

УДК 657

JEL classification: H83, M41, H61

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.14\(47\).302-315](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.14(47).302-315)

І. В. Смірнова, доц., канд. екон. наук

Н. В. Смірнова, доц., канд. екон. наук

Д. О. Олейніченко, здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти

Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

Особливості формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора

У сучасних умовах господарювання суб'єкти державного сектора відіграють важливу роль у забезпеченні економічної стабільності та розвитку країни. При цьому їх діяльність характеризується проблемами у сфері обліку. Мета статті - дослідження особливостей та проблем формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора та розробка рекомендацій щодо її вдосконалення. У ході дослідження використовувались методи аналізу законодавчих та нормативних документів, вивчення наукової літератури, аналізу практики формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора, а також методи індукції, дедукції та системного підходу для розробки рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики суб'єктів державного сектора.

Досліджено трактування термінів «державний сектор», «державний сектор в економіці». Проаналізовано важливість управління державними фінансами. Визначено бухгалтерський облік у державному секторі як складову інформаційного забезпечення, що є базовим елементом системи управління державними фінансами. Систематизовано особливості бухгалтерського обліку в державному секторі. Досліджено спільні та відмінні риси бухгалтерського обліку в державному секторі економіки та у бюджетних установах. Визначено, що одним із головних компонентів бухгалтерського обліку в державному секторі є облікова політика суб'єкта державного сектору. Узагальнено вплив специфічних аспектів діяльності суб'єкта державного сектору на вибір методів обліку. Досліджено проблеми формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора України.

Доведено, що вирішення проблем формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора в Україні вимагає комплексного підходу, який включає розробку єдиної методології формування облікової політики, підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб, удосконалення системи контролю та забезпечення достатнього фінансування. Запропоновано етапи розробки та впровадження єдиної методології формування облікової політики в державному секторі України. Впровадження єдиної методології сприятиме підвищенню якості фінансової звітності, забезпеченню її достовірності та порівняності, а також поліпшенню управління державними фінансами **державний сектор, суб'єкт державного сектору, управління державними фінансами, інформаційне забезпечення, облік, облікова політика**

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання суб'єкти державного сектора відіграють важливу роль у забезпеченні економічної стабільності та розвитку країни. Проте, їх діяльність супроводжується низкою проблем, які зокрема пов'язані з веденням обліку та складанням фінансової звітності. Однією з найбільш актуальних проблем у цьому зв'язку є формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора. Облікова політика є важливим інструментом управління фінансовою діяльністю суб'єктів державного сектора, оскільки вона визначає порядок відображення господарських операцій у фінансовій звітності. Однак, відсутність єдиної методології формування облікової політики для суб'єктів державного сектора призводить до різноманітності підходів до її формування та використання.

Актуальність дослідження особливостей формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора визначається необхідністю забезпечення прозорості та достовірності фінансової звітності цих суб'єктів. У сучасних умовах господарювання суб'єкти державного сектора відіграють важливу роль у забезпеченні економічної стабільності та розвитку країни, тому їхня фінансова діяльність повинна

бути піддана жорсткому контролю та регулюванню. Однак, існуючі проблеми у сфері обліку та звітності суб'єктів державного сектора (відсутність єдиної методології формування облікової політики, різноманітність підходів до її формування та використання, недостатня прозорість та достовірність фінансової звітності) додатково підвищують актуальність дослідження.

Дослідження особливостей формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора має і практичне значення, оскільки може сприяти вдосконаленню системи управління фінансовою діяльністю цих суб'єктів, підвищенню прозорості та достовірності фінансової звітності, а також забезпеченню ефективного використання державних коштів. Теоретичне значення полягає у тому, що дослідження особливостей формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора може сприяти розвитку теорії обліку, а також удосконаленню законодавчих та нормативних документів, що регулюють облікову політику суб'єктів державного сектора.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Попередні дослідження були спрямовані на вивчення різних аспектів фінансової діяльності суб'єктів державного сектора, зокрема питань формування та використання облікової політики. Деякі дослідники розглядали питання організації бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі, тоді як інші досліджували проблеми аудиту та контролю фінансової діяльності суб'єктів державного сектора [11, 13]. Результатом цих досліджень стало виявлення низки проблем, пов'язаних з обліком та звітністю суб'єктів державного сектора, таких як відсутність єдиної методології формування облікової політики, різноманітність підходів до її формування та використання, а також недостатня прозорість та достовірність фінансової звітності.

Деякі дослідники також розглядали питання впливу облікової політики на фінансову звітність суб'єктів державного сектора та розробляли рекомендації щодо вдосконалення облікової політики у цій сфері. Однак, ці дослідження були обмежені рамками конкретного аспекту обліку, і не розглядали питання формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора у комплексі.

Зокрема, Бардаш С.В., Свірко С.В., Краєвський В.М. досліджували питання визначення сутності, мети та принципів організації бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору, а також її компонент. У результаті було зроблено висновок, що державний сектор України є одним із важливих компонентів економіки воєнного стану та повоєнного відродження загалом. Забезпечення необхідної якості та достовірності інформації, прозорості державних фінансів є головною метою реформування бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору [1].

Писарчук О.В., Кудіною О.М. та Тютліковою В.В. було визначено основні принципи, що їх необхідно дотримуватися суб'єкту державного сектору при формуванні облікової політики; розроблена змістовна структура облікової політики бюджетної установи, яка повинна включати загально-організаційну складову, майнові права та фінансування, організаційно-технологічну та методичну складову; проаналізовано порядок формування облікової політики, визначені проблемні аспекти формування ефективної облікової політики суб'єкту державного сектору. Автори зазначають: «В практиці функціонування установ впровадження елементів облікової політики здійснюється розрізнено, без відповідної підготовки. Що призводить до порушення базових принципів, структури формування та використання облікової політики як інструменту гармонічного розвитку установи» [8].

Канева Т.В., Шевченко С.О. обґрунтували рекомендації щодо методики й організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору економіки, як передумови створення державної інформаційної системи управління державними

фінансовим ресурсами. У зв'язку з чим особливу увагу приділено обліковій політиці суб'єктів державного сектору [4].

Існуючі дослідження в галузі обліку та аудиту свідчать про те, що облікова політика суб'єктів державного сектора має суттєві особливості, які пов'язані з їхньою специфікою діяльності та вимогами законодавства. Однак, ці особливості ще не достатньо вивчені та не мають належного відображення у фаховій літературі. Загалом, попередні дослідження підготували підґрунтя для подальшого вивчення питань формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора, і виявили необхідність проведення більш глибоких та комплексних досліджень у цій сфері.

Постановка завдання. Мета написання статті полягає у дослідженні особливостей та проблем формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора та розробці рекомендацій щодо її вдосконалення. За для цього передбачається вирішення таких завдань: визначення особливостей формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора; з'ясування сучасних проблем формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора; розробка рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики суб'єктів державного сектора.

Виклад основного матеріалу. Wikipedia зазначає: «Державний сектор (від англ. state sector) або публічний сектор (від англ. public sector) економіки - сукупність матеріальних, фінансових та нематеріальних ресурсів (активів), що знаходяться в розпорядженні держави задля виконання своїх суспільних функцій. Субстанцією формування державного сектора економіки є сукупність прав власності, які держава застосовує для продуктивного використання ресурсів держави для реалізації цілей держави.

У Системі національних рахунків державний сектор є одним з п'яти інституційних секторів економіки і має назву Сектор загального державного управління, що об'єднує юридичні особи, для яких основною діяльністю є виконання функцій законодавчої, виконавчої або судової влади стосовно інших інституційних одиниць в межах певної території» [2].

Енциклопедія сучасної України визначає термін «державний сектор в економіці» як здійснення безпосередньої господарської діяльності з метою виробництва суспільних благ або вилучення прибутку при управлінні державними підприємствами і державним акціонерним капіталом. Основна причина, що зумовлює необхідність присутності держави в економіці, - неспроможність ринку в певних ситуаціях вирішувати завдання розвитку економіки та її складових: інфраструктури, реконструкції деяких галузей реального сектору економіки, забезпечення національної економіки енергією та сировиною, фінансування й організації у загальнодержавних масштабах науково-дослідних, експериментальних і дослідно-конструкторських робіт. Розв'язання цих завдань покладене на державний сектор в економіці [3].

Організаційно державний сектор України включає такі складові:

1. Державні унітарні підприємства, що утворюється органами державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності без поділу її на частки. Вони поділяються на два типи: державні комерційні підприємства - майно закріплюється за підприємством на праві господарського відання, а держава не несе відповідальності за їх зобов'язаннями; казенні підприємства - майно закріплюється на праві оперативного управління з більш жорстким державним контролем.

2. Господарські товариства з державною часткою. До цієї категорії належать господарські товариства, у статутному капіталі яких більше 50% акцій або часток

належать державі. Це корпоративні підприємства, що діють на основі об'єднання майна засновників.

3. Бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування та організації, створені ними, що повністю утримуються за рахунок державного або місцевого бюджету. До них належать:

- органи виконавчої, законодавчої та судової влади;
- установи оборони та безпеки: армія, поліція, судові органи, прокуратура, фіскальні органи;
- заклади соціально-культурної сфери: освіта всіх рівнів, охорона здоров'я, культура та мистецтво, спорт, бібліотеки.

Усі ці складові разом формують систему державного сектору, покликану забезпечувати виробництво суспільних благ та реалізацію державних функцій в економіці України, задля чого необхідним, зокрема, є управління державними фінансами.

Одним із ключових інструментом забезпечення стабільності, ефективності та соціальної спрямованості державного сектору економіки виступає управління державними фінансами. Важливість управління державними фінансами для державного сектору економіки зумовлена такими обставинами:

1) забезпечення макроекономічної стабільності - ефективне управління державними фінансами дозволяє контролювати дефіцит бюджету, рівень державного боргу та інфляційні

2) раціональний розподіл та використання ресурсів - через бюджетну систему держава спрямовує фінансові ресурси на пріоритетні напрями розвитку (освіту, охорону здоров'я, інфраструктуру, оборону), що забезпечує ефективне виконання функцій державного сектору;

3) підвищення ефективності державного сектору - сучасні підходи до управління державними фінансами, зокрема програмно-цільовий метод та фінансовий контроль, сприяють підвищенню результативності діяльності державних установ і підприємств;

4) забезпечення соціальної справедливості - через систему податків, трансфертів і соціальних видатків управління державними фінансами дає змогу зменшувати соціальну нерівність та підтримувати вразливі верстви населення;

5) підзвітність і прозорість діяльності держави - належне управління державними фінансами передбачає відкритість бюджетної інформації та ефективний фінансовий контроль, що підвищує довіру громадян до органів влади та знижує рівень корупції.

Як вірно зазначають Канєва Т.В. та Шевченко С.О.: «Базовим елементом системи управління державними фінансами виступає його інформаційне забезпечення - бухгалтерський облік і контроль у державному секторі» [4].

Бухгалтерський облік є базовим елементом системи управління державними фінансами, оскільки він:

- забезпечує контроль за використанням бюджетних коштів: бухгалтерський облік дозволяє здійснювати контроль за використанням бюджетних коштів та забезпечує їх цільове використання;

- надає інформацію для прийняття рішень: бухгалтерський облік надає інформацію, необхідну для прийняття рішень щодо управління державними фінансами, зокрема щодо планування бюджету, розподілу коштів та оцінки ефективності їх використання;

- допомагає у виявленні порушень та запобіганні фінансовим ризикам: бухгалтерський облік допомагає виявити порушення та запобігти фінансовим ризикам, що дозволяє забезпечити збереження державних коштів та уникнути фінансових втрат.

Бардаш С.В. та Краєвський В.М. справедливо зазначають: «Реалії сьогодення не знімає з порядку денного питання актуальності реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України. Зокрема це стосується: підвищення рівня відкритості, достовірності та прозорості фінансової звітності з метою забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері державних фінансів; забезпечення порівнянності показників фінансової звітності державного сектору України та державного сектору інших країн; забезпечення консолідації фінансової звітності на різних рівнях. Повна трансформація системи бухгалтерського обліку в державному секторі без комплексного розв'язання питань, пов'язаних з належною організацією бухгалтерського обліку, є вкрай ускладненою. Уряд України та безпосередньо Міністерство фінансів України працюють над завершенням процесу як реалізації стратегії реформування системи управління державними фінансами, так й удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі

Більша частина обсягу завдань, пов'язаних з удосконаленням СБОДС вже виконана, адже: затверджені 20 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та план рахунків бухгалтерського обліку (для забезпечення єдиного підходу у відображенні господарських операцій в державному секторі); запроваджені нові форми фінансової звітності та затверджено порядок їх заповнення; затверджено типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи; здійснено перехід бюджетних установ на ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування; запроваджено інформаційно-аналітичну систему «Є-Казна»; Уряд ухвалив Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в держсекторі до 2025 року» [1].

Особливістю бухгалтерського обліку в державному секторі є те, що він спрямований не на отримання прибутку, а на забезпечення виконання публічних функцій. Це зумовлює специфічні підходи до обліку доходів і видатків, які пов'язані переважно з фінансуванням із державного чи місцевих бюджетів. Державні установи застосовують Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), які гармонізовані з міжнародними стандартами IPSAS і враховують особливості діяльності бюджетних організацій.

Суттєвою рисою є використання кошторису як основного фінансового документа, що визначає межі та напрями використання бюджетних ресурсів. Облік здійснюється за економічною та функціональною класифікаціями видатків, що дозволяє деталізувати інформацію для контролю й аналізу. У державному секторі велике значення має казначейське обслуговування, яке забезпечує централізований контроль за операціями з бюджетними коштами.

Також характерними є підвищені вимоги до внутрішнього контролю, документального оформлення операцій та звітності, оскільки державні ресурси підлягають зовнішньому контролю з боку Державної казначейської служби, Рахункової палати, органів фінансового контролю та громадськості. Фінансова звітність державних установ має бути максимально прозорою, відкритою та уніфікованою.

Таким чином, бухгалтерський облік у державному секторі України є важливим інструментом управління публічними фінансами, який забезпечує підзвітність, законність, ефективність і цільове використання державних ресурсів, створюючи основу для довіри суспільства до діяльності органів влади.

Бухгалтерський облік у державному секторі економіки та у бюджетних установах взаємопов'язаний, але має важливі відмінності. Так, бухгалтерський облік у державному секторі економіки та в бюджетних установах має спільні риси, оскільки обидва сегменти пов'язані з використанням державного майна й ресурсів, однак між ними існують суттєві відмінності. Державний сектор економіки є значно ширшим

поняттям, оскільки охоплює всі суб'єкти, що перебувають під контролем держави: державні підприємства, корпорації, казенні підприємства, органи влади, установи та організації. У такому секторі можуть діяти як комерційні, так і некомерційні структури, а тому система бухгалтерського обліку тут може бути орієнтована як на відображення прибуткової діяльності, так і на фіксацію операцій, пов'язаних із виконанням публічних функцій. Відповідно, державні підприємства ведуть облік за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, тоді як деякі інші суб'єкти державного сектору застосовують стандарти, адаптовані для публічного управління. У державному секторі методи обліку залежать від виду суб'єкта: держпідприємства працюють як комерційні структури (облік доходів, витрат, прибутку), установи - як неприбуткові. Фінансова звітність залежить від типу суб'єкта (МСФЗ, НП(С)БО, НП(С)БОДС).

На відміну від цього, бухгалтерський облік у бюджетних установах є більш вузьким і спеціалізованим. Бюджетні установи належать лише до тієї частини державного сектору, яка утримується виключно за рахунок державного чи місцевих бюджетів і не має на меті отримання прибутку. У таких установах бухгалтерський облік повністю ґрунтується на Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, а також на нормативно визначених правилах казначейського обслуговування. Основу їхньої фінансової діяльності становить кошторис, який встановлює граничні обсяги та напрями використання бюджетних коштів. Облік у бюджетних установах передбачає обов'язкове застосування бюджетної класифікації, деталізований контроль за видатками та жорстку регламентацію фінансових операцій. Він орієнтований на: цільове використання бюджетних коштів, контроль за кошторисом та підзвітність державі та громадськості. Бюджетні установи складають уніфіковану бюджетну та фінансову звітність, суворо регламентовану Мініном і Казначейством.

Державний сектор використовує Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), але державні підприємства ведуть облік за НП(С)БО або МСФЗ, як звичайні господарюючі суб'єкти. Бюджетні установи використовують винятково НП(С)БОДС та обов'язково застосовують бюджетну класифікацію, кошториси, правила казначейського обслуговування.

У державному секторі використовуються дуже різноманітні джерела фінансування: бюджет, власні доходи підприємств, держзамовлення, державні інвестиції тощо, а у бюджетних установах основні джерела - бюджетні асигнування та спеціальний фонд (платні послуги, гранти, власні надходження).

Таким чином бухгалтерський облік, залежно від особливостей функціонування суб'єктів державного сектору, має відмінний предмет. Так, Державна казначейська служба України та її органи ведуть бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів. Розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ. Фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування ведуть бухгалтерський облік виконання кошторисів та бюджетів фондів. Означені особливості за великим рахунком не впливатимуть на компонентний склад концепції БОДС, проте матимуть певний вплив на їх зміст, зокрема це стосується облікової політики, робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, положення про бухгалтерію, об'єктів контролю [1].

Отже, бухгалтерський облік у державному секторі - це широка система, яка охоплює різні типи державних організацій, у тому числі й комерційні підприємства. Бухгалтерський облік у бюджетних установах - це вузький, більш регламентований

напряму, що стосується лише організацій, які фінансуються з бюджету та не мають на меті отримання прибутку.

Одним із головних компонентів бухгалтерського обліку в державному секторі є облікова політика суб'єкта державного сектору. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [9]. На думку Бардаш С.В. та Краєвського В.М.: «Облікова політика суб'єкта державного сектору - сукупність принципів, методик і процедур, які самостійно обирає та яких зобов'язаний дотримуватись суб'єкт державного сектору при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, виходячи з чинних НП(С)БОДС, інших нормативних актів, а також особливостей діяльності суб'єкта державного сектору. Суб'єкт державного сектору не формує методи та принципи обліку, він їх обирає з нормативно встановлених, тому метою облікової політики таких суб'єктів є забезпечення необхідних умов для гарантування повноти та достовірності як поточної, так і підсумкової інформації фінансової звітності суб'єктів державного сектору. Означена мета досягається завдяки неухильному дотриманню зазначених у наказі про облікову політику принципів обліку, методів оцінки та процедур обліку всіх об'єктів (нефінансових та фінансових активів, коштів бюджетів та розпорядників бюджетних коштів, розрахунків, видів капіталу та фінансового результату, зобов'язань, доходів, витрат), що використовуються для складання і подання фінансової звітності суб'єкта державного сектору» [1].

Формування облікової політики суб'єкти державного сектору здійснюється з урахуванням вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [9], НП(С)БОДС 101 і 125 [10] та Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єктів державного сектору [6].

Необхідно відмітити, що Наказом Міністерства фінансів України від 22 грудня 2025 року №644 внесено зміни до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єктів державного сектору. Документом доповнено пункт 1 розділу II Методичних рекомендацій новими положеннями, які мають бути визначені в обліковій політиці суб'єкта державного сектору. Зокрема, тепер в обліковій політиці необхідно передбачати: порядок аналітичного обліку активів, які внаслідок збройної агресії Російської Федерації пошкоджені, знищені, викрадені або над якими втрачено контроль; групи та порядок їх визначення для цілей складання та подання консолідованої фінансової звітності з урахуванням специфіки діяльності (для контролюючого суб'єкта державного сектору); перелік показників фінансової звітності, які підлягають взаємовиключенню при складанні консолідованої фінансової звітності, з урахуванням специфіки діяльності (для контролюючого суб'єкта державного сектору) [7].

Канєва Т.В., Шевченко С.О. зазначають: «Облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і 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. Таким чином, розпорядник бюджетних коштів у розпорядчому документі про облікову політику бюджетної установи не повинен дублювати норми, що встановлені НП(С)БОДС та Методичними рекомендаціями, але у випадках коли існує можливість вибору принципів оцінки статей звітності, методів обліку, а також строків корисного використання необоротних активів, методів оцінки вибуття запасів, у

розпорядчому документі визначається обраний варіант та особливості його застосування щодо певного об'єкту обліку.

Суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Має право самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі визначати за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику, а також зміни до неї» [4].

На думку фахівців: «Облікова політика суб'єкту державного сектору має враховувати такі важливі фактори: форму власності та організаційно-правову структуру підприємства; особливості його фінансування; вид економічної діяльності, що зумовлює особливості та умови облікової роботи; параметри підприємства за обсягами діяльності; облікові номенклатури, чисельності працюючих тощо; відносини з податковою системою, наявність пільг та умови їх отримання; матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичної роботи підприємства та рівень забезпеченості кваліфікованими обліковими працівниками; стратегія фінансово-господарської діяльності підприємством; рівень кваліфікації облікового апарату та забезпеченість його комп'ютерною технікою; умови організації та стимулювання праці, відповідальності тощо» [8].

На думку Кулик В.А., до якої ми доєднуємось: «Облікова політика суб'єктів державного сектору відіграє важливу роль в організації облікової інформації, а відповідно і в формуванні інформаційного забезпечення в процесі управління такими суб'єктами. Тому можна зробити висновок про те, що облікова політика несе ще й функціональне навантаження. Основні аспекти облікової політики включають: соціальний, економічний, психологічний, інформаційний, юридичний, біхевіористичний» [5].

Специфічні аспекти діяльності суб'єкта державного сектору мають значний вплив на вибір методів обліку в обліковій політиці. Вибір методів обліку залежить від видів діяльності, джерел фінансування, специфіки галузі, вимог законодавства та ризиків і невизначеностей. Тому суб'єкти державного сектору повинні розробляти облікову політику, яка враховує ці аспекти і забезпечує достовірність і повноту інформації про фінансові операції та події. Узагальнення впливу специфічних аспектів діяльності суб'єкта державного сектору на вибір методів обліку представлено у табл. 1.

Організаційно облікова політика суб'єкту державного сектору є документом, який визначає основні принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку та звітності.

Змістовна структура облікової політики залежить від вимог законодавства, стандартів бухгалтерського обліку та специфіки діяльності суб'єкту. Основні елементи облікової політики включають:

- 1) визначення облікової політики: облікова політика визначає основні принципи та підходи до бухгалтерського обліку та звітності;
- 2) організація бухгалтерського обліку: визначає структуру бухгалтерської служби, розподіл обов'язків та відповідальність за бухгалтерський облік;
- 3) облікові оцінки та припущення: визначає облікові оцінки та припущення, які використовуються при бухгалтерському обліку;
- 4) методи обліку: визначає методи обліку, які використовуються для відображення господарських операцій;
- 5) форми та зміст звітності: визначає форми та зміст фінансової звітності, яка складається суб'єктом.

Таблиця 1 - Специфічні аспекти діяльності суб'єкта державного сектору та їх вплив на вибір методів обліку

Аспекти діяльності суб'єкта державного сектору	Вплив на вибір методів обліку
<p>Види діяльності:</p> <ul style="list-style-type: none"> - надання послуг: суб'єкти державного сектору часто надають послуги громадянам і організаціям, що вимагає окремого обліку витрат і доходів; - управління майном: суб'єкти державного сектору можуть управляти майном, що вимагає окремого обліку усіх видів активів; - виконання бюджету: суб'єкти державного сектору можуть виконувати бюджетні програми, що вимагає окремого обліку бюджетних коштів і зобов'язань. 	Визначення методів обліку витрат і доходів, обліку основних засобів і нематеріальних активів
<p>Джерела фінансування:</p> <ul style="list-style-type: none"> - бюджетні кошти: суб'єкти державного сектору можуть отримувати фінансування з бюджету, що вимагає окремого обліку бюджетних коштів і зобов'язань; - платні послуги: суб'єкти державного сектору можуть надавати платні послуги, що вимагає окремого обліку доходів і витрат 	Визначення методів обліку бюджетних коштів і зобов'язань, обліку платних послуг
<p>Специфіка галузі:</p> <ul style="list-style-type: none"> - охорона здоров'я: у галузі охорони здоров'я суб'єкти державного сектору можуть мати специфічні вимоги до обліку медичних послуг і ліків; освіта: у галузі освіти суб'єкти державного сектору можуть мати специфічні вимоги до обліку освітніх послуг і матеріальних ресурсів. 	Визначення методів обліку специфічних активів і зобов'язань, обліку послуг і ресурсів
<p>Вимоги законодавства:</p> <ul style="list-style-type: none"> - законодавство про бухгалтерський облік: суб'єкти державного сектору повинні дотримуватися вимог законодавства про бухгалтерський облік і звітність; - законодавство про державні фінанси: суб'єкти державного сектору повинні дотримуватися вимог законодавства про державні фінанси і бюджет. 	Визначення методів обліку відповідно до вимог законодавства про облік і звітність
<p>Ризики та невизначеності:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ризики управління: суб'єкти державного сектору можуть мати ризики управління, пов'язані з виконанням бюджетних програм і наданням послуг; - невизначеності економічного середовища: суб'єкти державного сектору можуть мати невизначеності економічного середовища, пов'язані зі змінами в економіці і законодавстві. 	Визначення методів обліку ризиків і невизначеностей, обліку резервів і зобов'язань

Джерело: розроблено авторами

Змістовна структура наказу про облікову політику суб'єкту державного сектору в узагальненому вигляді представлена у табл. 2.

Таблиця 2 – Змістовна структура наказу про облікову політику суб'єкту державного сектору

Складові	Зміст складових
Загальні положення	визначення облікової політики та її мета; сфера дії облікової політики.
Організація бухгалтерського обліку	структура бухгалтерської служби; розподіл обов'язків та відповідальність за бухгалтерський облік; порядок документування операцій.
Облікові оцінки та припущення	облікові оцінки, які використовуються при бухгалтерському обліку; припущення, які використовуються при бухгалтерському обліку.
Методи обліку	методи обліку основних засобів, нематеріальних активів, запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості.
Форми та зміст звітності	форми фінансової звітності; зміст фінансової звітності.

Джерело: узагальнено авторами

Формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора в Україні є досить складним процесом, який пов'язаний з багатьма проблемами.

Відсутність єдиної методології формування облікової політики для суб'єктів державного сектора в Україні є однією з основних проблем. Це призводить до різних підходів до формування облікової політики в різних міністерствах та відомствах, що створює труднощі у порівнянні та аналізі фінансової звітності.

Недостатнє законодавче регулювання питань формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора також є серйозною проблемою. Відсутність чітких вимог до облікової політики в законодавчих актах призводить до того, що суб'єкти державного сектора мають можливість самостійно визначати облікову політику, що може призводити до порушень та зловживань.

Недостатня кваліфікація працівників бухгалтерських служб у державному секторі є ще однією проблемою. Відсутність належного навчання та підвищення кваліфікації працівників призводить до того, що вони не мають необхідних знань та навичок для формування та використання облікової політики.

Відсутність належного контролю за дотриманням облікової політики суб'єктів державного сектора також є проблемою. Відсутність ефективних механізмів моніторингу та оцінки облікової політики призводить до того, що суб'єкти державного сектора можуть порушувати облікову політику безкарно.

Корупція та бюрократія в державному секторі також впливають на формування та використання облікової політики. Відсутність прозорості та підзвітності у процесі формування та використання облікової політики призводить до того, що облікова політика може використовуватися для приховування порушень та зловживань.

Інертність та опір змінам з боку працівників бухгалтерських служб та керівників суб'єктів державного сектора також є проблемою. Відсутність мотивації до впровадження змін та удосконалення облікової політики призводить до того, що облікова політика залишається незмінною протягом тривалого часу.

Відсутність міжнародного досвіду у сфері формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора також є проблемою. Відсутність вивчення та впровадження кращих практик з інших країн призводить до того, що облікова політика в Україні залишається відсталою.

Перелік проблем формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора в Україні представлено табл. 3.

Проблеми формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора в Україні є досить складними та різноманітними. Їх вирішення вимагає комплексного підходу, який включає розробку єдиної методології формування облікової політики, підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб, удосконалення системи контролю та забезпечення достатнього фінансування.

Таблиця 3 – Проблеми, що виникають при формуванні та використанні облікової політики суб'єктів державного сектора в Україні

Вид проблем	Сутність проблеми
1	2
Відсутність єдиної методології формування	відсутність єдиної методології формування облікової політики призводить до різноманітності підходів до обліку та звітності, що призводить до труднощів у порівнянні фінансової звітності різних суб'єктів державного сектора та знижує рівень її достовірності
Відсутність достатнього рівня кваліфікації та досвіду у працівників бух служб	відсутність достатнього рівня кваліфікації та досвіду у працівників бухгалтерських служб призводить до помилок та неточностей у обліку та звітності, що може призвести до зниження рівня достовірності фінансової звітності та збільшення ризику виявлення помилок та порушень
Постійні зміни законодавства	постійні зміни законодавства вимагають від суб'єктів державного сектора постійного оновлення та перегляду облікової політики, що впливає на трудомісткість процесу, особливо якщо зміни законодавства відбуваються часто та стосуються ключових аспектів обліку та звітності

Продовження таблиці 3

1	2
Відсутність ефективної системи контролю	відсутність ефективної системи контролю призводить до ризику виявлення помилок та порушень у обліку та звітності може призвести до зниження рівня достовірності фінансової звітності та збільшення ризику фінансових втрат
Недостатнє фінансування	недостатнє фінансування суб'єктів державного сектора призводить до обмеження можливостей щодо впровадження нових технологій та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб, що зумовлює зниження рівня ефективності обліку та звітності та збільшення ризику виявлення помилок та порушень

Джерело: узагальнено авторами

У межах такого комплексного підходу необхідними є кроки для розробки та впровадження єдиної методології формування облікової політики в державному секторі України. Цей процес передбачає послідовне проходження вісьмох етапів, назва та сутність яких представлена у табл. 4.

Таблиця 4 – Етапи розробки та впровадження єдиної методології формування облікової політики в державному секторі України

Етап	Сутність етапу
Аналіз існуючої ситуації	Провести аналіз існуючих підходів до формування облікової політики в державному секторі України. Визначити основні проблеми та недоліки існуючих підходів.
Розробка кон-цепції єдиної методології	Розробити концепцію єдиної методології формування облікової політики, яка буде базуватися на: МСФЗ, НП(С)БОДС та кращих практиках обліку та звітності
Створення робочої групи	Створити робочу групу, яка буде складатися з представників державних органів, бухгалтерських організацій та експертів у галузі обліку та звітності. Визначити завдання та повноваження робочої групи.
Розробка проекту єдиної методології	Розробити проект єдиної методології формування облікової політики, який буде включати: загальні принципи та підходи до формування облікової політики, методи обліку та оцінки активів, пасивів та капіталу, а також порядок складання фінансової звітності.
Публічне обговорення та консультації	Провести публічне обговорення та консультації з проектом єдиної методології формування облікової політики. Врахувати пропозиції та зауваження від державних органів, бухгалтерських організацій та експертів.
Затвердження єдиної методології	Затвердити єдину методологію формування облікової політики на державному рівні. Забезпечити її впровадження та дотримання всіма суб'єктами державного сектора.
Навчання та підвищення кваліфікації	Провести навчання та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб щодо застосування єдиної методології формування облікової політики. Забезпечити їх доступ до необхідних ресурсів та інформації.
Моніторинг та оцінка	Провести моніторинг та оцінку впровадження єдиної методології формування облікової політики. Визначити її ефективність та вплив на якість фінансової звітності.

Джерело: узагальнено авторами

Розробка та впровадження єдиної методології формування облікової політики в державному секторі України вимагає комплексного підходу та залучення широкого кола учасників. Впровадження єдиної методології сприятиме підвищенню якості фінансової звітності, забезпеченню її достовірності та порівняності, а також поліпшенню управління державними фінансами.

Неоднорідна структура та специфіка діяльності суб'єктів державного сектора в Україні вимагає врахування специфіки різних галузей державного сектору при розробці єдиної методології, що можливо реалізувати шляхом проходження кількох послідовних етапів:

- ідентифікація галузевих особливостей: провести аналіз специфіки різних галузей державного сектору (освіта, охорона здоров'я, оборона тощо); визначити ключові особливості та вимоги до обліку та звітності в кожній галузі;
- розробка галузевих стандартів: розробити галузеві стандарти обліку та звітності, які будуть враховувати специфіку кожної галузі; забезпечити їхню відповідність загальним принципам та підходам до формування облікової політики;
- використання модульного підходу до розробки єдиної методології, що передбачає створення базових модулів обліку та звітності, які можуть бути адаптовані до специфіки різних галузей; забезпечення можливості додавання або зміни модулів відповідно до потреб конкретної сфери;
- галузеві особливості обліку активів та зобов'язань: врахування галузевих особливостей обліку активів та зобов'язань;
- галузеві особливості обліку доходів та витрат;
- врахування галузевих особливостей обліку доходів та витрат;
- консультації з галузевими експертами: провести консультації з галузевими експертами та представниками відповідних міністерств та відомств; забезпечити їхню участь у розробці галузевих стандартів та модулів обліку та звітності;
- тестування та впровадження: провести тестування галузевих стандартів та модулів обліку та звітності на пілотних підприємствах; забезпечити їхнє впровадження та дотримання всіма суб'єктами державного сектору відповідної галузі.

Врахування специфіки різних галузей державного сектору при розробці єдиної методології обліку та звітності є важливим завданням, яке вимагає комплексного підходу та залучення широкого кола учасників. Використання модульного підходу, галузевих стандартів та консультацій з галузевими експертами сприятиме створенню ефективної та релевантної системи обліку та звітності для державного сектору України.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідженням було встановлено, що термін «державний сектор» має різне трактування, але загалом він визначається як сукупність підприємств, організацій та установ, що належать державі. Бухгалтерський облік і контроль у державному секторі виступають як базові елементи системи управління державними фінансами, забезпечуючи інформаційну підтримку для прийняття рішень щодо використання державних коштів та ресурсів.

Бухгалтерський облік у державному секторі - це широка система, яка охоплює різні типи державних організацій, у тому числі й комерційні підприємства. Бухгалтерський облік у бюджетних установах - це вузький, більш регламентований напрям, що стосується лише організацій, які фінансуються з бюджету та не мають на меті отримання прибутку. Спільними рисами бухгалтерського обліку в державному секторі та у бюджетних установах є вимоги до складання фінансової звітності та дотримання законодавства щодо бухгалтерського обліку. Відмінними рисами бухгалтерського обліку в державному секторі та у бюджетних установах є різні підходи до оцінки активів та зобов'язань, а також різні вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності.

Облікова політика суб'єкта державного сектору є одним із головних компонентів бухгалтерського обліку в державному секторі, визначаючи підходи до обліку та звітності. Вона є важливим документом, який визначає основні принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку та звітності. Змістова структура облікової політики залежить від вимог законодавства, стандартів бухгалтерського обліку та специфіки діяльності суб'єкту. Облікова політика повинна відповідати вимогам законодавства, забезпечувати повноту та достовірність інформації, своєчасність та порівнянність інформації за різні періоди часу.

Проблеми формування та використання облікової політики суб'єктів державного сектора України полягають у відсутності єдиної методології формування облікової політики, низькій кваліфікації працівників бухгалтерських служб та недостатньому фінансуванні. Вирішення проблем вимагає комплексного підходу, який включає розробку єдиної методології формування облікової політики, підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб, удосконалення системи контролю та забезпечення достатнього фінансування.

Запропоновані етапи розробки та впровадження єдиної методології формування облікової політики в державному секторі України сприятиме підвищенню якості фінансової звітності, забезпеченню її достовірності та порівняності, а також поліпшенню управління державними фінансами.

Перспективи подальших досліджень у цій галузі полягають у розробці практичних рекомендацій щодо впровадження єдиної методології формування облікової політики в державному секторі України та оцінці її ефективності у підвищенні якості фінансової звітності та поліпшенні управління державними фінансами.

Список літератури

1. Бардаш С.В., Свірко С.В., Краєвський В.М. Загальна концепція організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. *Український економічний часопис*. Випуск 2. 2023. С.10-16.
2. Державний сектор – Вікіпедія. URL: <https://surl.ln/qkbu> (дата звернення 12.10.2025)
3. Державний сектор в економіці - Енциклопедія сучасної України. державний сектор в економіці. URL: <https://www.clipr.cc/wZ16s> (дата звернення 12.10.2025)
4. Канєва Т.В., Шевченко С.О. Облікова політика суб'єктів державного сектору економіки України. *Економіка і управління. Економічний вісник університету*. 2015. Випуск № 27/1. С.77-81.
5. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. с. 373.
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11.
7. Наказ Міністерства фінансів України від 22 грудня 2025 року №644. URL: <https://surl.li/hybmmc> (дата звернення 12.10.2025)
8. Писарчук О. В., Кудіна О.М., Тютлікова В.В. Проблемні аспекти формування облікової політики суб'єкта державного сектору. URL: <https://surl.li/rimfij> (дата звернення 12.10.2025)
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 12.10.2025)
10. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Мінфін України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11/ed20120518> (дата звернення 12.10.2025)
11. Смірнова І.В., Смірнова Н.В., Олейніченко Д.О. Особливості використання облікової політики в системі управління. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*, № 12(45), 2024 рік. Кропивницький: ЦНТУ. С. 142-153. DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2024.12\(45\).319-329](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2024.12(45).319-329)
12. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі до 2025 року. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-uhvaliv-strategiyu-modernizaciyi-sistemi-buhobliku-ta-finzvutnosti-v-derzhsektori-do-2025-roku> (дата звернення 12.10.2025)
13. Шалімова Н.С., Смірнова І.В., Смірнова Н.В. Вплив елементів облікової політики на формування показників фінансової звітності бюджетних установ. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7970> (дата звернення 12.10.2025)

References

1. Bardash, S.V., Svirko, S.V., & Kraievskiy V.M. (2023). General concept of accounting organization of public sector entities. *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys*, 2, 10-16 [in Ukrainian].
2. Public sector - Wikipedia. <https://surl.ln/qkbu> [in Ukrainian].
3. Public sector in the economy - Encyclopedia of modern Ukraine. public sector in the economy. <https://www.clipr.cc/wZ16s> [in Ukrainian].
4. Kanieva, T.V., Shevchenko, S.O. (2015). Accounting policy of public sector entities of the economy of Ukraine. *Ekonomika i upravlinnia. Ekonomichnyi visnyk universytetu*, № 27/1, 77-81 [in Ukrainian].

5. Kulyk, V.A. (2014). *Accounting policy of the enterprise: acquired experience and development prospects*: monograph, Poltava: RVV PUET [in Ukrainian].
6. Order of the Ministry of Finance of Ukraine. On approval of Methodological recommendations on the accounting policy of a public sector entity № 11. (2015, January 23) [in Ukrainian].
7. Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 644. (2025, December 22). <https://surl.li/hybmmc> [in Ukrainian].
8. Pysarchuk, O.V., Kudina, O. M., & Tiutlikova, V. V. (2015). Problematic aspects of forming the accounting policy of a public sector entity. <https://surl.li/rimfij> [in Ukrainian].
9. Law of Ukraine on accounting and financial reporting in Ukraine № 996-XIV. (1999, July 07). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
10. Order of the Ministry of Finance of Ukraine. On approval of national accounting regulations (standards) in the public sector № 1629. (2010, December 24). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11/ed20120518> [in Ukrainian].
11. Smirnova, I.V., Smirnova, N.V., & Oleinichenko, D.O. (2024). Peculiarities of using accounting policies in the management system. *Tsentrlnoukrainskyi naukovyi visnyk. Ekonomichni nauky*, 12(45), 142-153. [in Ukrainian] [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2024.12\(45\).319-329](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2024.12(45).319-329).
12. Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine on approval of Strategy for Modernizing the Accounting and Financial Reporting System in the Public Sector by 2025 № 437. (2018, June 20). <https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-uhvaliv-strategiyu-modernizaciyi-sistemi-buhobliku-ta-finzvntnosti-v-derzhsektori-do-2025-roku> [in Ukrainian].
13. Shalimova, N.S., Smirnova, I.V., & Smirnova, N.V. (2020). The Influence of Accounting Policy Elements on the Formation of Financial Reporting Indicators of Budgetary Institutions. *Efektivna ekonomika*, 1. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7970> [in Ukrainian].

Iryna Smirnova, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Nadiia Smirnova, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Denys Oleinichenko, Postgraduate (student of the third (educational and scientific) level of higher education)

Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

Features of the formation and use of accounting policies of public sector entities

In the current economic environment, public sector entities play an important role in ensuring the country's economic stability and development. Their activity, in particular, is characterized by issues in the accounting of public sector entities. The purpose of the article is to study the features and problems of the formation and use of accounting policy of public sector entities and to develop recommendations for its improvement. In the course of the research, methods of analyzing legislative and regulatory documents, studying scientific literature, analyzing the practices of formation and use of accounting policies of public sector entities, as well as methods of induction, deduction, and a systems approach were used to develop recommendations for improving the accounting policies of public sector entities.

The interpretation of the terms 'public sector' and 'public sector in the economy' has been studied. The importance of public finance management has been analyzed. Accounting in the public sector has been defined as a component of information support, which is a fundamental element of the public finance management system. The features of accounting in the public sector have been systematized. The common and distinctive characteristics of accounting in the public sector of the economy and in budgetary institutions have been examined. It has been determined that one of the main components of accounting in the public sector is the accounting policy of a public sector entity. The influence of specific aspects of a public sector entity's activity on the choice of accounting methods has been summarized. The problems of forming and using the accounting policy of public sector entities in Ukraine have been investigated.

It has been proven that addressing the issues of forming and implementing accounting policies for public sector entities in Ukraine requires a comprehensive approach, which includes developing a unified methodology for forming accounting policies, enhancing the qualifications of accounting staff, improving the control system, and ensuring adequate funding. The stages of developing and implementing a unified methodology for forming accounting policies in Ukraine's public sector have been proposed. The implementation of a unified methodology will contribute to improving the quality of financial reporting, ensuring its reliability and comparability, as well as enhancing public financial management

public sector, public sector entity, public finance management, information support, accounting, accounting policy

Одержано (Received) 12.10.2025

*Прорецензовано (Reviewed) 23.10.2025
Прийнято до друку (Approved) 23.12.2025*