

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) www.economy.nayka.com.ua | № 9, 2019 | 27.09.2019 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.9.38](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.9.38)

УДК 657.106 (047)

Л. В. Коваль,
к. е. н, доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет
ORCID: 0000-0001-6986-5350

М. С. Левчук,
Магістрант факультету обліку і аудиту,
Вінницький національний аграрний університет
ORCID: 0000-0003-3637-850X

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ СЬОГОДЕННЯ ЩОДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ПОДОЛАННЯ

L. V. Koval
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting
Vinnitsia National Agrarian University

M. S. Levchuk
Master student of the Faculty of Accounting and Auditing
Vinnitsia National Agrarian University

CURRENT PROBLEMS OF TODAY'S ACCOUNTING ORGANIZATION IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS AND THEIR WAYS

У статті розглянуто значення облікової політики, загальні питання, проблеми формування та визначено шляхи їх подолання у закладах вищої освіти. Розглянуто поняття «облікова політика» згідно Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Викладено ряд статистичних даних щодо функціонування закладів вищої освіти різної форми власності та кількість функціонуючих закладів вищої освіти в Україні. Охарактеризовано принцип за яким заклади вищої освіти оформляють облікову політику щорічно. Здійснено характеристику основних аспектів та зазначено виміри облікової політики закладів вищої освіти. Розглянуто вплив облікової політики на фінансову стійкість закладів вищої освіти. Запропоновано ряд заходів та рекомендацій щодо її вдосконалення та подальшого функціонування.

The article discusses the importance of accounting policies, general issues, problems of formation and identifies ways of overcoming them in higher education institutions.

The main purpose of the article is that it is to study the topical issues that arise today in the organization of accounting policies in higher education institutions, as well as a list of ways to overcome them.

The importance of accounting policies from various informative sources was clearly defined.

Because accounting policy is an essential element of accounting in budgetary institutions, the organization of accounting begins with it. Accounting policies are organized according to new

standards that apply only to budgetary institutions, as they have their own specific features. As budgetary institutions operate and operate according to state ownership, they provide services on behalf of the state, and this causes some difficulties in accounting policy formation. The main aspects are described and the accounting policies of higher education institutions are specified.

The primary issue in the study of the specifics and content of accounting policies, it was necessary to clearly define the concept of "accounting policy" and the entities that will apply the rules of accounting policies.

While researching accounting issues, it has been found that in higher education institutions, it is important to focus first on the fact that they are classified as public and private. The statistics are presented in the table.

A number of theoretical, methodological and organizational problems have been identified that need further study:

- industry specificity of higher education institutions requires a specific approach to accounting for their activities;

- the existence of a large number of unmatched software, which leads to excessive material and labor costs;

- the combination in one institution of budgetary and commercial activity and its reflection in a single accounting system.

The peculiarities of the activity of higher education institutions, which primarily represent the emergence of new concepts, such as collective and lease approach, production intensification, the cost of preparing a bachelor's, master's degree, which determines the peculiarities and novelty in the methodology and organization of accounting policy as an element of a comprehensive budgetary management system are considered. Therefore, it is possible to point out the main cost centers of higher education institutions and their interconnections in the example of Vinnytsia National Agrarian University

The impact of accounting policies on the financial sustainability of higher education institutions is considered. A number of measures are proposed to improve it.

Based on the conducted research, it should be noted that the accounting policy of a higher education institution is considered both as a set of techniques and methods by which the persons in charge of the legislative and executive authorities are registered, and as a set of specific methods and methods of organization and forms of accounting, adopted by the institution on the basis of general rules and features of the activity. During the formation of accounting policies, the chief accountant of the institution must be based on accounting tools that cover all the methods, accounting procedures of the institution itself. Therefore, the detailed accounting policies of the head of the institution, the chief accountant and the approval of the chief manager of funds will allow to provide users of accounting information in full.

Ключові слова: *облікова політика; заклад вищої освіти; бюджетні установи; методика; організація.*

Key words: *accounting policy; higher education institution; budgetary institutions; methodology; organization.*

Постановка проблеми. На сьогоднішній день українське законодавство не тримає сталу позицію, тому однією з особливостей нашого законодавства є його постійний розвиток та удосконалення. Не є винятком і нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку, особливо в закладах вищої освіти (далі – ЗВО). Оскільки, облікова політика бюджетних установ, а саме закладів вищої освіти передбачає вибір принципів, методів та процедур бухгалтерського обліку, то, насамперед, облікова політика і підлягає постійним змінам внаслідок зміни законодавчої бази. Тому бухгалтерській службі у закладах вищої освіти, постійно потрібно бути проінформованими про зміни тієї чи іншої нормативно-правової бази, аби далі уникнути будь яких порушень зі сторони закону.

В Україні забезпечено правове регулювання питань функціонування системи освіти, всіх її рівнів і підсистем, діяльності навчальних закладів різних типів і форм власності, організації різних форм навчання.

Національною стратегією розвитку освіти в Україні на 2012–2021 рр. передбачено розбудову сучасної структури освітньої галузі, яка має забезпечити оптимальні умови для функціонування та розвитку системи освіти і всіх її підсистем; реалізацію різноманітних освітніх моделей, існування навчальних закладів різних типів і форм власності, різноманітних форм і засобів отримання освіти, що забезпечують громадянам надання якісних освітніх послуг, свободу вибору в освіті [1, с. 18]. Завдяки існуванню в Україні закладів вищої освіти право на освіту стало доступнішим широким верствам населення, було створено нові робочі місця без капіталовкладень із боку держави. Процеси ринкової розбудови в національній економіці супроводжуються постійним загостренням конкуренції, яка охоплює не тільки виробничу, але й інші сфери, зокрема освітні послуги. В сучасних економічних умовах ефективне функціонування підприємства будь-якої організаційно-правової форми, незалежно від виду діяльності, є обов'язковою умовою його існування.

Актуальність даного дослідження полягає, в тому, що вищі навчальні заклади, дотримуючись принципу послідовності переглядають облікову політику щороку. При цьому визначається вплив облікової політики на фінансову стійкість закладів вищої освіти в Україні шляхом уточнення сутності досліджуваних економічних категорій, здійснення характеристики основних аспектів облікової політики та виокремлюються заходи щодо її вдосконалення. В зв'язку з цим тема дослідження є актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації облікової політики у державному секторі завжди було актуальним, тому значна кількість науковців, розкрили це питання у своїх працях, серед яких: Костишин, Н. С [5], Коваль Л.В [6], Китайчук Т.Г та Гудзенко Н.М [7], Лісна І. В [8], Лиско Н.А[9], Подоляничук О.А [10], Романів Є. М [11], Свірко С. В [12], Харчук Ю. Ю [13], Чебанова Н.В. і Яковенко С.Л [14], Чебанова Н.В, Ревуцька Л.Є та Корольова Н.М [15] та інші. Оскільки у чинному законодавстві часто відбуваються зміни, тому доцільно розглядати дану тему з різних позицій і внести пропозиції щодо вдосконалення для функціонування в майбутньому.

Формулювання цілей статті. Метою статті є вивчення актуальних питань, що виникають на сьогоднішній день в організації облікової політики в закладах вищої освіти, а також перелік шляхів їх подолання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відомо, що одним із найголовніших інструментів управління обліковим процесом закладу вищої освіти та його функціонування є облікова політика. Від того, наскільки вдало вона сформована, у які терміни вони затвердження значною мірою залежать ефективність діяльності та стратегія розвитку закладу у тривалій перспективі.

Для початку слід визначити, що ж таке облікова політика підприємства. Першоджерелом поняття «облікова політика» є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [2] облікові політики – це конкретні принципи, основи домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів. Щодо національної нормативно-законодавчої бази, то відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [3]. Якщо взяти до уваги, те що цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, вважаємо, що заклади вищої освіти можуть скористатися своїм правом щодо ведення облікової політики та регламентувати це своїм нормативно-розпорядчим документом (наказом «Про облікову політику»).

Досліджуючи питання облікової політики у закладах вищої освіти, в першу чергу потрібно зосередитись на тому, що існує їх класифікація на державні та приватні. Оскільки у статті ми розглядаємо облікову політику державного сектору, тому визначимо кількість ЗВО згідно даних Державної служби статистики України (табл. 1).

Таблиця 1.
Кількість ЗВО України

Роки	2010/ 11	2011/ 12	2012/ 13	2013/ 14	2014/ 15	2015/ 16	2016/ 17	2017/ 18	2018/ 19
Кількість закладів - усього, од	813	805	785	767	664	659	657	661	652
державна та комунальна власність	637	633	619	609	520	525	527	533	529
приватні	176	172	166	158	144	134	130	128	123

**Джерело: Державна служба статистики України [3]*

З таблиці видно, що за останні 10 років кількість приватних та державних закладів зменшилась.

Далі наглядно покажемо дані про кількість закладів вищої освіти різних форм власності (державні, приватні, комунальні) згідно регіонів (інформацію подано з усіх регіонів України, крім тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя, а також частини зони проведення антитерористичної операції) (табл. 2 та рис. 1).

Таблиця 2.
Кількість ЗВО на початок 2018/19 навчального року за регіонами

	Коледжі, технікуми, училища				Університети, академії, інститути			
	Усього	з них засновані на власності			Усього	з них засновані на власності		
		державній	комунальній	приватній		державній	комунальній	приватній
Україна	370	144	176	50	282	196	13	73
Вінницька	16	5	9	2	7	5	-	2
Волинська	10	3	6	1	4	2	-	2
Дніпропетровська	31	17	13	1	24	17	1	6
Донецька	19	10	9	-	9	8	-	1
Житомирська	14	5	7	2	5	4	1	-
Закарпатська	9	1	5	3	5	3	-	2
Запорізька	13	4	6	3	11	7	1	3
Івано-Франківська	11	4	6	1	5	3	-	2
Київська	16	6	9	1	5	3	-	2
Кіровоградська	13	5	5	3	2	2	-	-
Луганська	8	4	4	-	4	4	-	-
Львівська	20	6	11	3	23	16	1	6
Миколаївська	12	2	7	3	5	4	-	1
Одеська	19	7	9	3	21	19	-	2
Полтавська	12	5	6	1	6	5	-	1
Рівненська	9	3	3	3	4	3	-	1
Сумська	10	1	8	1	4	4	-	-
Тернопільська	12	3	6	3	6	4	1	1
Харківська	30	17	11	2	34	29	1	4
Херсонська	12	4	7	1	9	4	1	4
Хмельницька	9	3	6	-	9	4	2	3
Черкаська	10	4	5	1	6	4	1	1
Чернівецька	13	8	4	1	3	2	-	1
Чернігівська	12	4	7	1	4	4	-	-
м. Київ	30	13	7	10	67	36	3	28

*Джерело: Державна служба статистики України [3]

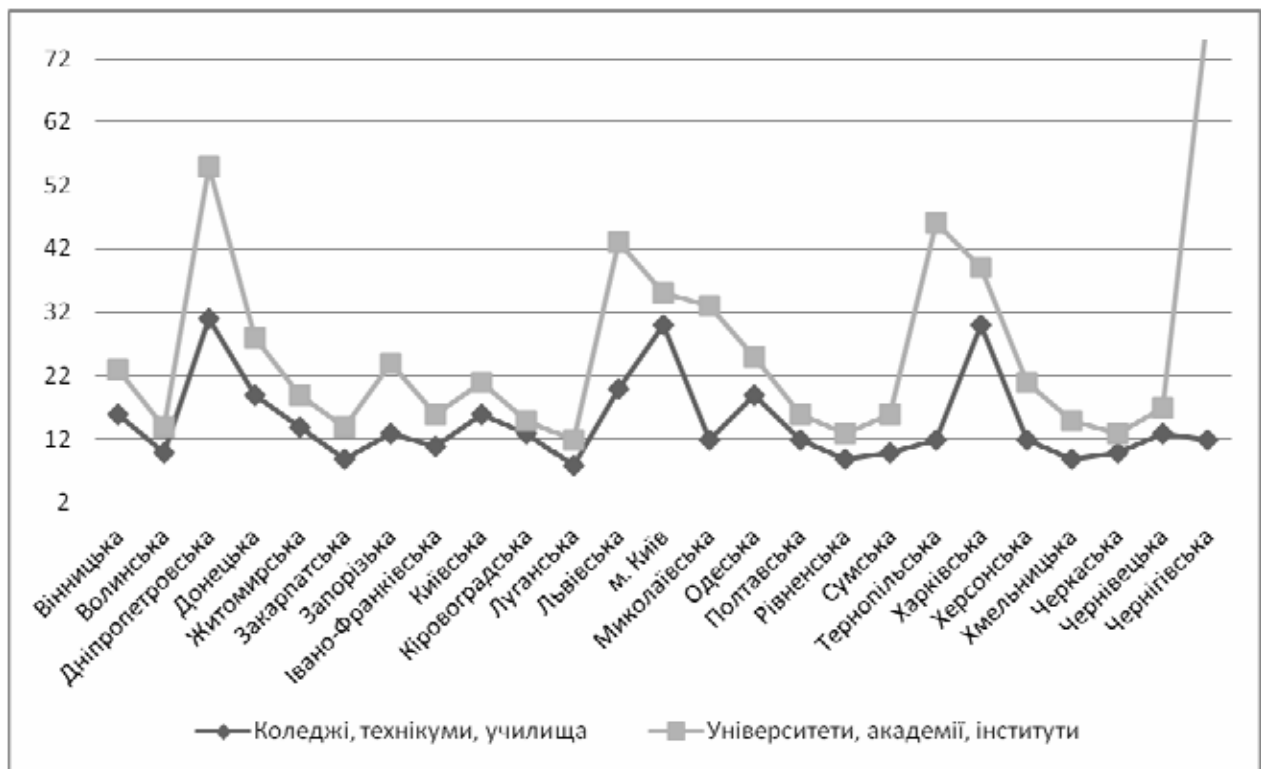


Рис. 1. Кількість ЗВО на початок 2018/19 навчального року за регіонами

Отже лідируючими регіонами є Чернігівська область, Дніпропетровська та Тернопільська області.

При цьому необхідно враховувати специфіку діяльності навчального закладу, наявність окремих порядків щодо виконання державних програм, а також норму п. 2 та 3 ст. 56 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ), яка передбачає: ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України; завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби – головного бухгалтера та вимоги щодо його професійно-кваліфікаційного рівня визначаються Кабінетом міністрів України; призначення та звільнення головного бухгалтера здійснюються за погодженням з Державною казначейською службою України відповідно до законодавства про працю з урахуванням типових професійно-кваліфікаційних характеристик головного бухгалтера, затверджених КМУ [13, с. 125].

В останні роки зросло значення освіти як фактора формування нової якості економіки і суспільства в цілому. Прогрес у цій сфері у нашій країні залежить від вирішення значного комплексу завдань, одним із яких є удосконалення організації та методології обліку. Незважаючи на значні успіхи у підвищенні рівня організації обліку у закладах вищої освіти за останні роки, ціла низка теоретичних, методологічних та організаційних проблем потребує подальшого дослідження:

- галузева специфіка закладів вищої освіти вимагає специфічного підходу до обліку їхньої діяльності;
- існування великої кількості неузгоджених між собою програмних засобів, що призводить до надмірних матеріальних та трудових витрат;
- поєднання в одній установі бюджетної і комерційної діяльності та її відображення в єдиній системі обліку.

Впровадження нового господарського механізму у сферу вищої освіти, використання різних форм господарювання (орендна, індивідуальна трудова діяльність тощо) сприяли виникненню нових для даних установ понять: інтенсифікація виробництва, вартість підготовки спеціаліста, вартість послуг оренди тощо. Все це зумовлює специфіку і новизну в методології та організації обліку і вимагає відповідного теоретичного обґрунтування, що необхідно для посилення контролю за використанням ресурсів та покращення якісних показників роботи закладів вищої освіти [8, с. 273].

На думку Ю.Ю. Харчук, ефективна облікова політика закладу вищої освіти повинна забезпечити: повне відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності, виходячи не лише з правових норм, а й з економічного змісту; незмінність протягом звітного року прийнятої методології відображення господарських операцій та оцінки активів; правильність відображення доходів та витрат у відповідному звітному періоді, розподіл витрат на поточні та капітальні; ідентичність даних аналітичного, синтетичного обліку, фінансової звітності; раціональне ведення бухгалтерського обліку [13, с. 125].

Під час формування облікової політики потрібно розглядати 2 поняття: організацію бухгалтерського обліку та методичні основи бухгалтерського обліку.

В свою чергу, організаційний момент є первинним відносно методичного [12, с. 139], тому при

визначенні сфери дії облікової політики ЗВО потрібно врахувати такі чинники:

- рівень бюджету, з якого здійснюється фінансове забезпечення відповідного навчального закладу (державний чи місцевий);
- рівень фінансово-матеріального забезпечення; кількість персоналу, що працює в закладі;
- обсяги та види діяльності; ступінь автоматизації облікового процесу тощо.

Облікова політика закладів вищої освіти виступає базовим елементом в обліковому процесі. Даний документ в своєму роді виступає координатором облікового процесу та є аспектом у досягненні цілей та задач, які ставлять перед собою керівники ЗВО.

Доцільно зауважити, що облікова політика закладу вищої освіти повинна включати методичний, технічний та організаційний виміри, які детально відображено на рис.2.

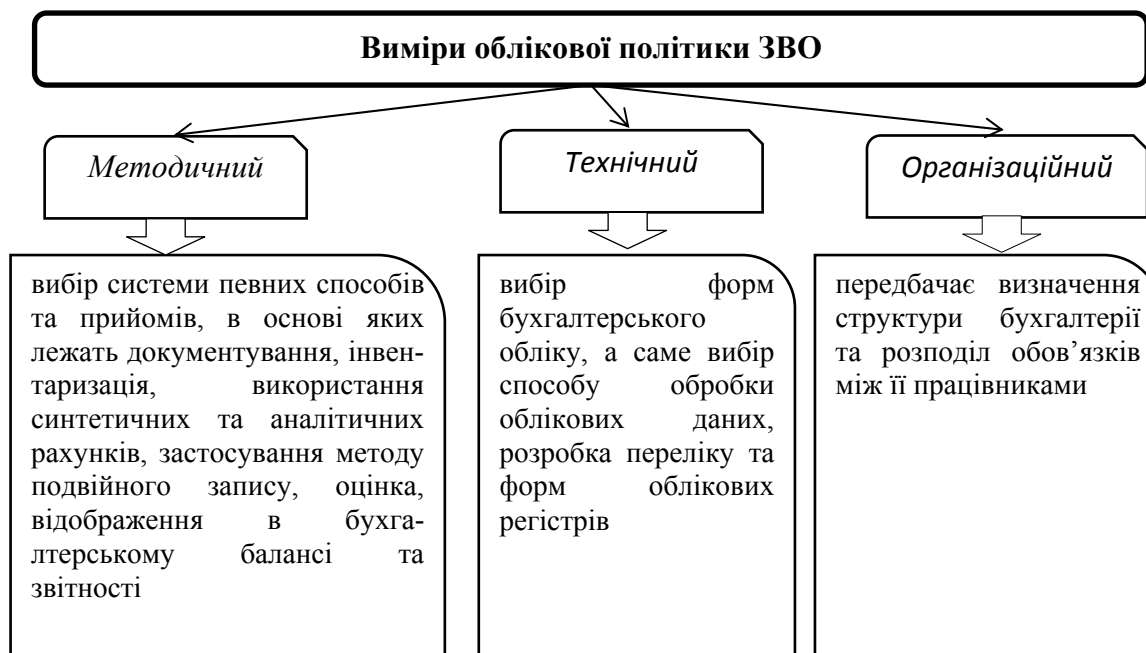


Рис. 2. Виміри облікової політики ВНЗ

**Джерело: розроблено автором на основі [13, с. 125]*

Якщо розглянути фінансову стійкість закладу вищої освіти, на яку безпосередньо впливає облікова політика, можна розглянути основні аспекти облікової політики ЗВО, характеристику яких подано в таблиці 3.

Таблиця 3.

Характеристика основних аспектів облікової політики

№ п/п	Основні аспекти	Характеристика аспектів
1	Соціальний	створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів на основі забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності ДВНЗ
2	Психологічний	за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективно забезпечення інформацією всіх рівнів управління
3	Економічний	виявляється в оптимальному забезпеченні інформацією для управління, скороченні обсягів документообігу, підвищенні дієвості внутрішнього контролю.
4	Юридичний	використання для усунення невизначеностей у нормативних актах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з контролюючими органами
5	Інформаційний	сталість та гласність облікової політики дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану ЗВО, рівня їх фінансової стійкості, наявність диспозицій дозволяє забезпечити необхідним масивом даних для побудови моделей прийняття рішень
6	Біхевіористичний	використання свободи дій в питаннях організації обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку у ЗВО, яка забезпечить дотримання інтересів розпорядника коштів

**Джерело: розроблено автором на основі [13, с. 127]*

Отже облікова політика закладів вищої освіти виступає базовим елементом первинної організації облікового процесу, який у вітчизняній практиці стає нормативно-довідковим документом у вигляді наказу про облікову політику.

Бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи, вони належать до неприбуткових організацій та метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг (медичних, освітніх, культурних, процесуально-правових та інших). Особливої уваги, на наш погляд заслуговують освітні установи, а саме заклади вищої освіти, які за останнє десятиліття змінили свою структуру (рис. 3).

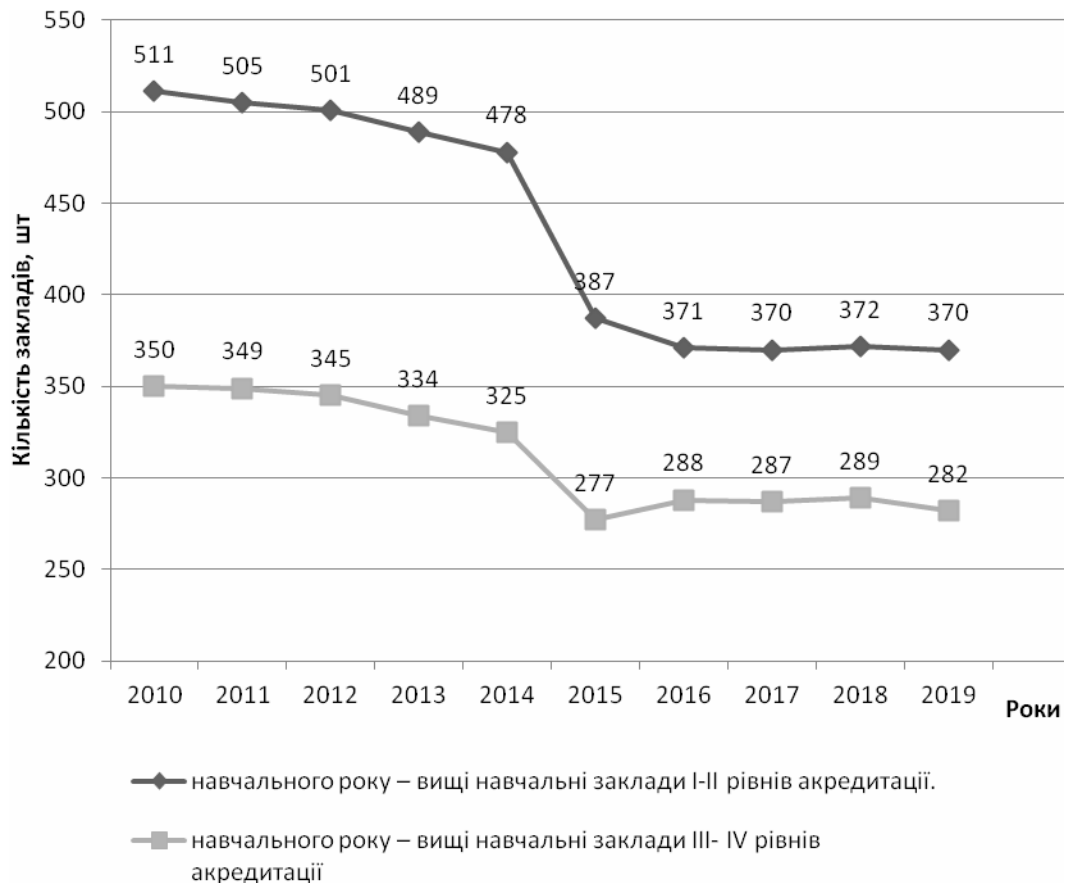


Рис. 3. Кількість закладів вищої освіти згідно певного рівня акредитації

**Джерело: Державна служба статистики України [4]*

Скорочується кількість технікумів, училищ, коледжів, які здійснюють підготовку молодших спеціалістів, бакалаврів. Іншу тенденцію спостерігаємо відносно закладів III-IV рівня акредитації – з кожним роком їх кількість також значно зменшується. Оскільки заклади вищої освіти несуть первинну відповідальність за якість послуг щодо надання вищої освіти, з кожним роком вимоги перед даними закладами стають жорсткіші, тому тенденція йде до спаду. Система забезпечення закладом вищої освіти якості освітньої діяльності та якості вищої освіти (система внутрішнього забезпечення якості) за поданням закладу вищої освіти оцінюється Національним агентством із забезпечення якості вищої освіти або акредитованими ним незалежними установами оцінювання та забезпечення якості вищої освіти на предмет її відповідності вимогам до системи забезпечення якості вищої освіти, що затверджуються Національним агентством із забезпечення якості вищої освіти, та міжнародним стандартам і рекомендаціям щодо забезпечення якості вищої освіти.

Але зменшення закладів вищої освіти, що надають послуги освіти ніяк не впливає на зменшення студентів, які хочуть здобути освіту. У розвинених країнах відсоток населення, що одержує вищу освіту, збільшився за останні 25 років з 2,5 до 8,0%. Ці тенденції характерні і для України. Так, за роки незалежності України частка студентів, що одержують вищу освіту у ВНЗ III–IV рівнів акредитації, збільшилася в 2,5 рази.

Хоча заклади вищої освіти функціонують на правах державної чи комунальної власності, специфіка їх діяльності та потреби населення в необхідності збільшення кількості й якості освітніх послуг зумовили їх надання на комерційній основі, ведення господарської діяльності в межах визначених законодавством. Впровадження у невиробничій сфері нового господарського механізму, використання різних форм господарювання, як надання в оренду приміщень, реалізація продукції виготовленої в учбових майстернях, індивідуальна трудова діяльність, виконання науково-дослідницьких робіт за госпрозрахунковими угодами, надання платних послуг, – призвели до поєднання у закладах вищої освіти бюджетного фінансування та комерційної діяльності [5, с. 153].

Провівши аналіз структури доходів закладів вищої освіти, було виявлено, те що свідчить, що станом на початок 2018-2019 навчального року у закладах вищої освіти I–II і III–IV рівнів акредитації доходи відповідно становили: державний бюджет – 39,6 і 37%, місцеві бюджети –11,0 і 0,6%, кошти галузей економіки –0,3 і 0,08% , кошти юридичних і фізичних осіб –49,1 і 61,6% .

Провівши наукові дослідження на підставі загального спостереження, а також проглянувши ряд літературних джерел, які дали змогу побачити особливості побудови організаційної форми у закладах вищої освіти, а також беручи до уваги загальноприйняті підходи до організаційних форм обліку, врахувавши їх специфіку та діяльність, опрацювавши ряд положень пооб'єктного обліку НП(С)БОДС, згідно автора Н. А. Лиско [9, с. 106], пропонується при побудові структури бухгалтерії ЗВО враховувати діяльнісний підхід (за видами діяльності) із застосуванням лінійно_штабного типу організаційної структури (рис. 4).



Рис. 4. Організаційна структура бухгалтерської служби ЗВО

**Джерело: розроблено автором на основі [9, с. 106]*

Отже, дані із рисунка 4 аргументують в ілюстрованій формі не доопрацювання в організації роботи ЗВО щодо руху та передачі інформації, зокрема, питання, які стосуються необхідності проходження документів незалежно від рівня їх важливості та змісту по всіх ланках організаційної структури ЗВО, затримки документів на кожному з них з ціллю контролю. З одного боку, контроль необхідний для покращення якості роботи університету, але, з іншого боку, затримка важливих документів на кожних рівнях організаційної структури — призводить до втрати актуальності змісту документів. Тому для покращення організації роботи ЗВО потрібно спростити процес руху документів та їх організаційну структуру в частині залучення до цих процесів тільки сектори університету, які мають відношення до них та несуть відповідальність за їх якість [9, с. 106].

Для того щоб вдосконалити роботу бухгалтерської служби закладу вищої освіти, під час отримання, обробки і передачі інформації під час бухгалтерського оформлення пропонуємо схематичне зображення організації руху інформації на різних носіях (рис. 5).



Рис. 5. Рух облікової інформації в розрізі ділянок обліку в ЗВО

**Джерело: розроблено автором на основі [9, с. 106]*

Розглядаючи облікову політику 5 найкращих закладів вищої освіти (університетів) Вінниці можна сказати, що ЗВО відповідно до покладених на них завдань ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову і бюджетну звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку. Про це свідчить інформація з Наказу про Облікову політику, яку було розглянуто в бухгалтерії кожного ЗВО (таблиця 4).

**Таблиця 4.
Наявність Наказу про облікову політику ЗВО**

№	Назва закладу вищої освіти	Наявність Наказу про облікову політику
1	Вінницький національний технічний університет	+
2	Вінницький національний медичний університет ім. М.І. Пирогова	+
3	Донецький національний університет імені Василя Стуса	+
4	Вінницький національний аграрний університет	+
5	Вінницький державний педагогічний університет імені Михайла Коцюбинського	+

**Розроблено авторами на підставі особистих досліджень*

Існує правило, що всі, без виключення, заклади вищої освіти повинні вести бухгалтерський облік і складати бухгалтерську звітність на підставі принципів і методів обліку, зафіксованих в обліковій політиці.

Облікова політика є елементом системи бухгалтерського обліку закладу вищої освіти. Тому організація бухгалтерського обліку розпорядником бюджетних коштів полягає в розробці таких двох основних документів: наказ про облікову політику ЗВО; наказ про організацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності ЗВО.

Особливості діяльності закладів вищої освіти, насамперед представляють собою виникнення нових понять, як колективний і орендний підхід, інтенсифікація виробництва, вартість підготовки бакалавра, магістра, що зумовлює особливості й новизну в методології та організації облікової політики як елемента цілісної системи управління бюджетної установи. Тому можна зазначити головні центри витрат закладу вищої освіти та місця їх взаємозв'язку на прикладі Вінницького національного аграрного університету (рисунок 6).

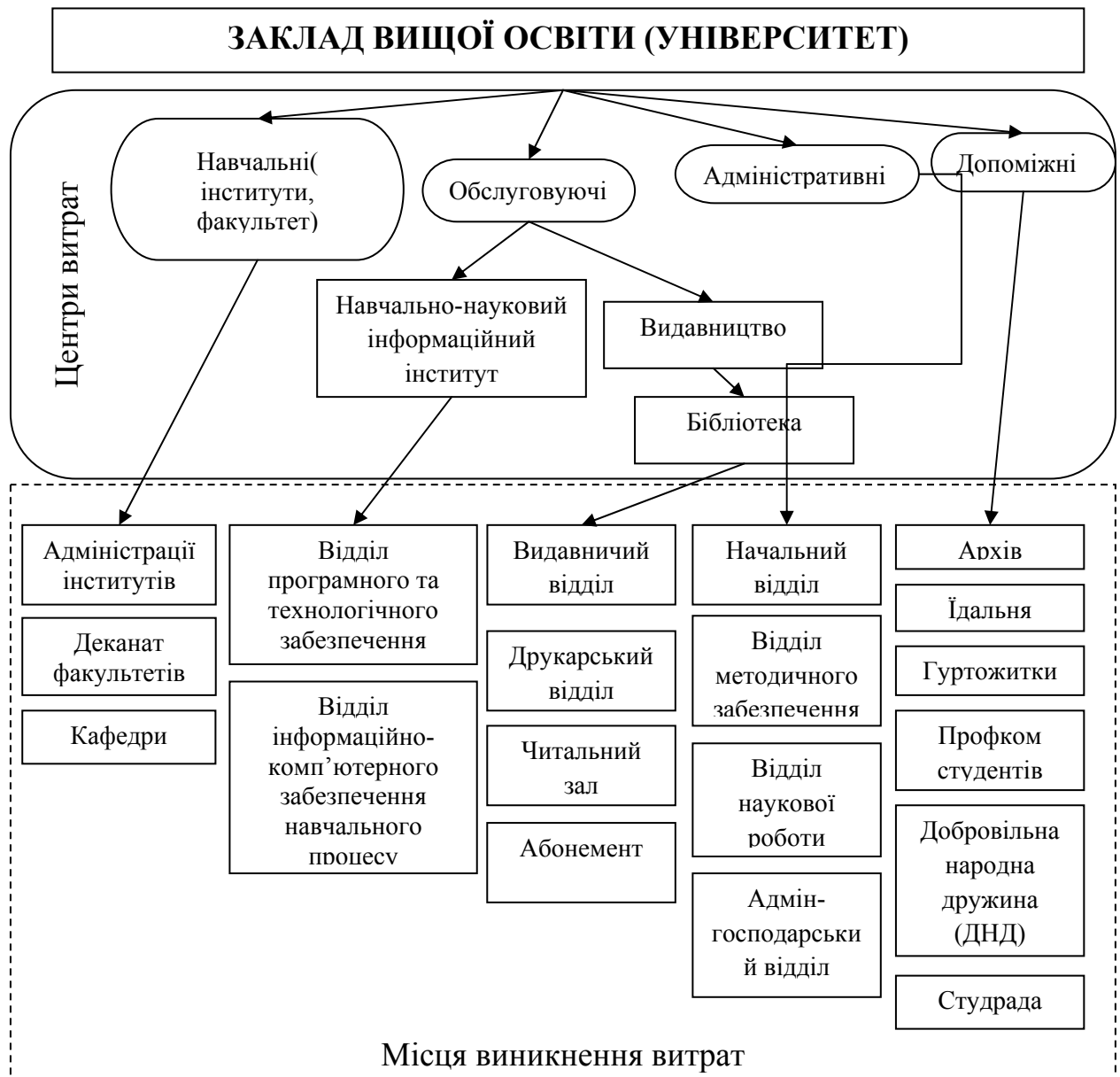


Рис. 6. Структура центрів витрат та місць їх виникнення у закладі вищої освіти (на прикладі Вінницького національного аграрного університету)

**Джерело: розроблено авторами самостійно*

Розглянута структура витрат освітніх установ, на наш погляд, є ефективним інструментом формування собівартості платних послуг, а також забезпечить внутрішніх користувачів ключовою інформацією, яка сприятиме прийняттю відповідних релевантних управлінських рішень.

Система управління закладом вищої освіти згідно з новою парадигмою управління передбачає формування відповідної інформаційної системи, з використанням даних якої управлінські рішення будуть обґрунтовані, а їх основне спрямування – підвищення якості освіти. Таку інформацію можна отримати в процесі функціонування управлінського обліку ВНЗ як складової системи управління.

Організаційну структуру сучасного закладу вищої освіти слід розглядати як сукупність різних центрів відповідальності, пов'язаних лініями відповідальності, за якими відбувається рух потоків інформації, необхідної для ухвалення рішень на всіх рівнях управління. По суті йдеться про децентралізовану систему

управління, яка базується на різному ступені фінансової відповідальності керівників підрозділів.

Перехід до поділу системи бухгалтерського обліку ЗВО на дві підсистеми зумовлює необхідність формування облікової політики у двох аспектах:

- 1) облікова політика в частині фінансового обліку;
- 2) облікова політика в частині управлінського обліку.

Ухваленню тих чи інших варіантів облікової політики для цілей управлінського обліку має передувати процедура вибору й обґрунтування конкретних елементів управлінського обліку і варіанту взаємозв'язку з бухгалтерським (фінансовим) обліком. Таку процедуру доцільно проводити в рамках морфологічного аналізу, що припускає систематизований пошук рішень, в даному разі способів ведення управлінського обліку.

Дотримуючись правил аналізу, в сформованій обліковій політиці виокремлюємо кілька характерних для неї ознак, від яких залежить вирішення проблеми.

Звертаючись до окреслених вище проблем, слід відмітити наступне:

1) Галузева специфіка закладів вищої освіти свідчить про те, що кожен заклад має особистий план рахунків (медичні університети, аграрні, технічні, педагогічні). Де на рахунках бухгалтерського обліку буде відображено різну інформацію щодо руху запасів, основних засобів, МШП і т.д. Також слід зазначити, що навчальні заклади мають різні рівні акредитації, що буде також значно впливати на обліковий процес;

2) Якщо звертатись до великої кількості неузгоджених між собою програмних засобів, тут також виникає питання проблемного характеру. Нині майже всі заклади використовують автоматизовану систему обліку, серед яких можна виділити такі програми як: 1С, М.Е.Дос та Парус. 1С – це російське програмне забезпечення, яке спеціалізується на підтримці і розробці комп'ютерних програм і баз даних ділового та домашнього призначення. М.Е.Дос – це поширене українське програмне забезпечення для подання звітності до контролюючих органів та обміну юридично значущими первинними документами між контрагентами в електронному вигляді. Парус – це звичайний, але багатофункціональний програмний продукт, який дозволяє автоматизувати бухгалтерський та податковий облік в організаціях малого та середнього бізнесу. Всі ці програмні продукти, по різному виконують свої облікові функції;

3) Щодо комерційної діяльності в закладах вищої освіти, то зазвичай під цим питанням ховається оренда певних приміщень, які тимчасово не використовуються закладом або ж частково території закладу під приватний сектор (бізнес). Це можуть бути буфети, їдальні, магазини або ж невеличкі кав'ярні. Облік і дохід від такої діяльності також буде обліковуватись на окремих рахунках бухгалтерського обліку.

При розгляді вищезазначених проблем можна сформулювати рекомендації щодо їх усунення:

- перш за все необхідно розширити сферу облікової діяльності в системі вищої освіти, що дасть змогу перехрестити традиційний бухгалтерський облік з елементами планування, прогнозування, економічного аналізу та ціноутворення;
- об'єднання різних сфер економічної діяльності, що зумовить використання різних галузей науки, поєднуючи організаційно і методологічно напрями обліково-аналітичної роботи в єдину обліково-економічну систему;
- доцільно було б сформулювати структурний підрозділ обліково-фінансової служби закладу вищої освіти, в якому буде постійно діючий виконавчий орган з формування облікової політики;

Висновки. На основі проведеного дослідження, можна зазначити, що в Україні на сьогоднішній день існує велика кількість закладів вищої освіти різних форм власності, при чому кожна установа, університет, інститут і т.д. обирає свій метод обліку, свою облікову політику, яка в подальшому допомагатиме в веденні обліку, адже як зазначалось раніше кожен заклад вищої освіти має свою специфіку роботи і направлений на свою галузь функціонування. Облікову політику закладу вищої освіти розглядають і як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється облік в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, і як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих закладом на підставі загальних правил і особливостей діяльності. Під час формування облікової політики головний бухгалтер закладу має ґрунтуватися на обліковому інструментарії, який охоплює всі способи, процедури обліку самого закладу. Отож детально продумана облікова політика керівника установи, головного бухгалтера та затвердження її головним розпорядником коштів дасть змогу забезпечити користувачів обліковою інформацією в повному обсязі.

Література.

1. Національна стратегія розвитку освіти в Україні на 2012–2021 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/344/2013>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Електронний ресурс] // від 01.01.2012 – Режим доступу до ресурсу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996"XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996"14](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996)
4. Державна служба статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

5. Костишин, Н. С. Облікова політика як елемент системи управління бюджетними установами / Н. С. Костишин, О. Є. Шмигель // Наукові праці Полтавської аграрної академії. – Полтава : ПДАА, 2012. – Вип. 2 (5). – Т. 2. – С. 150-157
6. Коваль Л.В. Проблеми формування облікової політики в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Коваль Л.В., Платковська О.В. // ЕКОНОМІЧНІ СТУДІЇ Науково-практичний економічний журнал. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: http://irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Vcndtue_2013_3_14.pdf
7. Китайчук Т. Г. Актуальні питання облікової політики бюджетної установи в умовах дії національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] / Т. Г. Китайчук, Н. М. Гудзенко // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2018. – Режим доступу до ресурсу: <http://efm.vsau.org/files/pdfa/4305.pdf>.
8. Лісна І. В. Облікова політика вищого навчального закладу та її вплив на ефективність прийняття управлінських рішень: організаційно-методологічний аспект / І. В. Лісна // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2009. - Вип. 16(1). - С. 271-275. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_16\(1\)_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_16(1)_46)
9. Лиско Н. А. Організація бухгалтерського обліку у вищих навчальних закладах за новими нормами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. А. Лиско // Економіка та держава. - 2016. - № 1. - С. 105-107. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2016_1_25.
10. Подолянчук О. А. Облікова політика щодо заробітної плати [Електронний ресурс] / Олена Анатоліївна Подолянчук // Облік і фінанси. – 2018. – Режим доступу до ресурсу: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/16507.pdf>
11. Романів С. М. Особливості організації і методика розробки облікової політики на сучасному етапі функціонування підприємств в Україні / С. М. Романів, І. М. Кравичшин // Modern economics. - 2018. - № 10. - С. 115-121. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2018_10_21
12. Свірко С. В. Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ: формування облікової політики / С. В. Свірко // Економіка та підприємництво. – К. : Вид-во КНЕУ, 2002. – Вип. 8. – С. 137–148.
13. Харчук Ю. Ю. Облікова політика та її вплив на фінансову стійкість вищих навчальних закладів державної та комунальної власності в Україні / Ю. Ю. Харчук // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2014. - Вип. 26. - С. 124-129. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2014_26_22.
14. Чебанова Н.В. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА – ОСНОВНИЙ ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ [Електронний ресурс] / Чебанова Н.В, Яковенко С.Л. // Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія „Економічні науки”. № 1.. – 2018. – Режим доступу до ресурсу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vkhnau_ekon_2018_1_18.pdf
15. Чебанова Н. В. Сучасний стан та перспективи розвитку облікової політики державних установ / Н. В. Чебанова, Л. Є. Ревуцька, Н. М. Корольова // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 1. - С. 130-136. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau_ekon_2017_1_16.

References.

1. President of Ukraine (2013), Decree Of the President of Ukraine, “About the National Strategy for the Development of Education in Ukraine until 2021”, available at: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/344/2013> (Accessed 25 May 2019).
2. Ministry of Finance Ukraine (2012), “International Accounting Standard 8 (IAS 8). Accounting policies, changes in accounting estimates and errors” available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (Accessed 30 May 2019).
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996>” (Accessed 19 May 2019).
4. State Statistics Service of Ukraine , available at: <http://www.ukrstat.gov.ua> (Accessed 19 June 2019).
5. Kostyshyn N. S., Shmyhel' O. Ye.(2012), “Accounting policy as an element of the budgetary management system”, *Naukovi pratsi Poltav's'koi ahrarnoi akademii*, vol. 2, pp.-150-157.
6. Koval L.V. and Platkovska O.V. (2016), “Problems of formation of accounting policy in budgetary institutions”, *Ekonomiczni studii: naukovo-praktychnyj ekonomichnyj zhurnal*, [Online], vol. 2 (10), available at: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe (Accessed 15 July 2019).
7. Kytaichuk T. H. and Hudzenko N. M. (2018), “Topical issues of the accounting policy of a budgetary institution under the conditions of national accounting standards in the public sector”, *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, [Online], vol. 4, available at: <http://efm.vsau.org/files/pdfa/4305.pdf> (Accessed 17 July 2019).
8. Lisna I. V (2009), “The accounting policy of higher education institution and its influence on the effectiveness of managerial decision-making: organizational-methodological aspect”, *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu*, [Online], vol.16 (1), available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_16\(1\)_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_16(1)_46) (Accessed 1 Aug 2019).

9. Lysko N. A. (2016) "Organization of accounting in higher education institutions according to the new rules of national provisions (standards) of accounting in the public sector", *Ekonomika ta derzhava*, [Online], vol.1, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2016_1_25 (Accessed 15 July 2019).
10. Podolianchuk O. A. (2018), "Accounting Payroll Policy", *Oblik i finansy*, [Online], vol. 1, available at: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/16507.pdf> (Accessed 15 July 2019).
11. Romaniv Ye. M and Kravychshyn I. M (2018), "Features of the organization and methodology of accounting policy development at the present stage of functioning of enterprises in Ukraine", *Modern economics*, [Online], vol.10, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2018_10_21 (Accessed 30 Aug 2019).
12. Svirko S. V. (2002), "Primary organization of accounting of budgetary institutions: formation of accounting policy", *Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, vol. 8, pp. - 137–148.
13. Kharchuk Y. Y. (2014), "Accounting Policies and Impacts on the Financial Sustainability of Higher Education Institutions of State and Communal Property in Ukraine", *Naukovi zapysky Natsional'noho universytetu "Ostroz'ka akademiia"*, [Online], vol. 26, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2014_26_22 (Accessed 1 Aug 2019).
14. Chabanova N.V and Yakovenko S.L. (2018), "The main element of the accounting system", *Visnyk KhNAU im. V.V. Dokuchaieva. Seriiia „Ekonomichni nauky”*, [Online], vol. 1, available at: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vkhnaу_ekon_2018_1_18.pdf (Accessed 11 Aug 2019).
15. Chabanova N.V., Revuts'ka L. Ye and Korol'ova N. M.(2017), "The current state and prospects of development of accounting policies of public institutions", *Visnyk KhNAU im. V.V. Dokuchaieva. Seriiia „Ekonomichni nauky”*, [Online], vol. 1, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnaу_ekon_2017_1_16. (Accessed 18 Aug 2019).

Стаття надійшла до редакції 16.09.2019 р.