



УДК 657

SPECIFIC ACCOUNTING POLICIES OF BUDGETARY INSTITUTIONS

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Altukhova T. V. / Алтухова Т.В.

с.т.с. / к.т.н.

ORCID: 0000-0002-8255-5725

Donetsk National Technical University, Drohobych, Sambirska, 76, 82111

Донецький національний технічний університет, м. Дрогобич, Самбірська, 76, 82111

Анотація. В роботі розглядається питання формування облікової політики бюджетних установ. Виконано узагальнення теоретичних підходів та нормативних вимог до формування облікової політики бюджетних установ України, проаналізовано основні проблеми та перспективи її розвитку. Виявлено, що бюджетні установи функціонують в умовах жорсткого нормативного регулювання, тим самим обмежуючи свободу вибору методів обліку, однак залишається можливість для організаційного та процедурного моделювання власної системи бухгалтерського обліку. Проаналізовано основні елементи облікової політики бюджетних установ та виділено чотири аспекти її формування. Визначено, що цифровізація сприяє підвищенню ефективності облікових процесів. Сформульовано практичні рекомендації щодо удосконалення облікової політики бюджетних установ. Отримані результати спрямовані на покращення організації бухгалтерського обліку та підвищення якості фінансової звітності у державному секторі.

Ключові слова: облікова політика, бюджетні установи, державний сектор, бухгалтерський облік, методологія обліку

Вступ.

На сьогоднішній день в умовах реформ системи державних фінансів питання формування ефективної облікової політики в бюджетних установах є актуальним напрямом дослідження. Облікова політика – це базовий інструмент організації бухгалтерського обліку та забезпечення достовірності інформації, як необхідна для прийняття управлінських рішень, здійснення фінансового контролю та підвищення прозорості діяльності установ, що фінансуються з бюджету. Тому, незважаючи на високий рівень нормативно-правового регулювання, бюджетні установи мають певну свободу при виборі методів, процедур і технічних рішень, які формують їхню індивідуальну облікову політику.

В сучасних наукових дослідженнях питання формування та реалізації облікової політики активно досліджують як вітчизняні, так зарубіжні науковці. Зокрема, значний внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку державного



сектору зробили такі автори, як С. Голова, Л. Ловінська, М. Кужельний, які підкреслюють роль методологічних засад у забезпеченні якості облікової інформації [1-4]. В інших наукових працях [5-8] автори акцентують увагу на нормативне регулювання облікових процесів у бюджетних установах та необхідності адаптації облікової політики до змін у законодавстві. В наступній статті [9] автори звертають увагу на формування політики в якості основи прозорості та контролю ефективності бюджетних установ, а також акцентують на розрахункові операції та виконують аналіз нормативної колізії, можливих підходів до обліку розрахунків, а також підкреслюють необхідність чіткого документування правил (в наказі про облікову політику) для уніфікації підходів у бюджетних установах. В наукових дослідженнях інших науковців [10-13] досліджується взаємозв'язок облікової політики з внутрішнім аудитом, якістю управлінських рішень та системою публічної звітності.

Однак, на даний момент доволі багато науковців звертають увагу на застосування цифрових технологій, що забезпечать ефективність ведення обліку в державному секторі, зокрема І. Цятковська [13] досліджує питання інтеграції цифрових технологій та електронних систем обліку. В науковій роботі наступних авторів [14] проаналізовано можливості впровадження електронних бухгалтерських систем, забезпечення автоматизації облікових процесів та підвищення точності і скорочення витрат на обробку великого обсягу облікових даних із застосуванням новітніх інформаційних технологій.

З проведеного аналізу літературних джерел видно, що, незважаючи на наявність широкого спектра досліджень, питання деталізації особливостей формування облікової політики у бюджетних установах України потребує подальшого вивчення з огляду на постійні зміни нормативної бази та впровадження міжнародних стандартів.

Мета даної роботи спрямована на узагальнення теоретичних підходів і нормативних вимог щодо формування облікової політики бюджетних установ та визначення її ключових особливостей, що впливають на організацію бухгалтерського обліку та якість фінансової звітності державного сектору.



Виклад основного матеріалу.

Облікова політика бюджетних установ вважається комплексною системою різноманітних методів, процедур та принципів організації бухгалтерського обліку, яка спрямована на формування достовірної, своєчасної та повної інформації щодо результатів діяльності, руху активів, податкових зобов'язань та виконання кошторису. Сама ж політика в даному випадку має подвійний характер, а саме: регулятивний, який формується на основі чинного законодавства, та управлінський, що визначає внутрішні правила ведення обліку, документообігу та контролю в бюджетних установах.

Окрім того, на відміну від суб'єктів господарювання, бюджетні установи не мають повної свободи у виборі методів обліку, тому що їх діяльність фінансується за рахунок державного бюджету і підлягає найбільш суворому контролю, а саме тому більшість елементів облікової політики є регламентованими.

Нормативно-правове регулювання здійснюється у відповідності до Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, Єдиного плану рахунків, Інструкцій Мінфіну щодо ведення бухгалтерського обліку, Методичних рекомендацій та роз'яснень Державної казначейської служби [15-18]. У відповідності до НП(С)БО, бюджетні установи зобов'язані забезпечити стабільність застосування обраних методів обліку, що виключає можливість їх частих змін, причому будь-які зміни в обліковій політиці мають бути обґрунтовані та затверджені керівником установи [17]. Також, необхідно зазначити, що одну з основних ролей відіграє Єдиний план рахунків, що визначає структуру бухгалтерської інформації та враховує специфіку державного сектору, а також дозволяє здійснити розмежування активів, пасивів, доходів та видатків відповідно до вимог бюджетного законодавства.

Облікова політика бюджетних установ повинна мати певні елементи, характеристика яких наведено нижче (рис. 1).

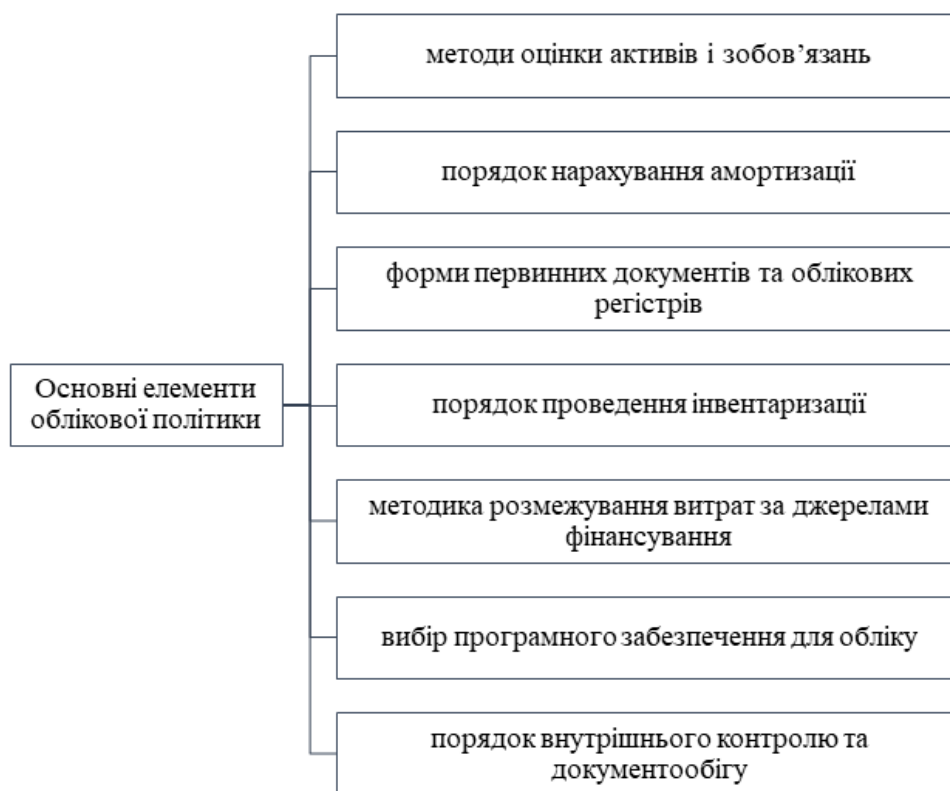


Рисунок 1 – Елементи облікової політики бюджетних установ

Методи оцінювання активів та податкових зобов'язань передбачають використання правил визначення початкової та подальшої оцінки матеріальних запасів, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів) та зобов'язань. Наприклад, розрахунок вибуття запасів проводиться за методом FIFO, а матеріальні запаси обліковуються за фактичною собівартістю або витрати на транспортування та введення в експлуатацію включаються до собівартості придбання.

Порядок нарахування амортизації передбачає використання методів амортизації, дозволяє встановити терміни корисного використання, бази нарахування та визначити початок нарахувань і ліквідаційну вартість. Причому в бюджетних установах переважно використовують прямолінійний метод нарахування амортизації. Наприклад, амортизація необоротних активів нараховується прямолінійним методом протягом строку корисного використання, тоді як початок нарахування – з дати введення об'єкта в експлуатацію, а ліквідаційна вартість не враховується, проте тільки тоді якщо не



зазначена окремо.

Форми первинних документів та облікових реєстрів затверджені нормативно-правовим законодавством, в яких також визначається і порядок їх ведення.

Порядок проведення інвентурізації передбачає визначення періодичності, складу комісії, а також порядок оформлення результатів та правила для окремих категорій, до яких відносять цінні папери, грошові кошти, запаси, основні засоби. Окрім того, порядок регламентує відповідну процедуру проведення інвентурізації, яка містить відповідні кроки (рис. 2).

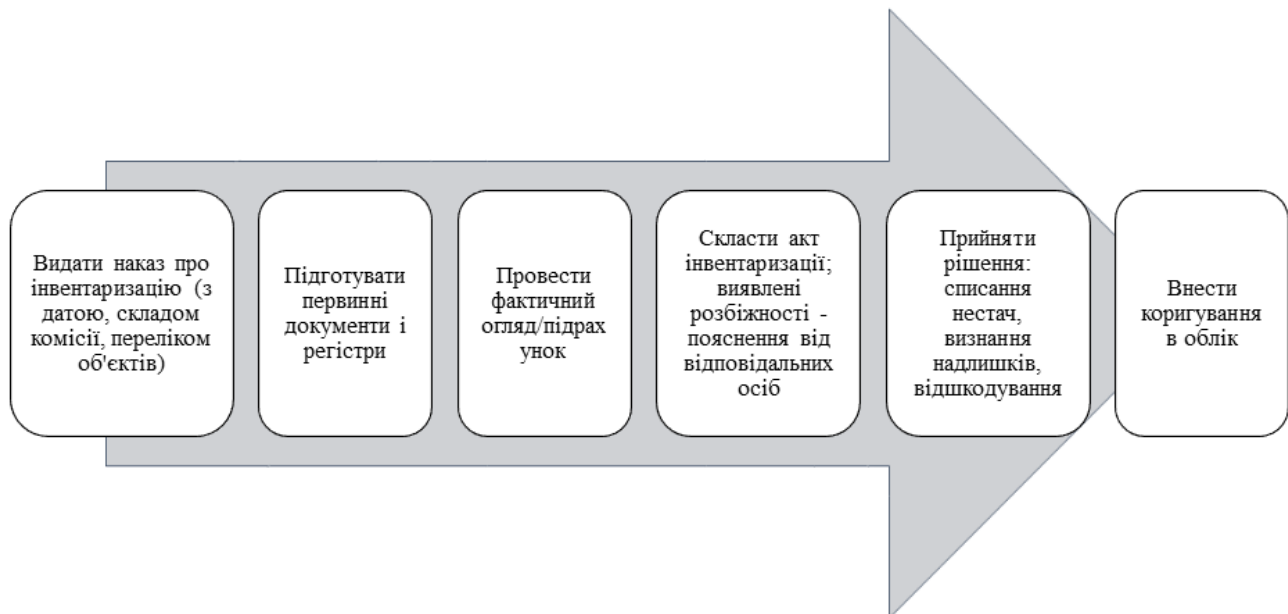


Рисунок 2 – Процедура проведення інвентурізації в бюджетних установах

Наприклад, інвентурізація основних засобів та запасів у вищих навчальних закладах проводиться щорічно станом на 01 жовтня. Позапланові інвентурізації проводяться у випадку зміни матеріально-відповідальної особи, або при підозрі нестачі, пожежі і тощо. За результатами перевірки виконується оформлення актів інвентурізації, що підписує комісія.

До основних елементів також відноситься методика розмежування витрат за джерелами фінансування, яка визначає правила віднесення витрат до бюджетних асигнувань, цільових надходжень, власних надходжень, грантів і тощо.



Наприклад, витрати можуть відноситися до певного джерела фінансування на підставі первинних документів і розподільчих відомостей, або якщо витрати, пов'язані з виконанням цільових програм, то повинні відображатися у спеціальному фонді. Також, загальні адміністративні витрати розподіляються пропорційно між програмами за базою (кількість працівників/витрачений час тощо).

Проведення обліку здійснюється за допомогою спеціального програмного забезпечення, причому до вибору таких інформаційних систем обліку висувають вимоги, до яких відносять відповідність законодавству й стандартам бухгалтерського обліку для бюджетних установ, можливість вести окремі фонди, такі як загальний та спеціальний, підтримка електронної звітності та інтеграція з казначейством у разі необхідності, функції інвентаризації, обліку основних засобів, амортизації, формування звітів, а також безпека з урахуванням розмежування доступу, шифрування, регулярних бекапів та підтримка і технічне обслуговування, можливості навчання співробітників установ.

Ще одним з основних елементів є порядок внутрішнього контролю та документообігу, який включає систему внутрішнього контролю, порядок опрацювання первинних документів, маршрутизацію документів та умови підписання/збереження.

З вище наведеного видно, що кожний елемент облікової політики має свої особливості та передбачає врахування різноманітних аспектів її формування на основі теоретичних засад та нормативних вимог (рис. 3).

Методичний аспект акцентує увагу на вибір методів оцінки активів, визначення методів амортизації, врахування резервів, структур фінансової звітності. Загалом даний аспект вимагає професійного аналізу, врахування альтернативних варіантів, які пропонують НП(С)БО, і вибору найбільш адекватних варіантів для конкретної установи.

Технічний аспект ґрунтується на формування форм облікових реєстрів, кореспонденції рахунків, документів первинного обліку, номенклатури внутрішніх документів.

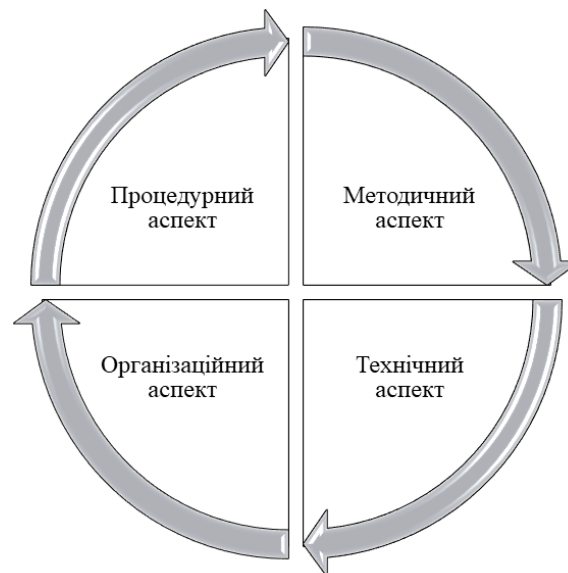


Рисунок 3 – Аспекти формування облікової політики бюджетних установ

Організаційний аспект передбачає визначення структури бухгалтерської служби, розподіл обов'язків, регламентація інвентаризацій, встановлення порядку внутрішнього контролю, затвердження наказу.

Процедурний аспект забезпечує документування, затвердження, перегляд і оновлення облікової політики, наприклад, у разі зміни нормативної бази, технологій або внутрішньої організації.

Враховуючи ці чотири аспекти, облікова політика, в першу чергу, затверджується керівником установи за поданням головного бухгалтера. Документ оформлюється у формі наказу, який повинен містити перелік вибраних методів і процедур, опис організації бухгалтерської служби, порядок ведення реєстрів, правила складання фінансової та бюджетної звітності, положення про внутрішній контроль. Загалом облікова політика повинна переглядатися у випадку змін законодавства, реорганізації установи, зміни умов діяльності або переходу на нові стандарти обліку.

Також, необхідно розуміти певні характеристичні особливості, що відрізняють облікову політику бюджетних установ від комерційних організацій та підприємств, до яких відносять, по-перше, жорстку регламентацію, так як більшість методів визначені певними нормативами, що обмежують свободу вибору, по-друге цільовий характер фінансування передбачає необхідність



відображення коштів за кодами економічної класифікації видатків. В третє, вимоги до прозорості та контролю, що забезпечує посиленій внутрішній і зовнішній фінансовий контроль. Окрім цього, бюджетні установи мають окрему структуру рахунків і кореспонденції, що передбачає застосування специфічного плану розрахунків, а також в державному секторі надається пріоритет бюджетній звітності над фінансовою під час контролю.

З огляду на вище зазначене, зараз настає час, коли облікова політика бюджетних установ потребує вирішення проблем та застосування нових напрямів реалізації, зокрема, необхідно здійснити в повному обсязі цифровізацію обліку за допомогою впровадження більш сучасних інформаційних систем обліку, автоматизації звітності та внутрішнього контролю, що надає змогу зменшити кількості помилок в розрахунках, підвищити швидкість роботи, полегшити внутрішній контроль, так як система фіксує всі дії користувачів та генерує аналітичну інформацію в режимі реального часу, а також надає можливість виконання роботи дистанційно, що є досить актуальним в наш час. Однак з урахуванням сучасних тенденцій, необхідно зазначити і проблемні сторони формування облікової політики бюджетних установ. В першу чергу, це стосується постійних змін в бюджетному законодавстві, податкових правил та стандартах бухгалтерського обліку, тому працівникам бухгалтерії необхідно постійно відстежувати зміни, адаптувати облікову політику та оновлювати внутрішні процедури. Окрім того, виникає необхідність і контролю за ефективністю використання ресурсів, бо загалом сучасний облік зосереджується не лише на фіксації фактів господарської діяльності, а й на аналізі ефективності використання бюджетних і матеріальних ресурсів, тим самим передбачає в подальшому, по-перше, впровадження управлінських показників (KPI), що дозволяють оцінювати результативність роботи, по-друге, проведення моніторинг нефінансових активів, а в третє здійснення аналізу витрат не лише з точки зору їх обсягу, а й з точки зору досягнення результатів. І на останок, забезпечення взаємодії з аудитом та державними органами шляхом підвищення вимог до прозорості фінансової інформації, тим самим змушуючи бюджетні



установи активно співпрацювати з аудиторами, контролюючими структурами та державними органами.

Таким чином, облікова політика бюджетних установ має доволі багато викликів на своєму шляху, однак застосування конкретних практичних рекомендацій дозволить ефективно її запроваджувати. До таких рекомендацій можна віднести наступні рекомендації:

1. Документування облікової політики у вигляді наказу з чіткою структурою.
2. Включення положення щодо використання електронних облікових систем.
3. Формалізування обліку касових та банківських операцій, визначення відповідальних осіб.
4. Запровадження регулярного внутрішнього аудиту та оновлювання політики у відповідності до чинного законодавства.
5. Встановлення методів переоцінки активів, критеріїв інвентаризації та оцінки ефективності використання ресурсів.

Висновки.

Облікова політика бюджетних установ є важливим елементом організації бухгалтерського обліку, причому специфіка діяльності державного сектору обумовлює наявність обмежень у виборі методів обліку, проте водночас встановлює високі вимоги до прозорості, достовірності та повноти інформації.

Зокрема, проведене дослідження показало, що облікова політика бюджетних установ є складною багатокomпонентною системою, формування якої ґрунтується на поєднанні нормативних вимог і внутрішніх управлінських рішень. Вона забезпечує організацію бухгалтерського обліку, достовірність фінансової інформації та ефективність використання бюджетних ресурсів. Аналіз теоретичних підходів і чинної нормативної бази виявив, що більшість елементів облікової політики жорстко регламентуються законодавством, однак установи мають певний простір для вибору процедур і технічних рішень, що визначають внутрішню структуру облікової системи.



Виявлено напрями удосконалення облікової політики та визначено, що зараз ключовим викликом для бюджетних установ залишається необхідність постійного оновлення облікової політики відповідно до змін у чинному законодавстві, розвитку цифрових технологій та зростання вимог щодо ефективності й прозорості діяльності. Реалізація запропонованих рекомендацій сприятиме підвищенню якості фінансової звітності, посиленню контрольних функцій та ефективнішому управлінню бюджетними ресурсами. Зокрема, правильно сформована облікова політика забезпечує ефективний контроль за використанням бюджетних ресурсів, підвищує якість управлінських рішень і сприяє зміцненню довіри до публічних фінансів.

Література:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Ловінська Л.Г., Дьяченко Я.Я. Методичні підходи до моніторингу запровадження та дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. - Фінанси України, 2016, №6, с. 72-81.
3. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік і фінансовий моніторинг: наука та освіта сьогодні, Фінанси України, 12, 2021 – С. 68-82.
4. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. – Київ: КНЕУ, 2001. – 334 с.
5. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: навч. посіб. – Житомир: Рута, 2020. – 848 с.
6. Безверхий К. В. Облік в бюджетних установах: Навч. посіб. / К. В. Безверхий. – Київ: «Центр учбової літератури», 2020. – 312 с.
7. Бардаш С.В., Свірко С.В., Краєвський В.М. Бухгалтерський облік в державному секторі: філософський дискурс розвитку освітнього компоненту: монографія. - Київ: Інтерсервіс, 2024. - 254 с.
8. Серпенінова Ю.С. Основи бухгалтерського обліку: навчальний посібник / [Бурденко І.М., Гольцова С.М., Макаренко І.О., Савченко Т.Г., Серпенінова



Ю.С.]; За заг. ред. Серпенінової Ю.С. – Суми: Видавництво «Винниченко М.Д.», 2016. – 266 с.

9. Сахацька Г., Засадний Б. Особливості формування облікової політики бюджетних установ щодо розрахункових операцій. UNIVERSUM. 2025. № 17. С. 22–28. URL: <https://archive.liga.science/index.php/universum/article/view/1629>

10. Ouda, P. H. (2021) “Practice-Relevant Accrual Accounting for the Public Sector: Producers' and Users' Perspectives,” Palgrave Macmillan. doi: 10.1007/978-3-030-51595-9.

11. ABBAS, Yulianti. Future directions for research in governmental accounting, auditing, and financial reporting. In: *Research handbook on public financial management*. Edward Elgar Publishing, 2023. p. 95-115.

12. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. – Чернігів: Десна Поліграф, 2016. – 560 с.

13. Цятковська, О. (2023) Облікова політика, як інструмент управління нефінансовими активами державних установ, *Вчені записки Університету «КРОК»*, (3(71)), с. 85–91. doi: 10.31732/2663-2209-2022-71-85-91.

14. Semenets I., Shevchenko S., Hryhoriv O. (2024). Efficiency of Accounting in the Public Sector of Ukraine Under the Conditions of Digitalization. *Modern Economics*, 47(2024), 109-115. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V47\(2024\)-16](https://doi.org/10.31521/modecon.V47(2024)-16).

15. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

16. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14>

17. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. – Мінфін України [електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>

18. Положення про організацію бухгалтерського обліку Міністерства з питань стратегічних галузей промисловості України [електронний ресурс]. –



Режим доступу: <https://mspu.gov.ua/storage/app/uploads/public/602/294/f7e/602294f7ef75a293512174.pdf>

Abstract. *The paper considers the issue of forming accounting policies for budgetary institutions. It summarises theoretical approaches and regulatory requirements for forming accounting policies for budgetary institutions in Ukraine and analyses the main problems and prospects for its development. It has been found that budgetary institutions operate under strict regulatory control, thereby limiting their freedom to choose accounting methods, but there is still room for organisational and procedural modelling of their own accounting systems. The main elements of the accounting policy of budgetary institutions have been analysed and four aspects of its formation have been identified. It has been determined that digitalisation contributes to the improvement of accounting processes. Practical recommendations for improving the accounting policy of budgetary institutions have been formulated. The results obtained are aimed at improving the organisation of accounting and the quality of financial reporting in the public sector.*

Key words: *accounting policy, budgetary institutions, public sector, accounting, accounting methodology*

Статтю надіслано: 19.11.2025 р.

© Алтухова Т.В.