

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ: КОНТРОЛЬ ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ

О. М. Шинкаренко, к. е. н., доцент, Черкаський державний технологічний університет,
e-mail: vona2022@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-7621-7017>

В. О. Гавриленко, д. е. н. професор, Черкаський державний технологічний університет,
e-mail: vali4ka14@ukr.net, <https://orcid.org/0000-0003-4463-1296>,

В. М. Андрусак, к. е. н., доцент, Уманський національний університет,
e-mail: andrysak@ukr.net, <https://orcid.org/0000-0003-3477-7515>

Методологія дослідження. Методологічну основу дослідження становить сукупність загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. Зокрема, використано методи аналізу та синтезу – для вивчення наукових підходів до визначення сутності облікової політики; індукції та дедукції – для формування узагальнень та висновків; порівняння – для зіставлення особливостей облікової політики у державному і приватному секторі; системного підходу – для дослідження облікової політики як цілісного елемента управління бюджетними ресурсами; а також методи узагальнення та абстрагування – для визначення перспективних напрямів розвитку. Узагальнення та індукція стали основою для висновків і практичних рекомендацій.

Результати. Узагальнено нормативну та методологічну базу формування облікової політики суб'єктів державного сектору й окреслено її подвійне призначення: забезпечення публічної підзвітності та інформаційної підтримки управлінських рішень. Виявлено розбіжності підходів у формуванні облікової політики приватного і державного секторів. Розглянуто особливості пооб'єктного відображення елементів облікової політики суб'єктів державного сектору. Ідентифіковано проблеми фрагментарності методик і неузгодженості практик між розпорядниками, а також обмежену цифрову інтеграцію облікових процесів.

Новизна. Сформовано концептуальне трактування облікової політики публічного сектору як стратегічного інструмента управління, що поєднує регламентуючу й організаційну функції та фокусується на рішеннях, які реально впливають на звітність. Розроблено інтегрований підхід до пооб'єктного відображення елементів політики з чіткими критеріями вибору і розкриття. Обґрунтовано тривекторну модель модернізації – нормативну, організаційно-методичну та інноваційно-технологічну.

Практична значущість. Результати можуть бути використані для розроблення та оновлення наказів про облікову політику в системі головних розпорядників і підвідомчих установ, уніфікації рішень та зниження ризику помилок у звітності. Запропоновані кроки цифрової інтеграції підвищують прозорість, порівнюваність і простежуваність, скорочують адміністративні витрати. Матеріали можуть бути використані у програмах підвищення кваліфікації бухгалтерів державного сектору та підготовці методичних рекомендацій для поступової гармонізації з IPSAS.

Ключові слова: облікова політика; державний сектор; бухгалтерський облік; НП(С)БОДС; IPSAS; фінансова звітність; бюджетні установи; гармонізація стандартів; прозорість; підзвітність.

Постановка проблеми. Сучасні умови розвитку публічних фінансів в Україні визначають зростаючі вимоги до прозорості, ефективності та підзвітності діяльності суб'єктів державного сектору.

У цих умовах особливого значення набуває формування облікової політики як інструменту управління фінансово-господарською діяльністю державних установ. На відміну від приватного сектору, де облікова

політика спрямована передусім на задоволення потреб інвесторів і власників, у державному секторі вона виконує функцію забезпечення суспільного контролю, обґрунтованості прийняття управлінських рішень та дотримання принципів ефективного використання бюджетних ресурсів.

Актуальність дослідження обумовлена кількома чинниками. По-перше, у процесі реформування бухгалтерського обліку в державному секторі впроваджуються нові національні положення (стандарти), гармонізовані з міжнародними стандартами державного сектору (IPSAS), що зумовлює необхідність переосмислення підходів до формування облікової політики. По-друге, цифровізація публічних фінансів, розвиток електронних систем обліку та звітності («Є-Data», «Prozorro», інформаційні системи Державної казначейської служби) вимагають від бухгалтерів нових компетентностей і адаптації облікової політики до сучасних технологій. По-третє, інтеграційні процеси та прагнення України до європейських стандартів управління фінансами актуалізують завдання підвищення прозорості та уніфікації фінансової звітності державного сектору.

Усе це свідчить, що формування облікової політики суб'єктів державного сектору є не лише технічним завданням, а й важливим елементом фінансової стабільності, підзвітності та довіри суспільства до органів державної влади. Ефективний контроль забезпечує прозорість фінансових операцій і звітності, що є особливо важливим для державних установ, які оперують бюджетними коштами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика формування облікової політики є широко досліджуваною в українській і зарубіжній науковій літературі, однак у різних сегментах економіки вона розглядається з різних точок зору.

Так, у працях, присвячених приватному сектору, акцент робиться на конкурентному середовищі, податкових наслідках та можливостях оптимізації фінансових результатів. Наприклад, О. Шмигель (2021) аналізує вплив вибору елементів облікової політики на показники фінансової звітності та конкурентоспроможність підприємства, наголошуючи на ролі керівництва у

стратегічному формуванні облікових рішень [1]. Подібну спрямованість мають роботи Л. Кушнір та співавторів (2020) [2], І. Лепетан та І. Грішиної (2019), де облікова політика трактується як засіб організаційного впорядкування процесів і оптимізації управлінського обліку [3].

У наукових дослідженнях останніх років значна увага приділяється гармонізації системи бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами. О. Ткаченко та О. Янко (2023) визначають облікову політику як інструмент забезпечення єдності національних та міжнародних підходів у сфері фінансової звітності [4].

Особливе місце у літературі займають дослідження, що стосуються державного сектору. У публікації О. Откаленко (2019) обґрунтовано основне призначення облікової політики та визначено основні етапи підготовки наказу про облікову політику з урахуванням національних положень бухгалтерського обліку та єдиних підходів, встановлених головним розпорядником коштів. Виокремлено принципи та напрями облікової політики з урахуванням галузевої специфіки діяльності установи державного сектору [5].

Ю. Луцик (2019) підкреслює, що облікова політика бюджетних установ спрямована не на максимізацію прибутку, а на забезпечення суспільної довіри, прозорості та підзвітності [6]. Подібні висновки містяться у статті К. Крамаренко (2021), яка наголошує на ролі облікової політики у формуванні інформаційної бази для управлінських рішень у сфері публічних фінансів [7]. Водночас автори підкреслюють проблеми надмірної уніфікації та недостатнього кадрового та технічного забезпечення.

У публікації Л. Шацкової, А. Фрайман (2020) визначено суперечливі та проблемні питання, що виникають під час процесу розробки облікової політики та досліджено вплив облікової політики на діяльність бюджетної установи [8].

Цікавим є й новий напрям досліджень, пов'язаний із цифровізацією обліку та нефінансовою звітністю. S. Semenova та V. Vicen (2023) аналізують роль бухгалтерського забезпечення як у фінансовій, так і в нефінан-

совій звітності, наголошуючи на важливості інтегрованих інформаційних систем [9].

Узагальнення вітчизняних публікацій дозволяє зробити висновок, що: у приватному секторі облікова політика розглядається здебільшого як гнучкий інструмент управління фінансовим результатом і податковим навантаженням.

У державному секторі вона носить більш регламентований характер і виступає елементом забезпечення підзвітності, прозорості та ефективності використання бюджетних коштів. Гармонізація з міжнародними стандартами та цифрова трансформація є спільними викликами як для приватних, так і для державних суб'єктів.

Актуальність вивчення зарубіжного досвіду підтверджується низкою досліджень, у яких акцентується увага на необхідності адаптації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку до національних умов.

Так, у систематичному огляді літератури, проведеному S. Antwi, E. O. N. D. Ocansey та D. Oppong (2025), досліджується вплив реформ у сфері бухгалтерського обліку державного сектору на фінансове управління в різних країнах світу [10]. Автори встановили, що впровадження міжнародних стандартів державного сектору (IPSAS) і перехід до нарахувального методу обліку сприяють підвищенню прозорості, якості контролю й аудиту. Водночас ефективність реформ виявилася неоднаковою: значний вплив мають політичні умови, інституційна спроможність, рівень розвитку цифрової інфраструктури та наявність етичного управлінського лідерства. Дослідники підкреслюють необхідність контекстно-чутливого підходу, адже універсальні рішення рідко виявляються дієвими. Це є особливо важливим для України, де процес адаптації стандартів має враховувати як нормативне середовище, так і реальні можливості органів державного сектору.

Дослідження E. Tsianaka та A. Stavropoulos (2023), присвячене впровадженню міжнародних стандартів обліку у Греції та порівнянню з практиками інших європейських країн, показало, що навіть у кризових умовах реформування може стати успішним за умови наявності дорожньої карти, перекладу стандартів, навчання кад-

рів і створення належної нормативної бази [11]. При цьому культурні бар'єри та кадровий дефіцит можуть суттєво уповільнювати імплементацію.

Додатково, у роботі S. Semenova та V. Vicen (2023) зроблено акцент на важливості інтегрованої фінансової й нефінансової звітності для підприємств, що має значення і для державного сектору [9]. Автори зазначають, що сучасні облікові практики мають враховувати не лише фінансові результати, але й нефінансові аспекти діяльності (екологічні, соціальні, управлінські – ESG). Для України це актуально в контексті розвитку відкритих електронних платформ («E-Data», «Prozorro»), які забезпечують доступ громадськості до фінансової та нефінансової інформації про використання бюджетних ресурсів.

Важливим напрямом зарубіжних досліджень є вивчення впливу глобалізації на практики бухгалтерського обліку у публічному секторі. У публікації E. O. N. D. Ocansey, D. Oppong та S. Antwi (2025) наголошується, що глобалізація стимулює адаптацію міжнародних стандартів державного сектору (IPSAS) у країнах, що розвиваються, та сприяє поширенню кращих практик прозорості, уніфікації звітності й цифровізації [12]. Разом з тим автори підкреслюють, що процес інтеграції у глобальне середовище часто наштовхується на бар'єри: обмежені інституційні можливості, політичні ризики, недостатній рівень підготовки персоналу та цифрової інфраструктури.

Ця публікація розширює висновки попередніх досліджень (Antwi et al., 2025; Tsianaka & Stavropoulos, 2023) і підкреслює, що міжнародні стандарти не можна впроваджувати «механічно» – вони потребують адаптації до національних умов у кожній країні. Для України це означає, що гармонізація з IPSAS має здійснюватися з урахуванням впливу євроінтеграційних процесів, цифрової трансформації та кадрового забезпечення в державному секторі.

У публікації Sonjaaya (2024) акцент зроблено на еволюції підходів до бухгалтерського обліку в державному секторі під впливом цифровізації, глобалізації та вимог до прозорості управління публічними фінансами [13]. Автор виділяє три ключові

тенденції: Перехід від традиційного обліку витрат до результативно-орієнтованого (performance-based accounting), що спрямований на оцінку ефективності використання бюджетних ресурсів. Зростання ролі нефінансової звітності – соціальні та екологічні показники дедалі частіше інтегруються у публічну звітність поряд із фінансовими даними. Уніфікація підходів у межах IPSAS, яка супроводжується адаптацією до місцевих інституційних реалій, що особливо актуально для країн, які перебувають на етапі модернізації системи управління державними фінансами.

Для України цей підхід важливий у контексті розширення меж облікової політики – від технічних методичних процедур до стратегічного інструменту управління та забезпечення публічної підзвітності.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз наукових праць показує, що попри значний доробок вітчизняних і зарубіжних учених, залишаються проблеми, які потребують подальшого опрацювання. Зокрема, відсутність єдиного методологічного підходу до трактування сутності облікової політики у державному секторі. У більшості досліджень вона розглядається як інструмент організації бухгалтерського обліку, проте аспект стратегічного управління бюджетними ресурсами залишається недостатньо розкритим.

Наявні національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку у державному секторі (НП(С)БОДС) лише частково відображають вимоги IPSAS, що ускладнює порівняння фінансової інформації на міжнародному рівні.

Недостатня інтеграція фінансової та нефінансової звітності. Питання прозорості використання державних ресурсів виходить за межі традиційних фінансових показників, проте підходи до формування нефінансової звітності в держсекторі залишаються фрагментарними. У більшості установ державного сектору відзначається дефіцит кваліфікованих бухгалтерських кадрів та обмеженість ІТ-рішень для автоматизації процесів формування облікової політики.

Формальний підхід до розробки наказів про облікову політику. Часто такі документи носять декларативний характер і не

враховують специфіку діяльності установ, що знижує їхню практичну ефективність.

Таким чином, облікова політика в державному секторі України перебуває у стані поступового розвитку та модернізації, проте низка теоретико-методологічних та практичних питань і надалі потребує вирішення.

Формулювання мети статті. Метою дослідження є визначення особливостей формування облікової політики суб'єктів державного сектору України, виявлення проблем її практичного застосування та обґрунтування напрямів удосконалення з урахуванням міжнародних стандартів та сучасних тенденцій цифровізації та визначення ролі контролю при її формуванні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Базове визначення категорії «облікова політика» визначене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [14].

У комерційному секторі вона покликана забезпечити достовірне відображення фінансових результатів і майнового стану підприємства, тоді як у бюджетних установах облікова політика має суттєво інший акцент – вона спрямована на забезпечення ефективного управління публічними ресурсами. У державному секторі облікова політика має більш вузьке, регламентоване поле для вибору. Це пояснюється тим, що бюджетні установи функціонують у межах жорсткої законодавчої бази, де головним орієнтиром є не досягнення фінансового результату, а забезпечення законного, цільового та ефективного використання бюджетних коштів. Тому простір для варіативності обмежений, але саме в цих межах виникає потреба у чіткому визначенні внутрішніх процедур і правил, які б уніфікували облікову роботу. Ключові відмінності формування облікової політики приватного та державного секторів наведені в таблиці 1.

Важливою особливістю є також подвійна спрямованість облікової політики у бюджетних установах. З одного боку, вона

повинна забезпечувати відповідність національним стандартам і вимогам Міністерства фінансів, з іншого – створювати внутрішні умови для формування якісної інформації, необхідної для управлінських рішень керівництва установи. Така подвійність зумовлює

специфічну роль облікової політики в державному секторі – вона одночасно виконує функцію підзвітності перед державою та суспільством і функцію інформаційного забезпечення внутрішнього управління.

Таблиця 1

Ключові відмінності облікової політики приватного та державного секторів

Вимір	Приватний сектор	Державний сектор
Кінцеві користувачі	Інвестори, кредитори, менеджмент	Громадяни, парламент/КМУ, органи держнагляду, донори
Головна ціль	Дохідність, вартість бізнесу, ліквідність	Підзвітність, відповідальне використання бюджету, досягнення публічних цілей
Регуляторна база	МСФЗ/НП(С)БО для бізнесу, податкові правила	НП(С)БОДС, Бюджетний кодекс, єдиний план рахунків, казначейські процедури
База обліку	Переважно нарахування; широка свобода політики	Нарахування для звітності + бюджетний вимір; вибір часто обмежений
Доходи	Переважно обмінні операції (продаж)	Значна частка необмінних: податки, трансферти, гранти (специфічні правила визнання)
Активи	Комерційні ОЗ, НМА, запаси	Додатково: суспільна інфраструктура, культурна спадщина, військове майно; оцінка з огляду на «потенціал послуг», а не лише економічні вигоди
Зобов'язання	Кредити, постачальники, резерви	Соціальні зобов'язання, трансферти, цільові програми; часто довші горизонти
Амортизація	Вибір методів (прямолінійний, прискорені, виробничий)	Здебільшого уніфікована методика; свобода – у періодичності та строках корисного використання
Запаси	Широкий спектр методів (FIFO/середньозважена/ідентифікована)	Методи також передбачені, але їх застосування часто регламентованіше (середньозважена – із зазначенням періодичності)
Консолідація	Група підприємств	Зведення/консолідація сектору (ціле-урядова звітність), міжвідомчі обороти
Організація процесу	Корпоративні регламенти, ERP на вибір	Казначейська інфраструктура, уніфікований план рахунків, обов'язкові регламенти
Матеріальність і суттєвість	Орієнтація на рішення інвесторів	Орієнтація на суспільний інтерес і бюджетні рішення

З методологічної точки зору, облікова політика у державному секторі поєднує дві ключові функції: регламентуючу й організаційну. Регламентуюча функція полягає у виборі способів оцінки та методів обліку, дозволених чинним законодавством, а організаційна – у встановленні внутрішніх правил, що визначають порядок ведення обліку конкретною установою. Таким чином, облікова політика виступає своєрідним «мостом» між загальнодержавними стандартами та практичною діяльністю окремої установи. Важливою складовою теоретичних засад є систе-

ма принципів, на яких ґрунтується облікова політика. До них належать автономність, послідовність, безперервність, превалювання сутності над формою. У контексті бюджетних установ ці принципи набувають особливого значення, адже саме вони забезпечують довіру громадськості до процесу використання бюджетних коштів.

Формування змісту розпорядчого документа про облікову політику спирається на:

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» – визначає загальні вимоги до

структури та елементів політики, що впливають на складання звітності [15].

НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» – регламентує умови, порядок і розкриття змін в обліковій політиці [16].

Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору (наказ Мінфіну від 23.01.2015 № 11) – дають покрокові поради щодо підготовки, структури та наповнення політики, у т. ч. типові додатки [17].

А також зазначають, що облікова політика може відображати галузеві особливості діяльності суб'єкта державного сектору.

Спільний знаменник зазначених нормативних актів: політика має фіксувати лише ті методи та процедури, щодо яких нормативні акти допускають більше ніж один варіант або залишають простір для уточнень. Однорічні рішення дублювати в документі не доцільно (це не заборонено, але практичної потреби немає).

Головний бухгалтер бюджетної установи розробляє розпорядчий документ про облікову політику з урахуванням особливостей діяльності установи й технології опрацювання облікових даних, у тому числі системи й форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, який, зазвичай, називають наказом про облікову політику

Наказ разом із додатками та розрахунками погоджується з головним розпорядником або установою вищого рівня (для подвійної підпорядкованості – з тією, що затверджує кошторис). Головний розпорядник може встановлювати єдині підходи для усіх підвідомчих установ. Як правило, облікову політику затверджують на постійній основі, а її перегляд має бути обґрунтований.

Підстави зміни облікової політики визначені п. 1 розд. III НС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: змінюються вимоги положення (статуту); змінюються вимоги органу, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі; зміни облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору [16]. У п. 2 розд. III НС 125

зазначено, що зміною облікової політики, вважається:

- перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку;
- зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку [16].

Умови, за яких необхідно вносити зміни до облікової політики відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики №11 (п. 3 розд. III) дещо відрізняються:

- зміна вимог органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності [17].

З урахуванням НП(С)БОДС 101 та 125 і Методичних рекомендацій щодо облікової політики № 11, у політиці приписують:

- методи оцінки та обліку за об'єктами, де стандартами дозволено альтернативи;
- процедури (у т. ч. пріоритетність/послідовність), потрібні для єдності практики в установі;
- виділення сегментів звітності (за НП(С)БОДС 101), якщо застосовується сегментарний підхід;
- організаційні аспекти обліку у частині, де це прямо вимагається, або якщо головний розпорядник не встановив окремим актом.

В межах головного розпорядника бюджетних коштів застосовують єдині підходи до облікової політики.

Розглянемо особливості пооб'єктного відображення елементів облікової політики суб'єктів державного сектору.

Першочерговим завданням під час визначення положень облікової політики щодо основних засобів є встановлення строків їх корисного використання. Орієнтовні строки містяться у додатках до методичних рекомендацій з облікової політики, однак установа має право обґрунтовано встановлювати власні параметри. Додатком до наказу про облікову політику є строки корисного використання основних засобів.

Метод амортизації для основних засобів закріплений у стандартах, проте періодичність її нарахування (щоквартально або раз на рік) підлягає відображенню в обліковій політиці. За відсутності прямих приписів головного розпорядника бюджетних коштів, цей аспект визначається самостійно. Водночас останні зміни до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [18] передбачають щорічний перегляд строків корисного використання та ліквідаційної вартості активів з урахуванням очікуваних економічних вигід, а коригування відображається як зміна облікових оцінок.

Додатковим елементом облікової політики може бути визначення підходу до формування ліквідаційної вартості. Вона може розраховуватись як відсоток від первісної вартості, як вартість матеріалів (зокрема дорогоцінних металів і брухту), або за іншим методичним підходом.

Для об'єктів інвестиційної нерухомості в обліковій політиці визначаються критерії її розмежування з операційною. Відповідно до НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» [19], основною умовою віднесення є те, що понад 50% площі передається в користування на умовах операційної оренди з метою отримання орендних платежів.

За наявності нематеріальних активів установа самостійно встановлює строки їх корисного використання. Типові значення наведені в методичних рекомендаціях, проте допускається їх відхилення з належним обґрунтуванням.

У частині запасів облікова політика повинна містити: визначення одиниці аналітичного обліку (найменування або група); порядок організації аналітичного обліку у місцях зберігання та в бухгалтерії; метод оцінки вбуття (ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, ФІФО); періодичність визначення середньозваженої собівартості; порядок обліку транспортно-заготівельних витрат (НП(С)БОДС 123 «Запаси» [20]).

Щодо витрат майбутніх періодів у положенні про облікову політику необхідно зазначати звітний період їх відображення (місяць, квартал або рік), адже єдиного нормативного підходу не встановлено. Для виробничих витрат визначаються склад змінних і постійних загальновиробничих витрат

та база їх розподілу. За необхідності також встановлюється перелік статей калькуляції собівартості продукції чи послуг.

Визнання доходів від платних послуг залежить від ступеня завершеності операції на дату балансу. Доходи від необмінних операцій визнаються одночасно з отриманням активів чи послуг. Таким чином, установа має закріпити обрану методику визнання доходів як елемент облікової політики.

Фінансова звітність є кінцевим результатом застосування облікової політики та має відображати її основні положення відповідно до НП(С)БОДС 101. Законодавство вимагає обґрунтування та розкриття змін в обліковій політиці у звітності. Зміни стандартів безпосередньо впливають на зміст облікової політики, а відтак – на якість фінансової інформації. Порядок розкриття інформації про зміни регламентовано НП(С)БОДС 125, який зобов'язує зазначати причини, сутність змін, суми коригувань та відображення порівняльної інформації у звітах. Зокрема, у Звіті про власний капітал показники коригуються на суми, що виникають у результаті зміни облікової політики чи виправлення помилок. Завдяки контролю за фінансовими даними, керівництво може приймати більш обґрунтовані рішення, що базуються на достовірній інформації.

Висновки. У ході дослідження встановлено, що облікова політика суб'єктів державного сектору України є не лише технічним документом, але й важливим управлінським інструментом, який забезпечує прозорість, підзвітність і узгодженість фінансової інформації. На відміну від приватного сектору, де облікова політика зорієнтована на потреби інвесторів і кредиторів та має ширші можливості варіативності, у державному секторі вона формується під впливом суворої нормативної регламентації, бюджетної дисципліни та принципу єдності методології.

Теоретико-методологічний аналіз дозволив виокремити низку відмінностей між обліковою політикою приватних і державних підприємств. Якщо у бізнесі основними завданнями є відображення фінансових результатів, оптимізація податкового навантаження та управління ризиками, то для державних установ ключовим є дотримання бюджетного законодавства, ефективне використання ресурсів та підзвітність перед суспільством і державними органами. Це обумовлює різну логіку формування політики: від більш гнуч-

кої у приватному секторі до більш стандартизованої в публічному.

Розробка та удосконалення облікової політики суб'єктів державного сектору вимагає системного підходу, що передбачає одночасне врахування нормативних, організаційних, методичних, технологічних та професійно-наукових аспектів. ключову роль у формуванні облікової політики відіграє саме контроль, забезпечуючи її ефективність, відповідність вимогам і підвищуючи загальну надійність фінансової звітності в державному секторі.

У нормативній площині першочерговим завданням є гармонізація положень НП(С)БОДС та методичних рекомендацій, усунення дублювань і суперечностей, а також розширення наявної методичної бази шляхом закріплення типових строків корисного використання для всіх груп активів, включно з біологічними та інвестиційною нерухомістю. Важливим кроком також є уніфікація правил обліку для специфічних галузевих об'єктів, зокрема об'єктів культурної спадщини, бібліотечних фондів та військового майна.

З організаційної точки зору доцільним є розроблення типових положень про облікову політику для підвідомчих установ у межах головних розпорядників бюджетних коштів, проведення щорічного моніторингу змін стандартів та своєчасний перегляд наказів про облікову політику. Це сприятиме узгодженості та єдності підходів, зокрема щодо визначення строків амортизації та обліку запасів.

Методичний аспект потребує концентрації уваги на тих елементах, де можливий вибір методів чи процедур, зокрема у сфері визнання доходів від необмінних операцій, оцінки вибуття запасів і порядку розподілу транспортно-заготівельних витрат. Водночас необхідним є врахування галузевої специфіки діяльності окремих типів державних установ.

Серед технологічних завдань ключового значення набуває інтеграція бухгалтерських систем із ресурсами Державної казначейської служби, що дає змогу уникнути дублювання даних. Перспективним напрямом є запровадження електронних шаблонів облікової політики з автоматичним оновленням відповідно до змін нормативної бази, а також розвиток аналітичних модулів для оцінки

впливу таких змін на фінансову та бюджетну звітність.

Професійний і науковий розвиток у цій сфері має базуватися на створенні методики оцінки зрілості облікової політики державних установ, активізації підготовки фахівців із урахуванням практичних кейсів та посиленні міжнародних досліджень із використанням досвіду країн ЄС та положень IPSAS.

Реалізація зазначених рекомендацій сприятиме підвищенню якості фінансової звітності, забезпеченню прозорості та підзвітності використання бюджетних ресурсів, а також посиленню євроінтеграційних процесів у сфері державного фінансового управління України.

Література

1. Шмигель О. Особливості формування облікової політики підприємства в конкурентному середовищі. *Економіка та держава*. 2021. № 1(1-2). С. 66-73. DOI: <http://ed.pdatu.edu.ua/article/view/239757>
2. Кушнір Л.А., Коркушко О.Н., Кушнір В.О. Вплив облікової політики на організацію обліку господарюючого суб'єкта. *Приазовський економічний вісник*. 2020. Вип. 3(20). С. 246-251. DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-3-42>
3. Лепетан І.М., Грішина І.О. Облікова політика як один з інструментів оптимізації управлінського обліку на підприємстві. *Молодий вчений*. 2019. № 11(75). С. 139-141. <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-11-75-31>
4. Ткаченко О., Янко О. Сутність облікової політики підприємства за умови гармонізації системи бухгалтерського обліку та звітності. *Економіка та суспільство*. 2023. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-134>
5. Откаленко О.М. Основні аспекти облікової політики суб'єктів державного сектору. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 33. С. 347-353. <https://doi.org/10.32843/infrastructure33-51>
6. Луцук 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: 10.18371/fcaptp.v1i28.163920.
7. Крамаренко К.М. Роль облікової політики у забезпеченні ефективної діяльності бюджетних установ. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. DOI: 10.32702/2307-2105-2021.10.78.
8. Шацкова Л.П., Фрайман А.В. Особливості та проблемні аспекти формування облікової політики бюджетної установи. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2020. № 2 (48). С. 92-100. DOI: <https://doi.org/10.15276/ETR.02.2020.12>
9. Semenova S., Vicen V. (2023). Accounting providing financial and non-financial reporting of enterprises. *European Science*. 2023. № 2(7). С. 30-39. DOI: 10.5281/zenodo.13255264.

10. Antwi, S., Ocansey, E. O. N. D., & Oppong, D. (2025). International Analysis of Public Sector Accounting and Fiscal Governance: A Systematic Literature Review. *Open Access Library Journal*, 12, e13859. <https://doi.org/10.4236/oalib.1113859>

11. Tsianaka, E., & Stavropoulos, A. (2023). *International Accounting Standards in the Public Sector: A Comparative Study of Greece and European Countries*. *Theoretical Economics Letters*, 13, 808-843. <https://doi.org/10.4236/tel.2023.134047>

12. Ocansey, E. O. N. D., Oppong, D., Antwi, S. (2025). *The Influence of Globalization on Public Sector Accounting Practices in Developing Countries: A Systematic Review*. *African Journal of Accounting and Financial Research*, 8(3), 117-132. <https://doi.org/10.52589/AJAFR-AQLWBERP>

13. Sonjaya, Y. Evolving perspectives on public sector accounting practices. *Advances in Applied Accounting Research*. 2024. 2(2). С. 110-122. DOI: <https://doi.org/10.60079/aaar.v2i2.175>

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

15. НП(С)БОДС 101. Подання фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі. Київ: Міністерство фінансів України, 2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text>

16. НП(С)БОДС 125. Зміни облікових оцінок та виправлення помилок : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі. – Київ : Міністерство фінансів України, 2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11#Text>

17. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору : затв. наказом Міністерства фінансів України від 23 січ. 2015 р. № 11. Київ: Мінфін України, 2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>

18. НП(С)БОДС 121. Основні засоби : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі. Київ: Міністерство фінансів України, 2010. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>

19. НП(С)БОДС 129 Інвестиційна нерухомість : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі. Київ: Міністерство фінансів України, 2010. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11#Text> 20. НП(С)БОДС 123 Запаси : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі. Київ: Міністерство фінансів України, 2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text>

References

1. Shmyhel, O. (2021). Osoblyvosti formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva v konkurentnomu seredovyshchi. *Ekonomika ta derzhava*, 1(1-2), 66-73. DOI: <http://ed.pdatu.edu.ua/article/view/239757>

2. Kushnir, L.A., Korkushko, O.N., & Kushnir, V.O. (2020). Vplyv oblikovoi polityky na orhanizatsiiu obliku hospodariuuchoho subiekta. *Pryazovskyi*

ekonomichnyi visnyk, 3(20), 246-251. <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-3-42>

3. Lepetan, I.M., & Hrishyna, I.O. (2019). Oblikova polityka yak odyn z instrumentiv optymizatsii upravlynskoho obliku na pidpriemstvi. *Molodyi vchenyi*, 11(75), 139-141. <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-11-75-31>

4. Tkachenko, O., & Yanko, O. (2023). Sutnist oblikovoi polityky pidpriemstva za umovy harmonizatsii systemy bukhgalterskoho obliku ta zvitnosti. *Ekonomika ta suspilstvo*. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-134>

5. Otkalenko, O.M. (2019). Osnovni aspekty oblikovoi polityky sub'ektiv derzhavnoho sektoru. *Infrastruktura rynku*, 33, 347-353. <https://doi.org/10.32843/infrastruct33-51>

6. Lutsyk, Yu.O. (2019). Oblikova polityka sub'iekta derzhavnoho sektoru na suchasnomu etapi modernizatsii systemy bukhgalterskoho obliku. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 1(28), 171-178. <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v1i28.163920>

7. Kramarenko, K.M. (2021). Rol oblikovoi polityky u zabezpechenni efektyvnoi diialnosti biudzhetykh ustanov. *Efektivna ekonomika*, 10. <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.10.78>

8. Shatskova, L.P., & Fraiman, A.V. (2020). Osoblyvosti ta problemni aspekty formuvannia oblikovoi polityky biudzhetnoi ustanovy. *Ekonomika: realii chasu. Naukovyi zhurnal*, 2(48), 92-100. <https://doi.org/10.15276/ETR.02.2020.12>

9. Semenova, S., & Vicen, V. (2023). Accounting providing financial and non-financial reporting of enterprises. *European Science*, 2(7), 30-39. <https://doi.org/10.5281/zenodo.13255264>

10. Antwi, S., Ocansey, E. O. N. D., & Oppong, D. (2025). International analysis of public sector accounting and fiscal governance: A systematic literature review. *Open Access Library Journal*, 12, e13859. <https://doi.org/10.4236/oalib.1113859>

11. Tsianaka, E., & Stavropoulos, A. (2023). *International accounting standards in the public sector: A comparative study of Greece and European countries*. *Theoretical Economics Letters*, 13, 808-843. <https://doi.org/10.4236/tel.2023.134047>

12. Ocansey, E. O. N. D., Oppong, D., & Antwi, S. (2025). The influence of globalization on public sector accounting practices in developing countries: A systematic review. *African Journal of Accounting and Financial Research*, 8(3), 117-132. <https://doi.org/10.52589/AJAFR-AQLWBERP>

13. Sonjaya, Y. (2024). Evolving perspectives on public sector accounting practices. *Advances in Applied Accounting Research*, 2(2), 110-122. <https://doi.org/10.60079/aaar.v2i2.175>

14. Zakon Ukrainy «Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» № 996-XIV vid 16.07.1999 (zi zminamy). *Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori*. Kyiv: Ministerstvo fi-nansiv Ukrainy, 2010. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

15. NP(S)BODS 101. Podannia finansovoi zvitnosti: *Natsionalne polozhennia (standart)*

bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori. Kyiv: Ministerstvo fi-nansiv Ukrainy, 2010. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text>

16. NP(S)BODS 125. Zminy oblikovykh otsinok ta vypravlennia pomylok: Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori. Kyiv : Ministerstvo finansiv Ukrainy, 2010. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11#Text>

17. Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky sub'ekta derzhavnoho sektoru: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 23 sichnia 2015 r. № 11 Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky subiekta derzhavnoho sektoru : zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 23 sich. 2015 r. № 11. Kyiv: Minfin Ukrainy, 2015. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>

18. NP(S)BODS 121. Osnovni zasoby NP(S)BODS 121. Osnovni zasoby: Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v der-zhavnomu sektori. Kyiv: Ministerstvo finansiv Ukrainy, 2010. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>

19. NP(S)BODS 129. Investytsiina nerukhomist: Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori. Kyiv: Ministerstvo finansiv Ukrainy, 2010. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11#Text>

20. Zapasy NP(S)BODS 123 Zapasy: Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sek-tori. Kyiv: Ministerstvo finansiv Ukrainy, 2010. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text>

METHODOLOGICAL PRINCIPLES FOR FORMING ACCOUNTING POLICIES OF PUBLIC SECTOR ENTITIES: CONTROL AND EFFICIENCY

O. M. Shynkarenko, Ph. D (Econ.), Associate Professor, Cherkasy State Technological University,

*V. O. Havrylenko, Doctor of Economic Sciences, Professor,
Cherkasy State Technological University,*

V. M. Andrusiak, Ph. D (Econ.), Associate Professor, Uman National University

Methods. The methodological framework of the study relies on a set of general scientific and specialized research methods. In particular, analysis and synthesis were used to examine scholarly approaches to defining the essence of accounting policy; induction and deduction – to develop generalizations and draw conclusions; comparison – to juxtapose the features of accounting policy in the public and private sectors; a systems approach – to study accounting policy as an integral component of the management of budgetary resources; as well as generalization and abstraction – to identify promising directions for further development. Generalization and induction underpinned the conclusions and practical recommendations.

Results. The study systematizes the regulatory and methodological foundations for forming the accounting policy of public-sector entities and outlines its dual purpose: ensuring public accountability and supporting managerial decision-making. Differences in approaches to shaping accounting policy in the private and public sectors are identified. The features of object-by-object presentation of accounting policy elements for public-sector entities are examined. The analysis also reveals fragmented methodologies and inconsistent practices across principal spending units, as well as limited digital integration of accounting processes.

Novelty. The paper advances a conceptual interpretation of public-sector accounting policy as a strategic management instrument that combines regulating and organizational functions and focuses on decisions that materially affect financial reporting. An integrated approach to object-by-object presentation is developed with clear criteria for selection and disclosure. A three-vector model of modernization is substantiated – normative, organizational-methodological, and innovation-technological.

Practical value. The results can be used to design and update orders on accounting policy within systems of principal spending units and subordinate institutions, to unify decisions, and to reduce the risk of reporting errors. The proposed steps toward digital integration enhance transparency, comparability, and traceability while lowering administrative costs. The materials may be applied in professional development programs for public-sector accountants and in preparing methodological guidelines for gradual harmonization with IPSAS.

Keywords: accounting policy; public sector; accounting; IPSAS; financial reporting; budgetary institutions; standard harmonization; transparency; accountability.

Надійшла до редакції 05.09.25 р.