації, є зокрема Податковий кодекс України [7] та Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру» [8]. Разом з тим такі суб'єкти господарювання мають виконувати вимоги, визначені бюджетним законодавством, тому підпорядковуються Бюджетному кодексу України [5] та Порядку складання, розгляду, затвердження

та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ [11]. Кошторис бюджетної установи – це основний фінансовий план, який визначає обсяг і цільове спрямування бюджетних коштів, призначених для виконання функцій установи, з розподілом за джерелами фінансування, напрямками використання та періодами. Згідно Бюджетного кодексу, кошторис розробляється на бюджетний період за формою, визначеною Міністерством фінансів України, відповідно до визначених нормативів і показників і встановлює повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною неприбутковою організацією своїх функцій та досягнення визначених результатів.

Типова форма кошторису містить: заголовок – найменування установи, коди ЄДРПОУ, органу, бюджету, тип бюджету (державний або місцевий); розподіл доходів за джерелами надходжень (загальний/спеціальний фонд, гранти, інші надходження); розподіл видатків за кодами економічної класифікації (КЕКВ); заключна частина – підписи керівника та головного бухгалтера, затвердження відповідним розпорядником бюджетних коштів. Разом з кошторисом подається комплект документів у складі плану асигнувань загального фонду бюджету, плану спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису за кожною виконуваною бюджетною програмою. Принципи складання кошторису представлені у табл. 1.7.

Таблиця 1.7 – Принципи складання кошторису бюджетної установи (організації)

<i>Ознака</i>	<i>Характеристика</i>
Обов'язковість	Без затвердженого кошторису неможлива фінансова діяльність
Обмеженість	Установа не має права виходити за межі кошторису
Цільове використання	Видатки фінансуються виключно за напрямками, вказаними у кошторисі
Контроль	Вищий розпорядник коштів затверджує кошторис, територіальні відділення Державної казначейської служби України реєструють кошторис, моніторять витрати
Регламентований формат	Використовується єдина затверджена форма кошторису
Щорічне оновлення	Складається щорічно, на підставі розпису бюджету
Поділ на фонди	Має загальний фонд (бюджетні асигнування) і спеціальний фонд (власні надходження)

Кошторис є ключовим інструментом фінансового управління бюджетною неприбутковою організацією, стратегічним, правовим і управлінським документом, який визначає рамки всієї господарської діяльності установи протягом бюджетного періоду за напрямками, представленими у табл. 1.8.

Таблиця 1.8 – Напрями використання кошторису бюджетної установи (організації)

<i>Напрямок</i>	<i>Характеристика</i>
1. Планування та обґрунтування витрат	Кошторис дозволяє: - обґрунтовано визначати пріоритети, заздалегідь спланувати діяльність установи, визначити обсяг ресурсів, необхідних для досягнення цілей; - погодити витрати з можливостями бюджету, обґрунтувати потреби перед органами влади, донорськими структурами, громадськістю; - запобігати неефективному використанню коштів
2. Юридична основа витрачання коштів	Відповідно до Бюджетного кодексу України, витрати з бюджету допускаються лише в межах затверджених кошторисів бюджетних установ (організацій) та програм, сукупність яких і представляє собою обсяг усіх доходів бюджету
3. Контроль і підзвітність	Кошторис є: - базою для внутрішнього контролю; - інструментом казначейського обслуговування; - основою для аудиту та фінансового моніторингу; - частиною фінансової звітності (звіт про використання бюджетних коштів)
4. Оперативне управління ресурсами	Кошторис визначає кількісні межі використання ресурсів за кожним напрямом, терміни видатків, структуру витрат, що дозволяє раціонально розподіляти ресурси, уникати касових розривів, здійснювати антикризове управління в разі недофінансування або змін умов
5. Комунікація з державними органами	Кошторис: - є офіційною підставою для взаємодії з Казначейством; - слугує доказом потреби у фінансуванні перед розпорядником бюджетних коштів; - дозволяє узгоджувати додаткове фінансування або зміни до бюджету впродовж року

Оскільки бюджетна неприбуткова організація має звітувати про свою діяльність та використання бюджетних коштів, у неї є обов'язок дотримуватися постанови Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» та Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі (наказ Міністерства фінансів України) [10, 12]. Постанова Кабінету Міністрів України визначає загальні вимоги до строків, форм, обсягу та

порядку подання фінансової звітності всіма юридичними особами, у тому числі тими, що фінансуються з бюджету. Наказ Міністерства фінансів України встановлює детальні правила ведення обліку та заповнення форм звітності саме для установ, які належать до державного сектору, містить інструкції до кожної форми, визначає зміст окремих статей, пояснює, які дані і як саме мають бути відображені в звітності бюджетних установ.

Висновки до розділу 1.

За результатами дослідження обґрунтовано, що державний сектор економіки має особливе значення, оскільки виконує унікальні функції, які не можуть або не повинні повністю покриватися приватним сектором. З господарської точки зору державний сектор виступає сукупністю підприємств, установ і організацій, які повністю чи частково фінансуються або контролюються державою. У роботі здійснено порівняльний аналіз державних унітарних підприємств, акціонерних товариств з державною часткою, казенних підприємств, бюджетних установ за визначеними показниками. Запропоновано впровадження та визначені напрями адаптації Керівних принципів ОЕСР з корпоративного управління у суб'єктів державної форми власності для України.

Доведено, що інформаційне забезпечення виступає ключовою умовою ефективного управління. Розроблена модель інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання вітчизняного державного сектору, обґрунтовано, що для ефективного управління державним сектором необхідно реалізувати функцію інформаційного забезпечення, передусім, через систему облікової інформації. Розроблена структурно-логічна модель нормативного регулювання діяльності бюджетних неприбуткових організацій як окремої категорії суб'єктів господарювання державного сектору.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

2.1. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних неприбуткових організаціях

Як вже вказувалося, правовий статус бюджетних неприбуткових організацій регулюється податковим, бюджетним та обліковим законодавством. Відповідно до Бюджетного кодексу України бюджетні установи та організації зобов'язані вести облік відповідно до НП(С)БОДС та інших нормативних актів Міністерства фінансів України щодо регулювання обліку.

Організація бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в бюджетних неприбуткових організаціях базуються на принципах, визначених законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13], які повторюються в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [14] та не суперечать Міжнародному стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) 1 «Подання фінансових звітів», як це показано у табл. 2.1.

За результатами порівняння можна зробити висновок, що Закон закладає базові принципи обліку, обов'язкові для всіх суб'єктів, НП(С)БО 101 повторює їх в розрізі звітних форм держустанов, а МСБОДС 1 деталізує ті самі принципи у більш глибокому розрізі й вимагає посиленого розкриття інформації та обґрунтувань відхилень. За результатами поглибленого аналізу регламентації облікового циклу бюджетних установ і організації за бухгалтерськими стандартами (див. табл. 2.2), констатована необхідність удосконалення НП(С)БОДС 101 з урахуванням положень МСБОДС 1 для підвищення прозорості та достовірності фінансової звітності в державному секторі, гармонізації з міжнародними стандартами, спрощення переходу на МСБОДС для окремих суб'єктів, які цього потребуватимуть (наприклад, у межах проєктів з донорами або реформування ПФМ — public finance management).

Таблиця 2.1 – Порівняльні характеристики принципів обліку бюджетних неприбуткових організацій за національними та міжнародними вимогами

Принцип	Закон №996-XIV	НП(С)БОДС 101	МСБОДС 1
Повне висвітлення	Передбачено прямо: звітність повинна містити всю інформацію, що впливає на рішення користувачів	Вимога до розкриття всієї суттєвої інформації у фінансовій звітності	Обов'язкове повне розкриття всієї інформації, що впливає на фінансовий стан, результати та грошові потоки
Автономність	Прямо визначена: підприємство розглядається як окрема юридична особа, майно власників не відображається	Закладена у підході до подання фінзвітності суб'єкта держсектору як окремої одиниці (не формалізовано окремим принципом)	Закладена як основа концептуальної основи – підприємство як окремий звітний суб'єкт
Послідовність	Принцип постійного застосування облікової політики, зміни можливі лише з розкриттям причин	Забезпечується через вимогу незмінності форм і принципів подання звітності, розкриття змін облікової політики	Прямо визначено: політика має застосовуватись послідовно, зміни – лише за суттєвих підстав з повним розкриттям
Безперервність	Визначено прямо: облік ведеться з припущення про продовження діяльності підприємства	Передбачено у загальних вимогах до складання звітності, форма звітності не змінюється через очікуване припинення	Чітко закладено як концептуальне припущення: активи й зобов'язання оцінюються з урахуванням того, що діяльність триває
Нарахування	Один з базових принципів: доходи й витрати визнаються в момент виникнення	Передбачений як основний принцип формування показників фінзвітності	Застосовується у визначенні усіх звітних статей
Превалювання сутності над формою	Прямо зазначено: облік ведеться за сутністю, навіть якщо вона відрізняється від юридичної форми	Передбачено, що облік ведеться згідно з економічною сутністю	Визначено як ключовий принцип: інформація відображається за економічною суттю операцій
Єдиний грошовий вимірник	Передбачено прямо: облік ведеться у грошовій одиниці України	Вказано, що облік і звітність ведуться у національній валюті	Визначено: вимірювання господарських операцій проводиться в одній грошовій одиниці
Суттєвість	Визначено як обов'язковий підхід при формуванні фінзвітності	Прямо передбачено: звітність повинна містити всі суттєві показники	Основний принцип для розкриття: несуттєва інформація не повинна переважувати звітність
Зрозумілість, доцільність, достовірність, зіставність	Принципи не перелічені прямо, але логічно впливають із вимог достовірного подання	Встановлені вимоги щодо зрозумілості, доречності, достовірності, зіставності фінзвітності	Названі окремо як якісні характеристики інформації у звітності
Події після звітної дати	Згадані у підзаконних НП(С)БО, закон їх не деталізує	Прямо передбачені: потрібно відображати події після дати балансу	Чітко передбачені: події після звітної дати мають бути розкриті, якщо суттєві
Відповідальність керівника	Прямо: керівник відповідає за організацію обліку і підписує звітність	Передбачена: звітність підписується керівником і головою	Вимагається підтвердження відповідальності управлінського персоналу

Таблиця 2.2 – Порівняльний аналіз НП(С)БОДС 101 та МСБОДС 1

<i>Критерій порівняння</i>	<i>НП(С)БОДС 101</i>	<i>МСБОДС 1</i>
Рівень деталізації принципів	Формально названо частину принципів, без чітких визначень (напр., автономність, суттєвість, превалювання сутності над формою не розкрито як окремі принципи)	Визначено повний перелік принципів із поясненнями, прикладами та наслідками їх застосування
Операції з пов'язаними сторонами	Не врегульовані, присутні лише побічні згадки	Прямо передбачено обов'язкове розкриття за структурою: види, суми, зобов'язання
Події після звітної дати	Зазначено загально без методичних вказівок	Уточнено порядок визнання, приклади подій, наслідки для звітності
Оцінкові судження та облікові оцінки	Лише побіжно згадуються в контексті зміни політики	Прямо пояснено, як впливати на звітність, коли змінюються судження або оцінки
Контроль як основа консолідації	Не розкривається концепція контрольованих суб'єктів звітності	Наявність контролю визначає включення до складу звітності
Звіт про зміни у чистих активах / капіталі	Відсутній як обов'язковий компонент звітності у багатьох установах	Обов'язковий у складі повної фінансової звітності держсектору
Механізми розкриття відхилень	Неможливість відступити від положень навіть у виняткових випадках	Допускає відхилення в інтересах достовірного подання з обов'язковим обґрунтуванням

За результатами аналізу запропоновані такі напрями удосконалення НП(С)БОДС 101:

1. Уніфікація принципів обліку з МСБОДС (включити автономність, превалювання сутності над формою, розширити трактування суттєвості).
2. Деталізація розкриття інформації, зокрема щодо подій після звітної дати, пов'язаних сторін, облікових оцінок і суджень.
3. Оновлення термінології відповідно до МСБОДС 1.
4. Дозвіл обґрунтованих відхилень від стандарту з розкриттям у звітності.

Схема нормативного регулювання організації і ведення обліку бюджетної неприбуткової організації показана на рис. 2.1 та включає, крім згаданих законів:

1) План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 [16];

2) Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського

обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219 [17, 18];

3) Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі – накази Міністерства фінансів України [19];

4) Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [20];

5) Методичні рекомендації: з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору; з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору; з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору; щодо облікової політики суб'єкта державного сектору (Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11) [21-24].

<i>Рівень 1. Законодавчі норми</i>				
Бюджетний кодекс України	Податковий кодекс України	Господарський кодекс України	закон «Про бух. облік та фін. звітність в Україні»	Закон «Про управління об'єктами держ. власності»
<i>Рівень 2. Регламенти Міністерства фінансів України</i>				
План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	Типова кореспонденція субрах. бух. обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюдж. коштів та держ. цільовими фондами	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань
<i>Рівень 3. Рекомендації Міністерства фінансів України</i>				
Методичні рекомендації з бух. обліку основних засобів суб'єктів держ. сектору	Методичні рекомендації з бух. обліку нематеріальних активів суб'єктів держ. сектору		Методичні рекомендації з бух. обліку запасів суб'єктів державного сектору	Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта держ. сектору
<i>Рівень 4. Локальні нормативні документи</i>				
Положення про організацію бух. обліку	Посадові інструкції бухгалтерів	Наказ про облікову політику	Робочий план рахунків	Схема документообігу

Рисунок 2.1 – Схема нормативного регулювання організації і ведення обліку бюджетної неприбуткової організації

Особливу увагу при аналізі нормативного регулювання обліку бюджетних установ і організацій слід приділити локальним нормативним документам (четвертий рівень регулювання), адже саме вони визначають особливості облікового циклу конкретної організації. Проаналізуємо їх ефективність на прикладі комплексу нормативних документів Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг (Додатки А-Д). Положення про БУВР річки Південний Буг визначає правовий статус, функції, повноваження та організаційну структуру бюджетної неприбуткової організації (див. Додаток А). У контексті нормативного регулювання обліку воно зазначає:

1. Правовий статус та підпорядкування: управління є бюджетною неприбутковою організацією, яка належить до сфери управління Державного агентства водних ресурсів України, діє відповідно до Бюджетного кодексу та постанов Кабінету міністрів України, фінансується з державного бюджету, веде облік згідно з Планом рахунків для держсектору.

2. Вплив на організацію обліку: організаційна структура – визначені повноваження управління, його відділів, посадових осіб, що дає змогу формувати облікову політику відповідно до розподілу відповідальності; облікова політика – передбачено делегування повноважень керівнику щодо затвердження положень, у тому числі облікових; облік доходів/видатків – зазначено, що управління фінансується з бюджету, отже, застосовує меморіально-ордерну форму обліку, веде облік за кошторисом; внутрішній контроль – відповідальність керівника за дотримання фінансово-бюджетної дисципліни, організацію обліку, здійснення контролю за використанням ресурсів; взаємодія з іншими установами – передбачено обмін інформацією з органами влади, що впливає на облік; нерухомість і ресурси – передбачено облік об'єктів державної власності, орендних відносин, спецфонду тощо.

Для організації ефективної облікової системи Положення має бути доповнено внутрішніми документами щодо регламентації облікової політики, відповідальності за облік, організації документообігу, внутрішнього контролю та застосування стандартів.

Положення про облікову політику Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг (Додаток Б) у контексті виконання нормативних вимог до облікової політики бюджетної неприбуткової організації має свої сильні та слабкі сторони. Сильними сторонами є такі: юридична основа – документ побудовано відповідно до Бюджетного кодексу України, Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БОДС тощо; чіткість структури – містить розділи: загальні положення, формування облікової політики, амортизація, запаси, активи, доходи, витрати, звітність; зазначені методи оцінки запасів, метод амортизації, строки корисного використання активів, момент визнання доходів і витрат; описано вимоги до первинної документації, облікових регістрів; відповідальність за дотримання політики; дотримання принципу послідовності, розкриття інформації у звітності при змінах політики.

Разом з тим потребують доробки такі негативні моменти Положення: критерії суттєвості визначені частково (напр., 20 000 грн для основних засобів), але не описаний підхід до суттєвості для розкриття у звітності; не описано, як змінюються судження/оцінки, як це впливає на звітність; не конкретизований алгоритм затвердження змін політики і їх документального оформлення.

Аналіз посадових інструкцій головного бухгалтера та провідного бухгалтера (Додатки В, Г) дає змогу оцінити ефективність організації обліку в бюджетній організації за ключовими аспектами, представленими у табл. 2.3.

За результатами аналізу можна зробити висновок, що організація діяльності облікових фахівців БУВР річки Південний Буг організована достатньо ефективно, але для подальшого удосконалення можна рекомендувати ввести: щорічний моніторинг результатів діяльності; періодичну оцінку ризиків фахової облікової діяльності; електронний документообіг; безперервне навчання облікового персоналу в умовах змін законодавства та в умовах воєнного стану.

Таблиця 2.3 – Зміст посадових інструкцій бухгалтерів Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг

Розділ	Зміст норм.документів	Оцінка документу
1. Розподіл функцій і зон відповідальності	Головний бухгалтер виконує загальне управління обліковим процесом, несе відповідальність за ведення обліку відповідно до законодавства, формує фінансову звітність, контролює достовірність і повноту даних; провідний бухгалтер відповідає за виконання конкретних облікових функцій, зокрема ведення податкового обліку (з ПДВ), контроль правильності податкових накладних, підготовку документів для перевірок, супровід частини господарських операцій (каса, розрахунки, зарплата тощо)	Структура чітка, немає дублювання функцій, обов'язки розмежовані за принципом вертикального контролю, що сприяє ефективному внутрішньому контролю
2. Регламентованість облікової діяльності	Обидва документи базуються на чинному законодавстві: - Закон «Про бухгалтерський облік»; - Податковий кодекс України; - вимоги Державної казначейської служби; - вказівки та накази Міністерства фінансів	Система обліку побудована на нормативно-правовій базі, що забезпечує законність та уніфікацію процесів
3. Забезпечення внутрішнього контролю	Прямо передбачено: - участь у перевітках (аудит, податкова); - аналіз і контроль господарських операцій; - зберігання облікових документів; - участь у інвентаризаціях; - контроль касової дисципліни та ефективності використання ресурсів	Це вказує на впроваджену систему внутрішнього контролю, яка дозволяє вчасно виявляти порушення або неефективне використання ресурсів
4. Підзвітність і відповідальність	В обох інструкціях чітко визначено рівень підзвітності (провідний бухгалтер – головному бухгалтеру; головний – керівництву установи). Вказані конкретні санкції у разі невиконання обов'язків або порушення вимог законодавства	Наявність формалізованої відповідальності сприяє дотриманню облікової дисципліни
5. Автоматизація та технологічна база	Вказано використання програмного забезпечення для обліку (наприклад, «КВС»). Є вимоги до знання методів комп'ютерної обробки даних, що підтверджує впровадження цифрових інструментів	Організація слідує тенденціям автоматизації бухгалтерії, що підвищує ефективність
6. Кваліфікаційні вимоги	Для обох посад вимагається вища економічна освіта, стаж не менше 2–3 років	Кадрові вимоги відповідають складності завдань і гарантують належний професійний рівень персоналу

Робочий план рахунків Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг (Додаток Д) відповідає вимогам Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [16] щодо структури і переліку рахунків. Разом з тим формування такого додатку до робочого плану рахунків, як Робоча кореспонденція субрахунків, складена згідно Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами,

капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [18] дасть змогу підвищити ефективність облікового циклу даної організації за рахунок зменшення помилок.

За результатами аналізу облікової практики БУВР річки Південний Буг виділені особливості облікового циклу бюджетних неприбуткових організацій в Україні, представлені у табл. 2.4, та констатовано, що їх обліковий цикл характеризується жорсткою нормативною регламентацією, високим рівнем контролю та обмеженою гнучкістю. Основною функцією обліку виступає забезпечення відповідності фактичних операцій цільовому призначенню бюджетних коштів, а не фінансової ефективності, що обумовлено статусом, особливостями даних суб'єктів господарювання, відповідає завданням бюджетної дисципліни та публічного контролю. Але водночас нагальною потребою є оновлення інструментів обліку за напрямками автоматизації, прозорості, наближення до МСБОДС, введення цифрових звітів, як це показано у табл. 2.5.

Таблиця 2.4 – Особливості облікового циклу бюджетних неприбуткових організацій

<i>Параметр</i>	<i>Сутність параметру</i>	<i>Вплив на організацію обліку</i>
Правовий статус	Державна, комунальна форма власності; організація створена для реалізації суспільно значущих функцій	Усі активи належать державі/територіальній громаді; потреба у підвищеній звітності та контролі
Неприбутковий характер	Основна мета – не одержання прибутку, а реалізація державної / соціальної політики	Облік спрямований на контроль цільового використання коштів, а не на визначення фінансового результату
Фінансування	Фінансуються з бюджету, мають власні надходження (загальний і спеціальний фонди)	Ведення обліку за фондами, потреба у розподілі доходів/видатків по КЕКВ та джерелах
Кошторисне планування	Фінансова діяльність ґрунтується на затвердженому кошторисі доходів і видатків	Кошторис є основою для формування облікових записів, контролю та звітності
Видатки	Розмежування касових і фактичних видатків	Необхідність паралельного обліку двох типів видатків
Оборотні засоби	Бюджетні установи не наділяються оборотними коштами	Потреба у веденні обліку попередньої оплати, авансів, заборгованості
Цільовий характер коштів	Видатки можуть здійснюватися лише в межах і на цілі, передбачені кошторисом	Обмеження на перекидання коштів між статтями, обов'язковість контролю за КЕКВ
Первинна ланка	Пряме включення у систему	Постійна звітність перед органами

бюджетної системи	державного фінансового контролю	ДКСУ, розпорядниками вищого рівня
Регулятор обліку	Міністерство фінансів України	Облік ведеться на основі інструкцій і роз'яснень Мінфіну, ДКСУ, Рахункової палати
Нормативна база	НП(С)БОДС, Бюджетний кодекс	Необхідність синхронізації облікових даних зі звітністю, що формується за бюджетною класифікацією
План рахунків	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	Визначає аналітичну структуру та обов'язкові субрахунки для кожного виду операцій
Форма обліку	Меморіально-ордерна	Підвищує трудомісткість, ускладнює автоматизацію, вимагає ведення облікових реєстрів вручну
Форма організації обліку	Центральна бухгалтерія	Забезпечує контроль за використанням бюджетних коштів та відповідність кошторису
Облікова політика	Обмежена порівняно з підприємствами	Наявна стандартизація процедур, неможливість вільного вибору методів обліку
Звітність	Звітність подається відповідно до нормативних вимог	Суворі періодичність, відповідальність за правильність даних, формат визначається регулятором
Автоматизація	Частково впроваджується (наприклад, АС «Є-Звітність», «Є-data»)	Вимагає адаптації облікових програм під меморіально-ордерну систему та бюджетну класифікацію

Таблиця 2.5 – Напрями удосконалення облікового циклу бюджетних неприбуткових організацій

<i>Що залишити</i>	<i>Що змінити</i>
Контроль за цільовим використанням коштів	Уніфікувати підходи до обліку з МСБОДС (особливо в частині розкриття інформації)
Кошторисну дисципліну	Впровадити електронний облік та документообіг у всіх установах (повна цифровізація)
Ведення обліку за Планом рахунків держсектору	Перейти від меморіально-ордерної форми до автоматизованої журнально-ордерної або модульної ERP-системи
Регулювання Міністерством фінансів України	Спростити звітність: уникнути дублювання в різних контролюючі органи (Казначейство, Держстат тощо)
Обов'язкову централізацію в частині обслуговування	Надати більше гнучкості у формуванні облікової політики, де це не шкодить контролю

На наш погляд, такі зміни дозволять зменшити адміністративне навантаження на менеджерів держсектору, зберігаючи при цьому прозорість та підзвітність.

2.2. Облік доходів і витрат вітчизняних суб'єктів державного сектору

Визначення, склад і порядок обліку доходів суб'єктів державного сектору регламентуються Бюджетним кодексом, НП(С)БОДС 124 «Доходи» та Порядком складання, розгляду, затвердження та основними вимогами до виконання кошторисів бюджетних установ [5, 11, 25]. При цьому класифікація за Бюджетним кодексом України реалізовує фінансово-казначейський підхід (доходи розглядаються як джерела формування бюджету), а класифікація за НП(С)БОДС 124 – обліково-економічний підхід (доходи – це економічні вигоди, що визнаються у звітності).

Для організації обліку та складання звітності суб'єкти державного сектору мають застосовувати класифікацію НП(С)БОДС 124, показану у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Класифікація доходів бюджетних установ (неприбуткових організацій) за НП(С)БОДС 124

<i>Група</i>	<i>Склад доходів</i>
Доходи від обмінних операцій	- бюджетне асигнування; - доходи від надання послуг (виконання робіт): плата за послуги, що надаються установами згідно з їх основною діяльністю; - надходження установ від додаткової (господарської) діяльності; - доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); - доходи від відсотків, роялті та дивідендів; - інші доходи від обмінних операцій
Доходи від необмінних операцій	- податкові надходження; - неподаткові надходження (збори та платежі); - трансферти та кошти, що отримують установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; - надходження до державних цільових фондів; - зобов'язання, що не підлягають погашенню

Але неприбуткові бюджетні установи отримують бюджетні асигнування з державного або місцевих бюджетів, а також формують власні надходження за групами, представленими у табл. 2.7 [26].

Таблиця 2.7 – Власні надходження бюджетних установ (неприбуткових організацій) згідно Бюджетного кодексу України

<i>Група</i>	<i>Склад надходжень</i>	<i>Напрями використання</i>
Надходження від плати за послуги, що надаються	1) плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх осн. діяльністю	покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються установами згідно з їх основною діяльністю
	2) надходження установ від додаткової (господарської) діяльності	організація додаткової (госп.) діяльності установ; господарські потреби установ, у т.ч. оплата комунальних послуг і енергоносіїв
	3) плата за оренду майна бюджетних установ	утримання, облаштування, ремонт, придбання майна
	4) надходження установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого)	ремонт, модернізація, придбання нових необ. активів та матеріальних цінностей, покриття витрат на збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти; господарські потреби установ, в т.ч. оплата комунальних послуг і енергоносіїв
Інші джерела власних надходжень	1) благодійні внески, гранти та дарунки	організація основної діяльності установ
	2) надходження від підприємств, організацій, фіз. осіб, бюдж. установ для виконання цільових заходів	виконання відповідних цільових заходів
	3) надходження закладів проф. (проф.-тех.), фахової передвищої та вищої освіти від розміщення на депозитах тимчасово вільних коштів, отриманих за надання платних послуг та відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках держ. Сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються згідно з основною діяльністю	організація основної діяльності бюджетних установ

На практиці подвійна класифікація доходів бюджетних неприбуткових організацій створює такі проблеми: складність класифікації доходів на практиці, бо деякі з них мають ознаки обмінних і необмінних операцій, напр., благодійна допомога (за Бюджетним кодексом України власні надходження, за НП(С)БОДС необмінні доходи); подвійне адміністрування, бо облікові працівники змушені вести облік за правилами казначейського обслуговування (кошторис, КЕКВ, розписи доходів) та вимогами стандартів; обмеження в аналітичності даних: дані, отримані з обліку, не завжди узгоджуються з бюджетною класифікацією, що ускладнює прийняття управлінських рішень, аналіз ефективності використання

ресурсів; недостатня гнучкість нормативної бази: класифікація доходів за Бюджетним кодексом прив'язана до адміністративного поділу надходжень, а за НП(С)БОДС до економічної сутності, але без адаптації до казначейських реалій.

Напрямами вирішення проблем можуть виступити: гармонізація нормативної бази – проведення міжвідомчої уніфікації термінів і підходів у Бюджетному кодексі України та НП(С)БОДС, внесення змін до стандартів з урахуванням специфіки бюджетного фінансування; удосконалення облікової політики установ – уточнення в наказах про облікову політику підходу до відображення доходів, зокрема джерел спецфонду, визначення чітких критеріїв розмежування обмінних і необмінних доходів; автоматизація обліку та звітності – впровадження інтегрованих систем (напр. BAS Бюджет, ProZvit), які дозволяють синхронізувати фінансовий та бюджетний облік; методична підтримка бухгалтерів – розробка Міністерством фінансів України методичних рекомендацій з конкретними прикладами, поясненням різниці між підходами та алгоритмами відображення доходів; підвищення кваліфікації облікових працівників через навчальні програми, семінари, практикуми з питань взаємозв'язку між бюджетною класифікацією і бухгалтерським обліком доходів; розробка аналітичних таблиць взаємозв'язку доходів за класифікацією Бюджетного кодексу України та НП(С)БО для кожного виду надходження, з прикладами бухгалтерських проводок.

В обліку бюджетні асигнування (фінансування за рахунок бюджетів) відображаються у складі загального фонду, а власні надходження – у складі спеціального фонду (за видами надходжень) відповідно до кошторису. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [18] передбачає бухгалтерські проводки обліку доходів, представлені у табл. 2.8. Первинним документом отриманого фінансування є виписка з казначейського рахунку, реєстром синтетичного обліку – меморіальний ордер № 2, аналітичний облік ведуть у Картці аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань.

Таблиця 2.8 – Синтетичний облік надходжень бюджетних установ

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Отримані бюджетні асигнування	2313	70, 54
2.	Надійшли кошти бюджетів на виконання програм	2313	7512
3.	Відображені доходи від реалізації активів	2117	7211
4.	Надійшли кошти від реалізації продукції (робіт, послуг), продажу активів (крім нерухомих)	2313	2111, 2117, 6212, 6414
5.	Отримані кошти від спонсорів, благодійні внески, гуманітарна допомога	2211, 2212, 2311, 2313	7511, 7523
6.	Закриті рахунки доходів в кінці фінансового періоду	7011, 7111, 7211, 7311, 7411, 7511	5511

Первинні документи нарахування власних надходжень представлені актами приймання виконаних на основі укладених договорів робіт/послуг, накладними на реалізацію тощо, первинними документами отримання нарахувань – виписки з реєстраційних рахунків органів Державної казначейської служби України. Синтетичний облік нарахування доходів спеціального фонду ведеться у меморіальних ордерах № 14 за кожним видом доходів спеціального фонду окремо, № 4, № 6, № 15. Для синтетичного обліку руху грошових коштів спеціального фонду призначений меморіальний ордер № 3. Аналітичний облік доходів спеціального фонду ведеться у Картках аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) та фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів) (див. рис. 2.2).

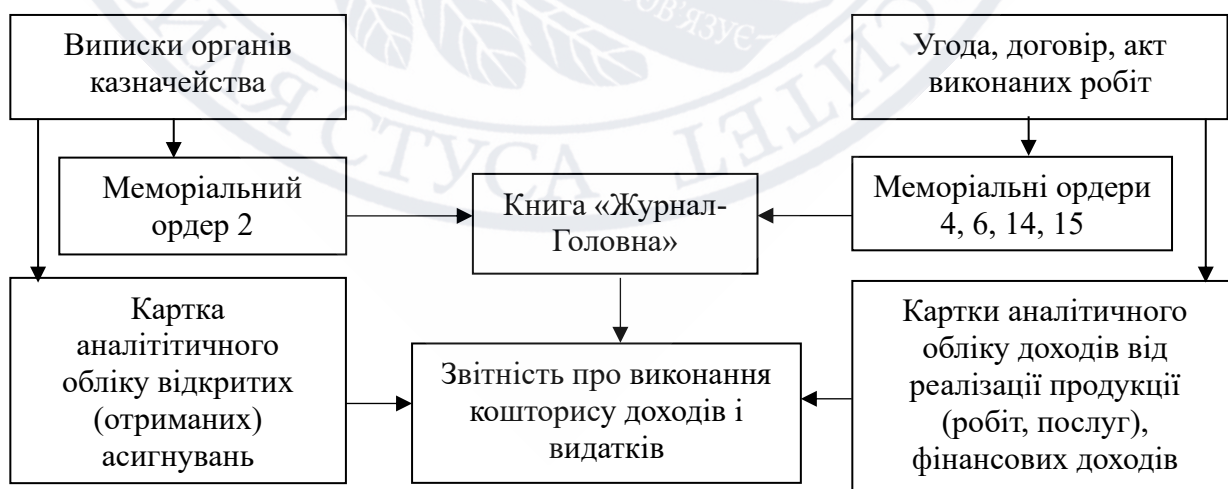


Рисунок 2.2 – Схема обліку доходів бюджетної неприбуткової організації

У 2025 році БУВР річки Південний Буг, окрім бюджетних асигнувань (фінансування за рахунок державного бюджету) мало власні надходження коштів із спеціального фонду бюджету у складі плати за послуги, що надаються згідно з основною діяльністю, від додаткової (господарської) діяльності, від здачі майна в оренду та реалізації майна (крім нерухомого).

Аналогічно доходам, витрати бюджетних неприбуткових організацій класифікуються за Бюджетним кодексом (казначейський підхід) на поточні та капітальні, а також – за НП(С)БОДС 135 «Витрати» (обліково-економічний підхід) як витрати за обмінними та необмінними операціями [27]. Порівняльна характеристика цих підходів представлена у табл. 2.9.

Таблиця 2.9 – Порівняльна характеристика підходів до класифікації витрат бюджетних неприбуткових організацій

Ознака	Казначейський підхід	Обліково-економічний підхід
Сутність	Видатки – це кошти, спрямовані на фінансування діяльності	Витрати – це зменшення економічних вигід
Основна мета	Фінансове планування та контроль через кошторис	Формування фінансової звітності та обліку ресурсів
Класифікація	Поточні видатки Капітальні видатки	Витрати за обмінними операціями Витрати за необмінними операціями
Інструмент деталізації	КЕКВ (класифікація економічних кодів видатків)	Витратні рахунки обліку (801–811)
Період визнання	За фактом казначейських оплат згідно з кошторисом	На дату здійснення операції або виникнення зобов'язання
Обмеження	Чітка прив'язка до кошторису; змінити цільове призначення складно	Більша гнучкість у класифікації, але без впливу на виконання бюджету
Регулятор	Міністерство фінансів України, державна казначейська служба України	Міністерство фінансів України (через НП(С)БОДС)

За НП(С)БОДС 135 обмінні витрати представляють собою витрати, за які отримано еквівалент (товари, послуги): оплата праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація необоротних активів, інші витрати за обмінними операціями. Іншими словами, це класифікація витрат за елементами. Необмінні витрати – це витрати без отримання прямого еквівалента, наприклад, пов'язані з передачею активів від суб'єктів державного сектору іншим суб'єктам господарювання, фізичним особам для виконання цільових заходів, благодійна

допомога, соціальні виплати.

Як і щодо доходів, така подвійна класифікація на практиці є доволі проблемною, зокрема за такими напрямками: існує розрив між бухгалтерським і казначейським підходом, адже операції відображаються по-різному у фінансовій та бюджетній звітності; відсутній єдиний уніфікований підхід до витрат, що викликає труднощі в інтеграції бухгалтерських даних у бюджетний контроль; існує обмеженість кошторису, бо не дозволяється швидко перекидати кошти між КЕКВ, навіть коли це обґрунтовано; недостатня методична підтримка – питання класифікації витрат у практичній діяльності обліковців часто не мають чітких роз'яснень; відсутність автоматичного узгодження класифікацій у програмному забезпеченні, адже різні системи (казначейська, бухгалтерська) не завжди «бачать» одна одну.

В якості напрямів вирішення проблем пропонується: уніфікація методології – розробка єдиних довідників відповідності КЕКВ і бухгалтерських рахунків; методична підтримка – випуск типових рекомендацій щодо визнання витрат у двох системах; покращення ІТ-рішень – впровадження програм, які синхронізують бюджетні й бухгалтерські дані (напр. інтеграція BAS Бюджет із казначейством); гнучке управління кошторисом – спрощення процедур перерозподілу коштів у межах кошторису без довгих погоджень; підвищення кваліфікації бухгалтерів та керівників установ – навчання з акцентом на практику подвійної класифікації та зв'язку між ними.

Також у практиці бюджетного обліку видатки/витрати ділять на касові (виплати, здійснені з реєстраційних рахунків в органах Державного казначейства згідно з кошторисом) та фактичні (витрати установи, здійснені для виконання кошторису та підтверджені відповідними первинними документами), як показано на рис. 2.3.

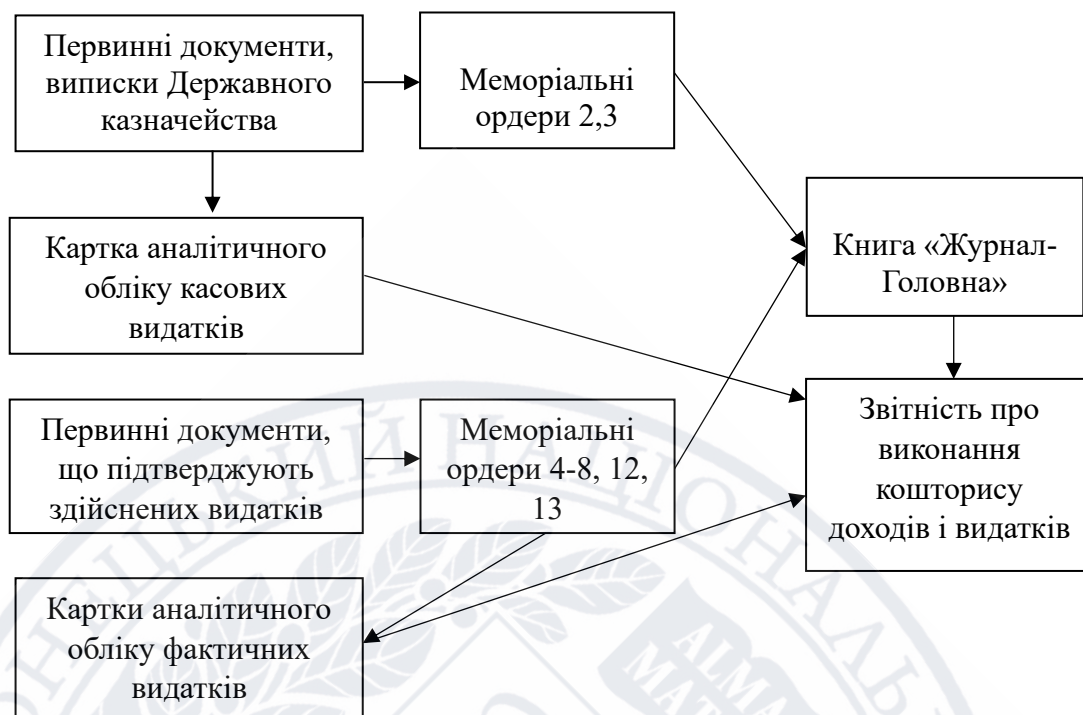


Рисунок 2.3 – Схема обліку касових та фактичних видатків (витрат) бюджетних неприбуткових організацій

Синтетичний облік касових видатків ведеться у меморіальних ордерах № 2 та № 3 за кредитом субрахунків рахунку 231, аналітичний облік – у однойменній Картці на підставі виписок органу Державного казначейства з реєстраційних рахунків. Синтетичний облік фактичних видатків загального та спеціального фондів ведеться у меморіальних ордерах №№ 4 -8, 12, 13 за субрахунками 801, 811, 821, 831, 841, 851. Аналітичний облік фактичних видатків бюджетних установ ведеться у однойменній Картці на підставі даних меморіальних ордерів. Основні бухгалтерські проводки видатків представлені у табл. 2.10.

Таблиця 2.10 – Синтетичний облік касових та фактичних видатків (витрат) бюджетних неприбуткових організацій

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оплачені пред'явлені постачальниками рахунки за ТМЦ та послуги:		
	- шляхом попередньої оплати (у випадках, визначених законодавчо)	2113, 2117	2313
	- після надходження ТМЦ, отримання послуг	6211, 6415	2313
2.	Перераховані до бюджету податки і збори	63	23
3.	Надійшла в касу готівка з рахунків	2211, 2212	2313, 2314, 2315
4.	Нарахована заробітна плата працівникам	8011, 8111	6511
5.	Нарахований ЄСВ	8012, 8112	6313
6.	Нарахована амортизація необоротних активів	8014, 8114	1411, 1412, 1413, 1414
7.	Списані запаси (крім внутрівідомчої передачі)	8013, 8113, 8511	15, 18
8.	Закриті рахунки витрат в кінці періоду	5511»	8011 (8111), 8012 (8112), 8013 (8113), 8014 (8114), 8115, 82, 8311, 8411, 8511

Згідно кошторису Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг на 2025 р. (Додаток Е) за рахунок доходів загального фонду фінансувалися тільки поточні видатки: заробітна плата, нарахування на оплату праці, предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, продуктів харчування, оплата послуг (крім комунальних), видатки на відрядження, оплата комунальних послуг та енергоносіїв (теплопостачання, водопостачання та водовідведення, електроенергії, природного газу, інших енергоносіїв та інших комунальних послуг), соціальне забезпечення, виплата пенсій і допомоги, інші поточні видатки. За рахунок надходжень спеціального фонду фінансувалися поточні: заробітна плата, нарахування на оплату праці, предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, оплата послуг (крім комунальних), видатки на відрядження, оплата комунальних послуг та енергоносіїв (теплопостачання, електроенергії, природного газу, інших енергоносіїв та інших комунальних послуг), інші поточні видатки та капітальні видатки – придбання обладнання і предметів

довгострокового користування.

Дана ситуація, на наш погляд, є проблемною, оскільки потреба в оновленні основних засобів перекладена виключно на спеціальний фонд, який не є стабільним, адже залежить від попиту на платні послуги. При цьому загалом видатки організації використовуються переважно на поточні потреби, частка реального розвитку (нове обладнання) незначна. Вирішенням зазначеної проблеми є ініціювання керівником організації включення капітальних потреб до загального фонду з обов'язковим складанням плану оновлення обладнання та поетапним фінансуванням (за роками), а також робота над розширенням джерел спеціального фонду за рахунок міжнародних грантів та проєктів, зокрема щодо забезпечення сталого розвитку. Крім того, для збереження життєздатності організації у довгостроковій перспективі необхідно посилити позиції капітального фінансування, забезпечити гнучкість джерел фінансування, оптимізувати поточні витрати та вибудувати стратегічне бачення розвитку матеріальної бази.

2.3. Процедури формування та подання фінансової звітності неприбуткових організацій

Звітність бюджетної неприбуткової організації – це сукупність офіційних документів, які відображають результати фінансово-господарської діяльності; стан і рух коштів (як загального, так і спеціального фонду); виконання кошторису; облік активів, зобов'язань, доходів і витрат. Ця звітність подається відповідно до вимог стандартів обліку у державному секторі та бюджетного законодавства України, та включає як фінансову, так і бюджетну звітність.

Основними регламентами, вимоги яких слід дотримуватися при складанні звітності бюджетних неприбуткових організацій, виступають: Бюджетний кодекс України [5]; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13]; НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», 124 «Доходи», 135 «Витрати» [14, 25, 27]; Накази Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307, від 24.01.2012 р. № 44, [10, 28]; постанова Кабінету міністрів України від

28.02.2000 р. № 419 [12]; Наказ про облікову політику бюджетної установи – на локальному рівні.

Видами звітності бюджетної неприбуткової організації є фінансова (охоплює доходи, витрати, активи, зобов'язання, фінансовий результат) та бюджетна (охоплює виконання кошторису, рух бюджетних асигнувань, залишки коштів), різниця між якими показана у табл. 2.11.

Таблиця 2.11 – Порівняльний аналіз видів звітності бюджетної неприбуткової організації

Ознака	Фінансова звітність	Бюджетна звітність
Мета	Відображення фінансового стану, результатів діяльності	Контроль за цільовим використанням бюджетних коштів
База складання	Дані обліку (клас 1–8 рахунків)	Дані касового і фактичного виконання кошторису
Основні форми	Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності	Звіти про надходження та використання: коштів загального фонду; коштів, отриманих як плата за послуги; коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень; інших надходжень спеціального фонду; коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів; інших надходжень спеціального фонду; Звіти про заборгованість: за бюджетними коштами; за окремими програмами
Об'єкти звітності	Активи, доходи, витрати, зобов'язання	Надходження і використання бюджетних коштів
Основні регламенти	НП(С)БОДС 101, 124, 135	Бюджетний кодекс України, накази міністерства фінансів України
Органи подання	Органи Казначейства, місцеві фінансові органи, розпорядники вищого рівня	Залежно від рівня розпорядника коштів - Рахункова палата, Міністерство фінансів України, органи Казначейства, розпорядники вищого рівня, місцеві фінансові органи,
Періодичність	Квартал, рік	Місяць, квартал, рік
Відображення фондів	Загальний та спеціальний в сукупності	Роздільно по загальному та спеціальному фондам

Розглянемо більш детально фінансову звітність бюджетної неприбуткової організації, оскільки саме вона є інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень зовнішніми користувачами.

Як вже було зазначено, фінансова звітність неприбуткової організації

включає форми: №1-дс Баланс (стан активів і зобов'язань); №2-дс Звіт про фінансові результати (доходи, витрати, результат); №3-дс Звіт про рух грошових коштів; №4-дс Звіт про зміни у власному капіталі; №5-дс Примітки до річної фінансової звітності.

Процедури формування фінансової звітності як кінцевого етапу облікового циклу представляють собою: 1. Перевірку облікової інформації (залишків та оборотів за рахунками) засобом фактичного контролю – інвентаризацією. 2. Заповнення типових форм звітності з урахуванням облікової політики організації. 3. Погодження та підписання форм керівником та головним бухгалтером. 4. Подання звітності у встановлені терміни до органів згідно нормативних вимог. 5. Зовнішню верифікацію інформації звітності відповідно до законодавчих вимог. 6. Зберігання звітів протягом терміну відповідно до законодавства.

Перед складанням фінансової звітності бюджетна неприбуткова організація повинна перевірити правильність облікових залишків та оборотів за рахунками шляхом проведення інвентаризації, як це вимагається законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Основним нормативним документом щодо цієї перевірки є Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань (наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р.) [29]. Етапами проведення інвентаризації є такі:

1. Підготовка наказу керівника: призначення інвентаризаційної комісії, визначення об'єктів та строків інвентаризації.

- Підготовча робота: членів інвентаризаційної комісії – перевірка справності ваговимірних приладів), матеріально відповідальних осіб – завершення обробки документів щодо руху активів, формування звітів про рух активів), бухгалтерії – визначення залишків на дату інвентаризації.

2. Перевірка фактичної наявності активів шляхом підрахунку, зважування, обміру, оформлення інвентаризаційних описів та актів

3. Звірка фактичних даних з обліковими, заповнення порівняльної відомості.

5. Формування пропозицій щодо врегулювання виявлених розбіжностей (нестач, лишків, пересортиці), складання протоколу засідання інвентаризаційної комісії, передача його на затвердження керівнику.

6. Затвердження протоколу керівником, відображення результатів інвентаризації в обліку.

На практиці проведення інвентаризації в бюджетних неприбуткових організаціях є проблемним, коли йдеться про виявлення нестач, втрат, псування цінностей, як показано у табл. 2.12 (разом із напрямками їх розв'язання).

Таблиця 2.12 – Проблематика проведення інвентаризації у бюджетних неприбуткових організаціях

<i>Проблема</i>	<i>Напрями вирішення</i>
1. Відсутня методика визначення об'єктивної вартості активів	1. Розробити методичні вказівки щодо оцінки нестачі майна, яке має нульову або умовну балансову вартість. 2. Застосовувати альтернативні підходи до оцінки: - первісна вартість (якщо є документи); - відновлювальна вартість (експертна оцінка); - ринкова вартість (довідка з торговельного майданчика, середні ціни). 3. Використовувати експертну оцінку (фахівці державних структур, за можливості – незалежні оцінщики) для дороговартісного майна. 4. Проводити переоцінку основних засобів періодично, щоб уникнути значної втрати вартості.
2. Формальний підхід до інвентаризації, особливо в установах з великим обсягом майна	1. Удосконалити графік і організацію інвентаризації – проводити вибіркові перевірки протягом року. 2. Використовувати електронні системи обліку активів (наприклад, BAS Бюджет, Парус, Excel з QR/штрих-кодами) для пришвидшення процесу інвентаризації. 3. Залучати внутрішній контроль або аудиторську службу до проведення інвентаризацій. 4. Навчати інвентаризаційні комісії та затверджувати чек-листи їх роботи.
3. Юридична невизначеність механізму відшкодування збитків винними особами	1. Закріпити відповідальність за неукладення договорів про повну матеріальну відповідальність з відповідальними особами. 2. Оновити посадові інструкції, чітко прописавши обов'язки зі збереження майна. 3. Залучати юридичну службу або органи ДКСУ для оформлення актів та притягнення винної особи до відповідальності

У рамках другої процедури складання звітності має бути обов'язково врахована облікова політика організації, класифікація доходів і витрат на обмінні/необмінні, поточні/капітальні, потреба перевірки облікових даних у розрізі фондів (загальний/спеціальний) та рахунків обліку. Підвищення

ефективності даної процедури можливо при використанні автоматизованого обліку.

Третя процедура (погодження та підписання звітності) юридично підтверджує достовірність і відповідальність за подану інформацію, а також надає звітності статус офіційного фінансового документа. Без підпису керівника жодна форма звітності не вважається дійсною. В електронній формі звітність подається з накладеним КЕП і бухгалтера й керівника.

Після складання та підписання форм звітності, бюджетна неприбуткова організація зобов'язана своєчасно подати їх у відповідні контролюючі органи в установленому порядку (четверта процедура). Це завершує процес звітування як юридичну дію – звітність вважається офіційно поданою лише після її прийняття адресатом. Відповідальність за своєчасне та у повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе керівник бюджетної організації. Органи подання визначаються залежно від рівня розпорядника та того, з якого бюджету фінансується установа (організація): для розпорядників коштів державного бюджету – органи Казначейства, розпорядники вищого рівня; для розпорядників коштів місцевих бюджетів – органи Казначейства, місцеві фінансові органи, розпорядники вищого рівня; для головних розпорядників коштів державного бюджету – Казначейство та Рахункова палата; для головних розпорядників коштів місцевих бюджетів – органи Казначейства та місцеві органи виконавчої влади. Терміни подання залежать від рівня розпорядника: головними розпорядниками коштів державного бюджету – за встановленим Казначейством графіком; головними розпорядниками коштів місцевих бюджетів – не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом для квартальної звітності, не пізніше 25 лютого наступного за звітним року для річної звітності. Електронний варіант фінансової звітності подається через АС «Є-звітність», М.Е.Дос, АЦСК КЕП, web-портал Казначейства.

Зовнішня верифікація фінансової звітності (п'ята процедура) – це перевірка достовірності, повноти та відповідності звітних даних бюджетної установи уповноваженими зовнішніми органами. Ця процедура має

контрольний, аналітичний і правовий характер, спрямований на запобігання помилкам, нецільовому використанню коштів та порушенням бюджетного законодавства. Зовнішню верифікацію здійснюють: 1) Державна казначейська служба України – в частині технічної та формальної перевірки відповідності форм, правильності підсумків, відповідності даних кошторису; 2) головні розпорядники бюджетних коштів – в частині зіставлення звітних даних установ з узагальненою інформацією, щодо контролю цільового використання; 3) Державна аудиторська служба України – в частині державного фінансового аудиту, перевірки звітності в межах ревізій або аудитів ефективності; 4) Рахункова палата України (для держбюджету) – в частині контролю за використанням бюджетних коштів, аналізу відповідності звітності фактичним результатам; 5) Податкова служба України (за спецфондом) – в частині перевірки коректності податкових платежів, відповідності ПДФО, ЄСВ, інших зобов'язань.

Основними об'єктами перевірки в рамках форм звітності є: відповідність залишків, облік основних засобів, дебіторська та кредиторська заборгованість (форма 1-дс); правильність визначення та розмежування між періодами доходів та витрат, відповідність сум оборотам за субрахунками (форма 2-дс); відповідність сум меморіальним ордерам, руху за рахунками (форма 3-дс). Верифікація звітності є важливою з огляду на вимогу подання уточненої звітності у разі виявлення недостовірної інформації; накладення фінансових санкцій або дисциплінарної відповідальності посадових осіб – у разі порушень бюджетного законодавства; можливості вилучення обсягів фінансування. Тому практичною порадою для працівників бюджетної неприбуткової організації на цій процедурі підготовки звітності є формування розшифровок до всіх залишків і сум, навіть якщо це не вимагається формально, а також збереження повного архіву первинних документів, які слугували підставою для операцій.

Останньою процедурою є збереження всіх примірників звітності та пов'язаних з нею документи протягом установлених законом строків з метою забезпечення можливості повторного контролю, перевірки, аналізу або підтвердження правомірності дій. Така вимога встановлюється у законі «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13], Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [30] та Податковому кодексі України [7]. Строк зберігання звітності в архіві установи визначається згідно з Наказом Міністерства юстиції України від 18.06.2015 р. № 1000/5 [31] та іншими нормативними документами. Зокрема Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» [32] встановлює такі терміни: 2555 днів (7 років) – для документів та інформації, необхідних для податкового контролю за ст. 39 і 39-2 ПКУ; 1825 днів (5 років) – для первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством; 1095 днів (3 роки) – для інших документів; 1095 днів (3 роки) – для документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства. Разом з тим Наказ Міністерства юстиції України № 1000/5 [31] встановлює необхідність збереження фінансової звітності до моменту ліквідації бюджетної установи (організації). За законом «Про електронні документи та електронний документообіг» [33] електронні документи та звітність мають зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність, протягом терміну, який не менше від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері.

Відповідальність за збереження звітності протягом встановленого терміну несе керівник бюджетної установи (організації).

2.4. Використання цифрових технологій для оптимізації облікових процесів в бюджетних установах

Використання цифрових технологій для оптимізації бізнес- та облікових процесів, управління загалом – це один із ключових напрямів модернізації будь-якого сектору економіки. Дослідження впливу ІТ-технологій на процес управління досить активно проводили останні роки вітчизняні та закордонні науковці: Цюпак В., Боднар А., Романюк А. досліджували вплив цифрових

технологій (ERP-систем, CRM, штучного інтелекту) на ефективність управління підприємствами; Островська Г., Шерстюк Р., Ціх Г. розглянули сучасні підходи до управління бізнес-процесами в умовах цифровізації; Горбаньова В. досліджувала, як цифровізація впливає на функціонування органів корпоративного управління; Левків Г., Франчук І., Леськів Г., Грицак О. аналізували, як цифрові технології (зокрема, хмарні облікові системи, Big Data, ВІ-аналітика) змінюють функціонування бухгалтерського обліку; Канапарті В. проаналізовано трансформаційний вплив штучного інтелекту, машинного навчання і блокчейну на фінансовий облік; Чіампі Ф., Фараоні М., Баллеріні Дж., Мелі Ф. розкривали взаємозв'язок між цифровізацією та організаційною гнучкістю; Чжан П., Ван Ю. зробили огляд досліджень цифрової трансформації у сфері корпоративних фінансів [34-40].

Дослідження впливу диджитал-інструментів на державний сектор економіки здійснювалися у меншому обсязі, але теж присутні: Криницею С. досліджено провідні цифрові тренди (Big Data, блокчейн, штучний інтелект, платформи e-government) та їхній вплив на систему управління публічними фінансами в Україні; Бразілій Н., Ткаченко А., Здір В. проаналізували поточний стан цифровізації бухгалтерського обліку та податкової звітності в умовах цифрової економіки; Кочарян М. розглянув цифровізацію як невід'ємний етап реформування системи публічного управління в Україні [41-43].

Аналіз наукової дискусії виявив, що цифрові технології є потужним інструментом підвищення ефективності управління, обліку та звітності як у приватному, так і в державному секторі. Їх впровадження сприяє автоматизації процесів, оперативному аналізу інформації, прозорості фінансів і прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. У бюджетних установах цифровізація облікових процесів стає необхідною умовою для забезпечення підзвітності, контролю за використанням коштів та вдосконалення системи публічного управління.

Основними напрямками цифровізації бюджетних установ та організацій України можуть бути:

1. Автоматизація бухгалтерського обліку.
2. Впровадження електронного документообігу.
3. Інтеграція з державними реєстрами та платформами.
4. Використання аналітичних модулів та контролю.

Розглянемо їх детально.

Впровадження спеціалізованого програмного забезпечення дозволяє бюджетним установам суттєво покращити ефективність ведення обліку, дотримуючись при цьому вимог Бюджетного кодексу України та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Такі системи, як «Парус-Бюджет», «IS-Pro», «M.E.DOC» забезпечують повний цикл бухгалтерського обліку, а саме: реєстрацію та облік фінансових і нефінансових активів (основні засоби, матеріали, кошти); ведення меморіальних ордерів; автоматичне нарахування заробітної плати з урахуванням всіх податків і зборів; формування фінансової, бюджетної, статистичної звітності згідно з формами, затвердженими Мінфіном.

Інтеграція з системами казначейського обслуговування дозволяє в автоматизованому режимі формувати платіжні доручення, реєстри фінансових зобов'язань, звіти про використання коштів, що пришвидшує виконання бюджетних процедур. Автоматизація також дозволяє: проводити швидке формування актів звірки з постачальниками та замовниками; вести облік договорів і зобов'язань; обробляти масиви даних в електронному форматі, що актуально в умовах обмеженого кадрового ресурсу. В результаті цифровізації обліку зменшується кількість рутинних ручних операцій, скорочується час на обробку документів, підвищується достовірність облікових даних, що особливо важливо для органів контролю та керівництва установ. Автоматизований облік також сприяє дотриманню принципу цільового та ефективного використання бюджетних коштів.

Використання інформаційно-телекомунікаційної системи «Є-Data» (зокрема, Єдиного веб-порталу використання публічних коштів) забезпечує прозорість та відкритість бюджетних витрат. Громадськість може в режимі

онлайн переглядати платежі розпорядників бюджетних коштів, що сприяє зменшенню корупційних ризиків та підвищенню підзвітності.

Також розроблено програмне забезпечення для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (ПЗ Казначейства – утиліта для формування, обміну, друку фінансових документів у взаємодії з Державним казначейством України). Програма доступна на сайті як архів (.zip або .exe), який можна завантажити та встановити локально на комп'ютер користувача, в архів включено інструкції для користувача, бланки, шаблони, довідники, а також файли оновлень. Функціонал ПЗ Казначейства: облік фінансових та бюджетних зобов'язань, заяв на фінансування; генерація файлів у форматі XML для подання через системи ДКСУ; створення реєстрів платіжних доручень; автоматичний облік використання коштів за КЕКВ; сумісність з електронним підписом АЦСК (НБУ, ДПС тощо); періодичне оновлення шаблонів документів згідно з вимогами Міністерства фінансів України.

Порівняльний аналіз вищезгаданих програмних продуктів представлений у табл. 2.13 за результатами аналізу джерел [44-48].

Таблиця 2.13 – Порівняльний аналіз програмних продуктів автоматизації обліку та звітності бюджетних установ та організацій

Назва продукту	Призначення	Переваги	Недоліки
1. Парус-Бюджет	Комплексна система автоматизації фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, що підтримує меморіально-ордерну форму обліку	1. Орієнтована спеціально на бюджетні установи; 2. Підтримка обліку основних засобів, матеріалів, каси, зарплати; 3. Вбудовані форми фінансової звітності згідно з вимогами Мінфіну; 4. Інтеграція з ІТС «С-Data» та Держказначейством	1. Застарілий інтерфейс; 2. Вимагає певного досвіду роботи з бюджетним обліком; 3. Не завжди гнучка в адаптації під специфічні потреби установи
2. IS-Pro	Потужна ERP-система для підприємств і державного сектору, модуль «IS-Pro Бюджет» для автоматизації обліку у бюджетних установах	1. Сучасний інтерфейс, гнучка побудова модулів; 2. Висока інтеграція з обліком, казначейством, ПФУ, ДПС; 3. Потужні аналітичні можливості; 4. Постійна технічна підтримка та оновлення	1. Висока вартість впровадження та супроводу; 2. Складна для самостійного налаштування без фахівців; 3. Потребує навчання персоналу
3. М.Е.Doc	Система електронного	1. Надійна система для подання електронної звітності до ДПС,	1. Не призначена для повного бухгалтерського

	документообігу та подання звітності, популярна як серед бізнесу, так і бюджетних установ	ПФУ, Держстату; 2. Вбудований ЕЦП (електронний цифровий підпис); 3. Можливість обміну документами з контрагентами; 4. Доступна ціна для базового функціоналу	обліку (лише обмін і звітність); 2. Обмежена гнучкість у кастомізації під специфіку бюджетних установ; 3. Може потребувати додаткових програм для комплексного обліку
4. Є-Data	Платформа для публічного контролю за використанням бюджетних коштів, обов'язкова для звітування розпорядників	1. Безкоштовна, державна система; 2. Публічна відкритість усіх платежів; 3. Вивантаження інформації з бухгалтерських систем	1. Лише платформа для публікації даних, не веде облік; 2. Залежить від зовнішніх облікових систем; 3. Можливі перебої у роботі при великому навантаженні
5. ПЗ Казначейства	Це безкоштовне ПЗ, надане ДКСУ для формування, вивантаження та друку фінансових документів; пакетного обміну документами з системами ДКСУ; підпису документів ЕЦП; друку копій документів для внутрішнього обліку	1. Безкоштовне, офіційно підтримуване програмне забезпечення; 2. Гарантована сумісність із системою Казначейства; 3. Не потребує складного впровадження або серверної інфраструктури; 4. Можливість автоматизованої роботи з великими обсягами первинних документів; 5. Оновлюється відповідно до змін нормативної бази	1. Не є повноцінною бух. системою, використовується лише для зв'язку з Казначейством; 2. Мінімістичний інтерфейс, орієнтований на досвідчених користувачів; 3. Потребує окремих рішень для обліку зарплати, активів, звітності; 4. Обмежена аналітика, немає зведених фін. звітів чи гнучкого аналізу даних; 5. Іноді виникають технічні труднощі з оновленням чи налаштуванням сертифікатів ЕЦП

Проведений аналіз демонструє, що на ринку програмного забезпечення для бюджетних установ існує широкий спектр рішень, які відрізняються за функціональністю, вартістю, зручністю використання та сферою застосування. Кожен продукт має свої переваги та обмеження, а вибір залежить від конкретних потреб установи, її фінансових можливостей та рівня підготовки персоналу. Разом з тим щодо автоматизації бюджетного обліку існують серйозні проблеми:

1. Відсутність універсального рішення, адже жодна з програм не забезпечує повного циклу автоматизації всіх процесів бюджетного обліку і наразі українським бюджетним організаціям потрібна комбінація декількох систем.

2. Висока вартість впровадження потужних ERP-систем (як IS-Pro), яку не можуть собі дозволити більшість установ.

3. Застарілий або незручний інтерфейс (Парус-Бюджет, ПЗ Казначейства), що ускладнює навчання нових працівників та знижує ефективність роботи.

4. Фрагментація функціоналу: напр., М.Е.Дос або ПЗ Казначейства здійснюють лише допоміжні функції (звітність, документообіг).

5. Технічні труднощі (Є-Data, ПЗ Казначейства) - можливі збої при великих навантаженнях, проблеми з сертифікатами та оновленнями.

6. Потреба у кваліфікованому персоналі, адже багато систем складні для самостійного налаштування й експлуатації.

За результатами аналізу облікової практики бюджетних установ та вітчизняної наукової дискусії розроблені рекомендації щодо вирішення проблем:

1. Інтеграція кількох систем в єдину інформаційну екосистему, напр., IS-Pro для основного обліку + М.Е.Дос для звітності + Є-Data для публікації.

2. Розробка або впровадження єдиної державної ERP-системи для бюджетного сектору, що дозволить зменшити витрати на впровадження, забезпечити сумісність і автоматизувати всі процеси в межах однієї платформи.

3. Модернізація інтерфейсів старих систем з урахуванням сучасних вимог, щоб зробити його зручнішим для користувачів.

4. Запровадження централізованого навчання персоналу – курсів або сертифікації по роботі з основними системами.

5. Покращення технічної підтримки та автоматичного оновлення, особливо для безкоштовного ПЗ від держави.

Електронний документообіг (ЕДО) є ключовим елементом цифрової трансформації бюджетних установ. Його впровадження значно оптимізує облікові та адміністративні процеси, зменшуючи залежність від паперових носіїв і покращуючи ефективність внутрішньої та міжвідомчої взаємодії. Однією з головних переваг ЕДО є оперативність обміну документами. Завдяки використанню захищених каналів зв'язку документи можуть надсилатися й погоджуватися в режимі реального часу як всередині установи, так і з Державним казначейством, податковими органами, Пенсійним фондом, контрагентами. Це дозволяє значно скоротити час на погодження фінансових операцій і підвищити контроль за їх виконанням.

Важливою складовою ЕДО є електронний цифровий підпис (ЕЦП), який

забезпечує автентичність, цілісність і юридичну значущість документів. Завдяки цьому установи мають змогу повністю відмовитися від паперового документообігу, що особливо актуально в умовах дистанційної роботи, географічної віддаленості підрозділів чи форс-мажорів. Використання ЕДО приносить низку практичних переваг: скорочення витрат на друк, пересилання, архівне зберігання документів; автоматизація процесів, зменшення впливу людського фактора, зниження ризику помилок; прозорість обліку та зручний аудит, адже документи легко відслідковуються, їх можна швидко знайти й перевірити; швидкість ухвалення рішень, бо документи не «губляться» в кабінетах, погодження триває лічені хвилини; підвищення інформаційної безпеки завдяки централізованому контролю доступу та шифруванню даних. Однак упровадження ЕДО вимагає наявності технічної бази, кваліфікованого персоналу, сумісності з іншими інформаційними системами, а також чіткого нормативного регулювання. Проблеми виникають і через несумісність форматів між різними програмними продуктами, збої в оновленні сертифікатів ЕЦП або обмежену інтеграцію з бухгалтерськими модулями.

Інтеграція бухгалтерських систем із державними реєстрами та платформами є ключовим напрямом розвитку автоматизації в бюджетних установах. Вона дозволяє налагодити безперервну, швидку та прозору взаємодію між установами і державними органами, спрощує облік, підвищує фінансову дисципліну та контроль за витрачанням бюджетних коштів.

Сучасні програмні продукти підтримують обмін даними з такими державними системами:

- 1) Державна казначейська служба України: завдяки прямій інтеграції з модулями казначейського обслуговування установи мають змогу формувати, підписувати ЕЦП та передавати документи в електронному вигляді. Це виключає дублювання даних, зменшує ймовірність помилок та дозволяє оперативно контролювати проходження документів у системі;

- 2) Система публічних закупівель «Прозорро»: інтеграція з цією платформою забезпечує автоматизоване відображення та контроль за

державними закупівлями. В облікових системах можна синхронізувати дані про закупівлі, договори, акти виконаних робіт тощо, що мінімізує ручне введення даних і робить процес відкритим для моніторингу;

3) Податкова служба, Пенсійний фонд, Міністерство фінансів України: сучасне програмне забезпечення підтримує автоматизоване подання звітності до цих органів безпосередньо з бухгалтерського середовища. Це включає звітність з ЄСВ, ПДФО, бюджетного фінансування, фінансової звітності тощо. Деякі системи також мають функції попередньої перевірки даних за формальними критеріями, що дозволяє уникнути помилок до моменту подання.

Інтеграція з реєстрами та платформами створює єдину цифрову екосистему, у якій дані циркулюють автоматично між усіма учасниками обліково-фінансового процесу. Це підвищує прозорість використання бюджетних коштів, забезпечує кращий контроль з боку органів управління та аудитів, а також відповідає вимогам електронного урядування. Її перевагами є: прозорість та підзвітність; зменшення бюрократичного навантаження; швидкість обробки; підвищення точності; відповідність законодавству. Разом з тим наявні також проблеми та виклики, зокрема несумісність різних систем або форматів даних; періодичні технічні збої чи складності з авторизацією/ЕЦП; потреба у постійному оновленні програмного забезпечення згідно з нормативними змінами; недостатній рівень цифрової грамотності серед персоналу.

Цифрові платформи нового покоління вже не обмежуються функціями обліку та звітності, а перетворюються на аналітичні центри, що дозволяють в режимі реального часу відстежувати фінансову діяльність установ і приймати стратегічно обґрунтовані рішення. Сучасні облікові системи мають вбудовані аналітичні модулі, які забезпечують оперативне формування звітів, візуалізацію даних та глибокий аналіз фінансових потоків. Вони дозволяють створювати звіти за будь-якими параметрами, включаючи: часовий період (місяць, квартал, рік тощо); джерела фінансування (державний, місцевий, спеціальний фонд); рівень розпорядників коштів; коди економічної або функціональної класифікації видатків; обсяг запланованих та фактичних витрат, залишки коштів. Такі

інструменти не лише спрощують контроль, а й дають змогу здійснювати прогнозування та порівняльний аналіз діяльності різних підрозділів або періодів. Завдяки цьому керівництво установи може виявляти ризики, недоліки в плануванні, а також потенційні резерви для оптимізації видатків.

Ключовими перевагами такої аналітики є:

- виявлення неефективного або нецільового використання коштів, адже аналітика дозволяє швидко побачити перевитрати, дублювання статей бюджету, неузгодженість планових і фактичних показників;
- оцінка динаміки витрат, бо системи можуть будувати графіки й таблиці, що демонструють зміну обсягів видатків у часі, виявляючи сезонність або аномалії;
- підтримка прийняття управлінських рішень: керівники можуть базувати свої дії на фактах, а не на припущеннях, обираючи оптимальні напрями фінансування, коригуючи кошториси, плануючи ресурси;
- прозорість для зовнішнього контролю – у разі ревізій, аудитів або перевірок звітність легко сформулювати, а аналітичні дані представити у зручному форматі.

При цьому існують також такі виклики впровадження аналітики:

- не всі установи використовують повністю автоматизовані системи, що обмежує доступ до аналітики;
- складність налаштування звітів або дашбордів без залучення фахівців;
- потреба в навчанні персоналу, щоб інтерпретувати аналітичні дані та використовувати їх для ухвалення рішень;
- фрагментованість даних при використанні кількох розрізнених програм або відсутності інтеграції з казначейськими та статистичними системами.

Тому можна констатувати, що аналітичні інструменти – це новий рівень функціональності цифрових платформ, який дозволяє не лише вести облік, а й розвивати стратегічне управління фінансами в установі. Їх впровадження сприяє ефективнішому використанню ресурсів, підвищує прозорість та відповідальність, а також відкриває можливості для переходу до моделі

управління, заснованої на даних (data-driven management).

Висновки до розділу 2.

За результатами дослідження розроблена схема нормативного регулювання організації і ведення обліку неприбуткової організації, запропоновано удосконалення НП(С)БОДС 101. Проаналізований вплив локальних нормативних документів на організацію ефективної облікової системи бюджетної неприбуткової організації на прикладі комплексу нормативних документів Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг. За результатами аналізу запропоновані конкретні удосконалення.

Виділені особливості облікового циклу бюджетних неприбуткових організацій в Україні, запропоновані напрями його удосконалення, зокрема щодо казначейського та обліково-економічного підходів до класифікації доходів і витрат. Розроблені та детально розглянуті процедури формування фінансової звітності як кінцевого етапу облікового циклу. Виявлені проблеми проведення інвентаризації, надані рекомендації щодо їх вирішення.

Детально проаналізовані такі напрями цифровізації, як автоматизація бухгалтерського обліку, впровадження електронного документообігу, інтеграція з державними реєстрами та платформами, використання аналітичних модулів та контролю. Виділені їх переваги, виклики та напрями вирішення проблем, що виникають.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНА ПІДТРИМКА ФУНКЦІОНУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

3.1. Оцінка достовірності та прозорості фінансової звітності неприбуткових організацій

У контексті діяльності бюджетних неприбуткових організацій в Україні достовірність фінансової звітності означає точне, повне та об'єктивне відображення всіх господарських операцій у фінансових документах відповідно до вимог чинного законодавства. Прозорість, у свою чергу, полягає в тому, наскільки звітність є зрозумілою, відкритою та доступною для зовнішніх користувачів – громадян, державних органів, донорів. Достовірність і прозорість звітності сучасних вітчизняних бюджетних неприбуткових організацій – це не лише питання дотримання закону, а й основа для публічної довіри, підзвітності та ефективного управління коштами платників податків.

Практика діяльності бюджетних установ і організацій, а також результати контрольних перевірок свідчать, що інструментами підвищення прозорості і достовірності фінансової звітності цих суб'єктів господарювання наразі є використання цифрових технологій, зокрема Є-Data, Парус-Бюджет, IS-Pro – посилює прозорість через своєчасне оприлюднення звітів; діяльність громадських організацій, аналітичних центрів і міжнародних партнерів України – підсилює вимоги до відкритості публічних фінансів; виконання своїх обов'язків Державною службою аудиту.

Сьогодні бюджетні неприбуткові організації в Україні продовжують стикатися з низкою проблем, які негативно впливають на достовірність їх фінансової звітності. Ці загрози можуть мати як системний, так і випадковий характер, і здебільшого пов'язані з організаційними, кадровими та технічними чинниками. Основні фактори ризику недостовірності представлені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Основні фактори ризику недостовірності фінансової звітності бюджетних неприбуткових організацій в Україні

<i>Фактор ризику</i>	<i>Прояв ризику</i>
1. Помилки в обліку	1. Технічні (арифметичні) помилки під час введення даних. 2. Неправильне віднесення операцій до кодів економічної класифікації видатків (КЕКВ). 3. Неправильне формування звітності через невідповідність даних обліку нормативним вимогам, зокрема за НП(С)БОДС
2. Недотримання облікової політики	1. Відсутність розпорядчого документу щодо облікової політики 2. Застарілі елементи облікової політики, що суперечать чинним нормам. 2. Недотримання вказаних в наказі про облікову політику принципів оцінки, методів обліку тощо
3. Недостатній рівень підготовки персоналу	1. Незнання бухгалтерами сучасних вимог обліку в держсекторі. 2. Відсутність цифрових навичок у облікових спеціалістів
4. Використання застарілого програмного забезпечення	1. Наявність локальних рішень, які не відповідають новим форматам звітності. 2. Часте дублювання даних у кількох облікових системах, що збільшує ризик помилок
5. Людський фактор та відсутність автоматизованого контролю	1. Наявність ручного введення даних, без вбудованих перевірок і логіки. 2. Недостатній контроль за правильністю відображення господарських операцій, особливо у малих розпорядників коштів

Як видно з табл. 3.1, недостовірність фінансової звітності в бюджетних неприбуткових організаціях України зумовлена комплексом факторів: технічними помилками, відсутністю сучасної облікової політики, недостатньою кваліфікацією персоналу, використанням застарілого ПЗ та слабкою системою внутрішнього контролю. Для зниження цих ризиків необхідні системні заходи: підвищення кваліфікації кадрів, оновлення облікової політики, впровадження сучасного ПЗ та автоматизованого контролю.

Для забезпечення достовірності фінансової звітності бюджетні установи в Україні повинні впроваджувати комплекс організаційних, нормативних та технологічних механізмів контролю. Наразі ці інструменти дедалі частіше ґрунтуються не лише на формальному дотриманні вимог, але й на використанні автоматизованих систем обліку, внутрішнього аудиту та стандартизованої звітності, як це показано у табл 3.2.

Таблиця 3.2 – Основні інструменти забезпечення достовірності фінансової звітності бюджетних установ

<i>Інструмент</i>	<i>Сутність інструменту</i>
1. Внутрішній контроль та внутрішній аудит	Забезпечення постійного моніторингу правильності ведення обліку та формування звітності шляхом процедур перевірки, виявлення помилок і запобігання порушенням
2. Оновлення облікової політики	Періодичний перегляд та приведення облікової політики у відповідність до чинного законодавства та стандартів обліку в державному секторі.
3. Зовнішній контроль	Контроль з боку державних органів щодо дотримання фінансової дисципліни, законності та достовірності звітності
4. Автоматизовані облікові системи	Використання сучасного програмного забезпечення для ведення обліку з вбудованими перевітками, мінімізацією людського фактора та забезпеченням єдності даних.

Внутрішній контроль – це система процедур, заходів, політик та механізмів, запроваджених у межах бюджетної установи з метою забезпечення ефективного управління ресурсами, дотримання законодавства, запобігання помилкам і шахрайству, а також достовірного ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Внутрішній контроль у державному секторі України регулюється такими ключовими нормативними актами:

1) Бюджетний кодекс України [5] – передбачає обов’язковість внутрішнього контролю в розпорядників бюджетних коштів;

2) постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 р. № 1062 [49] – визначає принципи, елементи, вимоги до організації і функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів;

3) Посібник з питань організації внутрішнього контролю розпорядниками коштів державного бюджету [50] – розкриває сутність внутрішнього контролю на основі вітчизняного чинного законодавства та міжнародних практик, надає рекомендації по організації такого контролю керівникам бюджетних установ;

4) Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995 [51] – надає методичні рекомендації щодо організації внутрішнього контролю в розпорядників бюджетних коштів.

Відповідно до цих документів складовими внутрішнього контролю є контрольне середовище, оцінка ризиків, контрольні заходи (процедури),

інформація та комунікація, моніторинг та оцінка, як це показано у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Складові внутрішнього контролю бюджетних установ і організацій

<i>Складова</i>	<i>Сутність складової</i>
1. Контрольне середовище	Система цінностей, етичних принципів і організаційної культури, які визначають загальний підхід до управління та контролю в установі. Включає політику доброчесності, розподіл обов'язків, управлінські структури, внутрішні регламенти
2. Оцінка ризиків	Виявлення, аналіз та оцінка внутрішніх і зовнішніх ризиків, що можуть негативно вплинути на досягнення цілей установи. Мета – вчасно ідентифікувати можливі загрози та вжити заходів для їх мінімізації
3. Контрольні заходи (процедури)	Конкретні дії, які впроваджуються для зниження ризиків до прийнятного рівня. Наприклад: погодження витрат, затвердження звітів, розподіл повноважень, обмеження доступу до даних
4. Інформація та комунікація	Забезпечення обміну інформацією між структурними підрозділами та працівниками, що беруть участь у системі контролю. Важливою є як своєчасність, так і достовірність інформації, що циркулює в організації
5. Моніторинг та оцінка	Безперервний процес спостереження за функціонуванням системи внутрішнього контролю, її вдосконалення та оновлення. Включає: самоконтроль, внутрішній аудит, звітування про недоліки та вжиття коригувальних дій

З табл. 3.3 очевидно, що внутрішній контроль є фундаментом для забезпечення прозорості та підзвітності в бюджетних установах. Його наявність дозволяє зменшити ризик помилок та фінансових порушень; покращити управлінські рішення; зміцнити довіру до достовірності фінансової звітності; забезпечити відповідність законодавству.

Разом з внутрішнім контролем у державному секторі України має бути організований внутрішній аудит як незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультацій, що має на меті удосконалення діяльності установи. Він допомагає установі досягати своїх цілей, використовуючи систематизований підхід до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, внутрішнього контролю та корпоративного управління. Основними нормативними документами, що регулюють діяльність внутрішнього аудиту в державному секторі України, є: Бюджетний кодекс України [5] – закріплює

обов'язковість організації внутрішнього аудиту у головних розпорядників бюджетних коштів; Постанова Кабінету міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 [52] – встановлює порядок організації та проведення внутрішнього аудиту в органах державного сектору; стандарти внутрішнього аудиту [52] – визначають принципи, підходи, етичні вимоги, методологічні засади здійснення внутрішнього аудиту в бюджетних установах. Основними функціями внутрішнього аудиту є оцінка системи внутрішнього контролю, аналіз ризиків, перевірка достовірності звітності, консультації керівництву, моніторинг виконання рекомендацій, як це показано у табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Основні функції внутрішнього аудиту державного сектору України

<i>Функція</i>	<i>Сутність функції</i>
1. Оцінка системи внутрішнього контролю	Аудитори перевіряють, наскільки ефективно працюють контрольні механізми, чи виявляються та усуваються порушення, наскільки точно формуються фінансові документи
2. Аналіз ризиків	Внутрішній аудит сприяє виявленню зон підвищеного ризику, включаючи фінансові, операційні та правові, і надає рекомендації щодо їх зниження
3. Перевірка достовірності звітності	Аудитори здійснюють перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку, відповідності звітності вимогам стандартів, а також своєчасності її подання
4. Консультації керівництву	Аудитори надають рекомендації з удосконалення процесів управління, організаційної структури, облікової політики, автоматизації тощо
5. Моніторинг виконання рекомендацій	Після проведення аудиту внутрішній аудит супроводжує процес впровадження змін, забезпечуючи зворотний зв'язок і контроль виконання

Таким чином, можна констатувати, що внутрішній аудит грає важливу роль у забезпеченні достовірності фінансової звітності суб'єктів державного сектору України: слугує додатковим рівнем контролю над фінансовою інформацією; забезпечує виявлення помилок або маніпуляцій до подання звітності зовнішнім органам; сприяє покращенню фінансової дисципліни; підвищує довіру до звітності з боку керівництва, наглядових і контролюючих органів. При цьому внутрішній аудит не підміняє внутрішній контроль, а оцінює його ефективність. Це незалежний механізм, що допомагає виявити слабкі місця в контрольному середовищі, надати рекомендації та контролювати їх виконання.

Ще одним важливим інструментом забезпечення достовірності інформації фінансової звітності (див. табл. 3.2) є оновлення облікової політики суб'єктів державного сектору. Як відомо, облікова політика – це сукупність принципів, методів та процедур, яких дотримується бюджетна установа при веденні бухгалтерського обліку, оцінці активів і зобов'язань, визнанні доходів та витрат, а також при складанні фінансової звітності. Регулярне оновлення облікової політики є ключовим інструментом забезпечення достовірності фінансової звітності, оскільки дозволяє: приводити внутрішні облікові процедури у відповідність до змін у законодавстві та НП(С)БОДС; усувати застарілі або некоректні облікові підходи, які можуть призводити до викривлення фінансової інформації; гармонізувати облік із практикою автоматизованих систем, які оновлюються відповідно до нових вимог звітності. В обліковій політиці чітко прописуються правила щодо визнання та оцінки активів і зобов'язань, списання матеріальних цінностей, порядок нарахування амортизації, розподіл повноважень у бухгалтерській службі, форми первинних документів, реєстрів та облікових реєстрів. Також важливо, щоб усі зміни до облікової політики затверджувалися розпорядчим документом керівника установи і були доведені до відома відповідальних працівників. Тільки у такому випадку актуальна облікова політика може слугувати орієнтиром для працівників бухгалтерської служби та мінімізувати ризик допущення помилок при формуванні звітності.

Наступний критично важливий інструмент гарантування прозорості, підзвітності та достовірності фінансової інформації в бюджетних установах – це зовнішній контроль. Зовнішній контроль у межах даного дослідження розглядається як перевірка фінансової та господарської діяльності бюджетної установи (організації), яка здійснюється уповноваженими державними органами поза межами самої установи, з метою оцінки законності, ефективності та достовірності використання бюджетних коштів і складання фінансової звітності. Зовнішній контроль є незалежним інструментом забезпечення об'єктивності та правдивості фінансової інформації, оскільки виконується фахівцями, не залученими до внутрішніх процесів установи. Як вже зазначалося, основними

органами, що здійснюють зовнішній контроль на суб'єктах державного сектору України, є: 1) Державна аудиторська служба України – проводить державний фінансовий аудит, інспектування, ревізії та моніторинг бюджетних операцій, регулюється у своїй діяльності Положенням [54]; 2) Рахункова палата України – здійснює контроль за надходженням і використанням коштів державного бюджету на вищому рівні, регулюється у своїй діяльності законом [55]; 3) Державна податкова служба України, Державна казначейська служба України – проводять тематичні перевірки, контроль за дотриманням фінансової дисципліни та касовим виконанням бюджету, регулюються у своїй діяльності Положеннями [56, 57]; 4) органи державного фінансового контролю та Національне агентство з питань запобігання корупції (НАЗК) – можуть перевіряти звітність на предмет конфлікту інтересів, дотримання антикорупційного законодавства тощо, регулюються у своїй діяльності законом [58].

Значення зовнішнього контролю для достовірності звітності полягає у такому: виявлення помилок, порушень і недоліків у веденні обліку й складанні звітності; формування незалежного висновку щодо відповідності обліку чинному законодавству; підвищення відповідальності керівництва установи за фінансову дисципліну; надання обов'язкових для виконання рекомендацій щодо усунення виявлених порушень; сприяння удосконаленню системи внутрішнього контролю та зниженню ризиків недостовірної звітності.

І останній інструмент забезпечення якості інформації звітності – автоматизовані облікові системи. У рамках дослідження автоматизовані облікові системи розглядаються як спеціалізоване програмне забезпечення, що забезпечує ведення бухгалтерського обліку, обробку первинних документів, формування звітності та зберігання фінансової інформації в електронному вигляді. бюджетних установах автоматизація облікових процесів є ключовим інструментом забезпечення достовірності, оперативності та точності фінансової звітності з причин такого:

1. Зменшення людського фактору: автоматичне оброблення даних мінімізує ризики помилок під час введення та узагальнення інформації.

2. Контроль логіки облікових операцій: вбудовані механізми перевірки (арифметичні, логічні, нормативні) допомагають уникнути помилок на ранніх етапах.

3. Уніфікація даних: дані зберігаються централізовано, без дублювання в різних файлах чи облікових системах, що підвищує узгодженість і повноту звітності.

4. Швидке формування звітності: більшість сучасних систем дозволяють автоматично формувати фінансову, бюджетну та статистичну звітність у потрібних форматах (зокрема для ДКСУ та Держстату).

5. Сумісність з системами Казначейства: синхронізація з електронними ресурсами Державної казначейської служби (наприклад, через СЕО – Систему електронної обробки документів) підвищує прозорість та контроль за бюджетними операціями.

Приклади автоматизованих систем, які застосовуються в бюджетних установах, вже розглядалися у розділі 2: «Є-Звітність», «Є-Data» - для подання звітів та контролю за бюджетними транзакціями; АС «Є-Звітність ДКСУ» - система Казначейства для подання звітності в електронній формі; «Парус-Бюджет», «IS-pro», «Бест-Звіт», «М.Е.Дос» - бухгалтерські програми, що підтримують бюджетний облік відповідно до НП(С)БОДС.

Тож можна стверджувати, що автоматизовані облікові системи не лише оптимізують роботу бухгалтерських служб, а й виступають ефективним запобіжником недостовірної звітності, оскільки дозволяють обробляти великі обсяги даних з високим рівнем точності, вчасно виявляти помилки й узгоджувати інформацію відповідно до чинних вимог законодавства.

3.2. Методика та практика аналізу діяльності неприбуткових організацій

Аналіз діяльності бюджетних неприбуткових організацій є надзвичайно важливим не тільки для підвищення ефективності діяльності та фінансової стійкості самих організацій, а й для державного управління, з таких причин:

1. У повоєнній Україні суспільство, донори, міжнародні організації та держава очікують від бюджетних установ максимальної відкритості у використанні коштів, що можливо побачити у кошторисі (показує заплановане використання ресурсів) та фінансовій звітності (показує фактичне виконання). Аналіз обох документів дозволяє виявити неефективне чи нецільове використання коштів та сформулювати висновки щодо результативності діяльності установи.

2. Україна у післявоєнний період активно залучатиме міжнародну допомогу, інвестиції, кредити, зокрема й у соціальні сфери (освіта, медицина, культура), але інвестори та донори фінансують лише ті проєкти та установи, які мають чітку фінансову звітність, обґрунтований кошторис, зрозумілі аналітичні показники: ефективність витрат, співвідношення результатів до вкладених коштів, сталість фінансування. Без цього неможливо обґрунтувати доцільність фінансування ззовні.

3. Аналіз важливий і для керівництва бюджетних неприбуткових організацій, адже знання деталізованої інформації про джерела доходів і напрями витрат, результатів аналізу відхилень від кошторису, фінансових коефіцієнтів дозволяє своєчасно перерозподіляти ресурси, реагувати на фінансові ризики, планувати подальший розвиток установи.

4. Воєнна та повоєнна економіка України характеризується дефіцитом бюджету, необхідністю оптимізації витрат, підвищеним контролем з боку державних і міжнародних органів. У такому середовищі лише ті установи, які можуть аргументовано пояснити свою фінансову діяльність, можуть зберігати стабільне фінансування.

Аналіз у бюджетних неприбуткових організацій є фундаментальним інструментом управлінського циклу, що забезпечує:

1. Оцінювання результативності – дає змогу оцінити, наскільки досягнуто цілі, поставлені перед установою, чи були витрати ефективними та обґрунтованими.

2. Контроль за використанням бюджетних коштів – аналіз дозволяє

порівнювати заплановані показники (кошторис) з фактичними даними (звітність), виявляти відхилення та їхні причини (недофінансування, перевитрати, затримки фінансування тощо).

3. Формування управлінських рішень керівниками організацій – про перерозподіл ресурсів, оптимізацію витрат, зміну штатного розпису тощо на основі аналітичної інформації, адже аналітика сприяє стратегічному плануванню – визначенню пріоритетних напрямів діяльності.

4. Формування звітності для вищих розпорядників коштів і донорів, адже на основі аналізу створюються обґрунтовані звіти і презентації для місцевих рад, громадськості, міжнародних партнерів.

У діяльності бюджетних неприбуткових організацій застосовують як традиційні аналітичні підходи, так і специфічні методики, з урахуванням їх неприбуткового та бюджетного статусу. Види та методи аналізу представлені у табл. 3.5 та 3.6 за результатами огляду наукової дискусії за цим питанням [59-61].

Таблиця 3.5 – Основні види аналізу діяльності бюджетних неприбуткових організацій

<i>Вид аналізу</i>	<i>Характеристика</i>
Фінансовий	Аналіз доходів, видатків, виконання кошторису, фінансової звітності
Бюджетний	Вивчення відповідності між плановими показниками кошторису і фактичними даними його виконання
Структурний	Оцінка складу та питомої ваги окремих статей у загальному обсязі видатків
Динамічний	Порівняння змін показників у динаміці (за 2–3 роки)
Коефіцієнтний	Обчислення показників результативності та ефективності витрачання коштів
Економічний аналіз витрат/результатів	Наприклад, витрати на одного учня, одного пацієнта, одного відвідувача
Функціональний	Оцінка ефективності функцій та процедур установи

Розглянемо діяльність реальної бюджетної неприбуткової організації – Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг у 2022-2024 рр. за даними фінансової звітності та кошторисів (Додатки Е, Ж).

Таблиця 3.6 – Основні методи аналізу діяльності бюджетних неприбуткових організацій

<i>Метод аналізу</i>	<i>Характеристика</i>
Горизонтальний (часовий)	Порівняння одних і тих самих показників за кілька років
Вертикальний (структурний)	Визначення частки окремих статей у загальній сумі видатків
Порівняльний (бенчмаркінг)	Порівняння установ між собою (напр., школи, лікарні в межах громади або області)
Індикаторний (коефіцієнтний)	Розрахунок фінансових та результативних показників
Факторний аналіз	Визначення впливу окремих факторів на зміну видатків чи результатів діяльності
SWOT-аналіз	Використовується для обґрунтування стратегічних рішень, особливо у проєктному підході

Басейнове управління водних ресурсів річки Південний Буг (БУВР Південного Бугу) – це бюджетна неприбуткова організація, що належить до сфери управління Державного агентства водних ресурсів України. Його діяльність спрямована на реалізацію державної політики у сфері розвитку водного господарства, управління, використання та охорони поверхневих вод у межах басейну річки Південний Буг. БУВР Південного Бугу діє відповідно до Конституції, законів України, актів Президента та Кабінету Міністрів, наказів Агентства та інших нормативно-правових документів. Основними завданнями є:

1. Реалізація водної політики у басейні річки Південний Буг, включаючи координацію дій органів влади щодо використання та охорони вод.

2. Підготовка пропозицій і планів, зокрема плану управління річковим басейном та його оновлень.

3. Співпраця з Басейною радою та організація її роботи.

4. Моніторинг водних ресурсів і контроль за дотриманням встановлених режимів роботи водогосподарських систем.

5. Підтримка наукової діяльності, впровадження сучасних технологій та інформаційних систем у сфері водного господарства.

6. Інформування громадськості про стан водних ресурсів і залучення її до участі у вирішенні екологічних питань.

У межах більшої частини басейну БУВР Південного Бугу має розширені

повноваження, зокрема: бере участь у підготовці державних і регіональних програм; організовує міжвідомчу співпрацю; контролює дотримання режимів роботи гідротехнічних споруд; здійснює державний моніторинг поверхневих вод; формує пропозиції щодо збереження та поліпшення екологічного стану вод. БУВР Південного Бугу фінансується за рахунок коштів державного бюджету та інших джерел, дозволених законодавством. Його витрати можуть покриватися також з оплат за послуги, які не суперечать його функціям.

Відповідно до кошторисів БУВР Південного Бугу у 2023-2025 рр. формувало спеціальний фонд за рахунок плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю, надходжень бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності, плати за оренду майна, надходжень від реалізації майна (крім нерухомого).

Поточні видатки БУВР Південного Бугу фінансувалися за рахунок як загального, так і спеціального фондів, та представляли такі статті: оплата праці та нарахування на неї; використання предметів, матеріалів, обладнання та інвентаря, продуктів харчування; оплата послуг (крім комунальних); видатки на відрядження; оплата комунальних послуг та енергоносіїв (водопостачання та водовідведення, електроенергії, природного газу, інших енергоносіїв та інших комунальних послуг). Виключно за рахунок загального фонду фінансувалося соціальне забезпечення (виплата пенсій і допомоги), виключно за рахунок спеціального фонду – капітальні видатки (придбання обладнання і предметів довгострокового користування).

Результати вертикального та горизонтального аналізу кошторисів БУВР Південного Бугу за 2023-2025 рр. представлені у табл. 3.7, 3.8 та рис. 3.1, 3.2 та Додатку И.

Таблиця 3.7 – Структура доходів та основних видатків БУВР Південного Бугу за кошторисами 2023-2025 рр.

№	Показник	2023	2024	2025
1.	ДОХОДИ			
1.1	Загальний фонд	58,3%	59,7%	57,4%
1.2	Спеціальний фонд	41,7%	40,3%	42,6%
1.2.1	- плата за послуги	41,5%	40,0%	42,3%
1.2.2	- господарська діяльність	0,05%	0,04%	0,04%
1.2.3	- оренда майна	0,11%	0,19%	0,18%
1.2.4	- реалізація майна	0,08%	0,08%	0,06%
2	ВИДАТКИ			
2.1	Поточні видатки	99,7%	99,8%	99,8%
2.1.1	- оплата праці з нарахуваннями	60,9%	62,0%	61,5%
2.1.2	- використання товарів і послуг	38,7%	37,6%	38,2%
2.1.3	- комунальні послуги та енергоносії	36,0%	35,3%	35,6%
2.2	Капітальні видатки	0,3%	0,2%	0,2%

Таблиця 3.8 – Динаміка доходів та основних видатків БУВР Південного Бугу за кошторисами 2023-2025 рр.

№	Показник	2023	2024	2025	2024 у порівнянні з 2023	2025 у порівнянні з 2024
1	ДОХОДИ (усього)	53084400	60694100	70519100	+14.3%	+16.2%
1.1	Загальний фонд	30938300	36226600	40470600	+17.1%	+11.7%
1.2	Спеціальний фонд	22146100	24467500	30048500	+10.5%	+22.8%
2	ВИДАТКИ (усього)	53084400	60694100	70519100	+14.3%	+16.2%
2.1	Поточні	52914400	60549100	70369100	+14.4%	+16.2%
2.1.1	- оплата праці з нарахуваннями	32333700	37628700	43348000	+16.4%	+15.2%
2.1.2	- використання товарів і послуг	20509200	22848900	26966700	+11.4%	+18.1%
2.1.3	- комунальні послуги	19124600	21447200	25113500	+12.1%	+17.1%
2.2	Капітальні	170000	145000	150000	-14.7%	+3.4%

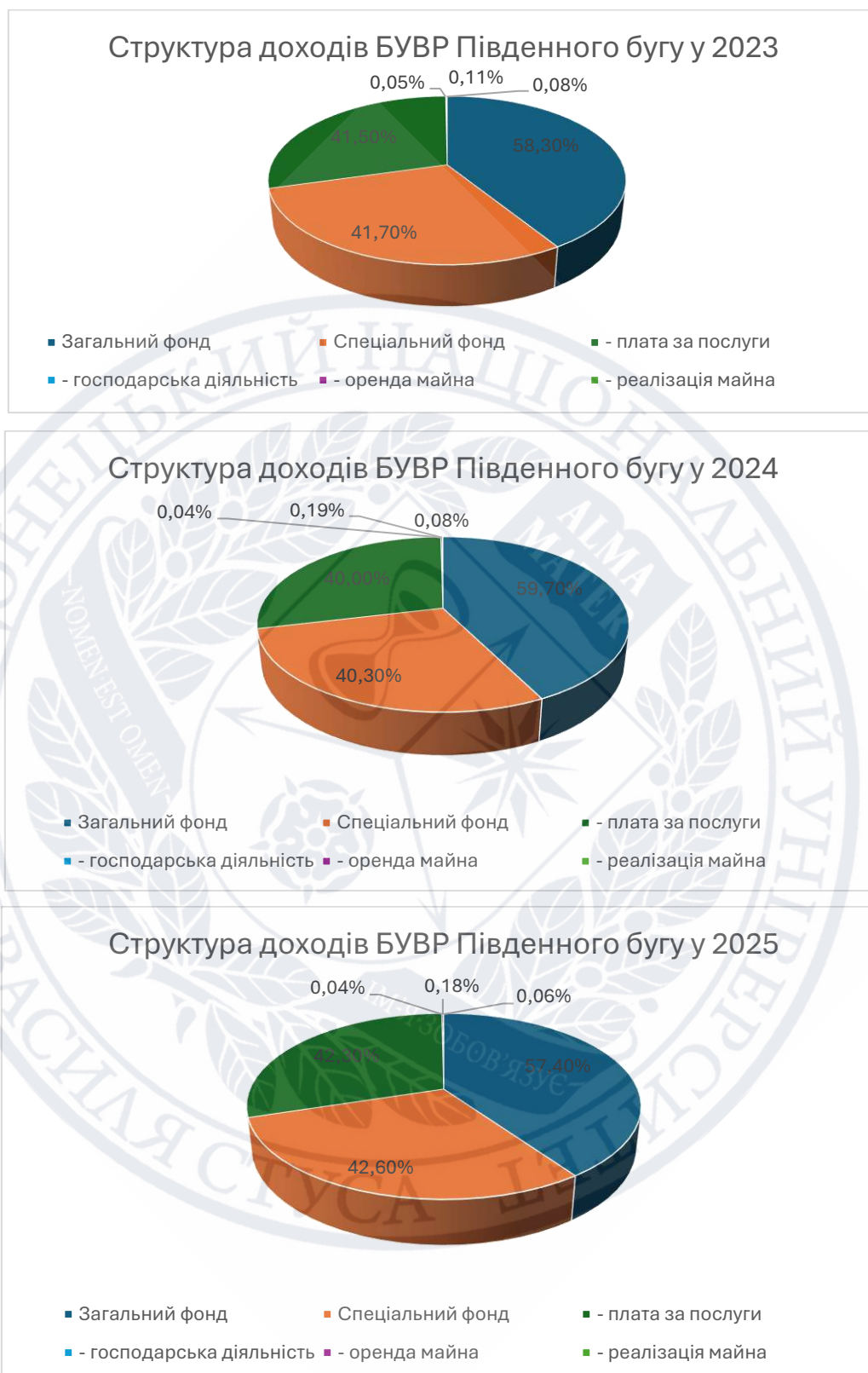


Рисунок 3.1 – Структура доходів БУВР Південного Бугу за кошторисами 2023-2025 рр.

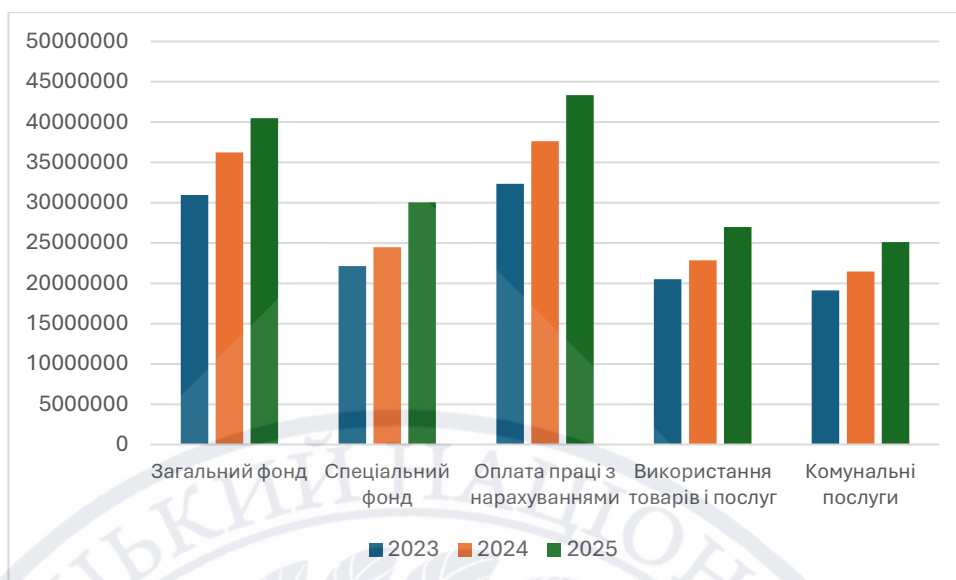


Рисунок 3.2 – Динаміка доходів та основних видатків БУВР Південного Бугу за кошторисами 2023-2025 рр.

Аналіз структури доходів і видатків БУВР Південного Бугу (табл. 3.7) показав, що загальний фонд стабільно є основним джерелом надходжень – його частка становить понад 57% у всі три роки, з невеликим коливанням: 2023 р. 58,3%, 2024 р. 59,7%, 2025 р. 57,4%. Це свідчить про досить високу залежність установи від бюджетного фінансування, що властиво бюджетним неприбутковим організаціям. Спеціальний фонд забезпечує 41–43% доходів, причому основну частину в ньому займає плата за послуги (понад 40% усіх доходів). Інші джерела – господарська діяльність, оренда майна, реалізація майна – залишаються незначними (менше 0,2% кожне). Це свідчить про низьку диверсифікацію надходжень у межах спецфонду та потенціал до його розширення через активізацію господарської діяльності. Поточні видатки переважають (понад 99,7% щороку), що відповідає статусу установи як неприбуткової та фінансованої з бюджету. У структурі поточних витрат оплата праці з нарахуваннями складає понад 60%, що є типовим для бюджетних установ з великою чисельністю персоналу, використання товарів і послуг коливається в межах 37–39%, комунальні послуги та енергоносії становлять близько 35–36% і є суттєвою складовою операційних витрат. Капітальні видатки залишаються мінімальними (0,2–0,3%), що свідчить про брак інвестиційного фінансування. Аналіз динаміки

доходів і видатків (табл. 3.8) демонструє, що доходи та видатки зростають синхронно, тобто наявна збалансованість планування (доходи = видатки). У 2024 році приріст склав +14,3%, у 2025 +16,2%, що перевищує середній рівень інфляції та свідчить про зростання вартості послуг і енергоносіїв. Загальний фонд зріс на 17,1% у 2024 році, але темп сповільнився до 11,7% у 2025, що вказує на обмеження бюджетного ресурсу. Спеціальний фонд демонструє стійке зростання: +10,5% у 2024 р. та значне +22,8% у 2025 р., що свідчить про успішні внутрішні ініціативи установи щодо власних надходжень. Фонд оплати праці з нарахуваннями стабільно зростає: +16,4% (2024) і +15,2% (2025), що зумовлено підвищенням мінімальних гарантій, індексацією зарплат тощо. Комунальні витрати зросли на 17,1% у 2025 році, що свідчить про тарифне навантаження. Капітальні видатки мають нестійку тенденцію: у 2024 році зменшилися на 14,7%, у 2025 - несуттєве зростання (+3,4%). Такий рівень свідчить про відсутність централізованого капітального фінансування.

Загалом аналіз свідчить про відносну фінансову стабільність, домінування поточних видатків, обмежену інвестиційну складову. Зростання надходжень зі спецфонду є позитивним сигналом, однак структура доходів вузька, а потенціал для залучення таких коштів недовикористаний.

Далі роздивимося фінансові звіти БУВР Південного Бугу за 2023–2024 роки. Почнемо з балансу (звіту про фінансовий стан), вертикальний та горизонтальний аналіз якого представлено у табл. 3.9 та 3.10, на рис. 3.3., 3.4.

Таблиця 3.9 – Структура статей балансу БУВР Південного Бугу за 2023-2024 рр.

№	Показник	2023	2024	Зміна питомої ваги, %
1.	Активи (баланс 100%)			
1.1	Основні засоби	70,04%	79,64%	+9,60
1.2	Незавершені капітальні інвестиції	0,61%	0,63%	+0,02
1.3	Запаси	3,85%	5,14%	+1,29
1.4	Фінансові активи (грошові кошти)	25,50%	14,28%	-11,22
1.5	Усього нефінансові активи	74,50%	85,41%	+10,91
1.6	Усього фінансові активи	25,50%	14,59%	-10,91
2	Пасиви (баланс 100 %)			
2.1	Внесений капітал	241,67%	256,67%	+15,00
2.2	Капітал у дооцінках	3,93%	6,75%	+2,82

2.3	Фінансовий результат (від'ємний)	-147,26%	-164,09%	-16,83
2.4	Цільове фінансування	0,61%	0,63%	+0,02
2.5	Усього власний капітал	98,95%	99,97%	+1,02
2.6	Усього зобов'язання	1,05%	0,03%	-1,02

Таблиця 3.10 – Динаміка статей балансу БУВР Південного Бугу за 2023-2024 рр.

№	Показник	2024 у порівнянні з 2023, грн.	2024 у порівнянні з 2023, %
1	Основні засоби	+2495149	+9,31%
2	Запаси	+415684	+28,19%
3	Нефінансові активи (разом)	+2910833	+10,21%
4	Грошові кошти (в нац. валюті)	-4506914	-46,17%
5	Фінансові активи (разом)	-4391550	-44,99%
6	Внесений капітал	+1940627	+2,10%
7	Капітал у дооцінках	+980589	+65,18%
8	Фінансовий результат (погіршення)	-4010116	-7,11%
9	Зобов'язання	-391817	-97,38%
10	Баланс	-1480717	-3,87%

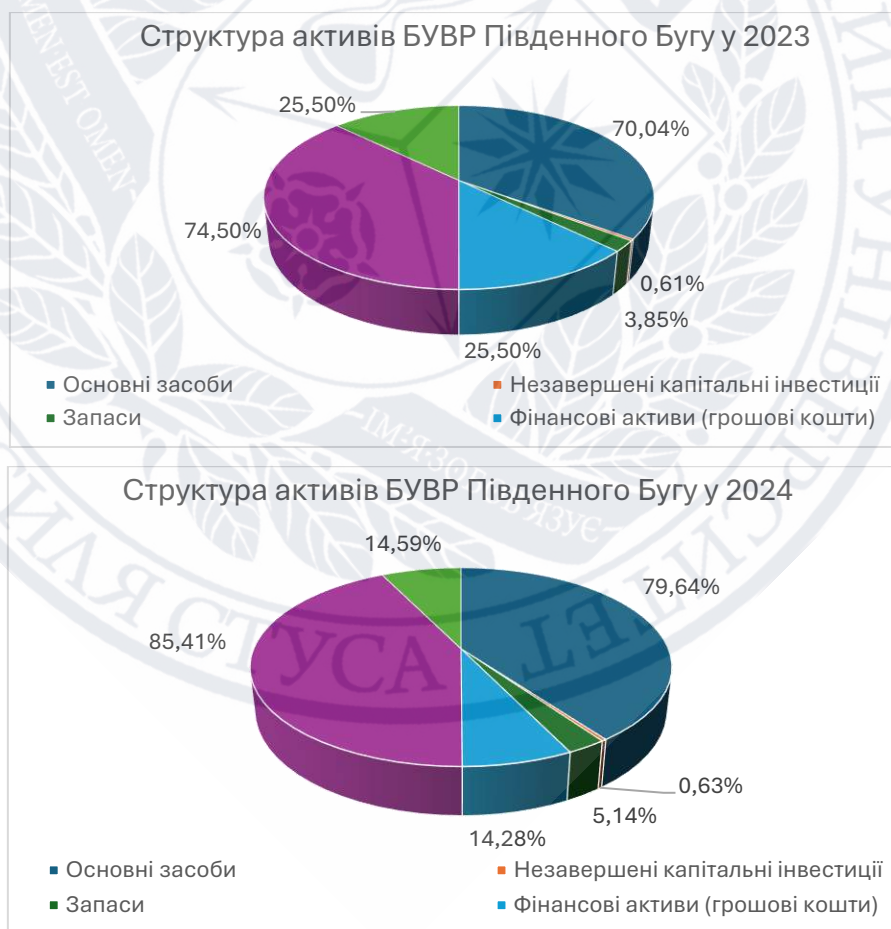


Рисунок 3.3 – Структура статей балансу БУВР Південного Бугу за 2023-2024 рр.

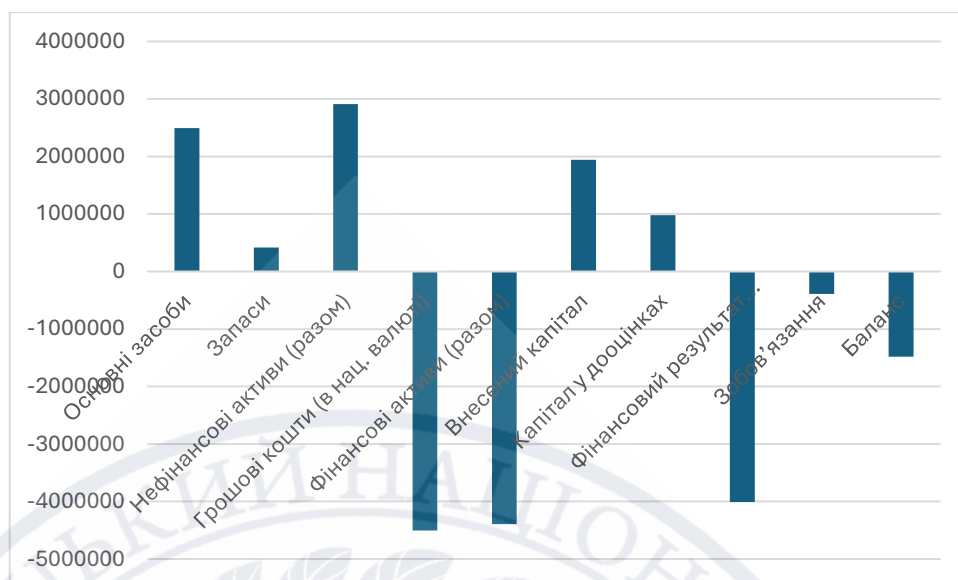


Рисунок 3.4 – Динаміка статей балансу БУВР Південного Бугу у 2024 р.

Аналіз структури активів і пасивів БУВР Південного Бугу (табл. 3.9) демонструє, що основні засоби залишаються основною складовою активів: 2023 рік - 70,04%, 2024 рік - 79,64% (+9,60 %). Це свідчить про інвестиційну діяльність у модернізацію матеріально-технічної бази (хоча і недостатню) та дооцінку існуючих об'єктів. Незавершені капітальні інвестиції становлять менше 1% і майже не змінюються (0,61% та 0,63%), що вказує на заморозку проєктів в умовах воєнного стану. Запаси зросли з 3,85% до 5,14% (+1,29 %), що може свідчити про накопичення матеріалів на майбутні роботи або несвоєчасне їх використання. Фінансові активи (грошові кошти) різко зменшилися (з 25,50% до 14,28%, на 11,22 %), що є тривожним сигналом про зменшення ліквідності установи. У цілому невізансові активи зросли з 74,5% до 85,4%, тобто структура балансу стала більш капіталоемною; фінансові активи зменшились майже на 11%, що означає зменшення гнучкості у витрачанні ресурсів.

Що стосується пасивів, внесений капітал зріс із 241,67% до 256,67%, що свідчить про збільшення державного фінансування у формі капіталу. Капітал у дооцінках збільшився на 2,82 %, що пов'язано із переоцінкою основних засобів згідно з обліковою політикою установи. Фінансовий результат (від'ємний) погіршився з -147,26% до -164,09% (-16,83 %), що вказує на дефіцит по результатах виконання кошторису. Цільове фінансування залишилось на

стабільному рівні (0,61–0,63%). Структура пасивів показує, що власний капітал охоплює практично весь баланс (98,95% → 99,97%); зобов'язання скоротились до 0,03%, що свідчить про відсутність боргового навантаження, але водночас і обмеженість у залученні зовнішніх ресурсів.

Аналіз динаміки балансу БУВР Південного Бугу (табл. 3.10) продемонстрував таке: основні засоби зросли на +2,5 млн грн (+9,3%), що підтверджує структурні зміни; запаси зросли на 28,2% (+416 тис. грн), що є істотним і може свідчити про зміни у методах заготівлі ресурсів; грошові кошти зменшилися на 4,5 млн грн (–46,2%), що є негативною тенденцією з точки зору платоспроможності. В результаті: загальні фінансові активи скоротились майже на 45%. Внесений капітал зріс на +1,94 млн грн (+2,1%), що є очікуваним за умови збільшення держфінансування. Капітал у дооцінках зріс на +980 тис. грн (+65,2%) як результат дооцінки активів. Фінансовий результат погіршився на –4 млн грн, що сигналізує про неефективність або перевищення витрат над доходами. Зобов'язання зменшилися на –391 тис. грн (–97,4%), фактично майже повністю погашені. Баланс установи в цілому скоротився на –1,48 млн грн (–3,87%), тобто загальна сума активів і пасивів зменшилася, головню через скорочення грошових коштів.

Тож у 2024 р у структурі активів БУВР Південного Бугу відбулося зростання частки основних засобів і запасів при різкому зменшенні фінансових активів, у частині пасивів спостерігається збільшення капіталу за рахунок переоцінки та внесених коштів, а зобов'язання майже повністю погашено, що свідчить про високу автономію установи, але і низьку гнучкість у маневруванні ресурсами. Загалом, негативною тенденцією є погіршення фінансового результату та скорочення ліквідних активів, що потребує управлінської уваги.

Структура та динаміка показників звіту про фінансові результати БУВР Південного Бугу за 2022–2024 рр. представлена у табл. 3.11, 3.12 та рис. 3.5, 3.6.

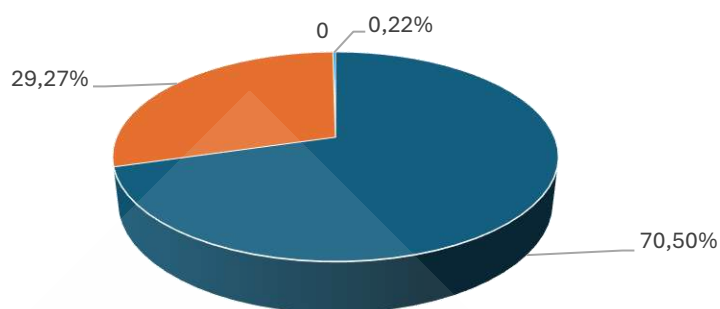
Таблиця 3.11 – Структура показників звіту про фінансові результати БУВР
Південного Бугу за 2022–2024 рр.

№	Показник	2022, грн	2023, грн	2024, грн	2022, %	2023, %	2024, %
1	Доходи (100 %)						
1.1	Бюджетні асигнування	33617544	32983762	44932807	70,50	52,45	54,11
1.2	Доходи від надання послуг	13959453	29730443	37832349	29,27	47,27	45,56
1.3	Доходи від продажу активів	0	7832	3360	0,00	0,01	0,00
1.4	Інші доходи обмінних операцій	106887	167239	269322	0,22	0,27	0,32
2	Витрати (100 %)						
2.1	Витрати на оплату праці	26926797	27793124	37948737	59,37	48,72	46,54
2.2	Відрахування на соціальні заходи	5626737	5752294	7771395	12,41	10,08	9,53
2.3	Матеріальні витрати	12095276	23018608	35204137	26,67	40,35	43,17
2.4	Амортизація	632184	343799	481672	1,39	0,60	0,59
2.5	Інші витрати	76679	144195	137 831	0,17	0,25	0,17

Таблиця 3.12 – Динаміка показників звіту про фінансові результати БУВР
Південного Бугу за 2022–2024 рр.

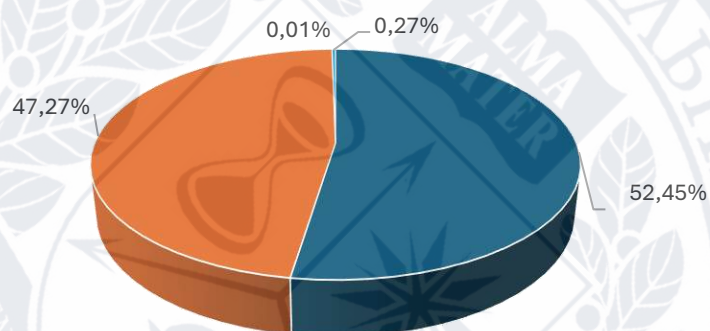
№	Показник	2022, грн	2023, грн	2024, грн	2023 у порівнянні з 2022, %	2024 у порівнянні з 2023, %
1	Доходи (100 %)					
1.1	Бюджетні асигнування	33617544	32983762	44932807	–1,89	+36,23
1.2	Доходи від надання послуг	13959453	29730443	37832349	+112,98	+27,25
1.3	Доходи від продажу активів	0	7832	3360	не розраховується	–57,10
1.4	Інші доходи обмінних операцій	106887	167239	269322	+56,46	+61,04
2	Витрати (100 %)					
2.1	Витрати на оплату праці	26926797	27793124	37948737	+3,22	+36,54
2.2	Відрахування на соціальні заходи	5626737	5752294	7771395	+2,23	+35,10
2.3	Матеріальні витрати	12095276	23018608	35204137	+90,31	+52,94
2.4	Амортизація	632184	343799	481672	–45,62	+40,10
2.5	Інші витрати	76679	144195	137831	+88,05	–4,41

Структура доходів БУВР Південного Бугу у 2022



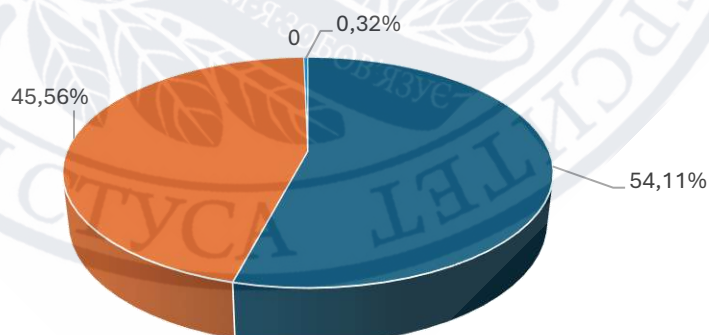
- Бюджетні асигнування
- Доходи від надання послуг
- Доходи від продажу активів
- Інші доходи обмінних операцій

Структура доходів БУВР Південного Бугу у 2023



- Бюджетні асигнування
- Доходи від надання послуг
- Доходи від продажу активів
- Інші доходи обмінних операцій

Структура доходів БУВР Південного Бугу у 2024



- Бюджетні асигнування
- Доходи від надання послуг
- Доходи від продажу активів
- Інші доходи обмінних операцій

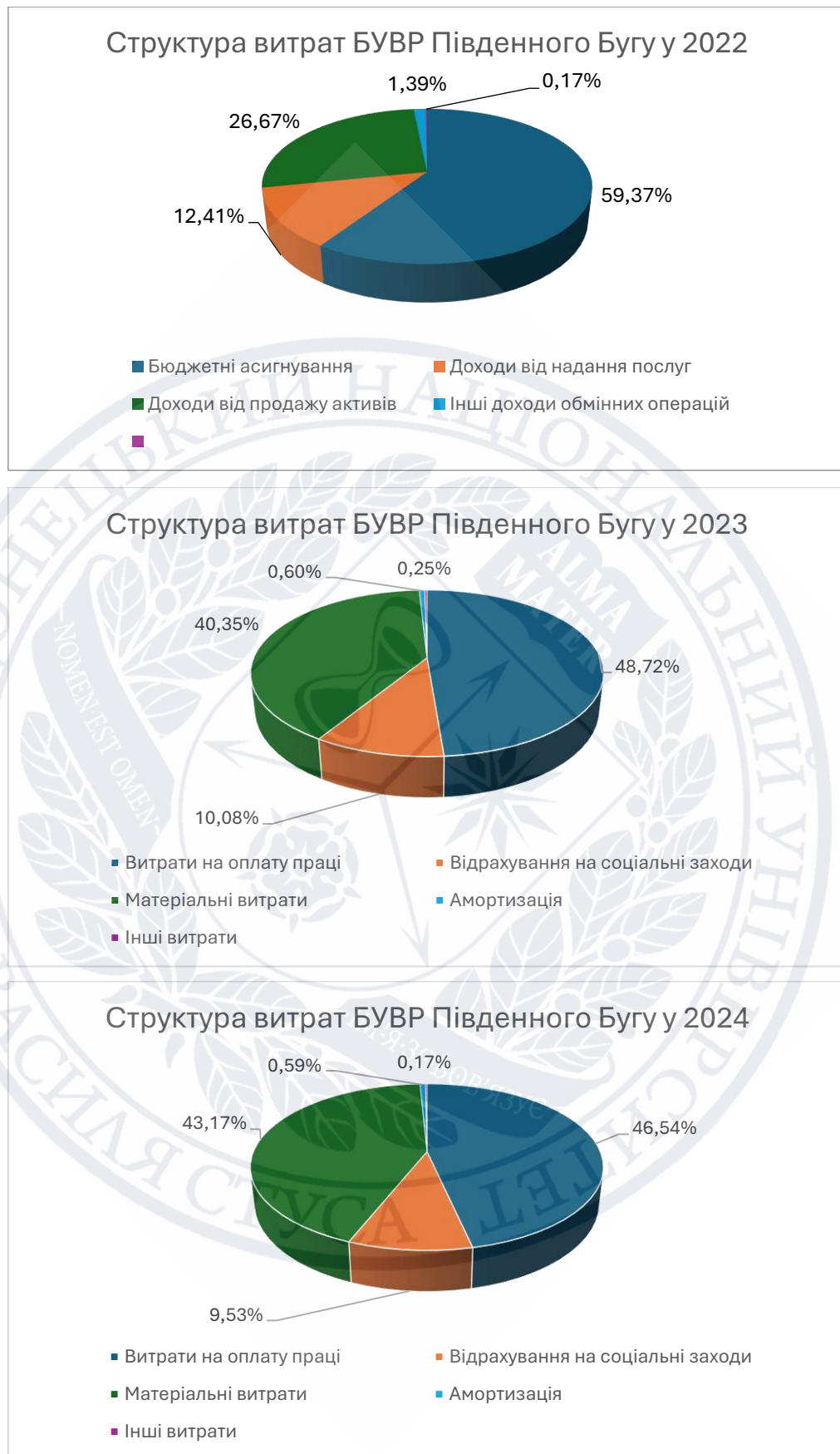


Рисунок 3.5 – Структура доходів і витрат БУВР Південного Бугу у 2022–2024 рр.



Рисунок 3.6 – Динаміка доходів і витрат БУВР Південного Бугу у 2022–2024 рр.

Аналіз доходів (табл. 3.11 та 3.12) показав, що впродовж 2022–2024 рр. структура доходів БУВР Південного Бугу зазнала суттєвих змін. У 2022 році основним джерелом надходжень були бюджетні асигнування, що становили 70,5% усіх доходів, доходи від надання послуг формували лише 29,27%, а інші джерела – 0,22%. У 2023 році спостерігається різкий зсув у структурі: частка бюджетного фінансування зменшилася до 52,45%, тоді як доходи від надання послуг суттєво зросли – до 47,27%. Це свідчить про активізацію господарської діяльності установи, зокрема у сфері платних послуг. У 2024 році тренд до диверсифікації доходів зберігся. Хоча частка бюджетних асигнувань зросла до 54,11%, доходи від надання послуг залишились високими – 45,56%. Інші доходи, зокрема від обмінних операцій, зростають незначними темпами: з 106,9 тис. грн

у 2022 до 269,3 тис. грн у 2024 році, що загалом становить лише 0,32% доходів. У динаміці доходів варто відзначити, що бюджетні асигнування зменшилися у 2023 році на 1,89% порівняно з 2022 роком, але в 2024-му відбулося їх зростання на 36,23%. Доходи від надання послуг зросли вражаючими темпами: у 2023 році на 112,98%, а у 2024 ще на 27,25%. Доходи від продажу активів залишаються несуттєвими і не мають системного характеру. Тож можна зробити висновок, що за аналізований період БУВР Південного Бугу демонструє поступове зниження залежності від бюджетного фінансування і зростання самозабезпечення через господарську діяльність.

Аналіз витрат демонструє таке: у 2022 році найбільшу частку у витратах займали витрати на оплату праці – 59,37%, що є типовим для бюджетних установ. Матеріальні витрати становили 26,67%, а відрахування на соціальні заходи – 12,41%. Амортизація та інші витрати мали незначний вплив. У 2023 році частка витрат на оплату праці знизилася до 48,72%, а матеріальні витрати зросли до 40,35%. Аналогічна ситуація спостерігається і в 2024 році: витрати на оплату праці становили 46,54%, матеріальні витрати вже 43,17%. Це свідчить про переорієнтацію витрат на забезпечення ресурсами, технікою, матеріалами тощо. Водночас відрахування на соціальні заходи поступово зменшуються – з 12,41% у 2022 до 9,53% у 2024 році. Це корелює зі зменшенням частки витрат на оплату праці. Амортизаційні витрати залишаються на стабільно низькому рівні – близько 0,6%, що може свідчити про незначний обсяг основних засобів або відсутність оновлення техніки. Інші витрати практично не змінюються й залишаються в межах 0,17–0,25%. У динаміці витрат спостерігається зростання витрат на оплату праці: +3,22% у 2023 р. та +36,54% у 2024 р.; зростання матеріальних витрат: +90,31% у 2023 р., +52,94% у 2024 р. це найбільш динамічна стаття; зниження амортизаційних витрат у 2023 р. на 45,62%, але їх часткове відновлення у 2024 р. (+40,10%); практично незмінні інші витрати, зі спадом у 2024 р. на 4,41%. Ці показники вказують на перехід установи до більш ресурсно орієнтованої моделі витрат, що пов'язано з розширенням платних послуг та впровадженням нових проєктів.

Можна узагальнити, що структура доходів змінилася в бік зростання частки доходів від надання послуг, що свідчить про зростання господарської активності та зниження залежності від бюджету. Структура витрат вказує на скорочення питомої ваги витрат на оплату праці та зростання матеріальних витрат, що може свідчити про розширення функціональних завдань. Динаміка як доходів, так і витрат характеризується загальним зростанням, зокрема значним у 2023–2024 рр., що свідчить про розширення масштабів діяльності установи та зростання цін на товари та послуги. Основною тенденцією є поступовий перехід до фінансової самостійності за рахунок розвитку послуг, при збереженні підтримки з бюджету. Результати аналізу звіту про рух грошових коштів БУВР Південного Бугу представлені у табл. 3.13-3.14 та рис. 3.7-3.8.

Таблиця 3.13 – Загальний аналіз надходжень та витрат операційної діяльності БУВР Південного Бугу за 2022–2024 рр.

№	Показник	2022, грн	2023, грн	2024, грн	2024 у порівнянні з 2022, грн	2024 у порівнянні з 2022, %
1	Надходження від операційної діяльності (усього)	47817230	66735279	85060151	+37242921	+77,9%
2	Витрати від операційної діяльності (усього)	45784649	59584906	88335892	+42551243	+92,9%
3	Чистий рух коштів від операційної діяльності	2032581	7150373	-3275741	-5308322	-261,2%

Таблиця 3.14 – Аналіз грошових потоків БУВР Південний Буг за 2022–2024

№	Джерело надходжень	2022	2023	2024
1	Структура надходжень від операційної діяльності, %			
1.1	Бюджетні асигнування	70,4%	50,4%	52,8%
1.2	Надання послуг/робіт	27,3%	46,2%	45,8%
1.3	Продаж активів	0,0%	0,01%	0,004%
1.4	Інші обмінні надходження	0,2%	0,25%	0,32%
1.5	Інші надходження (включаючи внутрішні)	2,1%	4,1%	1,1%
2	Аналіз інвестиційної діяльності, грн			
2.1	Надходження від інвестиційної діяльності	-	526840	824986
2.2	Витрати на інвестиції (в т.ч. осн. засоби)	-	526840	2056159
2.3	Чистий рух коштів	-	0	-1231173
3	Залишки коштів, грн			
3.1	Залишок на початок року	677361	2709942	9760315
3.2	Залишок на кінець року	2709942	9760315	5253401

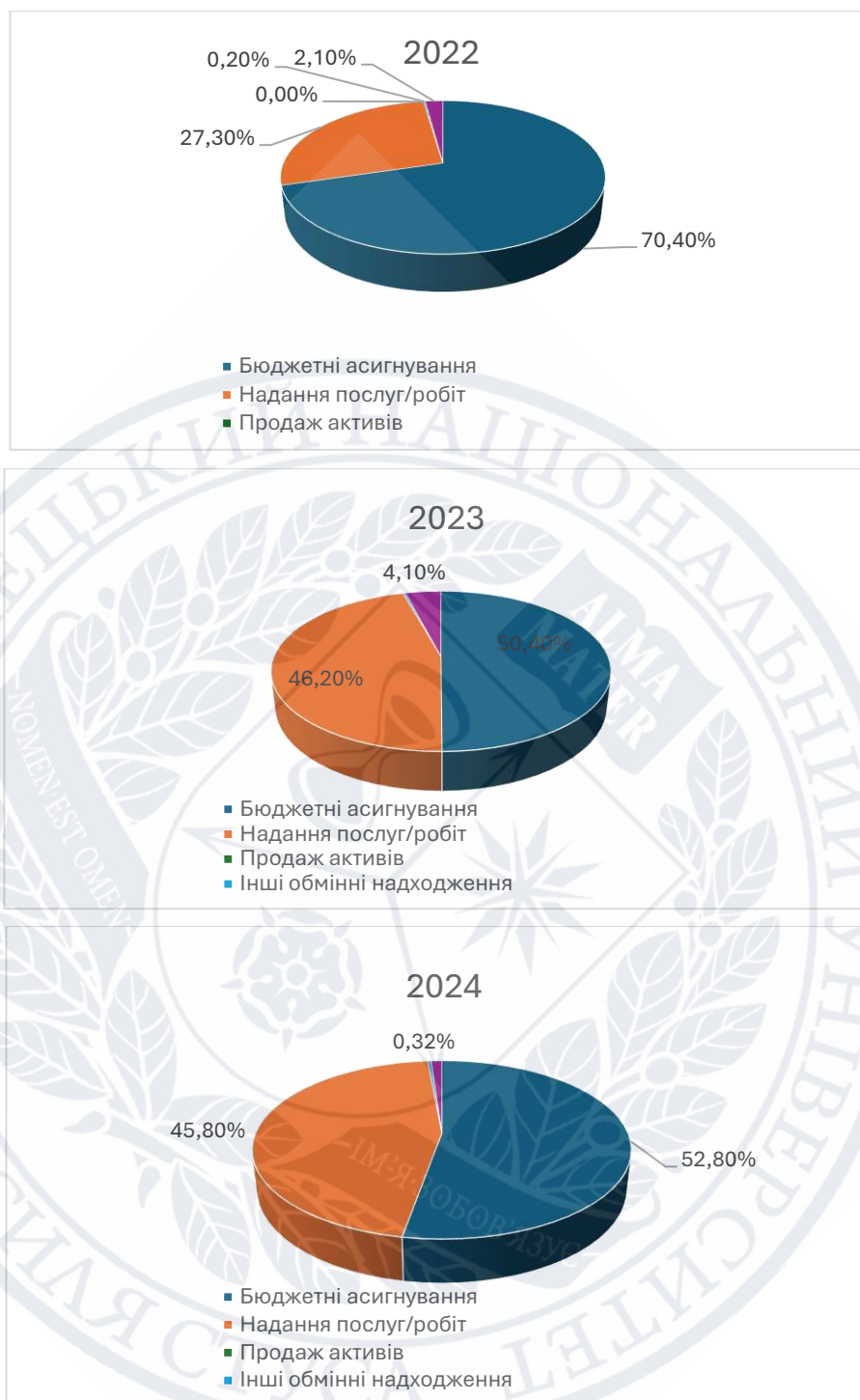


Рисунок 3.7 – Структура надходжень від операційної діяльності БУВР Південного Буга у 2022-2024

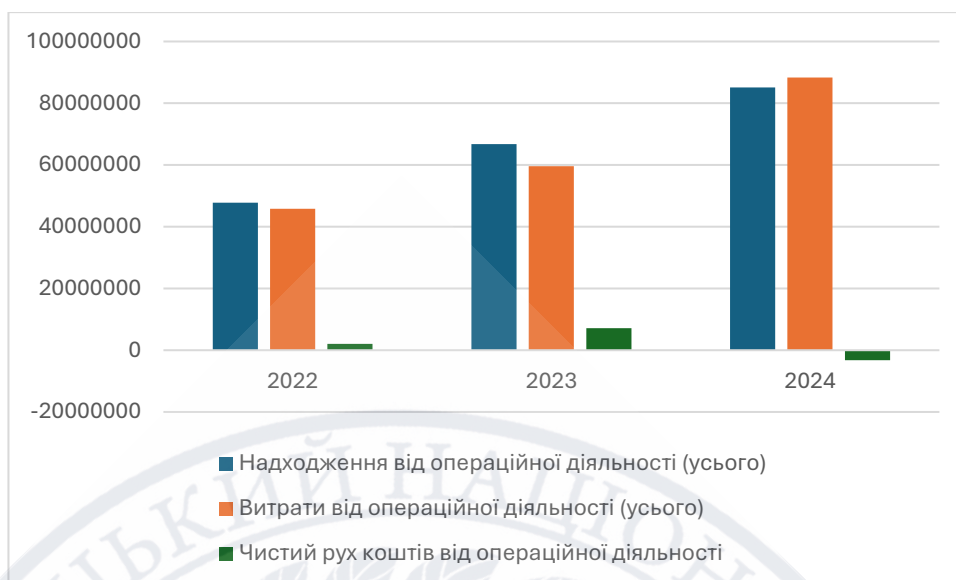


Рисунок 3.8 – Динаміка надходжень та витрат операційної діяльності БУВР Південного Бугу за 2022–2024 рр.

За результатами аналізу звіту про рух грошових коштів БУВР Південного Бугу за 2022–2024 рр. встановлено, що загальна сума надходжень від операційної діяльності зростає з 47,8 млн грн у 2022 році до 85,1 млн грн у 2024 році, що становить зростання на 77,9%. Це свідчить про активізацію основної діяльності установи або підприємства. Найбільшу частку серед надходжень становили: бюджетні асигнування – у 2022 році вони складали 70,4% від усіх надходжень, але вже у 2023 та 2024 роках їхня частка знизилася до 50,4% та 52,8% відповідно, що свідчить про зменшення залежності від бюджетного фінансування; надходження від надання послуг (робіт), навпаки, зросли як у абсолютних значеннях (з 13,1 млн до 38,9 млн грн), так і в структурі (з 27,3% у 2022 до 45,8% у 2024 році). Це позитивна динаміка, яка вказує на розширення комерційної діяльності або підвищення попиту на послуги. Інші надходження (з продажу активів, необмінні операції, внутрішні операції) залишаються незначними за обсягом і суттєвого впливу на загальну динаміку не мають.

Загальні витрати операційної діяльності зросли ще стрімкіше – на 92,9% (з 45,8 млн до 88,3 млн грн). Основну частину становили витрати на виконання бюджетних програм та виготовлення продукції / надання послуг, частка яких

зросла. Найбільше зростання демонструють: витрати на послуги/роботи: з 11 млн грн до понад 36,8 млн грн – понад триразове зростання; інші витрати за необхідними операціями у 2024 році різко зросли до 5,56 млн грн, що потребує додаткового аналізу (можливо, йдеться про соціальні виплати, гуманітарну допомогу тощо).

У 2022 та 2023 роках чистий рух коштів був позитивним, що означає перевищення надходжень над витратами. У 2024 році спостерігається від’ємне сальдо операційної діяльності -3,28 млн грн. Це викликає занепокоєння, оскільки означає, що витрати перевищили надходження, попри загальне зростання доходів. Причинами можуть бути непропорційне зростання витрат, неефективне планування або вплив зовнішніх факторів.

У 2022 році інвестиційна діяльність не здійснювалася (усі значення нульові). У 2023–2024 роках надходження цільового фінансування зросли з 526,840 грн до 824,986 грн, водночас, витрати на придбання основних засобів у 2024 році зросли майже в 4 рази (до 2,06 млн грн), що призвело до від’ємного чистого руху коштів у сумі -1,23 млн грн. Це може бути результатом інвестицій в оновлення матеріально-технічної бази. Витрати виглядають доцільними, але потребують контролю у випадку відсутності відповідного фінансування.

Початковий залишок коштів у 2022 році становив лише 677 тис. грн. Завдяки позитивному грошовому потоку у 2022 та 2023 роках, залишок на кінець 2023 року зріс до 9,76 млн грн. Проте в 2024 році залишок зменшився до 5,25 млн грн, що зумовлено негативним чистим рухом як в операційній, так і в інвестиційній діяльності. Це свідчить про виснаження грошових резервів та потребу в заходах із оптимізації витрат або збільшення доходів.

Аналіз капіталу БУВР Південного Бугу за 2023-2024 рр. представлені у табл. 3.15-3.16 та рис. 3.9.

Таблиця 3.15 – Аналіз структури капіталу БУВР Південного Бугу за 2023–2024 рр.

№	Стаття	2023, грн	Питома вага, %	2024, грн	Питома вага, %
1	Внесений капітал	92003288	290	94455046	257
2	Капітал у дооцінках	1504444	5	1504444	4
3	Фінансовий результат	-61993263	-195	-60383679	-164
4	Цільове фінансування	233239	1	233239	1
5	Разом	31747708	100	36789639	100

Таблиця 3.16 – Динаміка капіталу БУВР Південного Бугу за 2023–2024 рр.

№	Стаття	2023, грн	2024, грн	Абсолютне відхилення, грн	Темп зростання, %
1	Внесений капітал	92003288	94455046	+2451758	102,7
2	Капітал у дооцінках	1504444	1504444	0	-
3	Фінансовий результат	-56373563	-60383679	-4010116	107,1 (збиток)
4	Цільове фінансування	233239	233239	0	-
5	Разом	37878539	36789639	-1088900	97,1

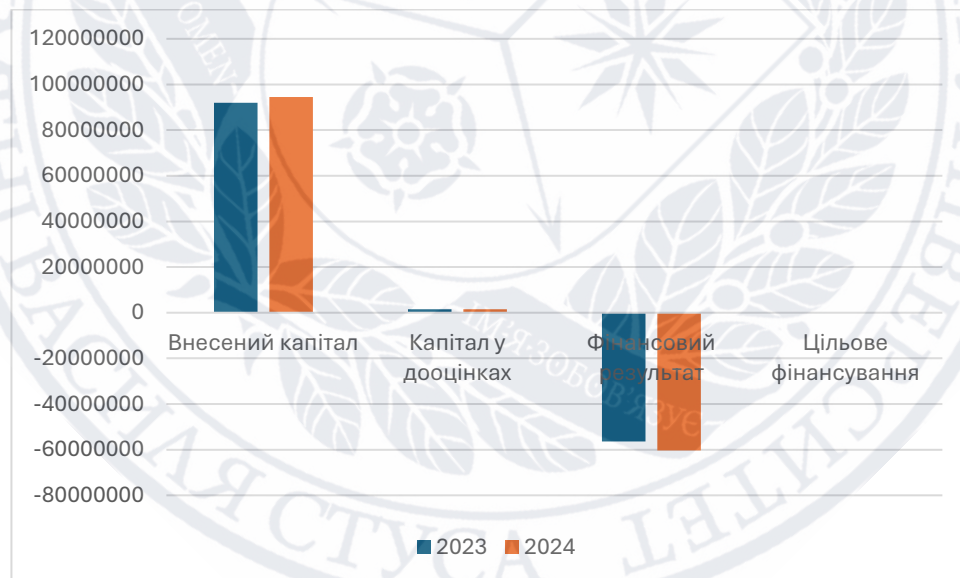


Рисунок 3.9 – Динаміка складових капіталу БУВР Південного Бугу за 2023–2024 рр.

Аналіз структури капіталу свідчить про суттєву залежність установи від внесеного капіталу, частка якого у 2023 році становила 290%, а у 2024 році 257% від загальної суми капіталу. При цьому показник фінансового результату є

від'ємним і суттєво впливає на загальний обсяг капіталу: у 2023 році його питома вага становила -195 %, а у 2024 році -164 %. Це свідчить про наявність хронічного дефіциту. Інші компоненти структури – капітал у дооцінках та цільове фінансування – мають незначну частку (від 1 до 5 %), без змін у динаміці.

Динаміка капіталу демонструє певні суперечливі тенденції. З одного боку, внесений капітал у 2024 році зріс на 2,45 млн грн (+2,7 %), що є позитивною ознакою. Водночас спостерігається погіршення фінансового результату: дефіцит зріс на понад 4 млн грн, що призвело до загального зниження обсягу капіталу на 1,09 млн грн (темп зменшення – 2,9 %). Решта статей залишилася без змін.

Таким чином, фінансова стабільність установи значною мірою залежить від зовнішніх джерел капіталу, тоді як операційна діяльність є збитковою. Це вимагає перегляду підходів до управління витратами та підвищення ефективності використання ресурсів.

3.3. Оцінка впливу воєнного стану на діяльність неприбуткових організацій

Воєнний стан в Україні, запроваджений у 2022 році у зв'язку з широкомасштабною збройною агресією РФ, кардинально змінив умови функціонування всіх секторів суспільства, включаючи сферу неприбуткових організацій. Цей вплив проявляється у фінансово-економічному, організаційному та соціальному вимірах, а саме:

1. Фінансова нестабільність і зміна структури фінансування: воєнний стан спричинив зростання бюджетного дефіциту та зміну пріоритетів фінансування на користь оборонного сектору. Для неприбуткових організацій це означало: скорочення або замороження бюджетних асигнувань; зниження надходжень із міжнародних джерел, особливо для організацій, що працювали в «мирних» напрямках (культура, освіта тощо); необхідність пошуку альтернативних джерел фінансування, включаючи платні послуги, донорські гранти, краудфандинг тощо.

2. Зміщення фокуса діяльності: багато неприбуткових організацій були змушені терміново переорієнтовуватися на гуманітарні, волонтерські та оборонні

напрями. Це стосувалося як благодійних фондів, так і громадських організацій, які почали: надавати допомогу військовим і переселенцям, займатись логістикою гуманітарної допомоги, організовувати евакуацію, забезпечувати психологічну підтримку постраждалим. Це змінило місію та операційну модель багатьох структур.

3. Порушення логістики, інфраструктурні ризики: в умовах війни багато організацій зазнали втрати майна, архівів, офісів або втратили доступ до них через окупацію чи бойові дії. Порушення логістичних ланцюгів унеможливлювало постачання товарів, проведення заходів або виконання проєктів у строк.

4. Кадрові ризики: значна частина працівників неприбуткових організацій: була мобілізована до ЗСУ або ТРО; виїхала за кордон чи переїхала в інші регіони; втратила можливість працювати через психологічний або фізичний стан. Це спричинило дефіцит кваліфікованих кадрів, втрату інституційної пам'яті та зниження ефективності управління.

5. Юридичні та податкові зміни: в умовах воєнного стану державні органи запровадили спрощення звітності та податкові пільги для окремих категорій НПО (особливо волонтерських і благодійних фондів), однак загалом правове поле залишалося динамічним, із високим рівнем невизначеності. Часто організації не мали чітких інструкцій щодо реєстрації гуманітарної допомоги, оформлення обліку та взаємодії з державою.

6. Соціальна роль і підвищення довіри: попри труднощі, багато неприбуткових організацій у період воєнного стану показали високу ефективність, мобільність та гнучкість, виконуючи функції, які держава не могла забезпечити. Це сприяло зростанню: суспільної довіри до третього сектору; збільшенню волонтерської активності серед населення; залученню міжнародної уваги та підтримки.

Тож можна підсумувати, що воєнний стан істотно трансформував умови діяльності неприбуткових організацій в Україні. З одного боку, ці структури зазнали фінансового тиску, кадрових втрат та організаційних обмежень. З іншого

боку, саме неприбутковий сектор продемонстрував високу стійкість, швидку адаптацію до нових умов та ключову роль у підтримці соціальної стабільності. У майбутньому саме досвід війни може стати основою для розбудови ефективнішої, децентралізованої та фінансово стійкої моделі діяльності НПО.

Що стосується діяльності БУВР Південного Бугу (у 2022–2024 рр.), детально проаналізованої в пит. 3.2, то можна зробити таке узагальнення: Структура фінансування установи залишається типовою для бюджетної сфери: близько 57–60% доходів щороку надходить із загального фонду бюджету. Водночас спеціальний фонд демонструє зростання, переважно за рахунок плати за послуги, що свідчить про активізацію власної господарської діяльності. Поточні видатки становлять понад 99% усіх витрат, з яких понад 60% – це оплата праці. Видатки на товари, послуги та комунальні ресурси мають стабільно високу частку, що відповідає специфіці діяльності установи. Капітальні видатки залишаються низькими (0,2–0,3%), що свідчить про хронічну нестачу інвестицій. Фінансовий результат є від’ємним, що формує хронічний дефіцит і знижує загальний капітал, незважаючи на зростання внесеного капіталу. Фінансова активність установи зросла, що підтверджується збільшенням доходів і витрат на понад 70–90% у 2022–2024 рр. Проте темпи зростання витрат випереджають надходження, що спричинило негативний рух грошових коштів у 2024 році. Баланс показує зменшення фінансових активів (грошових коштів) і зростання основних засобів, що свідчить про посилення матеріальної складової діяльності при втраті ліквідності.

На прикладі діяльності БУВР Південного Бугу можна виокремити кілька ключових аспектів впливу воєнного стану саме на бюджетні неприбуткові організації:

1. Зміна структури доходів: воєнний стан активізував трансформацію фінансової моделі установи. Частка бюджетних асигнувань хоча і залишається домінантною (близько 54–60%), але у структурі доходів відзначається зростання надходжень від надання послуг – із 29,3% у 2022 до 45,6% у 2024 році. Це свідчить про адаптацію до нових умов та прагнення до фінансової самостійності

через розширення господарської діяльності.

2. Тиск на поточні видатки: у період воєнного стану спостерігається зростання витрат на оплату праці, енергоносії, товари і послуги. Наприклад, витрати на оплату праці зросли на 36,5% у 2024 році порівняно з 2023, витрати на комунальні послуги – на 17,1%. Таке зростання пов'язане з інфляцією, підвищенням цін на ресурси, а також необхідністю утримання стабільного кадрового складу в умовах підвищених ризиків.

3. Погіршення фінансових результатів і ліквідності: у 2024 році БУВР Південного Бугу вперше за три роки зафіксував від'ємний чистий рух коштів за операційною діяльністю – понад -3,2 млн грн, що є наслідком випереджального зростання витрат порівняно з доходами. Крім того, різко зменшилися грошові кошти на рахунках – майже на 4,5 млн грн, що знижує платоспроможність установи.

4. Обмеження інвестиційної діяльності: через концентрацію на поточних потребах, обмеження централізованого фінансування та нестабільну економічну ситуацію, капітальні видатки залишаються мінімальними (лише 0,2–0,3% у структурі витрат). У 2024 році спостерігається навіть негативне сальдо інвестиційної діяльності (-1,23 млн грн), що означає перевищення витрат на придбання основних засобів над надходженнями.

5. Посилення навантаження на управлінські рішення: воєнний стан вимагає від керівництва неприбуткових організацій швидкої реакції на зміну умов: підвищення цін, зміни в регулюванні, перебої у постачанні, проблеми з логістикою тощо. Установи змушені переглядати кошториси, переорієнтовувати діяльність, шукати нові джерела доходів та економити на капітальних інвестиціях.

6. Людський фактор і мобілізаційні ризики: воєнний стан також впливає на персонал: частина працівників підлягає мобілізації або евакуації, що впливає на кадрову стабільність і продуктивність. Водночас зростає значення соціальної функції установ – забезпечення зайнятості, підтримки місцевого населення, виконання критичних екологічних функцій.

Таким чином, можна констатувати, що в умовах воєнного стану неприбуткові організації, зокрема БУВР Південного Бугу, демонструють відносну стійкість та адаптаційний потенціал, однак стикаються з низкою ризиків: нестачею оборотних коштів, хронічним дефіцитом, зростанням витрат та обмеженими інвестиційними можливостями. Подальше виживання та розвиток таких установ залежить від державної підтримки, а також ефективності управління фінансами та розширення джерел надходжень, зокрема у межах спеціального фонду.

За результатами аналізу облікової практики бюджетних неприбуткових організацій та наукової дискусії [62-67] здійснено SWOT-аналіз діяльності БУВР Південного Бугу у воєнний період, результати якого представлені у табл. 3.17.

Таблиця 3.17 – SWOT-аналіз діяльності БУВР Південного Бугу у воєнний період

<i>Сильні сторони (Strengths)</i>	<i>Слабкі сторони (Weaknesses)</i>
Висока частка бюджетного фінансування (гарантоване базове утримання)	Хронічний дефіцит – від’ємний фінансовий результат
Активізація власної господарської діяльності (послуги, спецфонд)	Низька частка капітальних видатків (майже відсутні інвестиції)
Збільшення матеріальних ресурсів, модернізація активів	Скорочення ліквідних коштів, нестача оборотних ресурсів
Майже повна відсутність зобов’язань – фінансова незалежність від кредиторів	Обмежена диверсифікація доходів (залежність від плати за послуги та бюджету)
<i>Можливості (Opportunities)</i>	<i>Загрози (Threats)</i>
Розширення платних послуг (моніторинг, експертизи, лабораторні дослідження тощо)	Воєнні дії – ризики руйнування інфраструктури, ускладнення логістики
Співпраця з міжнародними донорами та екологічними програмами	Обмеження бюджетного ресурсу у майбутньому через перерозподіл на потреби оборони
Діджиталізація облікових і звітних процесів, автоматизація функцій	Висока інфляція та тарифне навантаження – зростання витрат
Залучення приватного сектору через державно-приватне партнерство у водному менеджменті	Зниження платоспроможності замовників платних послуг через економічну кризу

Тож можна узагальнити, що воєнний стан суттєво трансформував діяльність неприбуткових організацій в Україні. Основними викликами стали фінансова нестабільність, переорієнтація на гуманітарні напрями, кадрові втрати, інфраструктурні обмеження та регуляторна невизначеність. Водночас

зросла довіра до сектору та його соціальна роль. На прикладі БУВР Південного Бугу видно, що попри зростання фінансової активності й адаптацію до нових умов (зокрема через спеціальний фонд), установи стикаються з хронічним дефіцитом, низькою інвестиційною спроможністю і ризиками втрати ліквідності. Подальша стабільність залежить від диверсифікації доходів, управлінської гнучкості та державної підтримки.

Висновки до розділу 3.

За результатами дослідження виявлені основні фактори ризику недостовірності фінансової звітності, розроблені пропозиції щодо їх мінімізації.

Проаналізована діяльність БУВР Південного Бугу у 2022–2024 рр. та констатовані виявлені тенденції. За результатами аналізу облікової практики бюджетних неприбуткових організацій та наукової дискусії здійснено SWOT-аналіз діяльності БУВР Південного Бугу у воєнний період.

Констатовано, що в умовах воєнного стану неприбуткові організації, зокрема БУВР Південного Бугу, демонструють відносну стійкість та адаптаційний потенціал, однак стикаються з низкою ризиків: нестачею оборотних коштів, хронічним дефіцитом, зростанням витрат та обмеженими інвестиційними можливостями. Подальше виживання та розвиток таких установ залежить від державної підтримки, а також ефективності управління фінансами та розширення джерел надходжень, зокрема у межах спеціального фонду.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження теоретичних і практичних підходів до організації обліково-аналітичного забезпечення діяльності бюджетних неприбуткових організацій в умовах воєнного стану:

1. Обґрунтовано, що державний сектор економіки виконує унікальні функції, а з господарської точки зору виступає сукупністю підприємств, установ і організацій, які повністю чи частково фінансуються або контролюються державою. У роботі здійснено порівняльний аналіз державних унітарних підприємств, акціонерних товариств з державною часткою, казенних підприємств, бюджетних установ, запропоновано впровадження Керівних принципів ОЕСР з корпоративного управління у суб'єктів державної форми власності для України з метою підвищення ефективності та прозорості державного сектору. Адаптація цих принципів до національного законодавства можлива через запровадження прозорої системи розкриття інформації, насамперед через фінансову звітність, створення незалежних рад директорів, інтеграцію принципів сталого розвитку, аудиту та антикорупційних механізмів.

2. Доведено, що інформаційне забезпечення виступає ключовою умовою ефективного управління. Розроблена модель інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання вітчизняного державного сектору, охарактеризовані цілі, суб'єкти, об'єкти, функції, інструменти, ключові принципи управління, ризики та виклики. Обґрунтовано, що для ефективного управління державним сектором необхідно реалізувати функцію інформаційного забезпечення, передусім, через систему облікової інформації.

3. Узагальнено, що бюджетні неприбуткові організації функціонують у формі юридичних осіб публічного права, створених для надання суспільно значущих послуг без мети отримання прибутку, з правом ведення господарської діяльності лише в межах досягнення статутної мети. Їх правовий статус регулюється нормами податкового, бюджетного та облікового законодавства. Запропонована структура нормативного поля та візуалізація регулювання,

розроблена цілісна структурно-логічна модель нормативного регулювання діяльності бюджетних неприбуткових організацій.

4. Розроблена схема нормативного регулювання організації і ведення обліку неприбуткової організації, аналіз складових якої дозволив запропонувати удосконалення НП(С)БОДС 101. Проаналізований вплив локальних нормативних документів на організацію ефективної облікової системи бюджетної неприбуткової організації на прикладі комплексу нормативних документів Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг. За результатами аналізу запропоновані конкретні удосконалення.

5. Виділені особливості облікового циклу бюджетних неприбуткових організацій: жорстка нормативна регламентація, високий рівень контролю та обмежена гнучкістю. Запропоновані напрями удосконалення облікового циклу, зокрема щодо подвійної класифікації доходів та видатків. Узагальнено відображення доходів та витрат бюджетної неприбуткової організації в первинному, аналітичному та синтетичному обліку, складені відповідні схеми та типові кореспонденції субрахунків.

6. Виявлена проблема відсутності капітальних видатків за рахунок загального фонду та низька загальна частка таких витрат у кошторисі Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг на 2025 р, запропоновані заходи для вирішення цієї проблеми – ініціювання включення капітальних потреб до загального фонду зі складанням плану оновлення обладнання та поетапним фінансуванням, розширення джерел спеціального фонду за рахунок міжнародних грантів та проєктів, зокрема щодо забезпечення сталого розвитку.

7. Виявлені сутність і значення фінансової та бюджетної звітності, розроблені та детально розглянуті процедури формування фінансової звітності як кінцевого етапу облікового циклу. Виявлені проблеми проведення інвентаризації, надані рекомендації щодо їх вирішення. Ідентифіковані основні фактори ризику недостовірності фінансової звітності: помилки в обліку, недотримання облікової політики, недостатній рівень підготовки персоналу,

використання застарілого програмного забезпечення, людський фактор та відсутність автоматизованого контролю. Для їх мінімізації запропоновано системне впровадження інструментів внутрішнього та зовнішнього контролю, оновлення облікової політики, автоматизація облікових процесів та посилення внутрішнього аудиту.

8. Обґрунтовано, що в бюджетних установах цифровізація облікових процесів стає необхідною умовою для забезпечення підзвітності, контролю за використанням коштів та вдосконалення системи публічного управління. Детально проаналізовані такі напрями цифровізації, як автоматизація бухгалтерського обліку, впровадження електронного документообігу, інтеграція з державними реєстрами та платформами, використання аналітичних модулів та контролю, виділені їх переваги, виклики та напрями вирішення проблем, що виникають.

9. Здійснено SWOT-аналіз діяльності БУВР Південного Бугу у воєнний період. Констатовано, що в умовах воєнного стану неприбуткові організації, зокрема БУВР Південного Бугу, демонструють відносну стійкість та адаптаційний потенціал, однак стикаються з низкою ризиків: нестачею оборотних коштів, хронічним дефіцитом, зростанням витрат та обмеженими інвестиційними можливостями, подальше виживання та розвиток таких установ залежить від державної підтримки, а також ефективності управління фінансами та розширення джерел надходжень, зокрема у межах спеціального фонду.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. System of National Accounts 2008 – 2008 SNA: офіційний сайт. URL: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna2008.asp>.
2. McConnell, C. R., Brue, S. L., & Flynn, S. M. (2023). Economics (23rd ed.). McGraw-Hill Education. 976 p.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
4. Про акціонерні товариства: закон України 17.09.2008 р. № 514-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17#Text>.
5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
6. Керівні принципи ОЕСР з корпоративного управління на підприємствах державної форми власності 2024. URL: <https://surl.li/expili>.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top>.
8. Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру: постанова Кабінет міністрів України від 13.07.2016 р. № 440. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-2016-%D0%BF#Text>.
9. Про управління об'єктами державної власності: закон України від 21.09.2006 р. № 185-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16#Text>.
10. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text>.
11. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів

України від 28.02.2002 р. № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>.

12. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text>.

13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

14. НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text>.

15. МСБО 1 «Подання фінансових звітів». URL: <https://surl.li/vnlfin>.

16. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>

17. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24>

18. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#n4>

19. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі: накази Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>

20. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>

21. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів

суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n14>

22. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n261>

23. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n396>

24. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550>

25. НП(С)БОДС 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>

26. Гевлич Л. Л. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2022. 181 с.

27. НП(С)БОДС 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>.

28. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text>

29. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>

30. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>

31. Правила організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в

установах і організаціях: Наказ Міністерства юстиції України від 18.06.2015 р. № 1000/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0736-15#Text>.

32. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки: Закон України від 20.03.2023 р. № 2970-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text>.

33. Про електронні документи та електронний документообіг: закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text>

34. Цюпак В., Боднар А., Романюк А. Впровадження цифрових технологій у управління підприємствами: можливості та виклики. *Економічний аналіз*. 2024. Том 34. №2. С. 465–479. <https://doi.org/10.35774/econa2024.02.465>

35. Островська Г., Шерстюк Р., Ціх Г. Управління бізнес-процесами в умовах цифрової трансформації підприємств. Трансформація бізнесу для сталого майбутнього: дослідження, цифровізація та інновації: монографія. Тернопіль: ФОП Паляниця В.А, 2024. С. 254–275.

36. Горбаньова В. (2024). Вплив цифрової трансформації бізнесу на механізми корпоративного управління. *Український економічний часопис*. 2024. № 4. С. 5–10. <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-4-1>

37. Левків Г. Я., Франчук І. Б., Леськів Г. З., Грицак О. С. Цифрові технології підвищення ефективності обліку на підприємстві в умовах формування дієвої системи аналітичного менеджменту. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 11. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15483568>

38. Kanaparthi V. Exploring the Impact of Blockchain, AI, and ML on Financial Accounting Efficiency and Transformation. URL: https://arxiv.org/abs/2401.15715?utm_source=chatgpt.com

39. Ciampi F., Faraoni M., Ballerini J., Meli F. The co-evolutionary relationship between digitalization and organizational agility: Ongoing debates, theoretical developments and future research perspectives. *Technological Forecasting and Social Change*. 2022. Volume 176. URL:

<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0040162521008143>

40. Zhang P., Wang Y. Digital transformation: A systematic review and bibliometric analysis from the corporate finance perspective. URL: https://arxiv.org/abs/2412.19817?utm_source=chatgpt.com

41. Криниця С. Сучасні тренди розвитку цифрових технологій та їх вплив на публічні фінанси. *Збірник наукових праць Державного податкового університету*. 2023. №2. С. 82–120. <https://doi.org/10.33244/2617-5940.2.2023.82-120>

42. Бразілій Н. М., Ткаченко А. А., Здір В. А. Цифровізація системи обліку, звітності та оподаткування в сучасних економічних умовах. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (економічні науки)*. 2023. Том 2. № 48. <https://doi.org/10.31388/2519-884X-2023-48-103-112>

43. Кочарян М. Ф. Тенденції застосування цифрових технологій в публічному управлінні. *Сучасний науковий журнал*. 2023. № 1. С. 91-96. <https://doi.org/10.36994/2786-9008-2023-1-12>

44. Парус-Бюджет: офіційний сайт. URL: <https://parus.ua/>

45. IS-Pro: офіційний сайт. URL: <https://is-pro.ua/>

46. М.Е.Дос: офіційний сайт. URL: <https://medoc.ua/>

47. Є-Data: офіційний сайт. URL: <https://spending.gov.ua/>

48. Програмне забезпечення для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. URL: <https://surl.lu/chfgxn>

49. Основні засади функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 р. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text>

50. Посібник з питань організації внутрішнього контролю розпорядниками коштів державного бюджету. URL: <https://surl.lu/vpdbfs>

51. Методичні рекомендації 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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#top>

52. Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text>

53. Стандарти внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>

54. Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>

55. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

56. Положення про Державну податкову службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>

57. Положення про Державну казначейську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text>

58. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>

59. Голинський Ю.О. Методи наукових досліджень та аналізу процесу виконання бюджетів. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/10/22.pdf>

60. Хмелюк А.В., Гудзь А.Ю. Організація обліку й аналіз використання бюджетних коштів ГУ ДСНС України. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2023. № 1(6). С. 126-134. [https://doi.org/10.31319/2709-2879.2023iss1\(6\).283022pp126-134](https://doi.org/10.31319/2709-2879.2023iss1(6).283022pp126-134)

61. Лучко М., Романюк Х. Комплексний аналіз виконання кошторису в бюджетних установах і його складові. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція*, 28

травня 2021 року, м. Тернопіль. URL: <https://surl.li/zdujng>

62. Крамаренко К. Безпекові аспекти функціонування бюджетних установ. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2022. № 1(01). С. 124-127. URL: <https://doi.org/10.32782/10.32782/dees.1-20>

63. Ларікова Т. В. Особливості складання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів у період воєнного стану. *Фінанси України*. 2022. № 10. С. 100-114. URL: https://finukr.org.ua/docs/FU_22_10_103_uk.pdf

64. Радіонов Ю. Д. Пріоритети бюджетної політики в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення України. *Фінанси України*. 2023. № 9. С. 24-47. URL: https://finukr.org.ua/docs/FU_23_09_024_uk.pdf

65. Новіков Д. О. Учасники бюджетного процесу на рівні місцевих бюджетів: система, повноваження та виклики воєнного стану. *Проблеми законності*. 2024. № 18(167). С. 53-70. URL: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=1307468>

66. Шеїн О. Ю. Бюджетна політика забезпечення економічної безпеки держави : дис. ... д-ра філософії : 05 - Економіка ; 051 - Соціальні та поведінкові науки : дата захисту 24.06.2025 / Шеїн Олександр Юрійович ; наук. кер. О. А. Ходжаян, наук. кер. Л. С. Мельник; КНУТД. Київ, 2025. 262 л. URL: <https://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/29348>

67. Скиба Г. І., Очкас М. П. Бюджетна система України: проблемні питання та тенденції розвитку в умовах воєнного стану. *Наукові праці МАУП. Економічні науки*. 2023. № 5(72). <https://doi.org/10.32689/2523-4536/72-9>

ДОДАТКИ

