

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу

ТЕРЛЕЦЬКА Олена Михайлівна

Облік, аналіз і контроль у закладах вищої освіти
України. /Accounting, analysis and control in higher
education institutions of Ukraine

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПЗм – 21 О.М. Терлецька

Науковий керівник:
д.е.н., професор, Бруханський Р.Ф.

Допущено до захисту:

«__»_____2019 р.

Завідувач кафедри

_____ Р.Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ.....	7
1.1 Роль та значення освіти як виду економічної діяльності.....	7
1.2 Фінансова діяльність закладів вищої освіти: специфіка, функції та проблематика.....	13
1.3 Особливості здійснення обліку, аналізу та контролю у закладах вищої освіти.....	20
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	31
РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В КОЛЕДЖІ ЕКОНОМІКИ, ПРАВА ТА ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ТНЕУ.....	32
2.1 Загальна характеристика Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ.....	32
2.2 Методика та організація ведення обліку в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ.....	38
2.3 Система внутрішнього контролю в Коледжі економіки, права та Інформаційних технологій ТНЕУ.....	51
2.4 Аналіз доходів і витрат Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ.....	57
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	66
РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ.....	67
3.1 Моніторинг економічної стійкості закладу вищої освіти як чинник підвищення його конкурентоспроможності.....	67
3.2 Оптимізація доходів і витрат закладу вищої освіти в ринкових умовах.....	76
3.3 Проблематика застосування аналітичних методів у контролі розподілу й використання бюджетних ресурсів.....	81
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3.....	86
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	87
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	90
ДОДАТКИ.....	97

ВСТУП

Актуальність теми. Трансформаційні зміни в економіці України зумовили зростання впливу освіти на підвищення якості робочої сили та її здатності вчасно адаптуватись до нових ринкових вимог. Освіта є одним із визначальних чинників соціальної стабільності в суспільстві, ознакою економічної та національної безпеки держави, визначальним чинником зростання матеріального виробництва. Саме тому її розвиток та вдосконалення є важливою передумовою подолання негативних кризових ситуацій в економіці і суспільстві в цілому.

Основним завданням держави в сучасних умовах має бути створення відповідного нормативного й регуляторного середовища, в якому бізнес, громадські організації, будуть зацікавлені у компетентних працівниках, а отже, активніше будуть залучені до фінансування освіти.

Кризовий стан економіки, дефіцит державних ресурсів зумовив функціонування освіти в Україні за принципом обмеженості бюджетного фінансування. В результаті недоотримання фінансових ресурсів, що виділяються державою, застарілістю нормативно-правового забезпечення та механізмів залучення і використання позабюджетних коштів освітня галузь не отримала необхідного розвитку.

В умовах європейської інтеграції України питання щодо поліпшення механізму фінансування освіти, ведення обліку, здійснення аналізу і контролю та якості надання освітніх послуг є надзвичайно актуальними. Ці питання вивчали такі вітчизняні й зарубіжні вчені, як Т.М.Боголіб [2; 3; 4; 5; 6], З.С. Варналій [9; 10], І.С. Каленюк [25; 26; 27; 28], С.О.Назарко [38; 39], Ж.С. Труфіна [63], Л.О. Плахотнікова [44], Д.В. Полозенко [45], Л.М. Яременко [70] та ін.

Надаючи належне цим публікаціям, потрібно звернути увагу на необхідність постійного розвитку наукових поглядів на проблеми обліку та фінансового забезпечення розвитку вищої освіти і науки, їх орієнтації на

зміни у світі, і, зокрема, в українському суспільстві, орієнтації на світові тенденції цивілізованого розвитку.

Надзвичайно важливою для сучасної України є проблема формування фінансового механізму регулювання освітньої та наукової діяльності та його обліку. Це зумовило вибір напряму та теми випускного кваліфікаційного дослідження, її актуальність та теоретичну і практичну значущість.

Мета дослідження випускної кваліфікаційної роботи полягає в критичному дослідженні методики ведення обліку, здійснення контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності закладу системи освіти в умовах реформування.

Для досягнення поставленої мети було визначено наступні завдання:

1. узагальнити теоретичні основи діяльності закладів системи освіти;
2. дослідити методику ведення обліку та здійснення внутрішнього контролю в закладі освіти;
3. проаналізувати доходи та видатки освітнього закладу;
4. дати оцінку ефективності використання коштів установи;
5. розкрити економічні умови реформування вищої освіти в період трансформації економіки України;
6. обґрунтувати інноваційно-фінансову модель діяльності вищої школи в умовах реформування системи освіти.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ.

Предметом дослідження є облік, аналіз та контроль у закладах вищої освіти України на прикладі Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ.

Методи дослідження. Теоретичною основою дослідження є положення діалектичного методу пізнання економічних явищ, системний підхід до розкриття економічної сутності обліку, аналізу та контролю. При вивченні окремих питань застосовувались методи: на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження – індуктивний,

спостереження; у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний; методи аналізу і синтезу для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі; на етапі розробки пропозицій щодо вдосконалення організації і методики обліку – моделювання, групування, узагальнення та порівняння.

Наукова новизна отриманих результатів. Використовуючи дані про фінансового-господарську діяльність об'єкта дослідження уточнено та певною мірою удосконалено організацію обліку, аналізу та контролю, зокрема:

- сформовано особливості організації та ведення обліку у закладах вищої освіти;
- уточнено основні статті витрат та доходів, пов'язаних з наданням послуг;
- запропоновано окремі заходи щодо ефеутивності прийняття управлінських рішень.

Практичне значення отриманих результатів. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності й оперативності обліку, аналізу та контролю у закладі. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій щодо удосконалення обліку і контролю доходів і витрат закладу вищої освіти дозволить оптимізувати формування обліково-звітної інформації і поглибити контроль. Окремі пропозиції використані у практичній діяльності об'єкта дослідження, що підтверджується відповідною довідкою про впровадження.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення випускної кваліфікаційної роботи апробовано під час II Міжнародної науково-практичної конференції у Вінницькому коледжі економіки та підприємництва ТНЕУ, під час Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених у Тернопільському національному економічному університеті (15.05. 2019) та під час Національної науково-практичної конференції у Тернопільському національному економічному університеті (07.11.2019)

1. Терлецька О. М. Особливості фінансування державних закладів вищої освіти. Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації: матеріали

- Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 15 травня 2019 р.]. Тернопіль, 2019. С. 90 – 92.
2. Терлецька О.М. Ідентифікація функціонального напрямку управлінського обліку стратегічного спрямування. Вектори розвитку науки та бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи: матеріали Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 7 листопада 2019 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю.В., 2019. С. 434 – 436.
 3. Терлецька О.М. Необхідність впровадження управлінського обліку в діяльності закладів вищої освіти. Розвиток Професійної майстерності педагога в умовах нової соціокультурної реальності: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції [Вінниця, 18 березня 2019 року]. Вінниця, 2019. С. 127 – 129.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАКЛАДУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

1.1. Роль та значення освіти як виду економічної діяльності

Ринкова трансформація економіки України сприяла переоцінці визначення ролі та місця освіти як виду економічної діяльності. Це зумовлене тим, що в ринковій економіці достатньо чітко визначенні чинники та пріоритети соціально-економічного розвитку постіндустріального суспільства. В даних умовах освіта є важливим елементом економіки знань, що на даний час представляє собою основну теоретичну концепцію політики економічного розвитку, тобто саме інтелектуальна складова є визначальним чинником, який дозволяє забезпечити інноваційну модель розвитку національної економіки.

У період незалежності України на освіту вплинули негативні тенденції та системні зрушення формування ринкового середовища. Останнє стосується визнання освіти в системі економічних знань як важливого чинника постіндустріального розвитку національної економіки та її інтеграції у світовий економічний простір, коли саме знання в значній мірі зумовлюють її конкурентоспроможність.

Підвищення ролі та значення освіти як з позиції соціально-культурного розвитку нації, так і для забезпечення конкурентоспроможності національної економіки зумовлює необхідність впровадження системи безперервної освіти протягом усього життя. В сучасних умовах базова освіта забезпечує конкурентоспроможність працівника на ринку праці лише на п'ять років, тому підтримання кваліфікації є не лише його особистою справою, а ще й вимагається вдосконалення системи освіти в країні.

Отже, розвиток освіти необхідно розглядати у таких аспектах:

- як самостійний об'єкт дослідження, якому притаманні специфічні риси;

– як елемент в кластері економіки знань, її слід оцінювати у нерозривному зв'язку як із інформацією суспільства, здійсненням наукової діяльності, отриманням інновацій та їх матеріалізація на практиці. Ця позиція є найбільш конструктивною та обґрунтованою, тому що дозволяє комплексно підійти до розгляду та вирішення завдань формування інноваційної моделі розвитку в Україні.

Освіту як суспільний феномен розглядають з різних точок зору:

1. Освіта виступає як сума накопичених суспільством знань;
2. Її розглядають як процес, який має свої ринкові параметри попиту і пропозиції.
3. Освіта представляє собою організаційно-економічну систему, як галузь соціально-економічної діяльності [1, с. 9].

Процеси ринкової трансформації освіти України, стосуються формування її приватного сектора і реформування державного. У дореформові часи освіта вважалася невиробничою сферою та стовідсотково знаходилася в державній власності.

У класичній моделі ринкової економіки освіта відноситься до сфери суспільних послуг, що повинні надаватися державним сектором. У більшості випадків розмір сектора державних організацій вважається оптимальним завдяки виконанню покладених на нього суспільно-корисних функцій (забезпечення доступності та безкоштовності послуг широких верств населення).

Сучасний погляд на виконання державою своїх освітніх функцій приніс в регулювання процесів суттєвої корективи. Сучасні світові соціально-економічні процеси сприяють впровадженню ринкових відносин в освітній процес. Заклади освіти в країнах розвинутої ринкової економіки є підприємствами бізнесу, що орієнтовані на вимоги споживача, з посиленням ідеології, в основі якої лежить модель ідеального ринку, де студент - споживач, викладач - продавець знань [23, с. 14].

В країнах, що здійснюють ринкові трансформації, комерціалізація освіти здійснюється для забезпечення її виживання, оскільки в цей період проявляються кризові явища в економіці. В Україні протягом 1990-1997 рр. спостерігається скорочення кількості вищих навчальних закладів I-II рівнів акредитації, що становить 45,2%, це призвело до зменшення чисельності студентів на 402,8 тис. ос. (рис. 1.1, додаток 1).

На відміну від тенденцій розвитку ВНЗ III-IV рівня акредитації зростання кількості навчальних закладів з 149 в 1990 р. до 350 в 2010 р., а також зростання кількості студентів з 881 тис. осіб до 2 245,2 тис. осіб. З 2011 р. ми спостерігаємо зменшення кількості навчальних закладів, що спричиняє і зменшення кількості студентів. В період з 2014 р. спостерігається значне скорочення закладів як I-II так і III-IV рівня акредитації, скажімо, якщо у 2010 р. їх було 511 і 350 відповідно, то до 2019 їх кількість скоротилась до 370 та 289 (додаток 1, додаток 2, рис. 1.2.).

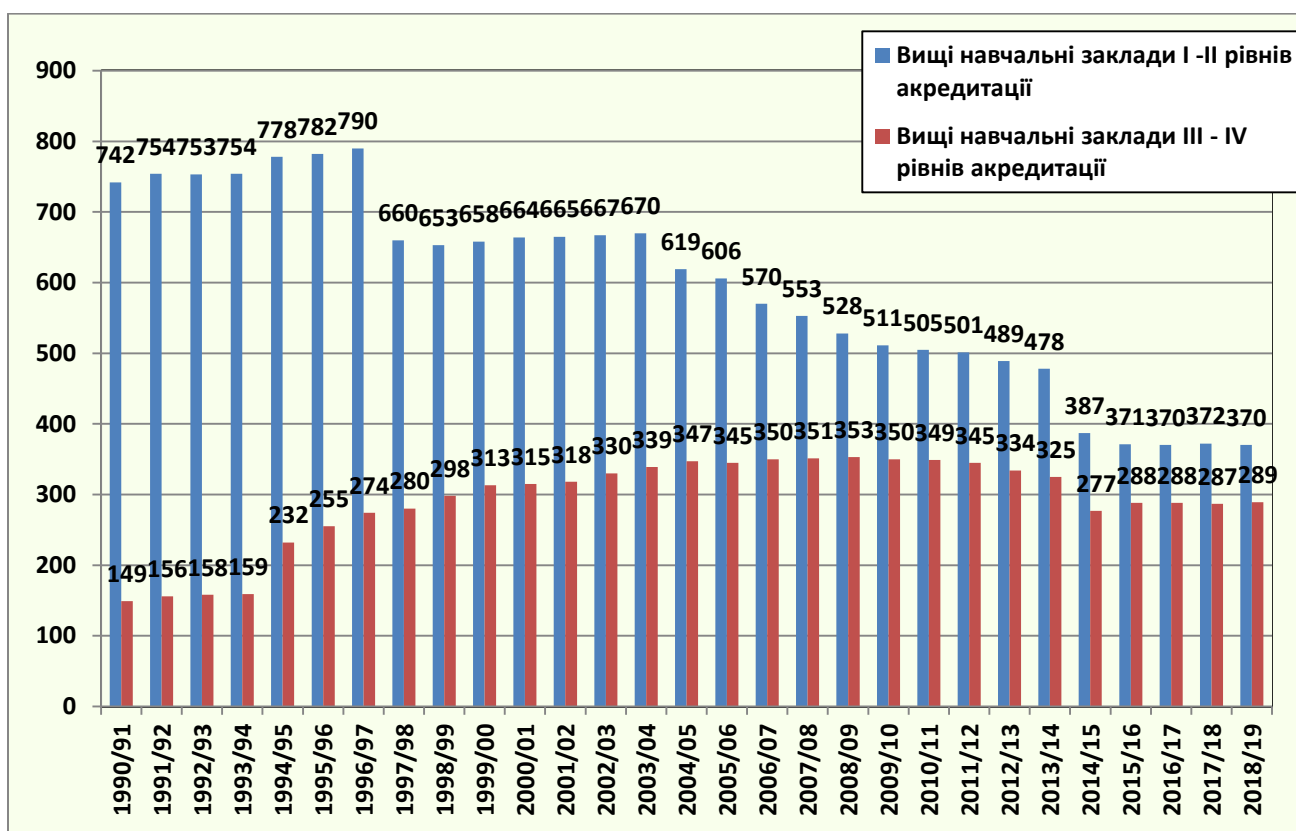


Рис. 1.1. Кількість навчальних закладів України за період 1990 - 2019 років

Розглядаючи питання визначення секторів економіки України в залежності від форм власності, слід зазначити, що з методологічних позицій мають місце розбіжності щодо трактування розміру секторів стосовно сфери освіти. Відповідно до позиції В.П. Щетиніна, Н.А. Хроменкова та Б.С. Рябушкіна «... приватний сектор освітніх послуг об'єднує послуги приватних вищих навчальних закладів, створених на приватному капіталі, та платні послуги державних закладів освіти» [68, с. 56].

При цьому вони визначають такі особливості приватного сектора освіти:

- надання освітніх послуг переважно на платній основі;
- орієнтація на спеціальності, які користуються попитом на ринку праці: пропозиція широкого вибору факультетів і перспективних спеціальностей;
- платність навчання і самофінансування дають більші можливості щодо самостійного розподілу коштів на придбання матеріально технічних засобів, розробку нових програм і створення власної інтелектуальної власності;
- конкурентне середовище, що виникло між державними і приватними закладами освіти спонукає останніх до стрімкого розвитку, створення переваг власної діяльності перед державним освітнім сектором.

Альтернативною визначеної вище позиції є думка, що приватним сектором вищої освіти визначаються всі заклади освіти, які створені фізичними і юридичними особами і надають платні освітні послуги [33, с. 143].

Д.М. Чупрунов і Е.Н. Жильцов вважають, що основним чинником поділу освіти на сектори економіки є спосіб фінансування. На їх думку якщо вищий навчальний заклад більш ніж на 50 відсотків фінансується з державного або міського бюджету, то його відносять до державного сектора. Якщо ж він більш ніж на 50 відсотків фінансується за рахунок коштів приватних фізичних чи юридичних осіб, то його відносять до приватного сектора [66, с. 59].

Формування недержавного сектора економіки здійснюється в процесі реформування відносин власності (приватизації) та підприємницької

діяльності. Проте в окремих випадках допускається достатньо широке поняття «Приватизація». І. Каленюк визначає приватизацію освіти як «процес залучення приватних суб'єктів до організації та фінансування освітньої діяльності» [26, с.160]. До можливих моделей приватизації відносять: передачу власності державних закладів; зміни в співвідношенні державного та приватного секторів без реорганізації функціонуючих закладів; зростання приватного фінансування та державного контролю [26, с. 161].

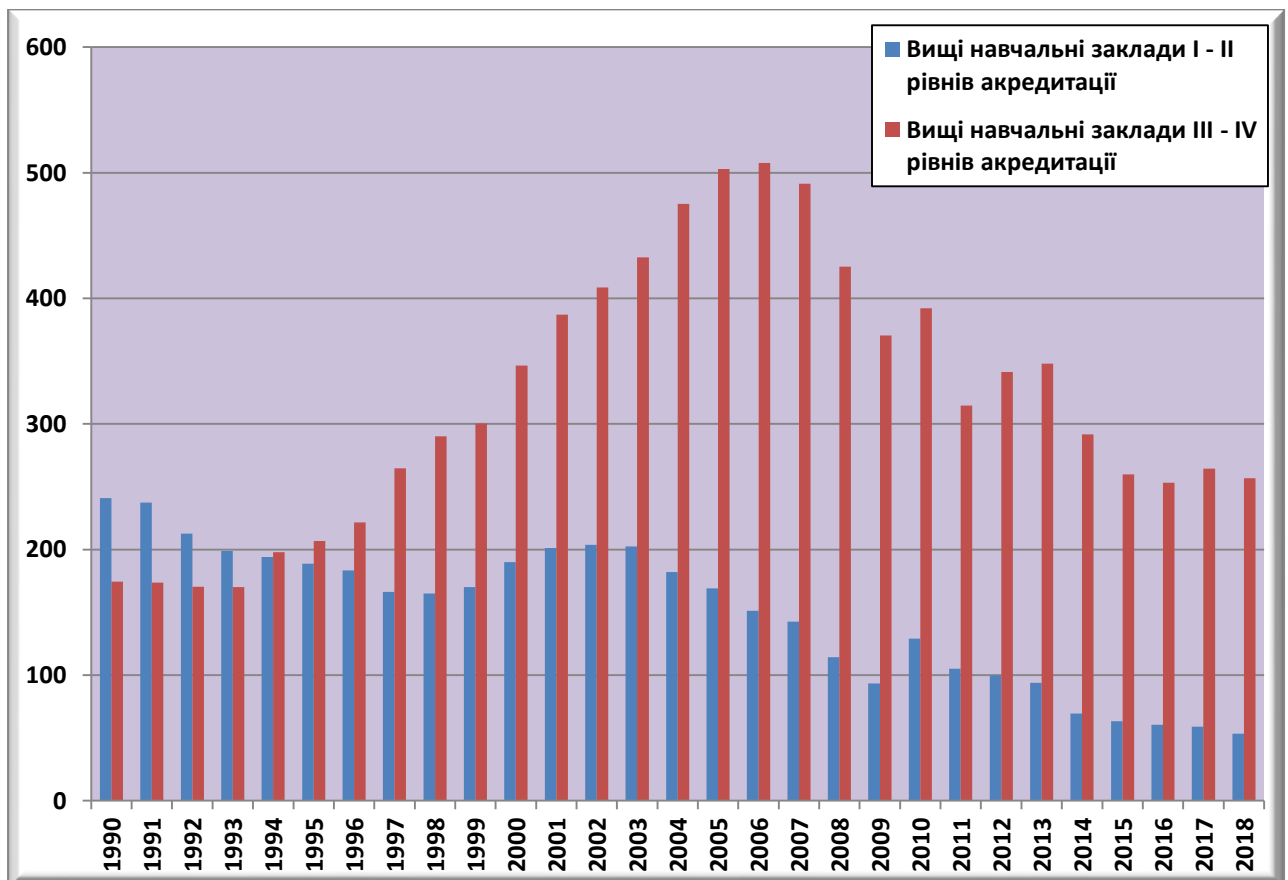


Рис. 1.2. Контингент навчальних закладів України за період 1990-2018 років

Формування недержавного сектора економіки здійснюється в процесі реформування відносин власності (приватизації) та підприємницької діяльності. Проте в окремих випадках допускається достатньо широке поняття «Приватизація». І. Каленюк визначає приватизацію освіти як «процес залучення приватних суб'єктів до організації та фінансування освітньої діяльності» [25,

160]. До можливих моделей приватизації відносять: передачу власності державних закладів; зміни в співвідношенні державного та приватного секторів без реорганізації функціонуючих закладів; зростання приватного фінансування та державного контролю [26, с. 161].

На нашу думку, якщо з даним трактуванням приватизації не можна погодитися (хоча це суперечить чинному приватизаційному законодавству), виходячи з підходів, які застосовуються у розвинутих країнах ринкової економіки, що не здійснювали широкомасштабних перетворень у сфері відносин власності та у яких будь-яке розширення недержавного впливу вже вважається приватизацією, то стосовно віднесення до неї шляху створення навчальних закладів приватної форми власності викликає заперечення.

Розширення приватного фінансування освіти, на нашу думку не є її приватизацією, а комерціалізацією, яка здійснюється без зміни власника. Оцінюючи статистичні результати реформування відносин власності в економіці України, необхідно відзначити, що якщо в цілому переважали приватизаційні процеси, то характерною особливістю формування недержавного сектора у сфері освіти була активізація підприємницької діяльності. Якщо за кількістю підприємства освіти, що включаються у статистичний звіт щодо основних фінансових показників підприємств різних форм власності за окремими видами діяльності становили понад 2,4 тис. одиниць, то частка приватизованих підприємств дорівнювала лише 0,7%, чистого доходу від реалізації 0,5% [17, с.67].

Незважаючи на підвищення ролі економіки знань в розвитку національної економіки, на практиці об'єкти інтелектуальної власності все ще не знайшли адекватної оцінки. оцінка процесів реформування відносин власності в сфері освіти свідчить, що хоча її послуги відносяться до соціально значущих та їх надання повинно відповідати принципам соціальної справедливості та бути доступним до широких верств населення незалежно від їх майнового стану, в цій сфері недержавний сектор досяг значного розміру. На

відміну від економіки України в цілому, де процеси формування недержавного сектора здійснювалися переважно шляхом приватизації, в освіті переважали процеси підприємницької діяльності.

1.2. Фінансова діяльність закладів вищої освіти: специфіка, функції та проблематика

Система вищої освіти є зовнішнім середовищем (макросередовищем) функціонування і розвитку закладів вищої освіти, тенденції розвитку якої в умовах соціально-економічних змін у країні потребують модернізації освітнього менеджменту, зокрема фінансового.

Застосувавши системний підхід до вивчення фінансової діяльності закладів вищої освіти як специфічного об'єкту управління, ми дослідили його як цілісну відкриту, динамічну, цілеспрямовану, поліфункціональну соціально-педагогічну систему, яка здатна до адаптації, розвитку, самоуправління. У результаті теоретичного аналізу наукових праць видатних науковців, виявлено особливості та проблеми фінансової діяльності закладів вищої освіти як специфічного об'єкту управління, зокрема:

- неврегульованість нормативно-правової бази;
- недостатньо високий рівень професійної компетентності керівників закладів щодо ефективної реалізації фінансової складової їхньої управлінської діяльності;
- труднощі у поєднанні державного і громадського контролю;
- необхідність постійного моніторингу за якістю освітніх послуг, що надають заклади вищої освіти;
- пошук ефективних моделей управління тощо. [41, с. 21]

Розв'язання цих проблем неможливе без аналізу загальних теорій та різноманітних підходів до управління закладом вищої освіти, а також дослідження фінансового менеджменту цих закладів (аспектів,

особливостей, принципів, функцій тощо). Аналіз загальнотеоретичних підходів свідчить, що їх еволюція супроводжується зростанням уваги до людського фактору; розумінням того, що будь-які принципи, структури і методи управління ефективні при певних умовах; усвідомленням, що організація – це не замкнена система органічного типу, а відкрита органічна система, яка взаємодіє із середовищем; зростанням уваги до процесу змін в організаціях і умовам їх ефективності.

З'ясовано, що сучасна ситуація в теорії і практиці світового менеджменту характеризується синтезом і розвитком розроблених раніше поглядів основних шкіл управління, а також нових уявлень про управління на основі взаємодії трьох основних підходів: системного, процесуального, ситуаційного. У даний час актуальним є пошук нових гнучких і адаптаційних моделей управління.

Визначено, що підвищення ефективності фінансової діяльності закладів вищої освіти можливе, якщо впроваджена ефективна модель освітнього менеджменту, що розроблена з урахуванням організаційно-педагогічних умов і особливостей реалізації фінансового менеджменту його принципів і функцій. Реалізація керівником закладу вищої освіти функцій фінансового менеджменту передбачає проведення експрес-аналізу та поглибленого його формату, а також аналіз результатів окремих фінансових операцій; використання в процесі прийняття управлінських рішень узагальнених результатів фінансової діяльності закладу в цілому і в розрізі окремих її напрямів [22].

Функція контролю забезпечує ефективний контроль керівником закладу вищої освіти ефективності реалізації прийнятих управлінських рішень у галузі фінансової діяльності. Реалізація цієї функції пов'язана зі створенням в закладі системи внутрішнього контролю, поділом контрольних обов'язків, визначенням системи контрольованих показників і контрольних періодів, оперативним реагуванням на результати здійснюваного контролю.

Водночас тісно пов'язана з функцією контролю стимулююча функція, що забезпечує стимулювання реалізації прийнятих управлінських рішень у сфері фінансової діяльності. У процесі реалізації цієї функції формується система заохочень і санкцій в розрізі керівників і керівників окремих структурних підрозділів заклада за результатами виконання чи невиконання встановлених цільових фінансових показників, фінансових нормативів і планових завдань. Індивідуалізація такої системи стимулювання може забезпечуватися, на нашу думку шляхом запровадження контрактної форми оплати праці керівників підрозділів і фінансових менеджерів.

Реалізація організаційної функції фінансового менеджменту керівником закладу освіти, що характерна для будь-якого виду менеджменту, забезпечує прийняття та реалізацію управлінських рішень за всіма напрямками фінансової діяльності закладу з виділенням конкретних «об'єктів відповідальності». У процесі реалізації цієї функції слід забезпечувати постійну структурну адаптацію (адаптацію організаційних структурних складових) до мінливих умов функціонування закладу і напрямів фінансово-економічної діяльності. Такі структурні складові мають бути інтегровані в загальну організаційну структуру освітнього менеджменту.

Спрямування та раціональна реалізація інформаційної функції забезпечує обґрунтування можливих альтернативних варіантів управлінських рішень керівника закладу вищої освіти. У процесі реалізації цієї функції мають бути визначені обсяги і суть інформаційних потреб фінансового менеджменту; сформовані зовнішні і внутрішні джерела інформації, що задовольняють ці потреби; організований постійний моніторинг фінансового стану закладу тощо. Виявлено, що результати реалізації цієї функції тісно пов'язані з рівнем запровадження сучасних ІТ систем і засобів, які підвищують ефективність управлінських рішень у фінансово-економічній сфері.

Забезпечення прийняття управлінських рішень та ефективна їх реалізація за всіма напрямками фінансової діяльності керівника закладу багато в чому

залежить від результатів планування фінансово-економічної діяльності як керівника, так і закладу в цілому.

Таблиця 1.3

Функції фінансового менеджменту

№ з/п	Функції	Реалізація
1	Управління активами закладу	Виявлення реальної потреби в окремих видах активів, визначення їх суми в цілому, оптимізація складу активів з позицій ефективності комплексного їх використання, вибір ефективних форм і джерел їх фінансування тощо
2	Управління грошовими потоками в закладі	Формування вхідних і вихідних потоків коштів закладу, їх синхронізація за обсягом в часі по окремих майбутніх періодах, ефективне використання залишку тимчасово вільних грошових активів тощо
3	Управління фінансовими ризиками в межах діяльності закладу	Виявляються фінансові ризики, здійснюється оцінювання цих ризиків і обсяг можливих фінансових втрат, формується система заходів з мінімізації фінансових ризиків, діагностується їх рівень, розробляються механізми антикризового фінансового управління закладом тощо
4	Управління інвестиціями	Визначення напрямів інвестиційної діяльності, оцінюється інвестиційна привабливість проектів і фінансових інструментів їх відбору, формування програм фінансових інвестицій тощо
5	Управління капіталом закладу	Визначається загальна потреба в капіталі закладу для фінансування його діяльності, оптимізується його використання, розробляється система заходів з рефінансування капіталу в найефективніші види активів

Функція планування забезпечує, зокрема, розроблення стратегічних і поточних планів, оперативних бюджетів за основними напрямками фінансової діяльності тощо.

Щодо функцій сфери застосування освітнього менеджменту, зокрема фінансово-економічної діяльності керівника закладу вищої освіти (функції фінансового менеджменту як визначеного рівня управління закладом), то вони узагальнені нами в таблиці 1.3.

Як було зазначено вище, однією із групи функцій фінансового менеджменту як складової системи управління закладом є впровадження сучасних ІТ-систем і засобів, які підвищують ефективність управлінських рішень у фінансово-економічній сфері. Водночас реалізація сучасних управлінських технологій є складовою наукового управління закладом вищої освіти. Це зумовлює наявність високого рівня готовності керівників закладів до розширення спектру здійснення функцій освітнього менеджменту та їх ефективній реалізації в умовах сучасних суспільно-ринкових відносин.

Нині існує низка проблем, які суттєво гальмують ефективну реалізацію функцій фінансового менеджменту в межах діяльності закладів вищої освіти, зокрема, однією з них є подолання невідповідності інтерпретації та формулювання функцій фінансового менеджменту, які відбивають послідовність, так званого універсального управлінського циклу [58, с. 153].

З'ясовано, що управління фінансами закладу базується на певному механізмі, як сукупності елементів, які регулюють процес розроблення та реалізації управлінських рішень у сфері фінансів закладу освіти, зокрема:

- державному нормативно-правовому регулюванню фінансової діяльності закладів вищої освіти (чинні законодавчі та нормативно-правові державні акти);
- ринковому механізмі регулювання фінансової діяльності закладів (кон'юнктура освітніх ринків);
- внутрішній механізм регулювання окремих аспектів їх діяльності (статут діяльності закладу, внутрішні нормативні документи);

- інформаційне забезпечення розвитку інструментів (кошти, кредитні інструменти, способи участі у капіталі тощо) фінансового менеджменту закладу (зовнішні та внутрішні джерела інформації), а також фінансові методи (планування, прогнозування, кредитування, самофінансування, оподаткування, оренда, система розрахунків, інвестування тощо) та важелі (собівартість, ціна, фінансові санкції, ставки податків, амортизаційні відрахування тощо) тощо.

Результати дослідження стану освітнього менеджменту в умовах інтеграції до європейського й світового освітнього простору як педагогічної проблеми свідчить, що характерною ознакою реалізації фінансового менеджменту є інноваційно-творчий підхід до вироблення освітньої політики стратегічного управління розвитком закладу освіти на цій основі. У науковому та практичному аспекті об'єктами реалізації функцій освітнього менеджменту їх керівниками переважно вважається заклад в цілому або такі напрями його професійної діяльності (наукова-методична, навчально-виховна, організаційно-планова, контрольна-аналітична тощо), що збігаються з функціональними напрямками традиційного стратегічного управління закладом вищої освіти.

Це пояснюється стереотипами управлінського мислення, коли відношення між цілісністю, блоками й елементами освітнього менеджменту не сприймаються керівниками як природні породження якостей, що утворюють диференційовану цілісність взаємопов'язаних її компонентів. У філософсько-методологічному розумінні саме така цілісність визначає своєрідну єдність системи управління із середовищем, який є організаційно-структурною складовою системи управління вищого рівня (рівень системи вищої освіти) та залежить від неї.

Необхідність стійкого й системного розвитку закладів вищої освіти в умовах формування загальноєвропейського освітнього простору та суспільно-ринкових відносин не завжди сприймається позитивно тими, від кого це залежить – має місце неузгодженість єдиного розуміння підходів та

інструментарію, а також що і як треба трансформувати. Причинами такої суперечності є, передусім, складність суспільної економічної системи, відсутність чітко окреслених пріоритетів розвитку вищої освіти.

Проблеми освітнього менеджменту, що мають місце в діяльності керівників закладів вищої освіти, визначаються, на нашу думку, як різномасштабні та різнорівневі (загально управлінські на академічному та університетському рівнях, а також факультетському й кафедральному). Таким чином, у загальному розумінні освітній менеджмент характеризується процесами, що мають ієрархічну структуру. Це означає, що й процес управління у фінансово-економічній сфері діяльності закладу вищої освіти також має бути реалізований як ієрархічна побудова. За цих умов, такі функції фінансового менеджменту, як: інформаційно-аналітична, мотиваційно-цільова, планова, організаційно-виконавча, координаційна й контрольна-аналітична – мають здійснюватися на рівні структурованої групи виконавців, яка розробляє та реалізує той чи інший фінансовий проект.

Засобом формалізації та відображення фінансових відносин у сучасних закладах вищої освіти є оновлений на основі ІТ-технологій інструментарій реалізації стратегій розвитку бюджетної сфери закладів освіти, зокрема реалізації фінансово-економічної діяльності їх керівників [37, с. 256].

З'ясовано, що важливим напрямом реалізації фінансового менеджменту є бухгалтерський облік, який має ознаки циклічних рутинних операцій. Виконання цих операцій пов'язано з обробленням великих масивів фінансово-економічної інформації, зведеним результатом виконання цих операцій користується керівник закладу вищої освіти у процесі прийняття управлінських рішень. Від достовірності, об'єктивності й оперативності таких зведених даних залежить ефективність реалізації цих рішень, зокрема у фінансово-економічній сфері.

Бухгалтерський облік як функція фінансового менеджменту за останні роки пройшов складний шлях розвитку і становлення: здійснено глибокі дослідження проблем теорії бухгалтерського обліку, що стосується як обліку в

сфері матеріального виробництва, так і обліку невиробничої сфери, до якої традиційно відноситься облік у бюджетних установах, до яких належить більшість освітніх закладів; відбулося широке впровадження апаратних і програмних засобів ІТ-технологій; сформувалися електронні бази і банки даних, в яких розміщено нормативно-правові документи, поточні звіти, оперативні данні.

Проте бюджетні установи, зокрема заклади вищої освіти, й нині потребують особливої уваги та зважених кроків у реформуванні фінансово-економічного напрямку їх функціонування. Одним із основних завдань у цьому напрямі є побудова якісно нових фінансово-економічних відносин, а саме:

- визначення загального механізму їх дії та внутрішньої структури, суб'єктів зазначених відносин та принципів їх побудови;
- розроблення методики визначення вартості послуг бюджетних установ та нормативу фінансування.

1.3. Особливості здійснення обліку, аналізу та контролю у закладах вищої освіти

Актуальність дослідження проблем бухгалтерського обліку в бюджетних установах, якими є державні заклади вищої освіти, посилюється тим, що повільність і суперечливість просування України за ринковими реформами значною мірою зумовлені саме недооцінкою ролі та значення ефективності реалізації функцій освітнього менеджменту як структуроутворювального елемента ринкової економіки знань.

Правові засади регулювання, організації, ведення бюджетного обліку і складання звітності визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [19].

Теорія бюджетного обліку за порівняно короткий час пройшла значний шлях розвитку від постановки проблеми, освоєння нової проблематики до

створення наукового потенціалу, який обумовлює високу результативність вивчення і розвитку цієї проблеми в сучасних умовах. Так, бюджетний облік та звітність ґрунтуються на таких принципах:

- законність (звітність має відповідати правилам і процедурам, які передбачені законодавчими та нормативними актами);
- достовірність (правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій держави із дотриманням вимог відповідних нормативних актів);
- повнота (всі операції з виконання бюджетів підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків. Фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні результати операцій органів Державного казначейства, яка може впливати на рішення, що приймаються згідно з нею. Повнота та достовірність обліку можливі тільки за умови, якщо облікова політика та процедури органів, які здійснюють облік, забезпечать виконання всіх правил бухгалтерського обліку, а ці правила застосовуватимуться без відхилень, з урахуванням реальної оцінки операцій, подій та ситуацій);
- операційність (операції з виконання бюджетів реєструються у бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку);
- суттєвість (у фінансових звітах має відобразитись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом);
- доречність (корисність інформації для підготовки та прийняття управлінських рішень);
- відкритість (фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими і детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відобразити операції з необхідними поясненнями у записках);
- незалежність (відокремленість фінансових бюджетних років);

- своєчасність (забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення, здійснюють оцінку виконання бюджету, готують пропозиції щодо складання бюджету та інших користувачів);
- безперервність (оцінювання активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним);
- консолідація (складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів в цілому по системі Державного казначейства України з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрішньосистемними розрахунками) тощо [22].

Нині виникає необхідність з'ясування співвідношення термінів «бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «бюджетний облік», а також розглянути місце бюджетного обліку в системі фінансово-господарського обліку, його зміст, значення і методологічні засади. Визначаючи межі, в яких бухгалтерський облік відображає свій предмет, на нашу думку, слід виходити з концептуальної сутності бухгалтерського обліку як основи управління економікою знань в умовах освітнього ринку та функціональних завдань, покладених на нього в системі господарювання закладу вищої освіти. Таким чином, бухгалтерський облік у бюджетних установах є складовою системи бухгалтерського обліку, а відповідно, і фінансово-господарського [11, с. 43].

На думку В. Сопко, об'єктами бухгалтерського обліку в бюджетній сфері є, зокрема:

- бюджетні кошти певної ланки, виділені для забезпечення її діяльності;
- витрати за рахунок бюджетних асигнувань, передбачені кошторисом і спожиті матеріальні цінності (матеріали, паливо, ліки тощо), а також видатки;
- обсяг фактичних витрат за статтями кошторису та видами потреб;
- розрахунки, пов'язані з діяльністю ланок бюджетної сфери (розрахунки з бюджетом і банком з приводу коштів, одержаних на здійснення витрат, передбачених кошторисом, і розрахунки за податками і зборами;

розрахунки з працюючими; розрахунки з постачальниками за одержані від них продукти, товари і матеріали; розрахунки з іншими організаціями та особами, пов'язані з використанням бюджетних коштів.

Таким чином В. Сопко визначає об'єкти обліку в бюджетних установах, як складову загальних об'єктів бухгалтерського обліку. Аналіз сутності та значення обліку в бюджетних установах можна уточнити на підставі спеціалізованих праць, які безпосередньо присвячені побудові обліку в бюджетних установах [58, с. 129].

На думку Л. Черничук і М. Маниліча, бухгалтерський облік у бюджетних установах відображає виконання бюджету через облік: доходів, видатків, грошових коштів бюджету на рахунках фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, фондів, резервів й рахунків, створених у процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету й виконання кошторисів видатків бюджетних установ [65, с. 8-9].

Предметом бухгалтерського обліку бюджетних установ є кошти Державного бюджету й бюджетів усіх рівнів бюджетної системи, процес визначення результату виконання кошторису, тобто діяльність бюджетної установи, що спрямована на виконання функцій держави.

Об'єктом бухгалтерського обліку бюджетних установ є доходи і видатки загального і спеціального фондів; фонди і резерви, що утворилися в бюджетах у процесі їх виконання; кошти по взаємних розрахунках; витрати на утримання бюджетних установ; залишки грошових коштів на поточних рахунках у банках, на реєстраційних рахунках в Державному казначействі, в касі; матеріальні цінності бюджетних установ.

Окремі автори використовують поняття «бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «бюджетний облік» як синоніми, оскільки після зазначення предмета та об'єктів обліку бюджетних установ наводяться функції вже бюджетного обліку. Інші фахівці (І. Ватуля, М. Ватуля та З. Левченко), підкреслюючи особливості організації обліку в установах бюджетної сфери

застосовують лише поняття «бюджетний облік». Вони зазначають, що установи та організації, які утримуються за рахунок коштів бюджету, ведуть облік виконання бюджету й кошторисів видатків, який прийнято називати бюджетним обліком [11, с.4].

О. Вербило та Т. Кондрицька взагалі не зупиняються на методологічних засадах побудови обліку в бюджетних установах, наводячи лише основні нормативні документи, якими необхідно користуватися в процесі організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах [13, с 4-8].

Бюджетний облік відображає виконання бюджетів через облік:

- доходів, видатків, грошових коштів бюджетів на рахунках;
- фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджетах;
- фондів, резервів і розрахунків, створених у процесі виконання бюджетів;
- касового виконання бюджетів і кошторисів доходів та видатків бюджетних установ;
- результатів виконання бюджетів тощо.

Бюджетний облік є системою контролю за наявністю і рухом бюджетних коштів, ґрунтується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах і виконує інформаційну та керівну функції фінансового менеджменту. Результатом ведення бюджетного обліку є складання звітності про виконання бюджетів і виконання кошторисів доходів та видатків, що необхідно для управління закладом вищої освіти.

Під час розгляду предмета бюджетного обліку, на нашу думку, треба виходити з того, що бюджетний облік розглядається як практична діяльність і як наука. Предметом бюджетного обліку, як практичної діяльності, є стан виконання державного і місцевих бюджетів. Предмет бюджетного обліку, як науки – це сукупність спеціальних знань про принципи, форми та методи ведення бюджетного обліку.

Спираючись на метод діалектичного матеріалізму, бухгалтерський облік виробив прийоми і методи, що застосовуються при веденні бюджетного обліку. Методом бюджетного обліку є сукупність прийомів та способів, які

використовуються бюджетним обліком для одержання даних про виконання бюджетів. Серед них: документація та інвентаризація; оцінювання та калькуляція; рахунки та подвійний запис; баланс та звітність тощо. Проте основним методом бюджетного обліку є метод, відповідно до якого усі явища і факти виконання бюджетів вивчаються у взаємозв'язку, взаємообумовленості і розвитку функцій фінансового менеджменту.

Щоб заклади вищої освіти виконували свої функції, визначені їхніми Положеннями чи Статутами, їм в першу чергу необхідний план, в якому повинно бути визначено доходи, які вони мають право отримати протягом бюджетного періоду та відповідні видатки, що будуть здійснені на утримання установ, для забезпечення ними своїх повноважень. Відповідно до п. 1 Порядку № 228 складання, розгляд, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів бюджетних установ [56] кошторис закладів освіти є основним плановим фінансовим документом бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень. Кошторис складається із двох частин:

1. Загального фонду (надходження із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій);
2. спеціального фонду (надходження із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій) [56].

Однак, вважаємо за необхідне розглядати кошторис доходів і видатків закладів вищої освіти в контексті міжнародної практики управління ланками

державної освіти. Питаннями першочергового моніторингу для менеджменту організації діяльності урядових структур (в т.ч. державних навчальних закладів) є: фонд від необмінних операцій (податки, трансферти: списання боргів, узяття зобов'язань, гранти, штрафи, спадщина, дарунки, пожертви, товари і послуги в натуральній формі); фонд від обмінних операцій (бартер, оренда, одержання відсотків, роялті, дивіденди, реалізація товарів, готової продукції, послуг) [18, с. 98-102]. В Україні власні надходження бюджетних установ, в тому числі закладів вищої освіти, регламентуються Бюджетним кодексом України (далі БКУ) [7]. БКУ розглядає доходи суб'єктів господарювання державного сектора як власні надходження від операцій обміну та необмінних операцій. Однак, щодо аналітичного обліку джерел фінансування державних закладів вищої освіти, то необхідно звернути увагу на субрахунки рахунків 7 класу «Доходи» [1, с. 97] (Додаток 3). Доцільним також є введення субрахунків аналітичного обліку за чинним БКУ.

Крім того, на субрахунку 713 обліковуються спецкошти з бюджету на виконання цільових програм, які за своєю економічною сутністю теж є асигнуваннями, а не доходами. На основі результатів аналітичного обліку джерел фінансування закладів вищої освіти формується фінансова звітність навчальних закладів. Тому саме від точності та своєчасності здійснення обліку всіх видів доходів закладів залежить їхня фінансова стійкість. Однак не лише доходи забезпечують реалізацію всіх функцій закладу вищої освіти.

Важливе значення належить і раціональному розподілу та використанню отриманих і зароблених коштів. Організацію обліку видатків (витрат, затрат) закладів вищої освіти регламентовано Порядком використання Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [54], а основні вимоги до їх обліку і звітності наведено в БКУ [7]:

- розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік відповідно до правил, встановлених Державною казначейською службою України;

- всі витрати враховуються у валових показниках незалежно від того, передбачається або не передбачається в бюджетних призначеннях взаємозалік цих показників;
- всі витрати повинні заноситися на рахунки в хронологічному порядку;
- всі бухгалтерські записи повинні підтверджуватися документально.

Видатки закладів вищої освіти поділяються на:

1. У розрізі кодів економічної класифікації витрат бюджету [53]: поточні і капітальні;
2. Залежно від джерел покриття: витрати загального і спеціального фондів;
3. Залежно від етапу руху бюджетних коштів: касові (нараховані і сплачені) і фактичні (нараховані, але не сплачені);
4. Оплатні (здійснені в обмін на товар або послугу) і неоплатні або однобічні (заробітна плата, харчування, медикаменти).

Бухгалтерський облік видатків (витрат) закладів вищої освіти здійснюється на основі використання рахунків 8 класу «Витрати»: 80 «Витрати із загального фонду», 81 «Витрати спеціального фонду», 82 «Виробничі витрати» [1, с. 98]. Уваги також, на нашу думку, заслуговує аналітичний облік видатків (витрат) діяльності закладів вищої освіти, поданий Додатку 4.

Крім того, відповідно до ст.11 БКУ принцип ефективності і результативності означає, що при складанні і виконанні бюджетів всі учасники бюджетного процесу повинні прагнути досягти цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів і досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів [7]. При цьому невід'ємною складовою викладених в роботі пропозицій є надання більшої самостійності закладам вищої освіти щодо формування витрат (безумовно, відповідно до норм чинного законодавства). Проте заклади освіти повинні не лише ефективно використовувати такі кошти, а ще і ефективно

ними управляти, щоб досягти встановлених перед ними соціально-економічних цілей.

Відтак, для закладів вищої освіти актуальною є потреба в оптимізації витрат, якої, на нашу думку, можна досягти шляхом:

- розподілу витрат на загальноузівські (центральний субрахунок) і витрати підрозділів (спеціальні субрахунки);
- відкриття бухгалтерськими службами спеціальних субрахунків для конкретних підрозділів (ректорат, факультети, інститути, кафедри, науково-дослідні лабораторії, бібліотека, спортивні комплекси, культурно-мистецькі центри, адміністративно-господарські підрозділи, видавничі відділи, і тому подібне) і напрямів діяльності: навчально-виховна, наукова, виробнича, адміністративно-господарська, госпдоговірна науково-дослідна робота та інша;
- контролю за раціональним використанням фінансових ресурсів (внутрішній рівень контролю: ректор, головний бухгалтер, директор фінансово-планового відділу; зовнішній контроль: ДКСУ, Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України).

Спеціальні субрахунки дають можливість не лише здійснювати бухгалтерське обслуговування, але і формувати розподілену за керівниками відповідальність за використання фінансових ресурсів і підкріпити управлінські рішення коштами на кожному управлінському рівні [5, с. 99]. Центральний субрахунок є набором спеціальних субрахунків, які закріплені за кожним керівником закладу вищої освіти (ректор, перший проректор, проректор, завідувачі кафедр, керівники управлінь та інше). За кожним з напрямів діяльності керівник повинен мати свої кошти і права з використання виділеної частини фінансових ресурсів. Бюджетні кошти, які надходять до закладів вищої освіти, в цілому розподіляються відповідно до методики, яка затверджена радою навчального закладу. У її основі лежить принцип відповідності оплати результату праці.

Після ведення обліку, невід'ємною складовою фінансового менеджменту є фінансовий аналіз, що являє собою процес дослідження фінансового стану й основних результатів фінансової діяльності закладу з метою порівняння показників, що характеризують макроекономічний розвиток країни і розвиток освітньої галузі.

У теорії фінансового менеджменту в залежності від використовуваних методів розрізняють наступні основні системи фінансового аналізу: горизонтальний аналіз; вертикальний аналіз; порівняльний аналіз; аналіз коефіцієнтів; інтегральний аналіз.

Фінансове планування являє собою процес розробки системи фінансових планів і планових (нормативних) показників для забезпечення розвитку закладу необхідними фінансовими ресурсами і підвищення ефективності його фінансової діяльності в майбутньому періоді. Фінансове планування базується на використанні трьох основних його систем:

1. Прогнозування фінансової діяльності;
2. Поточне планування фінансової діяльності;
3. Оперативне планування фінансової діяльності [31, с. 176].

Внутрішні джерела інформації як показники фінансового обліку закладу – складають основу інформаційної бази закладу, на підставі якої здійснюється аналіз, прогнозування, планування і прийняття оперативних рішень з усіх напрямків фінансової діяльності. До цієї групи належать показники існуючих форм звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал, приміток до фінансової звітності).

Показники управлінського обліку – становлять комерційну таємницю підприємства і використовуються фінансовими менеджерами для контролю поточної фінансової діяльності та оцінки її ефективності, формування фінансової стратегії і політики з окремих аспектів фінансового розвитку підприємства.

Внутрішній фінансовий контроль являє собою організований в закладі процес перевірки виконання і забезпечення реалізації всіх управлінських

рішень в сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії і попередження кризових ситуацій, що приводять до його банкрутства. Його функції включають спостереження, визначення відхилення, діагностування, розробку рішень та коригування цілей.

У загальній системі контролінгу, організованого в закладі вищої освіти, виділяється один з центральних його блоків – фінансовий контролінг. Фінансовий контролінг являє собою контролюючу систему, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності підприємства, своєчасне виявлення відхилень фактичних її результатів від передбачених і прийняття оперативних управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію.

Основними функціями фінансового контролінгу є:

- визначення ступеня відхилення фактичних результатів фінансової діяльності від передбачених;
- розробка оперативних управлінських рішень по нормалізації фінансової діяльності закладу;
- корегування окремих цілей і показників фінансового розвитку;
- спостереження за ходом реалізації фінансових завдань, встановлених системою планових фінансових показників та нормативів.

Виділяють вісім принципів побудови системи фінансового контролінгу в закладах вищої освіти. Важливими принципами є своєчасність, гнучкість, простота та економічність, а також підпорядкованість загальній фінансовій стратегії закладу.

Фінансовий контролінг на підприємстві будується по наступних основних етапах:

1. Визначення об'єкта контролінгу.
2. Визначення видів і сфери контролінгу.
3. Формування системи пріоритетів контрольованих показників.
4. Розробка системи кількісних стандартів контролю.

5. Побудова системи моніторингу показників, що включаються у фінансовий контролінг.
6. Побудова системи усунення відхилень показників [16, с. 75].

Система фінансового моніторингу – це розроблений механізм постійного спостереження за показниками, що контролюються, визначення розмірів відхилень фактичних результатів від передбачених і виявлення причин цих відхилень. При цьому управління затратами відбувається через діяльність людей. Саме люди, які беруть участь в управлінні, мають відповідати за доцільність виникнення тих чи інших видів затрат.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Освіта є важливим елементом економіки знань, що на даний час представляє собою основну теоретичну концепцію політики економічного розвитку, тобто саме інтелектуальна складова є визначальним чинником, який дозволяє забезпечити інноваційну модель розвитку національної економіки.
2. Застосувавши системний підхід до вивчення фінансової діяльності закладів вищої освіти як специфічного об'єкту управління, ми дослідили його як цілісну відкриту, динамічну, цілеспрямовану, поліфункціональну соціально-педагогічну систему, яка здатна до адаптації, розвитку, самоуправління.
3. Розв'язання цих проблем закладів вищої освіти неможливе без аналізу загальних теорій та різноманітних підходів до управління закладом, а також дослідження фінансового менеджменту цих закладів.
4. Основною складовою фінансового менеджменту закладів вищої освіти є бюджетний облік, предметом якого є кошти Державного бюджету й бюджетів усіх рівнів бюджетної системи, процес визначення результату виконання кошторису, тобто діяльність закладу, що спрямована на виконання функцій держави. Об'єктом є доходи і видатки загального і спеціального фондів; фонди і резерви, що утворилися в бюджетах у процесі їх виконання; кошти по взаємних розрахунках; витрати на утримання установ; залишки грошових коштів на поточних рахунках.
5. Після ведення обліку, невід'ємною складовою фінансового менеджменту є фінансовий аналіз, що являє собою процес дослідження фінансового стану й основних результатів фінансової діяльності закладу з метою порівняння показників, що характеризують макроекономічний розвиток країни і розвиток освітньої галузі.
6. Внутрішній фінансовий контроль являє собою організований в закладі процес перевірки виконання і забезпечення реалізації всіх управлінських рішень в сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії і попередження кризових ситуацій, що приводять до його банкрутства.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В КОЛЕДЖІ ЕКОНОМІКИ, ПРАВА ТА ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ТНЕУ

2.1. Загальна характеристика Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ

У 2011 році в місті Калуш за клопотанням керівництва університету та з метою підвищення якості підготовки фахівців згідно з наказом Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України № 373 від 26.04.2011 р. створено Калуський коледж економіки, права та інформаційних технологій Тернопільського національного економічного університету як його структурний підрозділ без права юридичної особи. Коледж розміщувався за адресою м. Калуш, вул. Молодіжна, 7.

Відповідно до наказу Міністерства освіти і науки України № 155 від 5.05.2014 р. Калуський коледж економіки, права та інформаційних технологій Тернопільського національного економічного університету змінює свою юридичну адресу з вул. Молодіжна, 7 м. Калуш Івано-Франківської області, 77300 на вул. Львівська 11а, м. Тернопіль, 46020 (навчальний корпус №11) та отримує найменування Коледж економіки, права та інформаційних технологій Тернопільського національного економічного університету.

Коледж економіки, права та інформаційних технологій є структурним підрозділом Тернопільського національного економічного університету. Коледж свою освітню діяльність здійснює на підставі ліцензії Міністерства освіти і науки України серія ВО № 0171-017101 від 12.05.2017 р.

Основною метою діяльності коледжу є забезпечення підготовки висококваліфікованих фахівців для задоволення потреб місцевого ринку праці, культурного та духовного розвитку особистості, формування у них наукового світогляду і мислення.

Таблиця 2.1

Інформація про ліцензовані спеціальності
та обсяги прийому в КЕПІТ ТНЕУ

п/п	Шифр та назва галузі знань	Спеціальність	Ліцензований обсяг
Підготовка молодших спеціалістів			
1	08 Право	081 Право	50
2	07 Управління та адміністрування	072 Фінанси, банківська справа та страхування	50
3	07 Управління та адміністрування	073 Менеджмент	50
4	12 Інформаційні технології	123 Комп'ютерна інженерія	50

Головним завданням коледжу є здійснення освітньої діяльності з ліцензованих спеціальностей, які забезпечать підготовку фахівців за освітньо-кваліфікаційним рівнем «молодший спеціаліст», здатних бути конкурентоспроможними на ринку праці.

Інформація про ліцензовані спеціальності та обсяги прийому в Коледж економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ наведена в таблиці 2.1.

Інформація про контингент студентів КЕПІТ ТНЕУ в 2018/2019 навчальному році за спеціальностями освітньо-кваліфікаційного рівня «молодший спеціаліст», джерелами фінансування, динаміка контингенту студентів з 2013 по 2018 рр. та кількісний показник випуску студентів КЕПІТ ТНЕУ відображена у таблицях 2.1, 2.2 2.3, 2.4 (дані подано станом на 01.01.2019 року). Науково-педагогічні працівники Коледжу мають відповідну базову освіту та забезпечують високий науковотеоретичний і методичний рівень викладання навчальних дисциплін. Ряд науково-педагогічних працівників має наукові ступені та вчені звання.

Таблиця 2.2

Контингент студентів КЕПІТ ТНЕУ у 2018/2019 н.р.

№ п/п	Спеціальність	ДЗ	Контракт	К-сть студентів
1	Комп'ютерна інженерія	34	16	50
2	Менеджмент	21	14	35
3	Право	32	18	50
4	Фінанси, банківська справа та страхування	35	14	49
	Всього по 1 курсу	122	62	184
5	Комп'ютерна інженерія	30	20	50
6	Менеджмент	18	30	48
7	Право	27	21	48
8	Фінанси, банківська справа та страхування	35	15	50
	Всього по 2 курсу	110	86	196
9	Комп'ютерна інженерія	37	11	48
10	Менеджмент	21	8	29
11	Право	25	13	38
12	Фінанси, банківська справа та страхування	39	9	48
	Всього по 3 курсу	122	41	163
13	Обслуговування комп'ютерних систем та мереж	30	18	48
14	Організація виробництва	18	10	28
15	Правознавство	20	11	31
	Всього по 4 курсу	68	39	107
	ВСЬОГО	422	228	650

Таблиця 2.3

Динаміка контингенту студентів КЕПІТ ТНЕУ

Спеціальність	2014/ 2015	2015/ 2016	2016/ 2017	2017/ 2018	2018/ 2019
Обслуговування комп'ютерних систем та мереж / Комп'ютерна інженерія	111	141	167	188	196
Організація виробництва / Менеджмент	66	79	100	132	140
Фінанси та кредит / Фінанси, банківська справа та страхування	120	120	146	147	147
Правознавство / Право	45	70	119	146	167
Всього	342	410	532	613	650

Таблиця 2.4

Кількісний показник випуску студентів КЕПІТ ТНЕУ у 2018 році

№ п/п	Спеціальність	ДЗ	Контракт	К-сть студентів
1	Обслуговування комп'ютерних систем та мереж	25	15	40
2	Організація виробництва	18	8	26
3	Правознавство	20	5	25
4	Фінанси і кредит	25	25	50
Всього		88	51	141

Чисельність педагогічних працівників КЕПІТ ТНЕУ 2018/2019 н.р. становить 53 особи, з них: 25 осіб (47,2%) є спеціалістами вищої категорії; 10 (18,9%) – першої категорії, 3 (5,6%) – другої категорії, 15 (28,3%) спеціалістів. Також 3 педагогічних працівників мають звання «викладач методист» та 1 – «Майстер спорту».

З 31 штатного працівника (58,5 % до загальної чисельності педагогічних працівників КЕПІТ ТНЕУ) – 12 осіб (38,7%) є спеціалістами вищої категорії, 10 осіб (17,1%) – I категорії, 2 особи (6,5%) – другої категорії, 7 (22,6%) спеціалістів. 18 педагогічних працівників КЕПІТ ТНЕУ (39%) мають науковий ступінь кандидата наук; 14 (26%) – вчене звання доцента.

Педагогічний колектив КЕПІТ ТНЕУ публікує результати наукових досліджень у вітчизняних та зарубіжних наукових фахових виданнях, бере участь у Міжнародних та Всеукраїнських науково-практичних конференціях, круглих столах, семінарах, засіданнях методичних об'єднань викладачів ВНЗ I-II рівнів акредитації Тернопільської області; молоді вчені здобувають наукові ступені в аспірантурі ЗВо без відриву від виробництва.

Створена та функціонує атестаційна комісія КЕПІТ ТНЕУ для атестації педагогічних працівників КЕПІТ ТНЕУ, забезпечено дотримання законодавчих норм щодо атестації педагогічних працівників.

У 2017/2018 н.р. атестацію на присвоєння відповідних категорій та педагогічних звань пройшли 8 осіб.

На базі КЕПІТ ТНЕУ проведено засідання обласного методичного об'єднання викладачів української мови та літератури і засідання обласного методичного об'єднання викладачів економіки і бухгалтерського обліку ВНЗ I-II р.а. Тернопільської області.

Студенти КЕПІТ ТНЕУ беруть участь у науково-дослідницькій роботі у Тернопільському регіональному відділенні Малої академія наук України. Студенти КЕПІТ ТНЕУ є призерами обласних предметних олімпіад з загальноосвітніх дисциплін, взяли участь у фінальному етапі VII Міжнародного

мовно-літературного конкурсу учнівської та студентської молоді імені Т.Шевченка та Міжнародному конкурсі з української мови імені Петра Яцика. У КЕПІТ ТНЕУ проводяться щорічні студентські наукові конференції. В II Науково-практичній конференції «Актуальні проблеми сучасної науки» взяло участь близько 110 студентів.

Таблиця 2.5

Результати здачі державного комплексного кваліфікаційного екзамену за фахом студентами КЕПІТ ТНЕУ у 2018 р.

Спеціальність	Допущено до екзамену	Здало екзамен	Випуск без диплому	Оцінки ДЕК			Відзнака
				Відм.	Добре	Задов.	
	К-сть	К-сть	К-сть	К-сть	К-сть	К-сть	К-сть
Організація виробництва	26	26		11		8	-
Обслуг. комп'ютерних систем і мереж	40	40		10	2	8	-
Фінанси і кредит	50	48	2	11	3	14	1
Правознавство	25	25		9	5	1	2
Разом	141	139	2	41	7	31	3

Студенти коледжу займають активну життєву позицію. Розвивається студентське самоврядування, головним завданням якого є підвищення і вдосконалення якості навчання, виховної та наукової роботи, трудового виховання, організації та участі студентів в художній самодіяльності, організації дозвілля студентів, співробітництва з студентами інших вузів і молодіжними організаціями, формування у студентів навичок керівника-організатора.

Поряд з цим в практиці роботи органів студентського самоврядування в коледжі є захист прав та інтересів студентів, забезпечення виконання

студентами своїх обов'язків, сприяння створенню різноманітних студентських гуртків, клубів, ініціювання і втілення в життя заходів для створення позитивного іміджу коледжу.

2.2. Особливості ведення обліку в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ

Як відомо, стан справ у бюджетній установі відображається в бухгалтерському обліку, який є частиною процесу управління державними фінансами. Для того щоб управляти, потрібно контролювати, а для того щоб контролювати, треба виміряти. Від правильного ведення обліку господарських операцій залежить розвиток не лише окремо взятої установи, а й держави.

З огляду на зазначене, питання організації бухгалтерського обліку в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ в умовах модернізації системи державних фінансів та її складової – бухгалтерського обліку в державному секторі набуває особливої актуальності.

Цей закономірний процес обумовлено запровадженням Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових політик та виправлення помилок», затвердженого наказом Мінфіну від 24.12.10 р. № 1163, та Методичних рекомендацій з облікової політики, затверджених наказом Мінфіну від 23.01.15 р. № 11 (далі – Методрекомендації № 11), відповідно до яких необхідно чітко розмежувати питання організації бухгалтерського обліку та визначення облікової політики у розпорядчих документах установи [40, 32].

Організація бухгалтерського обліку – це управління обліковим процесом, спрямованим на забезпечення контролю за майном установи, виконання нею зобов'язань, використання матеріальних, трудових та інших ресурсів відповідно до законодавства.

Додамо, що дані бухгалтерського обліку – це вихідна інформація для складання фінансової і бюджетної звітності, і це також свідчить на користь того, що питанням організації бухгалтерського обліку має відводитися чільне місце в діяльності закладу.

Таблиця 2.6

Визначення окремих термінів за нормами законодавства

з/п	Термін	Визначення	Акт законодавства, яким визначено значення терміна
1	Бюджетні установи	«Органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету»	П. 12, ст. 2 Бюджетного кодексу України
2	Бухгалтерський облік	«...Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень»	Ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік і фінсову звітність в Україні» №996
3	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку	«...Нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам»	Ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік і фінсову звітність в Україні» №996
4	Облікова політика	«... Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності»	Ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік і фінсову звітність в Україні» №996
		«...Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектора для складання та подання фін звітності»	П. 4 розд. I НП(С)БОДС 101

Для кращого розуміння процесу організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах насамперед необхідно визначитися з термінологією, яка застосовується в державному секторі (табл. 2.6).

Термін «організація» має різні понятійні відтінки. У найзагальнішому вигляді це впорядкування, налагодження певної системи. Організація передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів. У науковій літературі «організація бухгалтерського обліку» розглядається як «...система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу», або «...система методів, способів, заходів, які забезпечують його оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети, цілей та місії» тощо. Так, досліджуючи питання понятійного апарату, слід відзначити, що значення терміна «організація бухгалтерського обліку» на законодавчому рівні не визначено. Проте питанням організації бухгалтерського обліку присвячено розд. II Закону № 996 та інші нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку в державному секторі [19].

Рациональна організація бухобліку ґрунтується на застосуванні у першу чергу загальноприйнятих передумов, а саме: вивчення структури установи, організації її діяльності; організація облікового апарату та праці облікових працівників; організація облікового процесу (визначення обсягу облікових робіт); організація досконалого володіння працівниками бухгалтерської служби діючої законодавчої бази щодо питань ведення бухгалтерського обліку.

Весь обліковий процес Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ з теоретичної точки зору складається із трьох етапів його здійснення, а саме: первинний облік, поточний облік та підсумковий облік.

Першим у процесі бухгалтерського обліку є етап первинного обліку, що характеризується такою сукупністю операцій:

- виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку;

- вимірювання на базі системи показників, застосовуваних у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові);
- фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних – документах.

Другий етап – поточний облік – складається з таких операцій:

- реєстрація інформації, здобутої в результаті первинного обліку, у системі рахунків бухгалтерського обліку;
- реєстрація інформації в носіях інформації даного етапу обліку – облікових регістрах;
- групування та перегрупування показників інформаційних даних.

І, нарешті, третій етап облікового процесу, що має назву підсумкового, включає такі операції:

- узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді відповідних форм звітності;
- передавання результативних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам;
- зберігання інформаційних даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів, реєстрів та звітності.

Тобто поділ облікового процесу на етапи віддзеркалює його послідовність як у часі, так і в просторі. Ці етапи властиві всім об'єктам обліку. У практиці господарської діяльності Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ визначено такі загальні об'єкти обліку: грошові кошти; розрахунки; дебіторська/кредиторська заборгованість; доходи; витрати.

Слід звернути увагу, що за нормами ч. 6 ст. 6 Закону № 996 регулювання питань методології бухгалтерського обліку здійснюється централізовано Міністерством фінансів України, а галузеві особливості застосування НП(С)БОДС у формі методичних рекомендацій щодо їх застосування

встановлюються галузевим міністерством, а саме – Міністерством освіти і науки України. Проте питання організації бухгалтерського обліку в закладі відповідно до ст. 8 Закону № 996 належать до компетенції його центрального органу управління відповідно до законодавства та установчих документів. Тобто питання організації бухгалтерського обліку Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ належить до повноважень його керівника та керівництва Тернопільського національного економічного університету як центрального органу управління [19].

Організація бухгалтерського обліку в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ була здійснена з моменту його створення, оскільки вона в подальшому безпосередньо впливає на ефективність бухгалтерського обліку. Раціональна організація бухгалтерського обліку в закладі передбачає застосування й дотримання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Як передбачено частиною 2 ст. 56 Бюджетного кодексу, бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, установленому Мінфіном [7]. Для забезпечення відображення в бухгалтерському обліку операцій та узагальнення й накопичення інформації за господарськими операціями застосовується План рахунків [54].

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на виконання ч. 4 ст. 8 Закону № 996 бюджетні установи обирають форму його організації, а саме: введення до штату бюджетної установи посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером, або ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах централізованою бухгалтерією [19]. Так як Коледж економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ є структурним підрозділом Тернопільського національного економічного університету та немає статусу окремої юридичної особи, то й бухгалтерія Коледжу є оперативно відокремленим підрозділом центральної бухгалтерії університету. Взаємовідносини бухгалтерії ТНЕУ з оперативно відокремленим

підрозділом Коледжу полягають у тому, що перша отримує від нього потрібну для обліку і контролю документацію і, у свою чергу, забезпечує Коледж економічною інформацією про результати його роботи. Характер цих взаємовідносин і визначає організацію бухгалтерського обліку.

Ведення обліку в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ здійснюється шляхом введення до штату одного бухгалтера.

Основними завданнями бухгалтера в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій є:

- Організація бухгалтерського обліку в коледжі;
- раціональна організація обліку і звітності в коледжі за допомогою максимальної механізації обліково-обчислювальних робіт, використання прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку й контролю;
- контроль за законністю, своєчасністю і правильністю оформлення документів;
- складання економічно обґрунтованих звітних калькуляції вартості послуг, розрахунків заробітної плати, тарифікацію педагогічних працівників;
- проведення інвентаризації коштів, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків і платіжних зобов'язань;
- своєчасне складання необхідної бухгалтерської звітності і подання її у встановлені терміни до відповідних органів;
- підготовка і надання даних щодо відповідних ділянок бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності, складання окремих її форм, а також форм іншої періодичної звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку;
- здійснення економічно обґрунтованих розрахунків статей кошторису коледжу;
- здійснення підготовки та узгодження кошторису, плану бюджетних асигнувань, помісячного плану використання бюджетних коштів коледжу;

- здійснення підготовки квартальних та річного звітів про використання бюджетних коштів коледжу;
- здійснення систематичного контролю за станом дебіторської заборгованості за надання платних послуг (плата за навчання), щомісячне надання керівництву коледжу та методисту інформацію про обсяги дебіторської заборгованості.

Основними документами, що організують бухгалтерський облік в закладі, є Бюджетний кодекс України [7], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [19], Закон України «Про вищу освіту» [21].

Визначальним плановим документом, який надає повноваження Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання закладом своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень є кошторис.

Розглянемо процес складання проекту кошторису Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ. Дана процедура передбачає такі кроки:

1. Міністерство освіти і науки України доводить до головних розпорядників відомості про границі обсягів видатків і надання кредитів із бюджету з загального фонду проекту бюджету на наступний рік.
2. Головні розпорядники коштів встановлюють для розпорядників нижчого рівня граничні обсяги видатків та надання кредитів із бюджету з загального фонду бюджету, термін подання проектів кошторисів та надають вказівки щодо їх складання; розробляють та повідомляють розпорядникам нижчого рівня інші показники, що необхідні для формування бюджетних запитів і забезпечують складання проектів кошторисів на бюджетні програми.
3. Головні розпорядники розглядають показники проектів кошторисів нижчого рівня з приводу їх законності і правильності розрахунків,

розподілу відповідно класифікацій видатків та кредитування бюджету, повноти надходження доходів та повернення кредитів, дотримання ставок, лімітів, норм та інших показників та складають проекти зведених кошторисів.

4. Головні розпорядники на підставі зведених кошторисів формують бюджетні запити.

Згідно Порядку планування дохідної і видаткової частини кошторису здійснюється з урахуванням визначених вимог. У дохідній частині кошторису Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ зазначають планові асигнування з загального фонду бюджету та обсяги надходжень з спеціального фонду, що спрямовуються на покриття відповідних видатків організації. Дохідна частина загального фонду формується за рахунок виділених на утримання установи планових обсягів бюджетних асигнувань. Дані про планові обсяги бюджетних асигнувань повідомляє установі Міністерство освіти та науки України.

Також у дохідній частині спеціального фонду вказують планові обсяги надходжень з інших джерел. обсяги надходжень до спеціального фонду проекту кошторису визначають за допомогою розрахунків, що складаються за кожним джерелом доходів або фінансування із бюджету чи повернення кредитів до бюджету. Для цих розрахунків за основу беруть такі показники: обсяг надання платних послуг, розмір плати в розрахунку на одиницю показника, що встановлюється відповідно до законодавства [52].

За допомогою даних показників встановлюють суму надходжень на наступний рік за кожним джерелом з урахуванням конкретних умов роботи організації. Також розраховують рівень фактичного виконання їх за звітний рік, рівень очікуваного виконання на майбутній період. Показники наводяться у зазначеному в розрахунку обсязі та повинні відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходження коштів до цього фонду і відповідними напрями їх використання.

У видатковій частині проекту кошторису визначають загальну суму видатків бюджетної організації за кодами економічної класифікації, за розподілом видатків, що планується здійснити за рахунок бюджетних асигнувань та видатків, що планують здійснити за рахунок коштів спеціального фонду. Під час визначення обсягів видатків чи надання кредитів із бюджету розпорядників нижчого рівня головним розпорядникам необхідно враховувати об'єктивну потребу в коштах організації, виходячи з її основних виробничих показників та контингентів, штатної чисельності, обсягу виконуваної роботи, необхідності погашення дебіторської та кредиторської заборгованості і реалізації окремих програм, запланованих заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді.

Необхідно обов'язково виконувати вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями та господарське утримання організацій. Також необхідно забезпечувати суворий режим економії коштів та матеріальних цінностей.

Після опублікування Закону «Про Державний бюджет України» місцеві фінансові органи на протязі тижня доводять до головних розпорядників лімітні довідки про бюджетні асигнування [20].

Лімітна довідка – документ, що містить затвержені бюджетні асигнування, помісячний розподіл їх та інші показники, які мають бути визначені на підставі відповідних нормативів. Показники лімітної довідки ознайомлюють головних розпорядників та розпорядників нижчого рівня для уточнення проектів кошторису та складання проектів планів асигнувань та кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів. Форму лімітної довідки затверджує Міністерство фінансів України (Додаток 5).

Розпорядники бюджетних коштів відповідно до затверджених для них обсягів бюджетних асигнувань та інших показників, що затверджені у лімітній довідці, у відповідності до них свої витрати. Для цього кількість працівників організації, що затверджена у штатному розписі, повинна бути приведена у відповідність до певного фонду оплати праці, а інші витрати – у відповідність до інших установлених асигнувань для забезпечення виконання функцій, що покладені на організацію.

Штатний розпис – документ, що визначає структуру організації, кількість штатних одиниць за кожним структурним підрозділом та загалом в організації. У штатному розписі зазначають посадові оклади, доплати, надбавки, що встановлені штатному персоналу, а також місячний та річний фонд заробітної плати для організації.

Після отримання лімітних довідок головні розпорядники протягом двох тижнів подають до Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів уточнені проекти зведених кошторисів, зведених планів асигнувань та кредитів із загального фонду бюджету, зведених планів спеціального фонду, зведених планів використання бюджетних коштів, зведених помісячних планів використання бюджетних коштів для складання та затвердження згідно з бюджетними призначеннями, що встановлені у відповідному бюджеті для загального та спеціального фонду в розрізі головних розпорядників, розподілу бюджету, до якого входять:

1. Кошторис (Додаток 6);
2. План використання бюджетних коштів (Додаток 7)
3. Помісячний розпис асигнувань бюджетних коштів (за винятком власних надходжень бюджетних організацій) за скороченою економічною класифікацією видатків та класифікацією кредитування із бюджету (Додаток 8);

Міністерство надсилає Державному казначейству для реалізації, обліку та виконання затверджений кошторис Державного бюджету. Державне казначейство на протязі трьох робочих днів після затвердження зазначеного

розпису доводить до головних розпорядників витяги з його складових, які є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів та планів асигнувань розпорядниками коштів, що утримують за рахунок коштів Державного бюджету України.

Кошториси і плани асигнувань підписуються керівником та головним бухгалтером організації та затверджуються головним розпорядником. Один примірник цих документів залишається в організації, що їх затвердила.

Затвержені кошториси, плани асигнувань і штатні розклади бюджетних організацій подаються до відділень Державного казначейства.

основною статтею асигнувань в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ є заробітна плата, тому варто розглянути методику розрахунку заробітної плати педагогічних працівників та формування тарифікаційного списку.

Основним законодавчим документом щодо оплати праці є Закон України «Про оплату праці» [57], згідно з яким заробітна плата педагогічних працівників включає:

- основну заробітну плату, яка встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів);
- додаткову заробітну плату, яка включає доплати, надбавки, передбачені чинним законодавством гарантійні і компенсаційні виплати, премії за виконання виробничих завдань і функцій;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які включають премії за підсумками роботи за рік, виплати в рамках грантів, не передбачені законодавством компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати.

Питання оплати праці та обчислення заробітної плати педагогічних працівників регулюють такі нормативні документи:

1. Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ: наказ МОН України від 26.09.2005 р. № 557 [49].

2. Інструкція про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти: затверджена наказом Міністерства освіти України від 15.04.1993 р. № 102 [24]. Застосовується в частині, що не суперечить умовам оплати праці, визначеним наказом МОН України від 26.09.2005 р. № 557.
3. Про встановлення надбавки педагогічним працівникам дошкільних, позашкільних, загальноосвітніх, професійно-технічних навчальних закладів, вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, інших установ і закладів незалежно від їх підпорядкування: постанова КМУ від 23.03.2011 р. № 373 [51].
4. Порядок виплати надбавок за вислугу років педагогічним та науково-педагогічним працівникам навчальних закладів і установ освіти: затверджений постановою КМУ від 31.01.2001 р. № 78 [46].
5. Порядок проведення індексації грошових доходів населення: затверджено постановою КМУ від 17.07.2003 р. № 1078 [47].

Основною заробітною платою викладача є середня місячна заробітна плата, яка відповідно до п. 78 [57] визначається шляхом множення годинної ставки викладача на встановлений йому обсяг річного навантаження і ділення цього добутку на 10 навчальних місяців. При цьому годинна ставка обчислюється шляхом ділення місячної ставки заробітної плати на середньомісячну норму навчального навантаження (72 години). Викладачам, які стали до роботи протягом навчального року, середня місячна заробітна плата визначається шляхом множення годинної ставки викладача на обсяг навчального навантаження, що припадає на повні навчальні місяці, які залишились до кінця навчального навантаження, що припадає на повні навчальні місяці, які залишались до кінця навчального року, і ділення цього добутку на кількість цих же місяців. Заробітна плата за неповний робочий місяць у цьому випадку виплачується за фактичну кількість годин за годинними ставками.

Структура заробітної плати педагога в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ в системі координат «мотивація – ефект» відображена в Додатку 9.

В якості прикладу розглянемо розрахунок заробітної плати для викладача з української мови та літератури вищої категорії з навантаженням 720 год на рік у 2019 році.

Розраховуємо середньомісячну заробітну плату, враховуючи, що згідно з Законом України «Про вищу освіту», Єдиною тарифною сіткою на 2019 рік та Постановою Кабінету Міністрів №22 «Про підвищення оплати праці педагогічних працівників» оклад (тарифна ставка) викладача вищої категорії становить 5114 грн [48]. Тоді як оплата за годину педагогічною роботи:

$$\text{Оплата за год} = 71 \text{ грн} \quad (2.1)$$

$$\text{Оклад за місяць} = 5114 \text{ грн} \quad (2.2)$$

Розрахуємо надбавки, передбачені законодавством:

Доплата за престижність педагогічної праці в розмірі 5 %:

$$5114 * 0,05 = 255,7 \quad (2.3)$$

Доплата за перевірку письмових робіт, що складає 20% для викладачів української мови та літератури:

$$5114 * 0,2 = 1022,8 \quad (2.4)$$

За умови, що викладач має кураторську групу, нараховується доплата за класне керівництво, в розмірі 20% від окладу, тобто ця доплата не залежить від педагогічного навантаження:

$$5114 * 0,2 = 1022,8 \quad (2.5)$$

В залежності від стажу роботи, передбачена доплата за вислугу років. Розрахуємо доплату за вислугу років, допускаючи, що викладач має стаж 11 років:

$$5114 * 0,2 = 1022,8 \quad (2.6)$$

Звідси заробітна плата за місяць становить:

$$5114 + 255,7 + 1022,8 + 1022,8 = 7415 \text{ грн} \quad (2.7)$$

На основі даних розрахунків для кожного викладача складається дві тарифікаційні таблиці (Додаток 10, 11) - за загальним та спеціальним фондом, адже заробітна плата педагогічним працівникам виплачується з двох фондів, залежності від відсоткового співвідношення студентів державної та контрактної форми навчання, якщо у 2019 році таке співвідношення становило 59,2 % і 40,8 % відповідно, то викладачеві, що має заробітну плату 7415 грн, вона нарахується в розмірі 4390 грн із загального та 3025 грн зі спеціального фонду.

Операції із заробітною платою в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ здійснюються за допомогою кореспонденції рахунків (Додаток 12)

2.3 Система внутрішнього контролю в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ

Проблеми з створенням, а також раціональним та ефективним використанням ресурсів досі є актуальним для всіх державних навчальних закладів, в тому числі і для Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ.

Виникає необхідність запровадження системи заходів щодо заощадження коштів, розробка адекватної системи ефективного внутрішнього контролю за витратами усіх бюджетних установ, включаючи навчальні заклади. Прийнятий у 2010 році Бюджетний кодекс України – це перший законодавчий акт, який заклав основи створення гармонійного державного та внутрішнього контролю за використанням коштів бюджетними установами, до яких належать заклади освіти державного сектору, але він не вирішує всіх проблем у цій галузі.

Відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України, внутрішній контроль – це сукупність заходів, що застосовуються керівником для

забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до поставлених цілей, завдань, планів та вимог щодо діяльності закладу [7].

Таблиця 2.7

Трактування сутності внутрішнього контролю за міжнародними документами

Документ	Визначення суті внутрішнього контролю
Стандарт «Цілі контролю під час використання інформаційних технологій» (COBIT)	Норми, процедури, прийоми й організаційні структури розроблені для забезпечення розумної гарантії того, що бізнес-цілі будуть досягнуті, а небажані події будуть попереджені або виявлені та виправлені.
Доповідь «Контроль і аудит систем»	Сукупність процесів, функцій, дій, підсистем і людей, об'єднаних разом чим свідомо розподілених, призначена для забезпечення ефективного досягнення цілей та завдань.
Доповідь «Внутрішній контроль: інтегрований підхід» (COSO)	Процес, що здійснюється радою директорів організації, менеджментом, іншим персоналом, призначений для забезпечення розумної гарантії досягнення цілей у таких категоріях: <ul style="list-style-type: none"> – ефективність і результативність операцій; – надійність фінансової звітності; – дотримання наявних законів і правил.
Стандарт про розгляд структури внутрішнього контролю під час аудиту фінансової звітності (SAS 55) із внесеними пізніше змінами (SAS 78)	Процес, що здійснюється радою директорів організації, менеджментом, іншим персоналом, призначений для забезпечення розумної гарантії досягнення цілей в таких категоріях: <ul style="list-style-type: none"> – надійність фінансової звітності; – ефективність і результативність операцій; – дотримання наявних законів і правил.

Оскільки на система внутрішнього контролю впливає на продуктивність суб'єктів ринку, фахівцями в цій галузі з усього світу були розроблені документи для визначення суті внутрішнього контролю (Таблиця 2.7). Відповідно до таблиці 2.7, перші два документи розуміють внутрішній контроль як певну систему в організації, а два інші документи визначають внутрішній контроль як процес досягнення цілей.

Внутрішній аудит часто ототожнюється з внутрішнім контролем, але внутрішній аудит є однією з форм втілення внутрішнього контролю. Внутрішній контроль - це сукупність дій, правил та заходів, що вживаються для управління суб'єктом господарювання, і постійно використовується в діяльності закладу [29, с. 58].

Впроваджуючи систему внутрішнього контролю керівництво Коледжу ставить перед собою такі завдання:

- ефективність діяльності, економічність та раціональність використання ресурсів;
- дотримання чинного законодавства та інших нормативно-правових актів, норм та процедур;
- незалежність та достовірність інформації, рахунків та даних;
- захист активів від збитків, зокрема тих, що виникли внаслідок зловживань чи недбалості.

Основним завданням внутрішнього контролю Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ є контроль за економічним та цілеспрямованим використанням фінансових ресурсів, збереженням активів, запобігання безгосподарності та марнотратства.

Можна зробити висновок, що організація внутрішнього контролю у Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ являє собою сукупність взаємопов'язаних та взаємозалежних елементів, які працюють для досягнення загальної мети внутрішнього контролю. Побудова внутрішнього контролю в навчальному закладі заснована на таких принципах:

- законність;
- об'єктивність;
- відповідальність та розподіл повноважень, а саме:
- розподіл прав та обов'язків між управлінцями усіх рівнів та працівниками;
- встановлення меж відповідальності між керівництвом закладу освіти та працівниками в межах їх функціональних повноважень у прийнятті рішень чи виконанні інших дій;
- методична єдність;
- збалансованість;
- відкритість.

Внутрішній контроль - це не разова подія, а постійний процес управління, який охоплює усі операції кожної структурної одиниці закладу. При цьому внутрішній контроль повинен дати визначення та аналіз ризиків для діяльності закладу задля їх попередження або обмеження [15].

Критеріями оцінки якості внутрішнього контролю можуть бути:

Економічність та ефективність - отримання найкращого результату, при використанні конкретно визначеного або мінімального значення обсягу матеріальних та фінансових ресурсів;

Результативність - ступінь досягнення цілі внутрішнього контролю та співвідношення очікуваних результатів діяльності з отриманими;

Законність - відповідність всіх аспектів діяльності закладу до вимог законодавства. Оцінку діяльності внутрішнього контролю у закладі освіти пропонується визначити за показниками, які наведені в таблиці 2.8.

Отже, впровадження внутрішнього контролю у Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ сприятиме результативному та раціональному формуванню та використанню фінансових ресурсів, швидкій реакції на появу або загрозу незаконних дій, їх неефективне та нерезультативне

використання, а також вдосконаленню системи управління та прозорості прийняття рішень.

Внутрішній контроль у фінансовій системі управління закладом освіти допомагає адміністрації керувати, але він не може і не повинен замінити керівників та управлінців.

Таблиця 2.8

Показники оцінки внутрішнього контролю

№ з/п	Показник	Порядок розрахунку
1	Коефіцієнт відшкодування порушень до бюджету	Відношення суми відшкодування фінансових ресурсів закладом вищої освіти за результатами державного фінансового аудиту, до загальної суми порушень, виявлених/попереджених заходами внутрішнього контролю
2	Коефіцієнт не виявлення порушень	Відношення кількості порушень у закладі вищої освіти, виявлених/попереджених заходами внутрішнього контролю, до кількості порушень, виявлених Держаудитслужбою під час проведення ревізії (інспектування, аудиту) фінансово-господарського стану вищого навчального закладу

Проаналізувавши місце внутрішнього контролю в системі управління Коледжем економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ, можна зазначити, що він відповідає за:

- збереження матеріальних ресурсів та ефективність їх використання;
- адекватність та ефективність управлінських рішень;
- дотримання норм чинного законодавства, запобігання та виявлення фактів порушення;
- достатність, точність, актуальність інформації, створеної для передачі та прийняття управлінських рішень;
- збереження конфіденційної інформації.

Таким чином, в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ впроваджуються та підтримуються ефективні заходи внутрішнього контролю, який би забезпечував прийнятний рівень ризику.

Заходи внутрішнього контролю за ресурсами на всіх рівнях діяльності закладу та щодо всіх його функцій та завдань включають відповідні правила та процедури, найпоширенішими з яких є:

- авторизація та підтвердження, отримані шляхом отримання дозволу осіб, відповідальних за здійснення операцій, шляхом процедури візування, погодження та затвердження;
- розподіл обов'язків та повноважень, ротація працівників, що зменшує кількість ризиків помилок або втрат;
- контроль доступу до ресурсів і рахунків, і закріплена відповідальність за збереження та використання ресурсів, що знижує ризик їх втрати або неправильне використання (наприклад, укладення договорів про матеріальну відповідальність, встановлення режимів доступу до інформаційних ресурсів тощо);
- контроль за точністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до і після їх завершення, звірка облікових даних з фактичними результатами;
- оцінка загальної ефективності закладу, функції та індивідуальні завдання оцінка їх прогресу та результатів діяльності з точки зору ефективності та результативності, відповідність до законів та підзаконних актів, правил та процедур закладу;
- систематичний розгляд роботи кожного працівника навчального закладу (нагляд);
- інші правила та процедури, в тому числі визначені регламентом закладу, внутрішні документи про систему контролю за виконанням документів, правила внутрішнього трудового розпорядку працівників закладу тощо.

З розвитком економічних реалій в Україні внутрішній контроль стає важливим засобом управління закладом освіти. Ефективна система внутрішнього контролю в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ може запобігти нераціональному і нецільовому використанні ресурсів та мінімізації ризику фінансових порушень при аудиті фінансово-господарської діяльності закладу.

Внутрішній контроль у закладі освіти - це постійний управлінський процес, який охоплює всі операції кожного структурного підрозділу, виявлення та аналіз ризиків його діяльності для того, щоб їх запобігти, недопустити, або обмежити.

Потрібно пам'ятати, що внутрішній контроль повинен бути інтегрований з операційними процесами, а не накладатись на них. Внутрішній контроль в закладі повинен діяти на постійній основі, запобігаючи будь-які прогалини і відхилення, а не здійснюватись у вигляді контрольних заходів та для покарання винних осіб. Успіх у створенні ефективної системи внутрішнього контролю залежить від кожного працівника закладу, тому дієва система внутрішнього контролю може формуватися лише в разі зацікавленості керівника закладу освіти.

2.4. Аналіз доходів і видатків Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ

Доходи бюджету та бюджетних організацій поділяють на доходи загального фонду й доходи спеціального фонду. Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди визначається Законом «Про Державний бюджет України» [20]. До доходів загального фонду відносять доходи отримані із загального фонду державного бюджету і місцевих бюджетів та спрямовуються на виконання бюджетними організаціями своїх функцій.

Доходи спеціального фонду складаються із власних надходжень та доходів за іншими надходженнями спеціального фонду.

Забезпечення Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ державою відбувається на основі застосування методу кошторисного фінансування.

Одним із головних недоліків методу є те, що бюджет Коледжу затверджується в кінці календарного року на наступний, знову ж таки, календарний рік. Потрібно звернути увагу на те, що кількість ставок викладачів в цьому бюджеті, розраховується на основі міністерських нормативів із врахуванням поточного контингенту студентів і прогнозованого контингенту першокурсників та старшокурсників станом на 1 вересня наступного навчального року. Зрозуміло, що спрогнозувати в нинішніх умовах точну кількість студентів є досить складним завданням, тому після проведення вступної кампанії, разом зі зміною контингенту студентів доводиться перераховувати нормативну кількість ставок викладачів. У результаті державою змінюється фінансування загального фонду Коледжу відповідно до кількості студентів, що навчаються за державним замовленням, що призводить до уточнення бюджету.

Значні обсяги фінансування Коледжу залучаються і з позабюджетних коштів, зокрема за рахунок плати за навчання.

Структуру бюджету Коледжу можна проаналізувати за допомогою таблиці.

Таблиця 2.9

Структура бюджету Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ

Складові бюджету	2015 рік		2016 рік		2017 рік		2018 рік	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
Загальний фонд	689,2	43	911,7	43	1981,1	58	2401,5	54
Спеціальний фонд	930,7	57	1207,6	57	1434,4	42	2000,0	46
Всього	1619,9	-	2119,3	-	3415,5	-	4401,5	-

З відображеної інформації, можна побачити, що структура бюджету Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ не має чіткого відсоткового розподілення між загальним та спеціальним фондом, кожного року вона змінюється відповідно до відсоткового співвідношення студентів за державним замовленням та за контрактом. Проте загальний обсяг загального та спеціального фонду щороку збільшується, що обумовлено зростанням прожиткового мінімуму, мінімальної заробітної плати, зростанням тарифів, інфляцією та збільшенням вартості оплати за навчання.

Для облікового процесу Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ характерним є поняття видатків, які визначаються сумою коштів, що заклад витратив в процесі господарської діяльності в межах установлених кошторисом сум.

Видатки – це державні платежі, що не підлягають поверненню. Видатки можуть бути відплатними, тобто обмінюватися на товар чи послугу, або невідплатними. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів й видатків та його аналізу [7].

Видатки, що здійснюються за рахунок загального фонду бюджету - видатки загального фонду, а здійснювані за рахунок коштів спеціального фонду називають видатками спеціального фонду.

Залежно від етапу руху коштів видатки поділяють на касові й фактичні. Касові видатки – це суми, витрачені бюджетною організацією готівкою або шляхом переказування їх з реєстраційних рахунків, відкритих на її ім'я в органах ДКУ, для оплати за спожиті послуги, виплати заробітної плати, допомоги та отриманні матеріальних цінностей. У разі повернення грошових коштів на рахунки спричиняє відновлення, інакше кажучи зменшення касових видатків.

Основне завдання обліку касових операцій – забезпечення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до кошторисних асигнувань.

Фактичними видатками називають реальні видатки організації, що здійснюються у вигляді нарахування заробітної плати і стипендії, оплата рахунків підприємств – постачальників та надавачів послуг, витрачання запасів на забезпечення потреб організації. Фактичні видатки – показник кінцевого виконання кошторису організації.

Залежно від етапу руху коштів видатки поділяють на касові й фактичні. Касові видатки – це суми, витрачені бюджетною організацією готівкою або шляхом переказування їх з реєстраційних рахунків, відкритих на її ім'я в органах ДКУ, для оплати за спожиті послуги, виплати заробітної плати, допомоги та отриманні матеріальних цінностей. У разі повернення грошових коштів на рахунки спричиняє відновлення, інакше кажучи зменшення касових видатків.

Основне завдання обліку касових операцій – забезпечення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до кошторисних асигнувань.

Фактичними видатками називають реальні видатки організації, що здійснюються у вигляді нарахування заробітної плати і стипендії, оплата рахунків підприємств – постачальників та надавачів послуг, витрачання запасів на забезпечення потреб організації. Фактичні видатки – показник кінцевого виконання кошторису організації.

Даний розподіл видатків визначається потребою контролю державою за використанням коштів, облік касових видатків надає інформацію про касове використання кошторису і залишки невикористаних асигнувань, облік фактичних видатків контролює обіг фактичного виконання кошторису витрат організації та дотримання встановлених норм за статтями й структурними підрозділами.

На практиці касові та фактичні видатки переважно не збігаються у часі, тому що у їх основу покладені різні принципи запису бухгалтерських операцій. Якщо ж касові й фактичні видатки збігаються у часі то їх називають прямими видатками.

Отже, касові та фактичні видатки є окремими етапами руху бюджетних коштів і об'єктами бухгалтерського обліку, проте планування та облік їх здійснюється єдиною номенклатурою видатків.

Основні статті видатків Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ можна відобразити за допомогою таблиці, табл. 2.10.

З наведених відомостей видно, що основну вагу у витратах має заробітна плата та нарахування на неї, це близько 70 – 80 % всіх витрат, значну частину займають витрати на оплату комунальних послуг та інших енергоносіїв.

Можна відмітити, що з кожним роком вони суттєво зростають, якщо в 2015 році ця сума складала 92,3 тис. грн, то в 2018 вона зросла в 4,2 рази, і становила 387,9 тис. грн.

Також в процесі своєї господарської діяльності, Коледж здійснює витрати, пов'язані з оплатою інших послуг, відрядженнями, виділяє кошти на допомогу студентам-сиротам, витрати на капітальні видатки були здійснені лише в 2018 році.

Таблиця 2.10

Видатки Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ
у 2015-2018 роках

Статті витрат	2015 рік		2016 рік		2017 рік		2018 рік	
	Заг. фонд	Спец. фонд	Заг. фонд	Спец. фонд	Заг. фонд	Спец. фонд	Заг. фонд	Спец. фонд
Заробітна плата	446,9	616,9	617,3	907,8	1377,9	1041,9	1810,0	1030,6
Нарахування на зп	60,8	223,9	135,1	201,9	300,9	227,6	397,8	209,2
Продукти харчування	46,5		55,8		53,1		72,1	
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар		4,4		1,6				72,5
Комунальні послуги	15,8	6,5	55,2	63,1	174,5	87,6	106,1	281,8
Соціальна допомога	17,7		46,8		14,9		15,4	
Оплата інших послуг		6,3		13,2		57,4		74,4
Витрати на відрядження		2,4		8,0		18,0		39,2
Капітальні видатки								42,1
Залишок коштів		206,9		80,3		223,4		550,1
Всього	689,2	930,7	911,7	1207,6	1981,1	1434,3	2401,5	2000

Варто відмітити, що кожного року спостерігається економія спеціального фонду, що говорить про раціональну та ефективну роботу персоналу бухгалтерії.

Розуміючи поняття доходів та видатків, можна розглянути питання формування плати за навчання, як основного джерела наповнення спеціального фонду бюджету Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ.

Розуміючи поняття доходів та видатків, можна розглянути питання формування плати за навчання, як основного джерела наповнення спеціального фонду бюджету Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ.

Вартість навчання у закладах освіти розраховується у відповідності з наказом Міністерства освіти і науки, міністерства економіки та міністерства фінансів України «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами» (далі – Порядок) [55]. Встановлення вартості платної освітньої послуги здійснюється «на базі економічно обґрунтованих витрат, пов'язаних з її наданням». У якості складових елементів цих витрат виступають вже вище перелічені витрати, а саме:

- витрати на оплату праці працівників;
- нарахування на оплату праці відповідно до законодавства;
- безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій;
- капітальні витрати;
- інші витрати відповідно до чинного законодавства.

У той же час, цей Порядок не визначає відмінності у методиці розрахунку вартості навчання по кожній спеціальності та не диференціює витрати вартості на постійні та змінні, співвідношення яких має досить суттєвий вплив при плануванні та розрахунку вартості навчання. При формуванні вартості за навчання, доцільно врахувати покриття її планових витрат по даній спеціальності; відповідність вартості ринковому попиту й пропозиції, забезпечивши ліцензійний набір студентів; можливість оперативного

реагування на макроекономічні процеси. Не завжди ці критерії вдається задовольнити по кожній із спеціальностей. Як правило, одні спеціальності більш популярні і на них високий конкурс – це привід для підвищення вартості навчання, по інших – вартість навчання може бути нижча за собівартість. Таким чином, законодавство нечітко визначає порядок визначення вартості платних послуг закладів освіти, внаслідок чого на практиці є потреба у вдосконаленні методик оцінки вартості навчання.

Вартість освітньої послуги, як і будь-яка інша вартість в умовах ринку, формується з двох сторін: по-перше – на основі процесу розрахунку (калькуляції) так званої внутрішньої вартості, яка базується на витратному підході і повинна забезпечувати окупність витрат даної освітньої послуги; по-друге – це оцінювання вартості послуги з точки зору споживача і формування так званої зовнішньої (або ринкової) ціни, що має відповідати ринковим умовам попиту та пропозиції, водночас забезпечуючи ліцензійний обсяг набору студентів. Звісно, внутрішня (витратна) та зовнішня (ринкова) вартості не завжди збігаються по кожній спеціальності по причині їх різної популярності.

Під час оцінки внутрішньої вартості освіти слід звернути увагу на те, що витрати закладу відшкодовується за рахунок бюджетних (загальний фонд) та позабюджетних (спеціальний фонд) коштів, а витрати класифікуються на постійні та змінні з метою визначення мінімального обсягу надходжень коштів за навчання студентів-контрактників, що забезпечує окупність витрат. До умовно-постійних витрат відносяться заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу (окрім професорсько-викладацького складу), утримання земельних ділянок, фінансування наукових досліджень, утримання навчальних аудиторій і лабораторій, бібліотек та фондів наукової і навчальної літератури, фінансування капітального будівництва, ремонту та утримання будівель і спортивно-оздоровчих споруд, придбання технічних засобів навчання та ін., що формуються залежно від статусу, рівня акредитації, типу

вищого навчального закладу, напрямів і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка фахівців. До умовно-змінних витрат відносяться: заробітна плата професорсько-викладацького складу; нарахування на заробітну плату; виплати по тимчасовій непрацездатності; придбання бланків дипломів, підручників, а також витрати на частину деяких видів комунальних послуг [9, с. 229].

Ціна освітньої послуги, що формується на основі ринкового підходу, враховує конкурентні переваги окремого навчального закладу і залежить також від популярності та затребуваності відповідної спеціальності.

Таблиця 2.11

Вартість плати за навчання в Коледжі економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ станом на 2019-2020 н.р.

з/п	Спеціальність	Вартість навчання за рік		
		2017/2018	2018/2019	2019/2020
1	081 Право	13300	14200	15300
2	072 Фінанси, банківська справа та страхування	9000	9900	10800
3	073 Менеджмент	7200	8100	9000
4	123 Комп'ютерна інженерія	9900	10800	11700

В таблиці 2.11 зроблено вибірку по вартості навчання за один навчальний рік кожної спеціальності на першому курсі у 2017-2018, 2018-2019, 2019-2020 навчальних роках.

З наведених відомостей можна побачити, що вартість плати за навчання на різних спеціальностях не є однаковою, наразі вона коливається від 9000 до 15300 грн за навчальний рік. Дана неоднорідність і зумовлена чинниками, що були наведені вище.

Розрахуємо собівартість плати за навчання в Коледжі на 2018/2019 навчальний рік:

$$C = \frac{ПВ+ЗВ}{КС} \quad (2.8)$$

Де, С – собівартість навчання

ПВ – постійні витрати

ЗВ – змінні витрати

КС – кількість студентів-контрактників

$$C = \frac{350715+1198551}{219} = 7074 \text{ грн} \quad (2.9)$$

Маємо, що вартість навчання одного студента контрактної форми у 2018-2019 навчальному році становить 7074 грн. Порівнюючи встановлені ціни із розрахованою собівартістю, можна сказати, що значного завищення ціни на навчання немає. Це можна показати за допомогою діаграми, порівнюючи як зростали витрати Коледжу та вартість освітньої послуги (для прикладу візьмемо спеціальність Фінанси, банківська справа та страхування).

Якщо проаналізувати витрати Коледжу економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ та порівняти їх із вартістю надання освітньої послуги, можна побачити, що плата за навчання майже не зростала, проте витрати на оплату праці, комунальні послуги та інші електроносії та інші витрати зросли в декілька разів.



ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Коледж економіки, права та інформаційних технологій є структурним підрозділом Тернопільського національного економічного університету. Метою діяльності коледжу є забезпечення підготовки висококваліфікованих фахівців для задоволення потреб місцевого ринку праці, культурного та духовного розвитку особистості. Головним завданням – здійснення освітньої діяльності з ліцензованих спеціальностей, які забезпечать підготовку фахівців за освітньо-кваліфікаційним рівнем «молодший спеціаліст», здатних бути конкурентоспроможними на ринку.
2. Особливої актуальності набуває питання організації бухгалтерського обліку в Коледжі в умовах модернізації системи державних фінансів та її складової – бухгалтерського обліку в державному секторі.
3. Так як Коледж економіки, права та інформаційних технологій ТНЕУ є структурним підрозділом Тернопільського національного економічного університету та немає статусу юридичної особи, то й бухгалтерія Коледжу є оперативно відокремленим підрозділом центральної бухгалтерії університету. Ведення обліку в Коледжі здійснюється шляхом введення до штату одного бухгалтера.
4. Основним завданням внутрішнього контролю у Коледжі є контроль за економним та цілеспрямованим використанням фінансових ресурсів, збереженням активів, запобігання безгосподарності та марнотратства.
5. Доходи Коледжу поділяють на доходи загального фонду й доходи спеціального фонду. До доходів загального фонду відносять доходи отримані із загального фонду державного бюджету та спрямовуються на виконання бюджетними організаціями своїх функцій, доходи спеціального фонду складаються із власних надходжень. Для облікового процесу Коледжу характерним є поняття видатків, які визначаються сумою коштів, що заклад витратив в процесі господарської діяльності в межах установлених кошторисом сум.

РОЗДІЛ 3

ОСНОВНІ НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ

3.1. Моніторинг економічної стійкості закладу вищої освіти як чинник підвищення його конкурентоспроможності

Для забезпечення стійкості закладу освіти в економічних умовах, що постійно змінюються, освітні установи повинні безперервно відстежувати стан ринку освітніх послуг, оцінювати своє положення на цьому ринку. Поява недержавних вищих навчальних закладів зробила цю проблему ще актуальнішою. Освіта перетворилася на бізнес, що призвело до жорсткої конкуренції в системі вищої школи. Для вирішення завдань адаптації, виживання і розвитку в ринкових умовах з'явилася необхідність в розширеному аналізі своєї діяльності і ринку освітніх послуг. У конкурентному нестабільному середовищі на перший план висувалося завдання створення і збереження економічної стійкості. Але відсутність інструментарію для визначення економічної стійкості освітніх установ поставило світні заклади в ситуацію невизначеності.

Існуючі методики оцінки фінансової стійкості підприємств односторонньо оцінюють їх діяльність, і розраховані за ними показники не можуть використовуватися для визначення конкурентоспроможності освітньої установи. Очевидно, що сьогодні назріла необхідність створення методики комплексної оцінки ефективності діяльності закладу освіти. Виходячи з наукового трактування економічної стійкості, ця оцінка проводиться за трьома напрямками:

- аналіз конкурентоспроможності;
- аналіз фінансової стійкості;
- оцінка економічного потенціалу.

Аналіз конкурентоспроможності ґрунтується на маркетингових дослідженнях, дотриманні нормативних показників і інформації внутрішнього характеру, він проводиться на базі джерел бухгалтерської звітності.

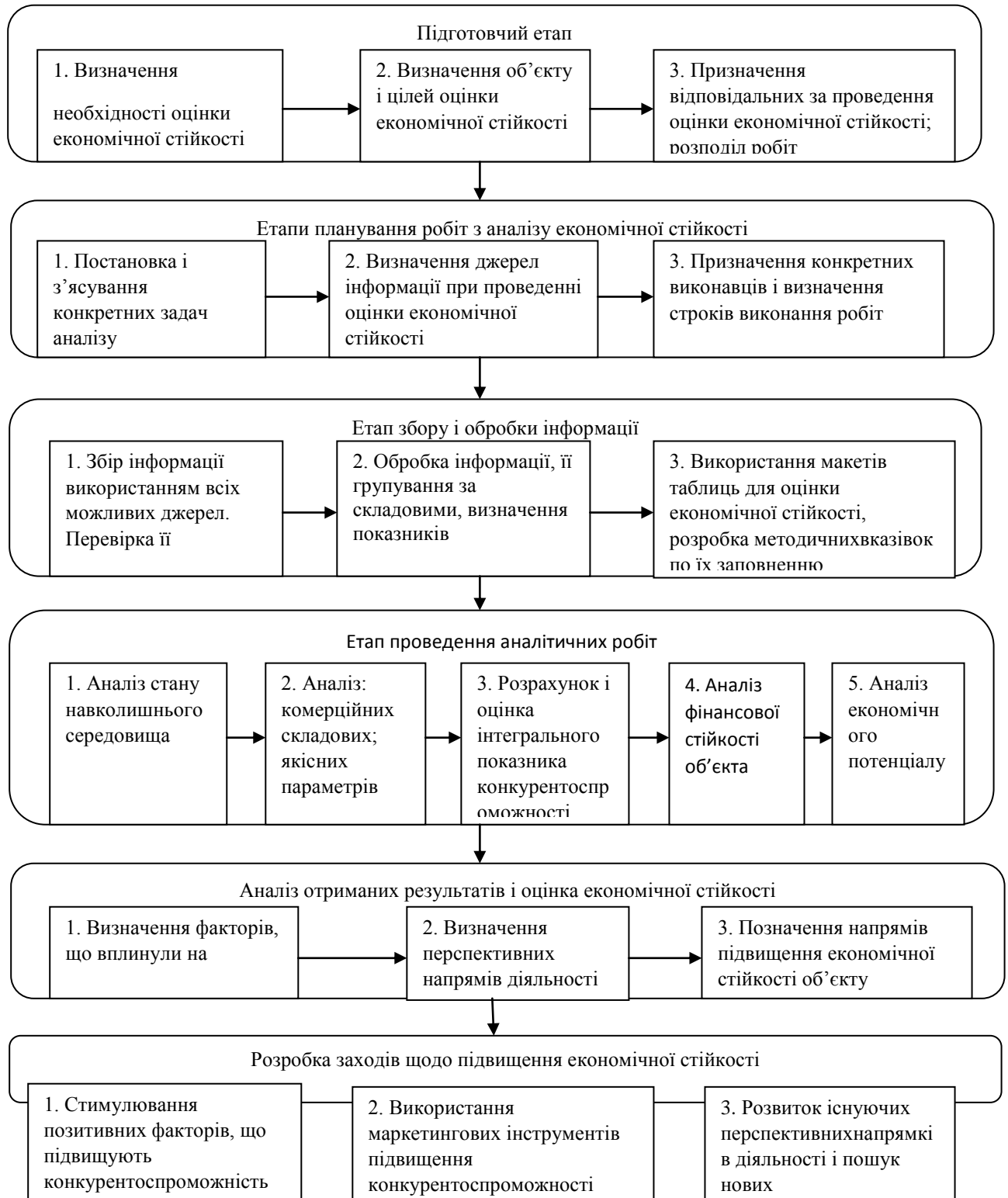


Рис. 3.1. Схема поетапної оцінки фінансової стійкості

При оцінці економічного потенціалу використовуються внутрішні фінансові документи, плани і звіти. При формуванні оцінки економічної стійкості важливим є чітке розмежування цілей, завдань і об'єктів оцінки. На рис. 3.1 представлені етапи проведення цієї оцінки.

На підготовчому етапі слід виявити необхідність проведення оцінки економічної стійкості. Наприклад, знання цієї методики потрібні при відкритті нової перспективної спеціальності, при кардинальних змінах в існуючих освітніх програмах з метою підвищення їх конкурентоспроможності, при підвищенні ефективності діяльності, при закритті неперспективних спеціальностей і так далі.

Об'єктом оцінки економічної стійкості є економічна (освітня та інша) діяльність, яка пов'язана з навколишнім середовищем: потенційними замовниками (підприємствами, державою, приватними особами), конкурентами і державними органами.

Суб'єкт оцінки економічної стійкості – заклад вищої освіти, його філія, освітня програма.

Завдання оцінки економічної стійкості:

- визначення потреб суспільства і ринку та порівняння їх з пропонованими вузом і його конкурентами освітніми послугами; виявлення складових, що позитивно і негативно впливають на суб'єкт оцінки;
- визначення фінансових і трудових резервів для підвищення економічної стійкості;
- розробка плану з підвищення економічної стійкості.

Позиції закладів вищої освіти на ринку нерозривно пов'язані з вивченням конкурентоспроможності освітніх програм, що надаються ними. Міцніші позиції на регіональному ринку займуть ті заклади, які разом із збалансованим діловим портфелем працюватимуть над створенням торгової марки (brand name), що користуватиметься довірою у споживачів.

Чинником, що підвищує конкурентоспроможність, є також готовність закладу надати освітні послуги в інноваційному режимі з використанням сучасних інформаційних технологій і ноу-хау. Важливо те, що конкурентоспроможність освітньої програми визначається тільки тими властивостями, які представляють істотний інтерес для споживача і забезпечують задоволення даної потреби. Всі показники послуги, що виходять за ці рамки, не повинні розглядатися при оцінці конкурентоспроможності як ті, що не підвищують цінність послуги в конкретних умовах. Тобто показники освітніх послуг, що відображають її ефект для виробника, часто не мають значення для споживача. Споживача цікавлять лише споживчі властивості, яким би шляхом вони не були досягнуті. Така оцінка здійснюється в декілька етапів, які представлені на рис. 3.2.

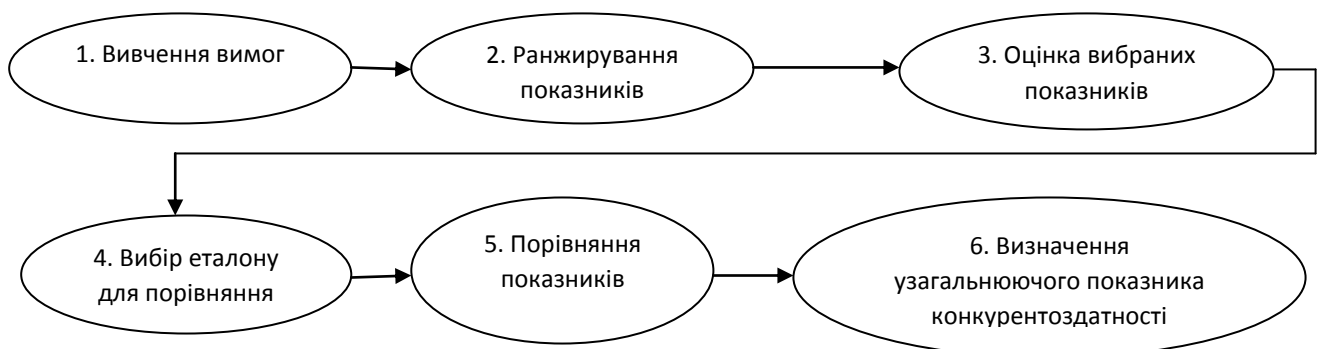


Рис. 3.2. Етапи виявлення показників конкурентоспроможності

1 етап – За допомогою маркетингових досліджень проводиться формулювання і систематизація вимог споживача до освітньої установи або освітньої програми і визначення переліку показників, що підлягають оцінці.

2 етап – Будується ранжирувана оцінка показників за ступенем значущості з позицій споживачів. На першому місці розміщується найбільш значущий показник. Достовірний результат може бути отриманий у разі використання в якості експертів споживачів цільового ринку.

3 етап – Проводиться оцінка, яка здійснюється окремо по кожній з конкуруючих освітніх програм або по групі програм, що надаються кожним з основних конкурентів. Якщо можливі прямі кількісні оцінки, показники представляються в натуральних одиницях вимірювання або інших кількісних показниках (часках, індексах, питомих вагах). Якісні показники виражаються умовними кількісними оцінками – балами.

4 етап – Вибирається база порівняння; від її вибору в значній мірі залежать правильність результату оцінки конкурентоспроможності освітньої програми і ухвалюванні надалі рішення. Базою порівняння можуть виступати:

- потреби покупців;
- величина необхідного корисного ефекту;
- зразок освітньої програми якого-небудь лідируючого вузу-конкурента;
- гіпотетичний зразок;
- група аналогів [4, с. 259].

Для порівняння показників по вузу базовими приймаються показники провідної освітньої установи або вироблені самим вузом як еталонні.

5 етап – Здійснюється послідовне порівняння кожного з показників конкурентів з аналогічним «еталонним» показником.

6 етап – Розраховують узагальнюючий показник конкурентоспроможності. Безрозмірна величина індексу дозволяє обчислити узагальнюючий (інтегральний) індекс конкурентоспроможності по кожній конкуруючій послугі або по вузуконкуренту. Комплексний метод оцінки конкурентоспроможності ґрунтується на застосуванні комплексних показників або зіставленні питомих корисних ефектів аналізованої послуги зразка. Етапи розрахунку алгоритму комплексного методу оцінки конкурентоспроможності [26, с. 87].

1 етап – Розрахунок показника за нормативноправовими параметрами: наявність ліцензії на ведення освітньої діяльності, свідоцтва про атестацію, свідоцтва про акредитацію та інше. Розраховується за такою формулою:

$$I_{НП} = \sum_{i=1}^n q_{ni} \quad (3.1.)$$

де: $I_{НП}$ - груповий показник конкурентоспроможності за нормативними параметрами;

q_{ni} – одиничний показник конкурентоспроможності за i -м нормативним параметром.

Особливістю даної формули є те, що якщо хоча б один з одиничних показників дорівнюватиме 0, що означає невідповідність параметра обов'язковій нормі, то груповий показник також дорівнюватиме 0. При цьому товар буде не конкурентоспроможним

2 етап – Розгляд якісних параметрів. Розрахунок групового показника за нормативними параметрах проводиться по формулі:

$$I_{ЯП} = \sum_{i=1}^n q_{ni} \cdot x \cdot a_i \quad (3.2.)$$

Де: $I_{ЯП}$ - груповий показник конкурентоспроможності за якісними параметрами;

q_{ni} - одиничний параметричний показник конкурентоспроможності за i -м якісним параметром;

a_i - вагомість i -го параметру в загальному наборі з n якісних параметрів, що характеризують потребу.

Розрахунок групового показника за економічними параметрами проводиться по формулі

$$I_{ЕП} = \frac{B}{B_0} \quad (3.3.)$$

Де: $I_{ЕП}$ - груповий показник за економічними параметрами;

B, B_0 - повні витрати споживача відповідно за оцінюваною програмою і зразком.

Розрахунок економічних параметрів проводиться за тою ж схемою. При цьому враховуються витрати споживачів за всіма освітніми програмами, що надаються закладом, тобто використовується показник доходів від освітньої діяльності за період навчання.

Розрахунок інтегрального показника конкурентоспроможності проводиться за формулою:

$$K = I_{HP} \cdot \frac{I_{ЯП}}{I_{EP}} \quad (3.4.)$$

Де: K – інтегральний показник конкурентоспроможності аналізованої освітньої програми стосовно програми-зразка.

Показник конкурентоспроможності визначається за цією ж формулою, тільки груповий показник за якісними параметрами буде оцінювати якість діяльності закладу, а груповий показник за економічними параметрами її доходи від освітньої діяльності. Аналіз отриманих результатів за інтегральним показником конкурентоспроможності приведений в таблиці 3.1.

Показник конкурентоспроможності відображає відмінність між порівнюваною програмою і програмоюзразком в споживчому ефекті, що приходить на одиницю витрат покупця з придбання освітньої програми. Інтегральний показник конкурентоспроможності характеризує ступінь відхилення якісних характеристик від програмизразка з урахуванням доходів порівнюваних сторін. Аналіз інтегрального показника конкурентоспроможності дозволяє оцінити, чи відповідає якість і ціна освітніх програм характеристикам, виробленим на основі вимог споживачів і прогнозного розвитку ринку, і виявити, яка з складових негативно впливає на конкурентоспроможність, а яка — позитивно [30, с. 396].

На основі такого аналізу виробляється план заходів, що підвищують конкурентоспроможність освітньої програми, наприклад, підвищення частки

професорсько-викладацького складу, відкриття нових комп'ютерних класів, участь в соціально значущих заходах і так далі.

Рівень фінансової стійкості характеризується терміном погашення заборгованості за поточними зобов'язаннями, оперативністю реагування на зміну ринкової кон'юнктури і здатністю фінансувати нові програми. У довгостроковому аспекті рівень фінансової стійкості і фінансового стану визначає конкурентоспроможність освітнього закладу – так, зростання позабюджетних коштів в результаті конкурентних переваг збільшує власні засоби, підвищує платоспроможність, фінансову маневреність та ін.

Таблиця 3.1.

Аналіз інтегрального показника конкурентоспроможності

Значення К	Освітня програма	Вищий навчальний заклад
< 1	Дана програма поступається зразку за конкурентоспроможністю і приносить менший споживчий ефект	Даний вуз поступається в конкурентоспроможності вузу-еталону або виробленим характеристикам ефективної діяльності, тобто від поставляє менше якості на 1 гривню доходів
> 1	Конкурентоспроможність даної програми вища, значить, на 1 гривню витрат вона приносить більше якості	Якості на 1 гривню доходів приходить більше у даного вузу, чим у вузу-еталону
= 1	Конкурентоспроможність даної програми і програми-зразка рівна	Конкурентоспроможність вузів однакова, тобто на 1 гривню доходів у них однакова якість діяльності

У свою чергу, для підтвердження і підвищення конкурентоспроможності потрібна додаткова імобілізація фінансових резервів для залучення висококваліфікованих викладачів, підвищення кваліфікації співробітників, вдосконалення матеріально-технічної бази, що знижує рівень фінансової стійкості освітньої установи. Тому підвищення конкурентоспроможності і

поліпшення фінансового стану є різноспрямованими цілями розвитку закладу освіти.

Дуже часто зустрічається ситуація, коли підприємства з високим рівнем ринкової ефективності працюють на межі фінансової ризику, і навпаки, компанії із стабільно високою величиною фінансових резервів мають порівняно низьку конкурентоспроможність.

Таким чином, «зважене» зіставлення чинників конкурентоспроможності і фінансової стійкості дає комплексну картину розвитку світнього закладу в порівнянні з його конкурентами. Показники фінансової стійкості характеризують ступінь ризику, пов'язаного із способом формування структури власних і позикових коштів, які використовуються для фінансування активів. Вони дають можливість виміряти ступінь стійкості установи у фінансовому відношенні.

Недержавні вищі навчальні заклади забезпечують свою фінансову стійкість в основному за рахунок коштів засновників і безпосередньо споживачів, що ставить їх в нерівне положення з державними вузами, яким за допомогою бюджетного фінансування гарантована мінімальна фінансова стійкість. Показники фінансової стійкості освітньої установи діляться на дві групи:

- абсолютні показники;
- відносні показники [3, с. 53].

При визначенні типу фінансової стійкості використовується тривимірний показник

$$S = \{S_1(x_1); S_2(x_2); S_3(x_3)\}, \quad (3.5.)$$

де $x_1 = \pm E_B$, $x_2 = \pm E_m$, $x_3 = \pm E_\Sigma$.

Функція $S_{(x)}$ визначається таким чином:

$$S_{(x)} = \begin{cases} 1, & \text{якщо } x \geq 0 \\ 0, & \text{якщо } x < 0 \end{cases} \quad (3.6.)$$

Існують такі типи фінансової стійкості: абсолютна, нормальна, нестійкий фінансовий стан, кризовий фінансовий стан. Їх характеристика наведена у таблиці 3.2.

Показники фінансової стійкості, їх розрахунок та нормативні величини наведені у Додаток 13.

На підставі даних показників робляться висновки про ступінь фінансової стійкості закладу освіти. При відкритті нових напрямків діяльності вищих навчальних закладів необхідно здійснювати оцінку фінансової стійкості, що дасть можливість оцінити чи є потреба у залученні нових джерел фінансування.

Таблиця 3.2

Характеристика фінансової стійкості

Фінансова стійкість	Трьохвимірний показник	Використовувані джерела покриття витрат	Коротка характеристика
Абсолютна	$S = (1,1,1)$	Власні оборотні кошти	Висока платоспроможність освітнього закладу
Нормальна	$S = (0,1,1)$	Власні оборотні кошти і довгострокові кредити	Нормальна платоспроможність, ефективне використання позичкових коштів, висока доходність діяльності
Нестійкий фінансовий стан	$S = (0,0,1)$	Власні оборотні кошти, довгострокові і короткострокові кредити	Порушення платоспроможності, необхідність залучення додаткових джерел, можливість покращення ситуації
Кризовий фінансовий стан	$S = (0,0,0)$	-	Неплатоспроможність, межа банкрутства

Для того щоб освітні заклади мали можливість підвищувати якість своїх послуг та одночасно підтримувати свою фінансову стійкість, вузи отримали можливість здійснювати платну діяльність в області освіти. Завдяки цьому вони самостійно залучають інші джерела фінансування, отже стають повноправними суб'єктами ринкових відносин.

3.2. Оптимізація доходів і витрат закладу вищої освіти в ринкових умовах

Складність та багатогранність фінансової діяльності закладів вищої освіти в умовах сучасного розвитку визначають необхідність її управління. Недоліком існуючої системи моделювання бюджету на рівні економічних об'єктів є складність контролю та управління доходами та витратами закладу.

Всі види діяльності взаємозалежні і мають ступінь впливу один на одного. Одним із найважливіших напрямів діяльності освітніх закладів є ефективне використання витратного потенціалу, оскільки це комплексна система з аудиторним фондом, спортивним спорудженням та іншими будовами, допоміжні приміщення, які необхідні для експлуатації та підтримки будов, інженерних устроїв та комунікацій.

За економічним змістом витрати бюджетних установ, що здійснюються в процесі надання нематеріальних послуг, відрізняються від витрат госпрозрахункових підприємств і організацій. Під витратами розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто не створюють та не компенсують фінансові вимоги. Витрати – один із найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів та витрат, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів.

Витрати, які здійснюються за рахунок загального фонду бюджету, називають витратами загального фонду, а якщо за рахунок спеціального фонду - витратами спеціального фонду. Дані видатки плануються в кошторисі. Витрати на утримання бюджетних установ є одним із основних напрямів видатків бюджету.

Видатки бюджету на утримання бюджетних установ можуть не збігатися із видатками установ, тому що розмір грошових коштів, які перераховуються постачальникам матеріалів, характеризує суму видатків бюджету, проте для

установи – це зміна активів без реальних видатків коштів. Видатки бюджетних установ поділяють на касові і фактичні.

Касові видатки – це виплати, що здійснюються з поточних або реєстраційних рахунків готівкою або шляхом безготівкових перерахувань. При поверненні грошових коштів на рахунки зменшуються касові витрати. Фактичними витратами вважаються дійсні, кінцеві витрати установи, які оформлені відповідними документами, видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою та стипендіями.

Дані витрати відображають фактичне виконання норм, які затверджені кошторисом. Вони є показником кінцевого виконання кошторису установи, тому в разі виконання планового обсягу робіт повинні відповідати сумам асигнувань за кошторисом.

Фактичні витрати не зберігаються з касовими ні в часі, ні в сумі. Якщо на рахунках у банку чи у казначействі частина грошових коштів обертається на поповнення запасів матеріалів, залишаються невитраченим у вигляді підзвітних сум та готівки в касі або використовується на погашення раніше виниклої кредиторської заборгованості, тоді фактичні витрати менші за касові. Якщо установа має у розпорядженні запаси матеріалів, тоді фактичні витрати на здійснення планового обсягу робіт будуть перевищувати касові, тому що втрата матеріалів не спричинить зменшення грошових коштів на рахунках.

Якщо отримані кошти з банку чи казначейства, витрачені за прямим призначенням відповідно до кошторису (видатки за електроенергію, воду, телефон, поточний ремонт, газ та інші послуги), то фактичні витрати збігаються з касовими. Касові та фактичні витрати є окремими етапами руху бюджетних коштів та об'єктами економічного аналізу.

Управління грошовими потоками (з інвестиційної, фінансової та операційної діяльності) закладу освіти відрізняється за специфікою документального оформлення та контролінгу.

Відпрацювання ефективних моделей підвищення якості підготовки спеціалістів з меншою собівартістю і більшим економічно-фінансовим результатом у вигляді прибутку навчального закладу та розширеного відтворення його капіталу – мета менеджменту грошових потоків [фінансовий менеджмент].

Реорганізація фінансової структури освітнього закладу проводиться відповідно до:

- організаційної структури та стратегічних цілей;
- технологічної структури основної діяльності;
- поділу видів діяльності за структурними ланками;
- вимог зовнішнього середовища;
- розподілу функцій управління за його структурними ланками;
- схеми поділу фінансових ресурсів навчального закладу у його структурі.

Для успішного функціонування закладу освіти у конкурентному середовищі необхідні інструменти фінансової політики, що дають змогу раціонально використовувати його ресурсний потенціал, оптимізувати фінансові витрати для поліпшення якості освіти.

Від прийняття стратегічних та оперативних рішень у функціональній та фінансово-господарській діяльності залежить ефективна реалізація фінансової політики закладу.

Під час економічної кризи необхідним є удосконалення і правильне функціонування розрахункових операцій. Це потребує контролю, чіткого розподілу та накопичення грошових коштів.

Стратегічне та оперативне планування спрямовані на знаходження оптимальних шляхів перетворення всіх видів доходів та витрат для підвищення фінансової стабільності закладу та вирішення проблем викладачів, співробітників та студентів.

У систему управління економічним об'єктом входить підсистема «Формування даних за прибутками та затратам», що дозволяє одержувати поточні економічні показники на підставі наведеної вище моделі, та їх зберігання.

У підсистемі «Формування даних прогнозу та корегування прогнозу» формуються матриці даних навчання нейронної мережі (НМ). Прогнозування за допомогою НМ формалізується через завдання розпізнавання образів. Про дані прогнозованих економічних показників за певний період часу утворюють образ, клас якого визначається значеннями прогнозованих показників.

У даній методиці розмірність матриці буде визначати як інтервал прогнозування, так і кількість прогнозованих показників. Кожен рядок матриці формується в результаті переходу на один інтервал дорівнює інтервалу прогнозування. НМ навчається на сформованій навчальній матриці економічних показників та відповідно набудовує свої вагові коефіцієнти. В результаті формується функція прогнозу на один день, тиждень, місяць, квартал, рік.

У загальному виді модель прогнозування можна представити таким чином. Нехай заданий інтервал часу $[t_0, t_n]$, на якому визначені економічні показники, де t_n - поточне значення часу.

Для знаходження прогнозних значень на інтервалі прогнозування δ застосована методика дискретизації. Оскільки значення показників відомі, то можна записати:

$$\left[\begin{array}{cccc} b_{0,i}^1 = f_i(t_0) & b_{1,i}^1 = f_i(t_0 + \delta) & \dots & b_{n-1,i}^1 = f_i(t_0 + (n-1)\delta) \\ b_{n+1,i}^2 = f_i(t_0 + (n+1)\delta) & b_{n+2,i}^2 = f_i(t_0 + (n+2)\delta) & \dots & b_{2n-1,i}^2 = f_i(t_0 + (2n-1)\delta) \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ b_{mn+1,i}^m = f_i(t_0 + (mn-1)\delta) & b_{mn+2,i}^m = f_i(t_0 + (mn-2)\delta) & \dots & b_{t_n,i}^m = f_i(t_n) \end{array} \right] \Rightarrow \left[\begin{array}{c} b_{n,i}^1 = f_i(t_0 + \delta) \\ b_{2n,i}^2 = f_i(t_0 + 2\delta) \\ \dots \\ b_i = f_i(t_n + \delta) \end{array} \right] \quad (3.15.)$$

Рішенням завдання прогнозування є значення $f_i(t_n + \delta) = y_i$ для i -го економічного показника й $\forall \delta > 0$. Тоді цикли навчання НМ будуть дорівнювати $h = (t_n - t_0) / \delta$.

Реалізація завдання прогнозування виконується у підсистемі «Формування даних прогнозу та корегування прогнозу».

Підсистема «Прийняття управлінських рішень» застосовується для аналізу даних, розпізнання кластерів даних і дає можливість установлювати їх близькість. У даній мережі Кохонена використовується конкуруюча функція активації, дія якого поширюється на НМ. У результаті дії функції активації виходам всіх нейронів, за винятком нейрона з максимальною відстанню, присвоюється значення 0, а виходу нейрона з мінімальною відстанню – 1. Отже, вектор виходу a_i^1 має один елемент, рівний 1, а інші вектори дорівнюють 0:

$$a_i = \begin{cases} 1, & i = \arg(\max(n_i)) \\ 0, & i \neq i^* \end{cases} . \quad (3.7)$$

Номер нейрона дорівнює кластеру, до кого найбільш близький вхідний вектор управління. НМ Кохонена формує вхідні вектори в подібні групи. Навчання НМ Кохонена – самонавчання, яке здійснюється без учителя. Неможливо пророкувати, який нейрон Кохонена активується для заданого вхідного вектора, важливо, що в результаті навчання відбудеться поділ не подібних вхідних векторів.

У процесі навчання верстви Кохонена на вхід НС подається вихідний вектор, обчислюються відстані між ним та векторами ваг, зв'язаними з усіма нейронами Кохонена. Вибирається нейрон з мінімальною відстанню та його вагами підбудовуються. Тому що відстань є мірою подібності між векторами входів та ваг, то процес навчання складається у виборі нейрона Кохонена з вагомим вектором, найбільш близьким до вхідного вектора. Також у підсистемі «Прийняття управлінських рішень» використовуються два критерії Севіджа та Байеса.

Отже, нами наведено комплексний аналіз показників економічного об'єкта; показано модель оптимізації витрат бюджету закладів вищої освіти в ринкових умовах, що дозволяє вирішити задачі прогнозування та прийняття

управлінських рішень у системі управління закладами, які основані на НМ Кохонена та критеріїв Севіджа та Байєса.

3.3. Проблематика застосування аналітичних методів у контролі розподілу й використання бюджетних ресурсів

Для підвищення ефективності контролю бюджетних установ необхідно розв'язати такі проблеми: стандартизувати методи визнання прибутків і затрат; обґрунтувати механізм фінансування, розподілу та використання коштів; опрацювати методи аналізу отриманого фінансування; врегулювати правове поле проведення контролю за ефективністю використання отриманих коштів.

Дані проблеми є важливими для розвитку бюджетних установ, що зумовило потребу в їх системному дослідженні з урахуванням міжнародної практики та особливостей вітчизняного економічного розвитку, що спричинить створення модельних економічних систем, як основи прийняття обґрунтованих рішень щодо подальшого розвитку контролю фінансування бюджетних організацій.

Застосування методичних прийомів фінансового аналізу в системі контролю розподілу та використання бюджетних коштів зумовлюється змістом контрольного процесу, що формується відповідно до мети та завдань управління.

Фінансовий контроль розподілу та використання бюджетних коштів в залежності від функцій управління, що забезпечуються інформацією поділяється на:

- попередній контроль;
- оперативний контроль;
- заключний контроль [14, с. 41] .

Попередній контроль проводиться напередодні господарської операції та пов'язаний з оцінкою можливих наслідків її здійснення. Методика попереднього фінансового аналізу на даному етапі спрямовується на

визначення та оцінку очікуваних відхилень параметрів об'єкта контролю в наслідок здійснення певної операції. Результати попереднього аналізу використовуються для контролю та прийняття рішень з приводу доцільності та правомірності окремих фінансово-господарських операцій.

Оперативний (поточний) контроль розподілу та використання бюджетних ресурсів спрямований на виявлення та оцінку недоліків, спричинених негативним впливом різних об'єктивних та суб'єктивних чинників.

Заключний (ретроспективний) фінансовий контроль бюджетних ресурсів здійснюється після завершення фінансово-господарських операцій. На даному контролі застосовують методичні прийоми ретроспективного фінансового аналізу, які дозволяють виявити негативні відхилення фактичних даних від стандартів контролю, причини таких відхилень та кількісну оцінку впливу чинників, що сприяли відхиленням.

Метою аналізу розподілу та використання бюджетних ресурсів є об'єктивна оцінка забезпеченості бюджетної організації трудовими та матеріальними ресурсами визначення досягнутих результатів, виявлення резервів зростання обсягу і якості послуг та розробка організаційно-економічних заходів щодо підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів [60, с.36]. Для досягнення даної мети використовують такі завдання:

- визначення потреб суспільства в послугах бюджетної установи;
- оцінка дотримання нормативів забезпеченості населення відповідними видами послуг;
- аналіз динаміки обсягу діяльності в цілому та за видами послуг;
- оцінка якості наданих послуг;
- оцінка забезпеченості установи бюджетними ресурсами;
- аналіз руху й використання трудових та матеріальних ресурсів.

Аналіз розподілу та використання бюджетних ресурсів ґрунтується на визначенні основних елементів процесу дослідження обсягу і якості наданих

послуг з метою формування взаємопов'язаних етапів виконання аналітичних прийомів та розробки логічно обґрунтованих алгоритмів розрахунку аналітичних показників, на основі яких узагальнюються та оцінюються результати діяльності, приймаються управлінські рішення щодо подальшого розвитку закладу.

Аналітичні методи – це система прийомів, які полягають у поділі об'єкту дослідження на складові частини та вивченні їх як складових одного цілого. Аналітичні методи контролю фінансово-господарської діяльності – це система прийомів дослідження об'єкту фінансово-господарського контролю, які полягають у поділі об'єкту дослідження на складові частини та вивченні їх як складових одного цілого.

До аналітичних методів контролю за фінансуванням бюджетної організації відносять:

- економічний аналіз;
- статистичні розрахунки;
- економіко-математичні методи [59, с. 87].

Економічний аналіз – система прийомів, які розкривають причинні зв'язки, зумовлюють результати явищ та процесів. Даний метод використовують у попередньому, оперативному та заключному контролі виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства. Економічний аналіз застосовують при перевірці виробництва та реалізації продукції, використанні трудових ресурсів, основних засобів та матеріалів у виробництві, виявленні перевитрат собівартості окремих видів продукції, визначенні рентабельності її, а також дійсного фінансового стану підприємства.

За допомогою статистичних розрахунків визначають сукупний продукт, що є сумою матеріальних благ, які створюються за певний період у галузі. Завданням даного контролю є проведення статистичних розрахунків та елімінування зовнішніх факторів, що впливають на виконання плану закладом.

Економіко-математичні методи визначають вплив факторів на результати господарських процесів з метою їх оптимізації на стадії планування та проектування. Ці методи використовують для визначення невикористаних резервів господарювання та економного витрачання матеріальних та трудових ресурсів.

організаційно-інформаційна модель аналізу розподілу та використання бюджетних ресурсів організації ґрунтується на визначенні її як одного із методів формалізації аналітичного процесу, який використовується для управління обсягом, структурою та якістю послуг, що надаються населенню.

організаційно-інформаційна модель аналізу розподілу та використання бюджетних ресурсів побудована за принципом забезпечення повноти інформації відносно обсягів, структури та якості послуг щодо напрямів функціональної діяльності установи (Додаток 14).

Отже, організаційно-інформаційна модель аналізу розподілу та використання бюджетних ресурсів є стислою характеристикою аналітичного процесу, вибудовану відповідно його мети та завдань. Складовими моделі є характеристика суб'єктів та об'єктів дослідження, системи показників, інформаційного та методичного забезпечення.

Застосування сучасних інформаційних технологій при аналізі розподілу та використання бюджетних ресурсів ґрунтується на визначенні основних складових процесу дослідження обсягу та якості надання послуг з ціллю формування взаємопов'язаних стадій виконання певних аналітичних показників за допомогою яких узагальнюють та оцінюють результати діяльності і приймають управлінські рішення для розвитку установи.

Використовують такі прийоми і методики для вирішення певних задач контролю фінансування:

- трендовий аналіз;
- структурний аналіз;
- порівняльний аналіз;

- інтегральний аналіз;
- аналіз фінансових коефіцієнтів.

Завдяки аналізу фінансових коефіцієнтів розраховують співвідношення різних абсолютних показників між собою. При цьому аналізі визначають відносні показники, що характеризують аспекти фінансового аналізу.

Фінансові показники розраховуються за допомогою таких методів - екстраполяції, нормативний, математичного моделювання, балансовий.

Метод екстраполяції розраховує фінансові показники за допомогою їх динаміки, використовуючи показники звітного періоду. При нормативному методі використовують встановлені норми та нормативи. Метод математичного моделювання базується на побудові моделей, які імітують виконання реальних економічних та соціальних процесів. Балансовий метод використовують для перевірки вихідних даних, що використовуються для проведення аналізу, а також для перевірки правильності аналітичних розрахунків

На нашу думку балансовий метод є основою для всіх інших методів. При відсутності балансового принципу у методах планування та прогнозування втрачається їх суть, що полягає у пошуку оптимального розподілу фінансових ресурсів для задоволення потреб суспільства.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Для забезпечення економічної стійкості вищого навчального закладу, в умовах постійної зміни, освітні установи повинні постійно відстежувати стан ринку освітніх послуг, оцінювати власне положення на даному ринку. При появі недержавних вищих навчальних закладів ця проблема стала ще актуальнішою. Освіта стала ще однією формою бізнесу, це призвело до жорстокої конкуренції в системі вищої школи.

2. Для вирішення завдань пристосування і розвитку в ринкових умовах постала необхідність у розширеному аналізі своєї діяльності і ринку освітніх послуг. У нестабільному середовищі конкуренції першочерговим є створення і збереження економічної стійкості. Проте відсутність інструментарію для її визначення призвело до ситуації невизначеності в освітніх закладах.

3. Оскільки методи, що застосовуються для оцінки фінансової стійкості підприємств та критерії її оцінки не можуть використовуватися для визначення конкурентоспроможності освітньої установи виникла необхідність створення методики оцінки ефективності діяльності вузу. Оцінка економічної стійкості проводиться за такими напрямками як аналіз конкурентоспроможності, аналіз фінансової стійкості та оцінка економічного потенціалу.

4. До завдань оцінки економічної стійкості відносять: визначення потреб суспільства і ринку та зіставлення їх з запропонованими вузом і його конкурентами освітніми послугами; виявлення складових, що позитивно і негативно впливають на суб'єкт оцінки; визначення фінансових і трудових резервів для підвищення економічної стійкості; розробка плану з підвищення економічної стійкості.

5. Для можливості підвищення якості послуг та підтримання своєї фінансової стійкості, вузи отримали можливість здійснювати платну діяльність в області освіти. Завдяки цьому вони самостійно залучають інші джерела фінансування, отже стають повноправними суб'єктами ринкових відносин.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі наведено теоретичне обґрунтування та розробки науково-методичних підходів і практичних рекомендацій щодо формування обліку, аналізу та контролю у закладах вищої освіти України та оцінювання їх ефективності у контексті забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних закладів вищої освіти на ринку освітніх послуг. Результати проведеного дослідження дають можливість зробити наступні висновки:

1. Прийняття Україною рішення рухатись у напрямі сучасних економічних та соціальних зрушень, перехід до інноваційного типу економіки здійснює неабиякий тиск на сферу вищої освіти, вимагаючи від неї концентрації всіх можливих зусиль в напрямі підвищення ефективності своєї діяльності.
2. Кризовий стан економіки, дефіцит державних ресурсів зумовив функціонування освіти в Україні за принципом обмеженості бюджетного фінансування. В результаті недоотримання фінансових ресурсів, що виділяються державою, застарілістю нормативно-правового забезпечення та механізмів залучення і використання позабюджетних коштів освітня галузь не отримала необхідного розвитку.
3. Надзвичайно важливою для сучасної України є проблема формування фінансового механізму регулювання освітньої та наукової діяльності та ефективне ведення обліку. Існуючі методи фінансового забезпечення вищої освіти потребують подальшого покращення і напрямами його вдосконалення можуть бути:
 - пріоритетне фінансове забезпечення стратегічно важливих для розвитку економіки країни галузей системи вищої освіти, оскільки останні не тільки забезпечать її кваліфікованими фахівцями, а й допоможуть здійснити інноваційний прорив;

- врахування при визначенні фінансування закладів вищої освіти його рейтингових показників, що стимулює заклади до високого та якісного рівня підготовки фахівців;
 - раціональне використання бюджетних коштів при фінансуванні освітньої галузі: запровадження науково обгрунтованої методики фінансування;
 - створення організаційних та фінансових умов для того, щоб державні заклади вищої освіти могли реалізовувати інноваційні розробки та винаходи. Це дасть можливість отримати додаткові джерела фінансування.
 - 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, зумовить використання різних галузей науки, поєднуючи організаційний і методологічний напрями обліково-аналітичної роботи в єдину обліково-економічну систему.
 - запровадження системи заходів щодо заощадження коштів, розробка адекватної системи ефективного внутрішнього контролю за витратами, здійснення внутрішнього контролю не як разової події, а як постійного процесу управління, який охоплює усі операції кожної структурної одиниці закладу. При цьому внутрішній контроль повинен давати визначення та аналіз ризиків для діяльності закладу задля їх попередження або обмеження.
4. Було визначено, що підвищення ефективності фінансової діяльності закладів вищої освіти можливе, якщо впроваджена ефективна модель освітнього менеджменту, що розроблена з урахуванням організаційно-педагогічних умов та особливостей реалізації фінансового менеджменту його принципів і функцій.
5. Проблеми освітнього менеджменту, що мають місце в діяльності керівників закладів вищої освіти, визначаються, на нашу думку, як різномасштабні та

різнорівневі (загально управлінські на академічному та університетському рівнях, а також факультетському й кафедральному). Таким чином, у загальному розумінні освітній менеджмент характеризується процесами, що мають ієрархічну структуру.

6. З'ясовано, що важливим напрямом реалізації фінансового менеджменту є бухгалтерський облік, який має ознаки циклічних рутинних операцій. Виконання цих операцій пов'язано з обробленням великих масивів фінансово-економічної інформації, зведеним результатом виконання цих операцій користується керівник закладу вищої освіти у процесі прийняття управлінських рішень. Від достовірності, об'єктивності й оперативності таких зведених даних залежить ефективність реалізації цих рішень, зокрема у фінансово-економічній сфері.
7. Бухгалтерський облік як функція фінансового менеджменту за останні роки пройшов складний шлях розвитку і становлення: здійснено глибокі дослідження проблем теорії бухгалтерського обліку, що стосується як обліку в сфері матеріального виробництва, так і обліку невиробничої сфери, до якої традиційно відноситься облік у бюджетних установах, до яких належить більшість освітніх закладів; відбулося широке впровадження апаратних і програмних засобів ІТ-технологій; сформувалися електронні бази і банки даних, в яких розміщено нормативно-правові документи, поточні звіти, оперативні данні.
8. Проте заклади вищої освіти й нині потребують особливої уваги та зважених кроків у реформуванні фінансово-економічного напрямку їх функціонування. Одним із основних завдань у цьому напрямі є побудова якісно нових фінансово-економічних відносин, а саме:
 - визначення загального механізму їх дії та внутрішньої структури, суб'єктів зазначених відносин та принципів їх побудови;
 - розроблення методики визначення вартості послуг освітніх закладів та нормативу їх фінансування.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александров В. Т., Ворона О.І., Германчук П. К. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі. К.: НВП «АВТ». 2004. С. 593 с.
2. Боголіб Т. М. Комерціалізація наукових розробок університетів. 2014. № 1. С. 33 – 50
3. Боголіб Т. М. Система і методи фінансового аналізу фінансово-господарської діяльності ВНЗ. Фінанси України. 2006. № 5. С. 52 – 54
4. Боголіб Т. М. Фінансове забезпечення розвитку вищої освіти і науки в трансформаційний період. К.: Т-во «Освіта України». КОО. 2005. С. 324.
5. Боголіб Т. М. Формування бюджету вищого навчального. Фінансовий механізм. Фінанси України. № 10. 2004. С. 95 – 101
6. Боголіб Т.М. Роль держави у створенні університетів світового рівня. Економічний вісник університету. 2016. Вип. 28(1). С. 15 – 26
7. Бюджетний кодекс України: Кодекс України : станом на 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: www.rada.gov.ua
8. В.П. Мартиненко, Н.І. Климаш, К.В. Багацька, І.В. Дем'яненко. Фінансовий менеджмент. за заг. ред. Т.А. Говорушко. Львів «Магнолія 2006» 2014. С. 344.
9. Варналій З. С., Красільник О. В. Оптимізація фінансування державних вищих навчальних закладів України. Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. 2017. № 5 (194). С. 6 – 13
10. Варналій З.С., Красільник О. В., Хмелевська Л. П. Фінансування державних вищих навчальних закладів України. Київ: Знання України. 2017. С. 231
11. Ватуля І. Д., Ватуля М. І., Левченко З. М. Облік у бюджетних установах. К.: Центр учбової літератури. 2009. С. 368.

12. Величко О.Г., Король Г. О., Акімова Т. В. *Аналітичне забезпечення розрахунку оплати за навчання у вищому навчальному закладі*. Вісник ЖДТУ. 2008. 2 (44). С. 227 – 232
13. Вербило О. Ф., Кондрицька Т. П. *Бухгалтерський облік у бюджетних установах*. К.: Національний аграрний університет. 2003. 295с.
14. Владімірова Н.П. Сутність державного фінансового. Сучасні проблеми фінансового моніторингу. Збірник матеріалів IV Всеукраїнської науково-практичної конференції (10 квітня 2015 р.). Х.: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, ТО Ексклюзив. 2015. С. 40 – 44.
15. *Внутрішній контроль: інтегрований підхід: Доповідь COSO*. Офіційний сайт COSO. UKR: <http://coso.org>
16. Гузенко О. П. Фінансове планування на промислових. *Фінанси України*. 2003. № 11. С. 73 – 76.
17. Дані статистичних бюлетенів Державної служби статистики України. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
18. Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Свірко С. В. Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України. 2010. С. 226
19. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV (із змінами і доповненнями)
20. Закон України «Про державний бюджет України на 2019 рік» із змінами і доповненнями від 28 лютого 2019 року N 2696-VIII
21. Закон України від 01.07.2014 № 1556-VII «Про вищу освіту». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/page>
22. Золокотська Л.О. Theory and methods of educational management. № 1(15). 2015.
23. Інноваційний вимір розвитку вищої освіти України: сучасний стан та перспективи. За заг. ред. д.е.н., проф. О.М. Левченка. Кіровоград: Ексклюзив-Систем. 2016. Ч. I. 580 с.

24. Інструкція про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти: затв. наказом Міносвіти України від 15.04.93 р. № 102. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0056-93>
25. Каленюк І. С. Напрями трансформації механізмів фінансування освіти в сучасному світі. Демографія та соціальна економіка. 2017. № 1. С. 24 – 36
26. Каленюк І. С. Фінансове управління системою освіти. Освіта і управління. 2002. № 1. С. 85 – 94.
27. Каленюк І. С., Куклін О. В., Ямковий В. А. Сучасні ризики розвитку вищої освіти в Україні. Економіка України. 2015. № 2. С. 70 – 83.
28. Каленюк І.С., Куклін О. В. Розвиток вищої освіти та економіка знань. К.: Знання. 2012. С. 343.
29. Каменська Т. О. Редько О. Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні. Наук. шк. аудиту, Нац. Центр Обліку та Аудиту. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство». 2015. С. 375.
30. Ковалёв В. В. Финансовый анализ. М.: Финансы и статистика. 1998. С. 512
31. Ковалева А. М., Лапуста М. Г., Скамай Л. Г. Финансы фирмы. М.: ИНФРАМ, 2000. С. 336
32. Козарезенко Л.В. Соціально-економічна ефективність функціонування сфери освітніх послуг. ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В.Гетьмана». Київ, 2010. С. 21.
33. Кучеренко Д.Г., Мартинюк О.В. Стратегії розвитку освітніх систем країн світу. К.: ІПК ДСЗУ. 2011. С. 312.
34. Левицька. С., Харчук Ю. Фінансування діяльності вітчизняних державних вищих навчальних закладів в умовах сталого національного розвитку. Нова педагогічна думка . 2013. № 1.1. С. 7 – 11.
35. Методрекомендації «Основні засоби». Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.15 р. № 11

36. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т. 2008. С. 514.
37. Моргулець О. Б. Управління вищим навчальним закладом як суб'єктом ринку. К.: КНУТД, 2017. С. 454.
38. Назарко С.О. Матеріали X Міжнар. наук.- прак. конф. «Правове та інституційне забезпечення регіональної кластеризації». Чернігів: ЧІ ім. Героїв Крут МАУП. 2018. С. 135 – 144
39. Назарко С.О. Міжнар. наук.-прак. конференція «Актуальні проблеми модернізації недержавної освіти України у контексті світових тенденцій і національної політики». 2019. С. 93 – 95
40. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових політик та виправлення помилок», затвердженого наказом Мініну від 24.12.10 р. № 1163
41. Онаць О. М. Концептуальні засади організаційних механізмів і технологій громадсько-державного управління загальноосвітніми навчальними закладами. За наук. ред. Л. М. Калініної. К.: Педагогічна думка. 2014. С. 112.
42. Освіта – пріоритет державного бюджету України у 2017 році. URL: <http://budget2017.info/pages/education>.
43. Падалка О.С., Каленюк І.С. Економіка освіти та управління. К.: Педагогічна думка. 2012. С. 184.
44. Плахотнікова Л.О. Удосконалення умов фінансування вищої освіти як основного чинника підготовки фахівців. Формування ринкових відносин в Україні (укр.). 2008. № 1. С.141 – 146.
45. Полозенко Д. В. Проблеми фінансування професійно-технічних навчальних закладів в Україні. Фінанси України. 2009. № 2. С. 22 – 30.
46. Порядок виплати надбавок за вислугу років педагогічним та науково-педагогічним працівникам навчальних закладів і установ освіти: затв. постановою КМУ від 31.01.2001 р. №. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/78-2001-%D0%BF>.

47. Порядок проведення індексації грошових доходів населення: затв. постановою КМУ від 17.07.2003 р. № 1078. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-D0%BF/paran13#n13>
48. Постанова КМУ від 10 липня 2019 року № 695 «Про внесення змін до Постанови Кабінету Міністрів України від 11 січня 2018 році» №22
49. Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ: наказ МОН України від 26.09.2005 р. № 557. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05>
50. Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ. Наказ МОН України від 26.09.2005 р. № 557. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05>.
51. Про встановлення надбавки педагогічним працівникам дошкільних, позашкільних, загальноосвітніх, професійно-технічних навчальних закладів, вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, інших установ і закладів незалежно від їх підпорядкування. Постанова КМУ від 23.03.2011 р. № 373. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/373-2011-%D0%BF>.
52. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету. Наказ Міністерства фінансів України № 57 від 28 лютого 2002 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02>
53. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету. Наказ, інструкція Державного казначейства України, Міністерства фінансів України за № 495 від 25 листопада 2008 року. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0079-09>.
54. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Наказ Міністерства фінансів України та Головного

- управління Державного казначейства України за № 114 від 10 грудня 1999 року (Наказ № 114). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>.
55. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України від 23.07.2010 № 736/902/758. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>
56. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ. Постанова Кабінету Міністрів України за № 228 від 28 лютого 2002 року (Постанова № 228). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=228-2002-%EF>.
57. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.
58. Рожнова Т. Є. Управління професійно-технічним навчальним закладом на засадах інноваційних технологій. К. 2012. С. 285.
59. Руська Р. В., Іващук О. Т. Методи економіко-статистичних досліджень. Тернопіль. Тайп. 2014. С. 190.
60. Синькевич Н.І. «Економічний аналіз»: Курс лекцій. Тернопіль: ТНТУ імені Івана Пулюя. 2018р. С. 97.
61. Сопко В. Бухгалтерський облік. К.: КНЕУ. 2000. С. 578
62. Теоретико-методологічне обґрунтування ефективних фінансово-економічних моделей розвитку вищої школи. монографія (рукопис) ; за заг. ред. чл.-кор. НАПН України, д-ра екон. наук., проф. І.М. Грищенка. К. 2015. С. 236.
63. Труфіна Ж. С. Труфен А. О. Фінансове забезпечення вищої освіти в Україні, стан та шляхи удосконалення. Економіка. Управління. Інновації. 2012. № 1.

64. Федорченко Ю. Про реформу фінансування вищої освіти. URL: <http://osvita.ua/vnz/51399/>.
65. Черничук Л. В. Малинич М. І. Облік у бюджетних установах. Чернівці. Книги – XXI. 2007. С. 400
66. Чупрунов Д. М. Жильцов Е. Н. Экономика, организация и планирование высшего образования. М.: Высшая школа 2008. С. 176.
67. Шрамко О. О., Бахчеван Е. В. Проблеми фінансування освіти на сучасному етапі. Вісник соціально-економічних досліджень. 2014. Вип. 2. С. 289–293.
68. Щетинин В.П., Хроменков Н.А., Рябушкин Б.С. Экономика. М.: Российское педагогическое агенство. 1998. С. 306
69. Щур В. П., Щур О. В. Місце бюджетного обліку в системі господарського обліку, його особливості, завдання, значення та вимоги до нього. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. Вип. 7, ч. I. Кіровоград: КНТУ. 2005. С.282 – 288.
70. Яременко Л.М. Напрями удосконалення механізму фінансування вищої освіти в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. К. 2007. Вип. 7 (74). С. 153–157.