

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

**Пилип'як Вадим Володимирович,**

orcid.org/0009-0000-8556-7660

аспірант кафедри адміністративного та інформаційного права

Навчально-наукового інституту права, психології та інноваційної освіти

Національного університету «Львівська політехніка»



У статті розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України як ключового елементу забезпечення законності та прозорості у сфері публічних фінансів. Підкреслено, що на відміну від комерційних підприємств, діяльність яких орієнтована на отримання прибутку, бюджетні установи функціонують для задоволення суспільних потреб і виконання державних завдань. Це зумовлює специфічний характер бухгалтерського обліку, де кожна фінансова операція набуває не лише економічного, а й юридичного значення та підлягає суворій регламентації.

Особливу увагу приділено аналізу конституційних і законодавчих засад організації обліку, зокрема положенням Конституції України, Бюджетного кодексу та Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Наголошено на тому, що принципи законності, достовірності та відповідальності формують основу правового режиму облікової системи у бюджетних установах і гарантують належний рівень фінансової дисципліни.

У статті розкрито багаторівневу систему юридичної відповідальності за порушення у сфері обліку, яка включає адміністративні, дисциплінарні та кримінальні заходи впливу. Це підкреслює, що бухгалтерський облік у бюджетному секторі виступає не лише технічним процесом, а й правовим інститутом, спрямованим на захист публічних ресурсів. Окремо проаналізовано перспективи адаптації української системи обліку до міжнародних стандартів IPSAS, що сприяє підвищенню прозорості та уніфікації фінансової інформації, а також зміцненню довіри як з боку суспільства, так і міжнародних партнерів.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості їх використання для вдосконалення законодавчої та методичної бази бухгалтерського обліку, підвищення ефективності державного фінансового контролю та інтеграції України до європейського й світового фінансово-правового простору. Перспективи подальших наукових пошуків пов'язані з дослідженням впливу цифровізації на систему обліку, аналізом судової практики у справах про порушення фінансової дисципліни та розробкою інноваційних механізмів забезпечення прозорості управління публічними фінансами.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, бюджетні установи, публічні фінанси, відповідальність, Бюджетний кодекс України, фінансовий контроль, підзвітність.

### **Pylypiak Vadym. Features of accounting organization in budgetary institutions**

The article examines the peculiarities of accounting in budgetary institutions of Ukraine as a key element in ensuring legality and transparency in the sphere of public finance. It is emphasized that, unlike commercial enterprises, whose activities are focused on making a profit, budgetary institutions operate to meet public needs and fulfill state tasks. This determines the specific nature of accounting, where each financial transaction acquires not only economic but also legal significance and is subject to strict regulation.

Particular attention is paid to the analysis of the constitutional and legislative foundations of accounting, in particular the provisions of the Constitution of Ukraine, the Budget Code, and the Law "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine". It is emphasized that the principles of legality, reliability, and responsibility form the basis of the legal regime of the accounting system in budgetary institutions and guarantee an adequate level of financial discipline.

*The article reveals a multi-level system of legal liability for violations in the field of accounting, which includes administrative, disciplinary, and criminal measures of influence. This emphasizes that accounting in the budget sector is not only a technical process but also a legal institution aimed at protecting public resources. The prospects for adapting the Ukrainian accounting system to IPSAS international standards are analyzed separately, which contributes to increasing the transparency and unification of financial information, as well as strengthening trust on the part of both society and international partners.*

*The practical significance of the results obtained lies in the possibility of using them to improve the legislative and methodological basis of accounting, increase the effectiveness of state financial control, and integrate Ukraine into the European and global financial and legal space. Prospects for further scientific research are related to studying the impact of digitalization on the accounting system, analyzing court practice in cases of financial discipline violations, and developing innovative mechanisms to ensure transparency in public finance management.*

**Key words:** accounting, budgetary institutions, public finances, responsibility, Budget Code of Ukraine, financial control, accountability.

**Вступ.** Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах України є ключовим елементом функціонування системи публічних фінансів, адже саме облік забезпечує реалізацію принципів законності, прозорості та цільового використання бюджетних коштів. Правова природа бухгалтерського обліку в державному секторі зумовлена тим, що кожна фінансова операція бюджетної установи має відбуватися в межах, визначених законом, а відтак – вимагає суворості регламентації та документального підтвердження.

Актуальність дослідження полягає у тому, що в умовах реформування публічного управління, посилення вимог до підзвітності органів влади та інтеграції України у європейський правовий простір, особливого значення набуває нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку. Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV визначає засади ведення обліку, а Бюджетний кодекс України (редакція 2010 р. з подальшими змінами) встановлює правові засади функціонування бюджетної системи та кошторисної дисципліни. Крім того, діяльність бюджетних установ у сфері обліку регламентується підзаконними актами, зокрема наказами Міністерства фінансів України, які затверджують план рахунків бухгалтерського обліку, інструкції та методичні рекомендації.

З правової точки зору, бухгалтерський облік у бюджетних установах виконує подвійну функцію: з одного боку –

є механізмом фіксації господарських операцій та формування достовірної фінансової інформації, з іншого – інструментом забезпечення правової відповідальності посадових осіб за використання бюджетних ресурсів. Важливо підкреслити, що відповідно до ст. 95 Конституції України, державний бюджет спрямовується виключно на забезпечення публічних потреб, а його витрачання має контролюватися як фінансово, так і юридично. Це визначає облік як гарантію дотримання принципів правопорядку у сфері фінансової діяльності держави.

Наукова новизна полягає у тому, що бухгалтерський облік у бюджетних установах розглядається не лише крізь призму економічної доцільності, а й як правовий інструмент забезпечення належного управління публічними фінансами, що формує доказову базу для аудиторських і судових процедур, а також сприяє реалізації антикорупційної політики. У цьому сенсі дослідження спрямоване на системний аналіз правових аспектів організації обліку, їх взаємозв'язок із міжнародними стандартами фінансової звітності та практикою Європейського Союзу.

В зв'язку з цим, вивчення особливостей організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах у правовому вимірі дозволяє поєднати теоретико-економічні й юридичні підходи, що створює основу для розробки практичних рекомендацій щодо вдосконалення законодавчого регулювання і підвищення ефективності використання публічних коштів.

**Виклад основного тексту.** Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах є складним і багатовимірним явищем, що інтегрує в собі економічні, управлінські та правові засади функціонування публічних фінансів. На відміну від комерційних підприємств, головною метою яких є отримання прибутку та максимізація економічної вигоди власників, бюджетні установи створюються для реалізації суспільних потреб, виконання функцій держави та місцевого самоврядування, а також забезпечення прав і свобод громадян. Саме ця цільова спрямованість зумовлює специфіку їх фінансово-господарської діяльності та накладає особливі вимоги до системи бухгалтерського обліку.

Особливість бюджетних установ полягає у тому, що вони оперують не власними, а публічними коштами, що мають правовий статус бюджетних асигнувань. Це зобов'язує посадових осіб діяти виключно в межах повноважень і відповідно до закону, адже будь-яке відхилення від встановлених правил може бути розцінене як правопорушення. Таким чином, бухгалтерський облік у державному секторі виконує не лише інформаційну функцію, а й контрольну, доказову та превентивну, забезпечуючи захист державних фінансів від незаконних чи неефективних витрат.

Правовий характер цієї системи проявляється у суворій регламентації кожної фінансової операції. Згідно зі ст. 95 Конституції України [3], державні витрати можуть здійснюватися лише на підставі закону, що безпосередньо зумовлює необхідність їх бухгалтерського відображення у формалізованих документах. Відповідно до ст. 56 Бюджетного кодексу України, облік у бюджетних установах має бути суцільним, безперервним і документально підтвердженим [2]. Тобто кожен факт фінансово-господарської діяльності повинен мати належне обґрунтування та відображатися у первинних документах, що стають юридично значущими доказами при проведенні аудиту, фінансового моніторингу чи судового розгляду.

Крім того, система бухгалтерського обліку в бюджетних установах ґрунту-

ється на принципах законності, підзвітності й цільового використання бюджетних коштів. Принцип законності вимагає дотримання всіх норм Конституції, законів і підзаконних актів, що регулюють фінансову діяльність. Принцип підзвітності передбачає надання достовірної та повної інформації як внутрішнім користувачам (керівництву установи, органам вищого рівня), так і зовнішнім (Рахунковій палаті, Державній аудиторській службі, органам прокуратури). Принцип цільового використання бюджетних ресурсів означає, що витрати мають здійснюватися лише відповідно до затвердженого кошторису і виключно на ті потреби, які визначені державними чи місцевими програмами.

Передусім слід відзначити, що фундаментом усієї системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах є саме конституційні засади, які визначають рамки функціонування фінансової системи держави. У ст. 95 Конституції України закріплено, що бюджетна система будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами та територіальними громадами, а будь-які видатки з Державного бюджету мають здійснюватися лише на підставі закону [3]. Це формує правову основу для всієї діяльності бюджетних установ, адже на конституційному рівні встановлюється принцип верховенства права у сфері публічних фінансів.

Водночас ст. 96 Конституції деталізує вимоги до Державного бюджету як основного фінансового плану країни, що має містити відомості про доходи та видатки держави [3]. Тобто Конституція не лише встановлює загальні принципи функціонування бюджетної системи, а й визначає обов'язок держави відображати у правовій формі всі фінансові процеси. У цьому контексті бухгалтерський облік набуває ролі практичного інструменту реалізації конституційних положень: саме завдяки йому фінансові потоки трансформуються у юридично підтверджені факти господарської діяльності, які мають доказове значення в управлінні та контролі.

З огляду на це, бухгалтерський облік у бюджетних установах безпосередньо реалізує конституційні норми, забезпе-

чуючи прозорість і підзвітність у сфері публічних фінансів. Він стає гарантом того, що кошти держави використовуються в межах затверджених законом асигнувань і на потреби, визначені суспільним інтересом. Це підтверджує, що конституційні положення не є декларативними, а знаходять своє відображення у практичній діяльності установ через механізми бухгалтерського обліку, який забезпечує баланс між законністю та ефективністю фінансової політики держави.

Подальший розвиток конституційних положень знаходить своє відображення у Бюджетному кодексі України [2], який є базовим нормативно-правовим актом у сфері регулювання публічних фінансів. Саме він визначає основні принципи функціонування бюджетної системи та встановлює правові рамки діяльності бюджетних установ. У ст. 2 Кодексу закріплено визначення бюджетної установи як організації, що утримується повністю або частково за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів і здійснює витрати відповідно до затвердженого кошторису [2]. Така дефініція має принципове значення, адже одразу окреслює головну відмінність бюджетних установ від суб'єктів приватного права: їхня діяльність не спрямована на отримання прибутку, а виключно на реалізацію завдань держави і задоволення суспільних потреб.

На думку О. Бандурки та співавторів, «правова природа бюджетних установ визначає їхню особливість – вони позбавлені комерційної спрямованості, а їх діяльність ґрунтується на принципах законності, фінансової дисципліни та підзвітності» [1, с. 163]. Саме тому бухгалтерський облік у бюджетних установах виступає не лише інструментом фіксації господарських операцій, а й засобом підтвердження правомірності прийнятих рішень та дій посадових осіб.

Значну увагу у цьому контексті слід приділити ст. 56 Бюджетного кодексу, яка безпосередньо визначає вимоги до бухгалтерського обліку в бюджетних установах [2]. У ній наголошується, що облік має забезпечувати суцільне, безперервне і документальне відображення

всіх господарських операцій. Тобто кожна дія, пов'язана з використанням бюджетних коштів, повинна бути підтверджена належним документом, зареєстрована у системі обліку та збережена для подальшого контролю. Це правило виконує одразу кілька функцій: правову, оскільки закріплює обов'язок діяти виключно в межах закону; контрольну, адже створює умови для перевірки діяльності установ органами державного фінансового контролю; доказову, оскільки облікові документи мають юридичне значення і можуть бути використані в судових процесах як підтвердження законності або незаконності фінансових операцій.

Науковці слушно підкреслюють, що принцип суцільності та безперервності обліку в бюджетних установах є однією з ключових гарантій фінансової дисципліни. Так, за словами В. Федосова, «облік у державному секторі є системою, де будь-яка відсутність документального підтвердження господарської операції розглядається не як технічна помилка, а як порушення правового порядку використання бюджетних коштів» [8, с. 119].

Виходячи з цього, норми Бюджетного кодексу чітко регламентують діяльність бюджетних установ, формуючи підґрунтя для організації бухгалтерського обліку як правового інституту. Саме через суворе дотримання вимог цього кодексу забезпечується належний рівень фінансової дисципліни, прозорості та підзвітності, що, у свою чергу, виступає основою довіри суспільства до діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування.

Важливу роль у формуванні правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні відіграє Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [7], який став основоположним документом у визначенні загальних засад ведення обліку. Він не лише унормував діяльність у сфері бухгалтерського забезпечення, а й закріпив ключові принципи, що мають універсальний характер, проте у бюджетному секторі вони набувають особливого значення.

Серед таких принципів для бюджетних установ найбільш вагомими є законність,

достовірність та відповідальність. Принцип законності вимагає, щоб усі господарські операції проводилися виключно в межах, визначених законодавством, і відповідали затвердженим кошторисам. Таким чином, бухгалтерський облік стає гарантією того, що публічні кошти не використовуються поза межами правового поля. Принцип достовірності передбачає обов'язкове відображення облікових даних у реальному, а не формальному вигляді, що унеможливорює маніпуляції з фінансовою інформацією. Принцип відповідальності означає, що керівники та головні бухгалтери установ несуть персональну юридичну відповідальність за ведення обліку та складання звітності, причому ця відповідальність може бути не лише дисциплінарною, а й адміністративною чи кримінальною.

Науковець О. Кириленко слушно зауважує, що «у бюджетному секторі бухгалтерський облік перетворюється на систему юридично значущих дій, адже будь-яке відхилення від норм може стати предметом юридичної відповідальності» [6, с. 72]. Це положення особливо актуальне, якщо врахувати, що бюджетні установи працюють з державними коштами, а будь-які порушення порядку їх використання одразу стають предметом контролю Рахункової палати, Державної аудиторської служби чи правоохоронних органів.

Через це, Закон № 996-XIV [7] виконує подвійну функцію. З одного боку, він створює методологічну основу організації бухгалтерського обліку, забезпечуючи єдність підходів і уніфікацію звітності. З іншого боку, він закріплює правові механізми відповідальності, що перетворюють бухгалтерський облік у бюджетних установах на ефективний інструмент правозастосування. У практичному вимірі це означає, що кожна фінансова операція, відображена в обліку, має статус юридичного факту і може бути використана як доказ у процесі перевірки, ревізії чи судового розгляду.

Відтак, бухгалтерський облік у державному секторі виступає не лише технічною процедурою реєстрації господарських операцій, а й правовим інститутом, що забезпечує реалізацію принципів фінан-

сової дисципліни, підзвітності та прозорості використання публічних ресурсів. Саме через це він розглядається науковцями і практиками як невід'ємний елемент правової системи публічних фінансів.

Логічним продовженням є питання юридичної відповідальності за порушення облікової дисципліни. Система санкцій у цій сфері є багаторівневою. Адміністративна відповідальність (ст. 164-2 КУпАП) [4] застосовується за порушення порядку ведення обліку чи звітності. Дисциплінарна – накладається керівником установи у разі службових проступків. Кримінальна ж відповідальність передбачена у випадку серйозних правопорушень: ст. 191 Кримінального кодексу [5] передбачає покарання за розтрату майна, ст. 210 – за нецільове використання бюджетних коштів [5], ст. 366 – за службове підроблення [5]. Це підтверджує, що облік у бюджетних установах є невід'ємною частиною механізму забезпечення фінансової безпеки держави.

Водночас сучасні тенденції вимагають розширення підходів до організації обліку. Одним із ключових напрямів є гармонізація національної системи з міжнародними стандартами, насамперед IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) [9]. Їх застосування сприяє прозорості та порівнянності даних, а також інтеграції України в європейський та світовий правовий простір. Міжнародні стандарти спрямовані на створення більш порівнюваної фінансової інформації між державами, що підкреслює не лише їхню технічну роль у стандартизації обліку, а й значення як інструмента зміцнення довіри та підвищення прозорості у сфері публічних фінансів. Це особливо важливо в умовах воєнного стану та майбутнього відновлення, коли питання підзвітності у використанні бюджетних та донорських коштів набуває першочергового значення.

Отже, підсумовуючи вищевикладене, можна зробити кілька узагальнень. По-перше, бухгалтерський облік у бюджетних установах має виражену правову природу, адже його організація та функціонування ґрунтуються на нор-

мах Конституції, Бюджетного кодексу та спеціальних законів. По-друге, бухгалтерська служба в установах державного сектору виконує не лише облікову, а й контрольно-правову функцію, виступаючи гарантом законності й фінансової дисципліни. По-третє, система юридичної відповідальності формує дієвий механізм протидії правопорушенням у сфері обліку. Нарешті, імплементація міжнародних стандартів IPSAS створює передумови для підвищення прозорості та довіри до бюджетної системи України з боку суспільства та міжнародної спільноти.

Таким чином, організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах є не лише технічною процедурою реєстрації операцій, а комплексним правовим інститутом, що забезпечує реалізацію конституційних принципів публічних фінансів, сприяє зміцненню фінансової безпеки держави та формує основу довіри громадян до органів влади.

**Висновки та перспективи.** Проведене дослідження дає змогу зробити розгорнуті узагальнення щодо особливостей організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Насамперед підтверджено, що бухгалтерський облік у бюджетному секторі має чітко виражену правову природу, адже його функціонування регламентується Конституцією України, Бюджетним кодексом, Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та підзаконними актами Міністерства фінансів. Це визначає, що кожна фінансова операція у бюджетній установі є не лише економічним фактом, а й юридичним актом, який підлягає правовій оцінці.

Ключове значення для бюджетних установ мають принципи законності, достовірності та відповідальності, що забезпечують підзвітність органів державної влади, прозорість використання публічних ресурсів і формування належної фінансової дисципліни. Недотримання цих принципів призводить не просто до облікових неточностей, а до правових порушень, які можуть стати підставою для адміністративної, дисциплінарної чи навіть кримінальної відповідальності. Особливий статус головного бухгалтера, закріплений у законодавстві, свідчить про

те, що бухгалтерська служба в бюджетних установах виконує не лише реєстраційні, а й контрольно-наглядові функції, виступаючи гарантом дотримання фінансової дисципліни.

Разом з тим, система юридичної відповідальності у сфері бюджетного обліку є багаторівневою та комплексною. Вона включає адміністративні санкції за порушення порядку обліку і звітності, дисциплінарні стягнення за службові проступки та кримінальні покарання у випадку нецільового використання коштів, розтрати чи службового підроблення. Такий підхід забезпечує не лише контроль, а й превентивний захист від можливих зловживань.

У сучасних умовах важливою тенденцією розвитку є поступова інтеграція України до міжнародного правового та фінансового простору через впровадження стандартів IPSAS. Їх застосування дозволяє підвищити прозорість та уніфікацію облікових даних, що є запорукою довіри з боку як суспільства, так і міжнародних партнерів. Це особливо актуально у період воєнного стану та майбутнього відновлення країни, коли питання раціонального й підзвітного використання бюджетних і донорських коштів набуває особливого значення.

Зрештою, організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах постає не лише як технічний процес реєстрації господарських операцій, а як комплексний правовий інститут, що виконує функції контролю, забезпечує фінансову дисципліну та виступає доказовим механізмом у сфері публічних фінансів. Подальші наукові пошуки у цьому напрямі доцільно зосередити на удосконаленні правового регулювання бухгалтерського обліку з урахуванням цифровізації, автоматизації та впровадження міжнародних стандартів, аналізі судової практики у справах, пов'язаних з порушеннями облікової дисципліни, а також на розробці моделей інтеграції бухгалтерського обліку з антикорупційними механізмами та системами фінансового контролю. Усе це дозволить не лише зміцнити фінансову безпеку держави, а й підвищити рівень довіри громадян до органів влади та ефективність управління публічними ресурсами.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Бандурка О. М., Ортинський В. Л., Дьяченко О. В. Фінансове право України : підручник. Харків : Право, 2019. 480 с.
2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2010, № 50-51, ст.572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
3. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1996, № 30, ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 № 8073-Х. *Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР) 1984, додаток до № 51, ст.1122*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.
5. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2001, № 25-26, ст.131. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>.
6. Кириленко О. Публічні фінанси : навч. посіб. Київ : Знання, 2021. 312 с.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1999, № 40, ст.365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
8. Федосов В. М., Опарін В. М., Львовчкін С. В. Державні фінанси : підручник. Київ : КНЕУ, 2020. 512 с.
9. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York : IFAC, 2022. 1568 p. URL: <https://www.ifac.org>.

Стаття надійшла у редакцію: 31.10.2025

Стаття прийнята: 15.11.2025

Опубліковано: 15.12.2025

