

УДК 657:332.012.332

Г. А. Лоскоріх,

доктор філософії 071 "Облік і оподаткування", доцент, заступник завідувача кафедри обліку і аудиту, Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5402-7220>

О. Ф. Перчі,

викладач кафедри обліку і аудиту, Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4514-721X>

DOI: 10.32702/2306-6792.2025.14.175

ТРАНСФОРМАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ЗМІН ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

G. Loskorikh,

PhD 071 "Accounting and Taxation", Associate Professor, Deputy Head of the Department of Accounting and Auditing, Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian College of Higher Education

O. Perchi,

Lecturer of the Department of Accounting and Auditing, Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian College of Higher Education

TRANSFORMATION OF ACCOUNTING POLICY IN BUDGETARY INSTITUTIONS AMID TAX SYSTEM REFORMS IN UKRAINE

У статті досліджено особливості трансформації облікової політики бюджетних установ в умовах реформування податкової системи України та впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). Систематизовано сучасні наукові підходи до визначення сутності, функцій та ролі облікової політики як інструменту фінансового управління, підзвітності й прозорості в публічному секторі. Особливу увагу приділено нормативно-методичному забезпеченню формування облікової політики відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС). Виокремлено ключові функціональні аспекти облікової політики: регламентаційний (встановлення порядку обліку та звітності), інформаційний (забезпечення достовірності даних для управлінських рішень), контрольний (моніторинг цільового використання бюджетних ресурсів) і аналітичний (сприяння оцінці результатів діяльності). Описано трьохрівневу структуру облікової політики в державному секторі: міждержавний (міжнародний), національний і рівень окремої бюджетної установи. Розкрито тенденції уніфікації облікової політики та її ролі в забезпеченні фінансової дисципліни, ефективності управління державними ресурсами та формуванні достовірної звітної інформації. Виокремлено ключові виклики, пов'язані з динамікою податкового середовища, цифровізацією публічного управління та необхідністю гармонізації облікових процедур з міжнародними стандартами. У процесі дослідження використано комплекс загальнонаукових та спеціальних методів, що забезпечили досягнення поставленої мети. Застосовано метод аналізу та синтезу — для систематизації наукових підходів до визначення сутності облікової політики та її функціонального призначення в бюджетних установах. Метод індукції та дедукції використано для формування узагальнень щодо ролі облікової політики як інструменту управління фінансовими ресурсами у державному секторі. За допомогою порівняльного аналізу охарактеризовано національні й міжнародні підходи до регулювання облікової політики та проведено зіставлення нормативних положень НП(С)БОДС і МСБОДС. Метод документального аналізу дозволив вивчити чинну нормативно-правову базу щодо організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

The article explores the specific features of transforming the accounting policy of budgetary institutions amid the reform of Ukraine's tax system and the implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). It systematizes current scholarly approaches to defining the essence, functions, and role of accounting policy as a tool for financial management, accountability, and transparency in the public sector. Special attention is given to the regulatory and methodological framework for the formation of accounting policy in accordance with the requirements of the national public sector accounting standards (NP(S)AS). Key functional aspects of accounting policy are identified: regulatory (establishing the rules for accounting and reporting), informational (ensuring the reliability of data for managerial decision-making), control (monitoring the targeted use of budgetary resources), and analytical (facilitating the evaluation of institutional performance). The article outlines a three-level structure of accounting policy in the public sector: interstate (international), national, and institutional levels. It highlights the trends toward the unification of accounting policies and their role in ensuring financial discipline, the effective management of public resources, and the generation of reliable financial reporting. Key challenges are identified, including the dynamic nature of the tax environment, the digitalization of public administration, and the need to harmonize accounting procedures with international standards. The research employs a comprehensive set of general scientific and special methods that facilitated the achievement of the study's objectives. Specifically, the methods of analysis and synthesis were used to systematize academic approaches to understanding the essence and functional purpose of accounting policy in budgetary institutions. The methods of induction and deduction supported the development of generalizations regarding the role of accounting policy as a financial management tool in the public sector. A comparative analysis was conducted to characterize national and international approaches to accounting policy regulation and to compare the provisions of NP(S)AS and IPSAS. Document analysis enabled an examination of the current legal and regulatory framework governing accounting in budgetary institutions.

Ключові слова: облікова політика, облік, бюджетні установи, державний сектор, податкова система, податкові реформи, НП(С)БОДС, МСБОДС.

Key words: accounting policy, accounting, budgetary institutions, public sector, tax system, tax reforms, NP(S)AS, IPSAS.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Сучасний етап розвитку системи публічних фінансів України характеризується динамічними змінами в податковому законодавстві, реформуванням фіскального адміністрування та підвищенням вимог до прозорості й підзвітності суб'єктів державного сектору. У таких умовах зростає значення облікової політики як стратегічного інструмента, що визначає підходи до ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та прийняття управлінських рішень у бюджетних установах. Часті зміни податкових правил потребують від цих установ гнучкої реакції та адаптації облікових процедур з метою дотримання чинних норм і водночас — ефективного управління бюджетними ресурсами. Особливої актуальності набуває трансформація облікової політики в напрямі її узгодження з новими податковими вимогами, що впливають на порядок формування звітності та організацію внутрішнього контролю. Крім того, важливою складовою цього процесу є поступовий перехід бюджетних установ до застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). Перехід на МСБОДС зумовлює

необхідність глибокого переосмислення традиційної облікової практики, зокрема щодо визнання активів і зобов'язань, оцінки бюджетної ефективності та розкриття інформації у фінансовій звітності. У цьому контексті трансформація облікової політики бюджетних установ виступає не лише відповіддю на законодавчі зміни, а й засобом забезпечення фінансової прозорості, правомірності витрат і раціонального використання державних ресурсів. Отже, дослідження механізмів адаптації облікової політики до змін податкового середовища та вимог міжнародних стандартів є вкрай важливим з погляду підвищення ефективності управління у сфері публічного сектору.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемам формування та реалізації облікової політики в державному секторі присвячено значну кількість наукових праць вітчизняних дослідників. Зокрема, питання функціонального призначення облікової політики як інструменту управління бюджетною установою розглядали у своїх дослідженнях Н. Артеменко [1], Л. Гевлич і Я. Васильєва [4], М. Нечай [17], К. Крамаренко [7]. Автори наголошують на ролі облікової політики у забезпеченні про-

зорості фінансових процесів та ефективному використанні бюджетних коштів.

Питання нормативно-правового регулювання, процедурної структури та методичних засад формування облікової політики досліджували Ю. Луцик [9], В. Веретюк [3], А. Коваль і М. Левчук [6], Т. Черкашина [24], А. Шацкова та А. Фрайман [25]. Ці науковці розглядають облікову політику як сукупність облікових принципів, методів і процедур, що повинні відповідати вимогам НП(С)БОДС та бути адаптованими до специфіки діяльності конкретної бюджетної установи.

У контексті організаційно-методичного забезпечення облікової політики важливі позиції представлені в працях Н. Чебанової, А. Ревуцької, Н. Корольової [23], які підкреслюють значення її документального оформлення для забезпечення безперервного та достовірного облікового процесу.

Попри значну кількість наукових напрацювань, варто зазначити, що більшість досліджень зосереджуються переважно на загальнотеоретичних аспектах формування облікової політики або на її впровадженні за умов стабільного нормативного середовища. Натомість питання трансформації облікової політики бюджетних установ в умовах змін податкової системи України, гармонізації з міжнародними стандартами, а також виклики, пов'язані з фінансовою децентралізацією та цифровізацією, залишаються недостатньо розробленими. Це зумовлює необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є дослідження особливостей трансформації облікової політики бюджетних установ в умовах змін податкової системи України та поступового впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, з урахуванням вимог прозорості, підзвітності та ефективного управління бюджетними ресурсами.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Термін "облікова політика" має іноземне походження. Перші спроби формування облікової політики на рівні підприємства пов'язують із намаганнями уряду США у 1929 р. запровадити офіційні стандарти фінансового обліку. Введення у практику окремих елементів облікової політики зроблено у 1932 р. Дж. Меєм у листі від Американського інституту бухгалтерів до Нью-Йоркської фондової біржі [8].

Поняття "облікова політика" (accounting policy) у міжнародну практику обліку офіційно введено в 1975 році із впровадженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 "Розкриття облікової політики", відповідно до якого "облікова політика охоплює принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті керівництвом при складанні та поданні фінансових звітів" [8]. В Україні поняття "облікова політика" з'явилося у бухгалтерському обліку на початку 90-х років ХХ століття як наслідок інтеграції з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, а практичне її застосування — у 1993 році з введенням в дію Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності (яке з 2000 року втратило чинність), а у державному секторі ще пізніше. Офіційне визначення облікової політики наведено у статті 1 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні": "облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності" [19].

Згідно з положеннями Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [19], його дія поширюється на всі юридичні особи, утворені відповідно до чинного законодавства, незалежно від організаційно-правової форми та форми власності. У зв'язку з цим розроблення облікової політики є обов'язковим і для бюджетних установ. Поняття "облікова політика" також знайшло своє відображення в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), де подано його сутнісну характеристику. Засобами реалізації облікової політики в установах державного сектору виступають нормативно-правові та методичні документи: закони, стандарти, накази, положення, інструкції, методичні рекомендації, а також внутрішні регламенти. Залежно від рівня управління та сфери діяльності бюджетної установи застосовуються відповідні інструменти облікової політики.

Облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно [14].

Таблиця 1. Наукові підходи до визначення поняття облікової політики в бюджетних установах

Автор (и)	Визначення поняття	Джерело
Н. Артеменко	Облікова політика як елемент управління установою дає змогу керівництву приймати більш раціональні рішення, аналізувати роботу бюджетної установи, здійснювати і контролювати цільове використання засобів відповідно до затвердженого кошторису.	[1]
В. Веретук	Облікова політика є основою ведення бухгалтерського обліку не тільки прибуткових підприємств і організацій, а й бюджетних установ, оскільки саме Наказ про облікову політику в установі має скеровувати обліковий процес до досягнення основних стратегічних завдань, що їх ставить перед собою будь-яка економічна одиниця незалежно від форми її власності.	[3]
Л. Гевлич, Я. Васильєва	Облікова політика бюджетної установи є інструментом підвищення ефективності як самого обліку, так і використання державних коштів, себто, діяльності конкретної установи.	[4]
Л. Коваль, М. Левчук	Облікова політика є систематизованим інформативним джерелом даних про порядок документального відображення та систематизації всіх господарських подій із метою оперативного управління й узагальнення даних у фінансовій звітності.	[6]
К. Крамаренко	Одним з елементів забезпечення ефективності діяльності бюджетних установ є облікова політика, раціональне формування якої є ключовою передумовою створення ефективної системи управління, обліку та контролю.	[7]
Ю. Луцик	Облікова політика — сукупність конкретних методів і форм ведення бухгалтерського обліку, відповідно окремих елементів та принципів, що обирає установа, виходячи з вимог чинного законодавства та особливостей своєї діяльності для підготовки та подання фінансової звітності	[9]
М. Нечай	Ця політика визначає принципи та методи обліку, звітності та контролю, що застосовуються у державному секторі для забезпечення належного управління фінансовими ресурсами.	[17]
Т. Черкашина	Облікова політика є важливим документом для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації, починаючи від первинного спостереження і закінчуючи складанням звітності.	[24]
Н. Чебанова, Л. Ревуцька, Н. Корольова	Облікова політика - це сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого - складання фінансової звітності.	[23]
Л. Шацкова, А. Фрайман	Облікова політика – це не тільки джерело інформації, що буде регламентувати порядок господарських операцій, їх своєчасне документальне відображення, а й достовірне узагальнення та складання фінансової та бюджетної звітності, яка відіграє важливу роль в господарюванні бюджетної установи.	[25]

Проте через складність і розмаїття господарських операцій жоден нормативний акт не може повністю охопити всі варіанти облікових ситуацій. Тому формування облікової політики залишається ключовим елементом адаптації єдиних правил до специфіки конкретної бюджетної установи.

Бюджетні установи як суб'єкти державного сектору визначають і застосовують свою облікову політику з 01 січня 2015 року відповідно до НП(С)БОДС 125 та Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [16].

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики [20] для установ державного сектору, облікова політика має бути затверджена головним розпорядником бюджетних коштів, щоб забезпечити її відповідність загальним вимогам і нормативним стандартам.

У процесі формування облікової політики головний бухгалтер розробляє проєкт відповідного документа та подає його на затвердження керівнику бюджетної установи. Після затвердження документ підлягає погодженню з установою вищого рівня за підпорядкованістю —

головним розпорядником бюджетних коштів. У випадку подвійної підпорядкованості бюджетної установи погодження змін до облікової політики здійснює той розпорядник бюджетних коштів, який затверджує кошторис відповідної установи.

Головний розпорядник коштів виконує функції методичного керівництва та здійснює контроль за дотриманням вимог законодавства щодо організації бухгалтерського обліку, а також складання бюджетної і фінансової звітності бухгалтерськими службами підпорядкованих установ. Гармонізація облікової політики між бюджетними установами різних рівнів спрямована на підвищення ефективності досягнення спільних завдань та цілей, а також на оптимізацію процесу контролю за діяльністю розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Відмінною рисою бюджетних установ, що відрізняє їх від інших суб'єктів господарювання, є обов'язок дотримуватися не лише загального законодавства, що регулює фінансову звітність та бухгалтерський облік, а й бюджетного законодавства, яке має пріоритет згідно з ч. 2 ст. 4 Бюджетного кодексу [2]. Це підвищує значущість облікової політики як документа, що забезпечує відповідність фінансової звітності чинним нормам права й аналітичним потребам управлінців.

Облікову політику, що використовується суб'єктом державного сектору, відповідно до НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності", "затверджують в розпорядчому документі, де встановлюються методи обліку та оцінки, види сегментів та їх пріоритетність, а також процедури, що повинні застосовуватися суб'єктом державного сектору у випадках, якщо нормативно-правовий акт передбачає кілька варіантів. Державний суб'єкт зобов'язаний послідовно дотримуватися облікової політики, щоб забезпечити відповідність фінансової звітності вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору" [15].

Ряд авторів вважає, що дієва облікова політика суб'єктів державного сектору має на меті забезпечувати повне віддзеркалення бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності, виходячи не лише з правових норм, а й з економічного змісту; безперервне застосування прийнятої методології щодо відображення господарських операцій та оцінки активів протягом звітного періоду; повне відтворення доходів та видатків протягом звітного періоду; співставність даних аналітичного та синтетичного обліку, фінансової звітності; ве-

дення бухгалтерського обліку відповідно до умов діяльності та особливостей суб'єкта господарювання [18].

У контексті дослідження сучасних наукових підходів до формування облікової політики бюджетних установ доцільним є звернення до таблиці 1, що систематизує погляди провідних науковців щодо змістовного наповнення, функціонального призначення та ролі облікової політики в державному секторі. Представлений огляд дає змогу простежити еволюцію наукових підходів до трактування цього поняття, а також акцентує на його значенні як інструменту раціонального управління фінансовими ресурсами, підвищення контрольованості та забезпечення прозорості бюджетного процесу.

Узагальнення наукових підходів, наведених у таблиці 1, свідчить про багатовимірний характер поняття облікової політики в бюджетних установах. Дослідники розглядають облікову політику не лише як сукупність методів та процедур ведення обліку, а й як інструмент управління, що забезпечує ефективність функціонування установи, прозорість використання бюджетних коштів і дотримання принципів фінансової відповідальності.

Систематизація наукових поглядів дає змогу виокремити кілька ключових функціональних аспектів облікової політики: регламентаційний (встановлення порядку обліку та звітності), інформаційний (забезпечення достовірності даних для управлінських рішень), контрольний (моніторинг цільового використання бюджетних ресурсів), а також аналітичний (сприяння оцінці результатів діяльності).

Таким чином, сучасне трактування облікової політики в державному секторі виходить за межі вузько облікової категорії, набуваючи системного значення як елементу стратегічного управління установою та підвищення її інституційної спроможності.

Наступним важливим аспектом функціонування облікової політики є визначення її рівнів. У науковій літературі сформувався концепція трьохрівневої структури облікової політики в державному секторі.

Перший рівень умовно визначається як міждержавний або міжнародний. Йдеться про Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), які становлять систему принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, орієнтовану на уніфікацію облікової інформації на глобальному рівні.

Другий рівень — національний. У межах цього рівня враховуються потреби користу-

вачів облікової інформації, специфічні для окремої країни. Відповідно, НП(С)БОДС України мають певні відмінності від міжнародних стандартів, зумовлені соціально-економічними, нормативно-правовими й організаційними особливостями. НП(С)БОДС є нормативно-правовими актами, затвердженими Міністерством фінансів України, що визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Вони не суперечать МСБОДС, водночас адаптуючи міжнародні підходи до національного контексту.

Третім рівнем є рівень конкретного суб'єкта державного сектору. На цьому рівні, з урахуванням вимог чинного законодавства, методичних рекомендацій головного розпорядника бюджетних коштів і особливостей діяльності установи, формується облікова політика установи. Вона, як правило, фіксується у двох основних внутрішніх документах: наказі "Про облікову політику на відповідний рік" та наказі "Про організацію бухгалтерського обліку на відповідний рік". Формування облікової політики передбачає певну логіку послідовних дій: перед її затвердженням розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня повинен врахувати настанови та вимоги, встановлені головним розпорядником, і лише після цього розробляти власну політику.

На цьому тлі важливо також враховувати вплив трансформацій податкової системи України на облікову політику бюджетних установ. Податкові зміни, пов'язані з реформами, воєнним станом та оновленням підходів до адміністрування, зумовлюють потребу в оперативному коригуванні облікової політики. У зв'язку з цим зростає роль бухгалтерських служб у забезпеченні стабільності фінансової інформації, дотриманні принципів нарахування, послідовності та обґрунтованості облікових процедур. У контексті оцінки ефективності запроваджених змін до системи бухгалтерського обліку доцільно звернутися до методології PULSE (Public Sector Accounting and Auditing Quality Assessment).

Уряд України став одним із перших учасників оцінки за методологією Світового Банку (PULSE), розробленою в межах програми бухгалтерського обліку та звітності PULSAR, для об'єктивної оцінки прогресу реформування системи бухобліку в державному секторі. Основною метою звіту є документування результатів і висновків оцінки бухгалтерського обліку в державному секторі, проведеної в Україні, метою якої є підтримка Уряду України в роз-

робці ефективної та результативної системи бухгалтерського обліку. Оцінка PULSE розглядає якість системи бухгалтерського обліку в державному секторі (БОДС) і оцінює прогрес у впровадженні стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі за принципом нарахування. Також оцінюється відповідність стандартів БОДС міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (IPSAS), досягнута в результаті реформ, запроваджених Урядом України у сфері управління державними фінансами [11].

Рівень розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі України отримав високу оцінку "B+", що засвідчує відповідність національних стандартів міжнародно визнаній формі для складання фінансової звітності в держсекторі IPSAS. Реалізація проекту PULSE в Україні здійснювалась під керівництвом Міністерства фінансів України у співпраці зі Світовим Банком, відповідно до методології "PULSE 2021 Framework" та охоплювала національний Уряд України в цілому [13].

Україна належить до числа держав, які активно впроваджують міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. Процес міжнародної стандартизації обліку та звітності у публічному управлінні регламентується положеннями Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), які розробляються та публікуються Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAC).

Варто наголосити, що з 2007 року в Україні триває поетапна реформа системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, спрямована на її гармонізацію з міжнародними стандартами. Основним інструментом цієї реформи стало впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) [12], розроблених на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС).

Удосконалення національної облікової системи на сучасному етапі її розвитку здійснюється відповідно до положень Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 року № 437-р [22].

Таким чином, імплементація МСБОДС в Україні була реалізована шляхом адаптації міжнародних підходів у формі національних

Таблиця 2. Перелік прийнятих НП(С)БОДС на основі МСБОДС

НП(С)БОДС	МСБОДС
НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»	МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів» МСБОДС 14 «Події після дати звітності» МСБОДС 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» МСБОДС 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»
НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»	МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання» МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»
НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами»	МСБОДС 18 «Звітність за сегментами»
НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	МСБОДС 10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	МСБОДС 17 «Основні засоби»
НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»	МСБОДС 31 «Нематеріальні активи»
НП(С)БОДС 123 «Запаси»	МСБОДС 12 «Запаси»
НП(С)БОДС 124 «Доходи»	МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» МСБОДС 23 «Дохід від необхідних операцій (податки та трансферти)»
НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»
НП(С)БОДС 126 «Оренда»	МСБОДС 13 «Оренда»
НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»	МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти» МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти»
НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання»	МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»	МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість»
НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»	МСБОДС 4 «Вплив змін валютних курсів»
НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти»	МСБОДС 11 «Будівельні контракти»
НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»	МСБОДС 25 «Виплати працівникам»
НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції»	МСБОДС 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії» МСБОДС 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах»
НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти»	МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»
НП(С)БОДС 135 «Витрати»	МСБОДС 5 «Витрати на позику»
НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи»	МСБОДС 27 «Сільське господарство»

Джерело: сформовано на основі [11].

нормативно-правових актів, що враховують особливості функціонування бюджетних установ. Це створило передумови для формування уніфікованої, прозорої та надійної системи обліку, яка здатна забезпечити як внутрішні управлінські потреби, так і вимоги зовнішніх користувачів інформації у контексті підвищення підзвітності та фінансової дисципліни в державному секторі.

Важливим досягненням реформи стало запровадження методу нарахування як основи для

визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань і капіталу суб'єктів державного сектору. Такий підхід дозволяє забезпечити повніше й об'єктивніше відображення фінансового стану та результатів діяльності установ, на відміну від касового методу, який фіксує лише рух грошових коштів. Система бухгалтерського обліку, побудована на принципах методу нарахування, значною мірою сприяє підвищенню прозорості, підзвітності та ефективності управління державними фінансами, а також створює умови

для своєчасного виявлення ризиків і прийняття обґрунтованих управлінських рішень у сфері публічних фінансів.

Станом на сьогодні в Україні запроваджено 20 НП(С)БОДС (Таблиця 2), які більш ніж на 80% відповідають положенням МСБОДС та базуються на принципах методу нарахування. З метою забезпечення ефективного впровадження цих стандартів було розроблено і затверджено низку методичних рекомендацій та інших нормативно-правових актів, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в державному секторі. Зазначені документи містять практичні роз'яснення щодо особливостей застосування положень НП(С)БОДС, що сприяє високому рівню адаптації нової концептуальної моделі бухгалтерського обліку до умов вітчизняного бюджетного середовища.

Важливим досягненням у сфері реформування обліку стало впровадження єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 року № 1203 [21]. Цей План охоплює субрахунки, призначені для облікового відображення операцій з виконання бюджетів, зокрема операцій розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування. Комплексне нормативне забезпечення також включає Порядок застосування Плану рахунків та Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку, які регламентують правила відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями суб'єктів державного сектору.

У рамках цифровізації фінансового управління Державна казначейська служба України перейшла на програмно-реєстрову бухгалтерську облікову систему (ПР БОДС), що забезпечує автоматизоване узагальнення даних про виконання бюджетів. Крім того, було впроваджено електронну систему подання звітності "Є-Звітність", яка дозволяє суб'єктам державного сектору подавати фінансову звітність до ДКСУ в електронному форматі. Це сприяє оптимізації процесів збору, обробки та консолідації фінансових показників.

Одним із вагомих результатів реформи стало впровадження загальної консолідованої фінансової звітності в державному секторі відповідно до вимог НП(С)БОДС. Такий підхід дозволяє сформуванню цілісної інформаційної картини щодо майнового стану та результатів діяльності всіх розпорядників бюджетних коштів, а також фондів соціального і пенсійно-

го страхування. Таким чином, відбувається посилення фінансової прозорості, підвищення підзвітності та створення аналітичної бази для прийняття обґрунтованих управлінських рішень у сфері державних фінансів.

Проблематика реформування податкової системи України відповідно до сучасних економічних реалій є предметом активного дослідження як вітчизняних науковців, так і практиків у сфері публічних фінансів. Ж. Шило, розглядаючи особливості реформування податкової системи, наголошує, що, з одного боку, держава повинна демонструвати гідне ставлення до платників податків, що сприятиме розвитку економіки країни, а з іншого — формувати високу податкову культуру та підвищувати відповідальність платників податків. Одним із пріоритетних напрямків удосконалення податкової системи повинно стати не лише забезпечення податкової нейтральності та справедливості, а й реформування податкової системи на засадах економічної ефективності, стабільності та прозорості та поступове наближення її до міжнародних та європейських стандартів [26].

Н. Головай, вивчаючи особливості реалізації податкової політики в умовах воєнного часу, зауважує, що ефективне функціонування податкової політики України забезпечить вирішення низки завдань, які ставить перед собою держава для виконання пріоритетних соціально-економічних завдань, удосконалення сфери адміністрування податків та збільшення надходжень до бюджету [5].

Упродовж тривалого періоду податкове законодавство України зазнавало численних змін, спрямованих на його вдосконалення та адаптацію до соціально-економічних потреб держави. Проте в сучасних умовах спостерігається низка серйозних проблем, пов'язаних зі стабільністю функціонування податкової системи. Основними чинниками цієї нестабільності є запровадження воєнного стану та деструктивні наслідки повномасштабної російсько-української війни, яка триває з 2022 року. Водночас проведення комплексної податкової реформи, орієнтованої на підвищення конкурентоспроможності національної економіки, детінізацію господарської діяльності та зростання реальних доходів населення, залишається стратегічним завданням державної політики в умовах воєнного та повоєнного відновлення.

Трансформація облікової політики бюджетних установ в умовах змін податкової системи України відбувається у руслі євроінтеграційного вектору та відповідає міжнародним

зобов'язанням держави. Вона забезпечує прозорість та підзвітність у використанні публічних фінансів, що є надзвичайно актуальним в умовах воєнного стану та глобальних економічних викликів.

Отже, облікова політика бюджетних установ на сучасному етапі розвитку характеризується високим рівнем нормативної урегульованості, поступовою адаптацією до міжнародних стандартів та орієнтацією на підвищення якості фінансової інформації. Водночас вона потребує постійного оновлення відповідно до змін у податковому та бюджетному законодавстві, що обумовлює необхідність посилення методичного супроводу, підвищення кваліфікації персоналу та зміцнення координації між усіма рівнями управління у сфері публічних фінансів.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Облікова політика в бюджетних установах є не лише регламентованим документом, який забезпечує єдність методології бухгалтерського обліку, а й важливим інструментом управління фінансовими ресурсами, підвищення прозорості, підзвітності та контролю в державному секторі. Її трансформація в сучасних умовах зумовлена низкою внутрішніх та зовнішніх чинників, серед яких ключовими є: зміни у податковій системі України, впровадження МСБОДС, цифровізація управлінських процесів та посилення вимог до публічної фінансової звітності. Проаналізовані наукові підходи свідчать про еволюцію розуміння сутності облікової політики: від механістичного тлумачення як сукупності методів ведення обліку — до розширеного розуміння її як елементу стратегічного управління, що впливає на ефективність виконання завдань бюджетної установи. Разом з тим, нормативно-правова база формування облікової політики в державному секторі ще потребує гармонізації з міжнародною практикою, особливо в контексті адаптації до сучасних викликів (військові дії, податкові зміни, бюджетна децентралізація). Облікова політика повинна формуватися з урахуванням не лише нормативних вимог, а й особливостей діяльності конкретної бюджетної установи, змін податкового середовища та потреб внутрішнього управління. Перспективи подальших досліджень у даному напрямі полягають у вивченні практик застосування облікової політики в умовах цифрової трансформації публічного управління й процесів консолідації фінансової звітності в державному секторі.

Література:

1. Артеменко Н.В. Облікова політика установ державного сектору: сучасні підходи, порядок та умови зміни. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Випуск 17. С. 792—797.

2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 11.06.2025).

3. Веретюк В.В. Формування облікової політики в державному секторі. Актуальні аспекти розвитку підприємств аграрної сфери: облік, аудит та оподаткування: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції. 22—23 листопада 2018 р. Херсон: ДВНЗ "ХДАУ", 2018. С. 80—81.

4. Гевлич А.А., Васильєва Я.М. Облікова політика бюджетних установ: сучасний стан та перспективи. Економіка і організація управління. 2018. Вип. 1 (29). С. 64—74.

5. Головай Н. Податкова політика та особливості її реалізації в умовах воєнного часу. Економічні горизонти. 2023. № 3 (25). С. 16—22.

6. Коваль А. В., Левчук М. С. Особливості формування облікової політики в бюджетних установах. Агросвіт. 2019. № 10. С. 61—67.

7. Крамаренко К. М. Роль облікової політики у забезпеченні ефективної діяльності бюджетних установ. Ефективна економіка. 2021. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9413> DOI: 10.32702/2307-2105-2021.10.78

8. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

9. Луцик Ю.О. Облікова політика суб'єкта державного сектору на сучасному етапі модернізації системи бухгалтерського обліку. Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice. 2019. № 1 (28). С. 171—178. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v1i28.163920>

10. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 [перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. І частина. Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. 1304 с.

11. Міністерство фінансів України. Євроінтеграція: Щодо звіту про оцінку бухгалтерського обліку державного сектору (PULSE) в Україні. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/ievrointegratsiia_shchodo_zvitu_pro_otsinku_bukhgalterskogo_obliku_derzhavnogo_sektoru_pulse_v_ukraini-4654 (дата звернення: 11.06.2025).

12. Міністерство фінансів України. Національні положення (стандарти) бухгалтерсько-

го обліку в державному секторі. URL: <https://tof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (дата звернення: 11.06.2025).

13. Міністерство фінансів України. Світовий банк високо оцінив рівень розвитку бухобліку в держсекторі України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-svitovyi-bank-vysoko-otsinyv-riven-rozvytku-bukhobliku-v-derzhsektori-ukrainy> (дата звернення: 11.06.2025).

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок": наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11#Text> (дата звернення: 15.06.2025).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" (Форми N 1-дс, 2-дс, 3-дс, 4-дс): наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення: 15.06.2025).

16. Нехай В.А. Облікова політика установ державного сектору. Європейський вимір публічного управління: матеріали II регіональної наукової конференції (21.12.2018 р., м. Чернігів). Чернігів: ЧНТУ, 2018. С. 120—124.

17. Нечай М.В. Облікова політика в державному секторі. Сучасні пріоритети розвитку науки та суспільства: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. з міжн. участю, м. Вінниця, 11-12 квітня 2024 р.: у 2-х т. Т. 2. Ч. 1. Тернопіль: Крок, 2024. С. 59—62.

18. Писарчук О. В., Ковальова І. В. Особливості формування облікової політики бюджетних установ. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2010. Вип. 18 (2). С. 189—195.

19. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.06.2025).

20. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 20.06.2025).

21. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 20.06.2025).

22. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> (дата звернення: 20.06.2025).

23. Чебанова Н. В., Ревуцька Л. Є., Корольова Н. М. Сучасний стан та перспективи розвитку облікової політики державних установ. Вісник ХНАУ. 2017. № 1. С. 130—136.

24. Черкашина Т. В. Формування облікової політики у бюджетних установах: проблеми та їх вирішення. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2015. Вип. 11. С. 157—160.

25. Шацкова А. П., Фрайман А. В. Особливості та проблемні аспекти формування облікової політики бюджетної установи. Economics: time realities. 2020. № 2 (48). С. 92—100.

26. Шило Ж. С. Реформування податкової системи України: проблеми та перспективи. Вісник НУВГП. Серія "Економічні науки". 2023. № 1 (101). С. 247—258.

References:

1. Artemenko, N. V. (2017), "Accounting policy of public sector institutions: modern approaches, procedure and conditions for change", *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, vol. 17, pp. 792—797.

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Budget Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (Accessed 11 June 2025).

3. Veretiuk, V. V. (2018), "Formation of accounting policy in the public sector", *Aktualni aspekty rozvytku pidpryemstv ahrarnoi sfery: oblik, audyt ta opodatkovannia: materialy Vseukrainskoi naukovo-praktychnoi internet-konferentsii* [Conference Proceedings of the All-Ukrainian scientific and practical internet conference], Kherson, Ukraine, pp. 80—81.

4. Hevlych, L.L. and Vasylieva, Ya. M. (2018), "Accounting policy of budgetary institutions: current state and prospects", *Ekonomika i orhanyzatsiia upravlinnia*, vol. 1 (29), pp. 64—74.

5. Holovai, N. (2023), "Tax policy and features of its implementation in wartime", *Ekonomichni horyzonty*, vol. 3 (25), pp. 16—22.

6. Koval, L. V. and Levchuk, M. S. (2019), "Features of accounting policy formation in budgetary institutions", *Ahrosvit*, vol. 10, pp. 61—67.

7. Kramarenko, K. M. (2021), "The role of accounting policy in ensuring the effective operation of budgetary institutions", *Efektivna*

ekonomika, vol. 10, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9413> (Accessed 11 June 2025). DOI: 10.32702/2307-2105-2021.10.78

8. Kulyk, V.A. (2014), *Oblikova polityka pidpriemstva: nabutyi dosvid ta perspektyvy rozvytku: monohrafiia* [Accounting policy of the enterprise: acquired experience and development prospects: monograph], RVV PUET, Poltava, Ukraine.

9. Lutsyk, Yu.O. (2019), "Accounting policy of a public sector entity at the current stage of modernization of the accounting system", *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, vol. 1 (28), pp. 171—178. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v1i28.163920>

10. Holova, S.F. (2005), *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti 2004* [International Financial Reporting Standards 2004], Federatsiia profesiinykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy, Kyiv, Ukraine.

11. Ministry of Finance of Ukraine (2024), "European integration: Public Sector Accounting Assessment (PULSE) Report of Ukraine", available at: https://mof.gov.ua/uk/news/ievrointegratsiia_shchodo_zvitu_pro_otsinku_bukhhalteriskogo_obliku_derzhavnogo_sektoru_pulse_v_ukraini-4654 (Accessed 11 June 2025).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2024), "National Accounting Regulations (Standards) in the Public Sector", available at: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (Accessed 11 June 2025).

13. Ministry of Finance of Ukraine (2024), "The World Bank highly appreciated the level of development of accounting in the public sector of Ukraine", available at: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-svitovyi-bank-vysoko-otsinyv-riven-rozvytku-bukhhobliku-v-derzhsektori-ukrainy> (Accessed 11 June 2025).

14. Ministry of Finance of Ukraine (2010), The Order "National Public Sector Accounting Standard 125 "Changes in Accounting Estimates and Corrections of Errors", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11#Text> (Accessed 15 June 2025).

15. Ministry of Finance of Ukraine (2010), The Order "National Regulation (Standard) of Accounting in the Public Sector 101 "Presentation of Financial Statements" (Forms N 1-ds, 2-ds, 3-ds, 4-ds)", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (Accessed 15 June 2025).

16. Nekhai, V.A. (2018), "Accounting policy of public sector institutions", *Yevropeiskyi vymir publichnoho upravlinnia: materialy II rehionalnoi naukovoï konferentsii* [Conference Proceedings of

the II Regional Scientific Conference], ChNTU, Chernihiv, Ukraine, pp. 120—124.

17. Nechai, M.V. (2024), "Accounting policy in the public sector", *Suchasni priorityty rozvytku nauky ta suspilstva: zb. mater. Vseukr. nauk.-prakt. konf. z mizhn. uchastiu* [Conference Proceedings of the All-Ukrainian Scientific-Practical Conference], Vinnytsia, Ukraine, pp. 59—62.

18. Pysarchuk, O. V. and Kovalova, I. V. (2010), "Peculiarities of the formation of accounting policy of budgetary institutions", *Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, vol. 18 (2), pp. 189—195.

19. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 15 June 2025).

20. Ministry of Finance of Ukraine (2015), The Order "On approval of Methodological Recommendations on Accounting for Public Sector Entities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (Accessed 20 June 2025).

21. Ministry of Finance of Ukraine (2013), The Order "On approval of the Chart of Accounts for Public Sector Accounting", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (Accessed 20 June 2025).

22. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), The Order "On approval of the Strategy for Modernizing the Accounting and Financial Reporting System in the Public Sector for the Period Until 2025", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> (Accessed 20 June 2025).

23. Chebanova, N. V. Revutska, L. Ye. and Korolova, N. M. (2017), "Current status and prospects for the development of accounting policy of state institutions", *Visnyk KhNAU*, vol. 1, pp. 130—136.

24. Cherkashyna, T. V. (2015), "Formation of accounting policy in budgetary institutions: problems and their solutions", *Naukovi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky*, vol. 11, pp. 157—160.

25. Shatskova, L. P. and Fraiman, A. V. (2020), "Peculiarities and problematic aspects of the formation of accounting policy of a budgetary institution", *Economics: time realities*, vol. 2 (48), pp. 92—100.

26. Shylo, Zh. S. (2023), "Reforming the tax system of Ukraine: problems and prospects", *Visnyk NUVHP. Serii "Ekonomichni nauky"*, vol. 1 (101), pp. 247—258.

Стаття надійшла до редакції 08.07.2025 р.