

1.2 Інформаційно-облікове забезпечення внутрішнього контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності закладів вищої освіти державної форми власності

Вища освіта є важливим складником системи освіти, визначення якого трактується в Законі України № 1556-VII від 01.07.2014 р. (у редакції від 12.05.2022 р.) як «сукупність систематизованих знань, умінь і практичних навичок, способів мислення, професійних, світоглядних і громадянських якостей, морально-етичних цінностей, інших компетентностей, здобутих у закладі вищої освіти (науковій установі) у відповідній галузі знань за певною кваліфікацією на рівнях вищої освіти, що за складністю є вищими, ніж рівень повної загальної середньої освіти» [11].

Здобути таку освіту можна в закладі вищої освіти, що визначається законодавством України як «окремий вид установи, яка є юридичною особою приватного або публічного права, діє згідно з виданою ліцензією на провадження освітньої діяльності на певних рівнях вищої освіти, проводить наукову, науково-технічну, інноваційну та/або методичну діяльність, забезпечує організацію освітнього процесу і здобуття особами вищої освіти, післядипломної освіти з урахуванням їхніх покликань, інтересів і здібностей» [11].

Підготовка фахівців у закладах вищої освіти здійснюється за встановленими освітніми програмами на таких рівнях (малюнок 1).



Малюнок 1. Рівні вищої освіти, визначені Законом України № 1556-VII

Джерело: узагальнено автором на підставі [11]

Здобуття вищої освіти на кожному її рівні передбачає виконання освітньої програми з присудженням особі відповідного ступеня освіти [11]:

- молодший бакалавр;
- бакалавр;
- магістр;
- доктор філософії / доктор мистецтва.

В Україні нині функціонують заклади вищої освіти трьох типів [11]:

1. Університет - багатогалузевий або галузевий заклад, який сприяє поширенню наукових знань, провадить інноваційну та культурно-просвітницьку діяльність у сфері вищої освіти за різними ступенями, здійснює наукові дослідження й виступає провідним науковим та методичним центром, має сформовану інфраструктуру підрозділів навчального, наукового, науково-виробничого спрямування;

2. Академія, інститут - це галузевий заклад вищої освіти, який сприяє поширенню наукових знань, провадить інноваційну та культурно-просвітницьку діяльність, провадить інноваційну освітню діяльність з надання вищої освіти на першому й другому рівнях за певною або кількома галузями знань, а також може здійснювати підготовку на третьому й вищому рівнях освіти за відповідними спеціальностями, здійснює наукові дослідження, виступає провідним науковим та методичним центром, має сформовану інфраструктуру підрозділів навчального, наукового, науково-виробничого спрямування;

3. Коледж - заклад вищої освіти чи структурний підрозділ університету, академії, інституту, який здійснює освітню діяльність, що пов'язана зі здобуттям ступеня бакалавра та/або молодшого бакалавра, здійснює наукові дослідження прикладного спрямування або провадить творчу мистецьку діяльність. Заклад освіти отримує статус коледжу за умови встановлення обсягу підготовки здобувачів зі ступенем бакалавра та/або молодшого бакалавра не менше, ніж 30 % загального обсягу ліцензії.

Як суб'єкти господарювання заклади вищої освіти можуть діяти в статусі бюджетної установи, прибуткового або неприбуткового закладу вищої освіти.

Так, вищий навчальний заклад державної форми власності засновується державою, фінансується з державного бюджету та знаходиться у підпорядкуванні відповідного центрального органу виконавчої влади. Вищий навчальний заклад комунальної форми власності засновується місцевими органами влади, фінансується з місцевого бюджету й підпорядковується місцевим органам влади. Вищий навчальний заклад приватної форми власності засновується на приватній власності та знаходиться у підпорядкуванні власника або кількох власників. Особливістю приватного закладу вищої освіти є те, що склад та структура такого закладу, порядок його роботи та повноваження можуть бути визначені статутом закладу без дотримання вимог закону № 1556-VII.

За даними статистики, станом на початок 2021-2022 навчального року в Україні нараховувалося 386 закладів вищої освіти, серед яких 62,7 % становили заклади освіти, засновані на державній формі власності. Саме у закладах вищої освіти державної форми власності навчається вагома частка студентів (87,02 % від їх загальної кількості) [12] (таблиця 1).

Таблиця 1

Кількість закладів вищої освіти в Україні та контингент здобувачів на початок 2021-2022 навчального року

Показник	Усього	у тому числі засновані на власності:					
		державній		комунальній		приватній	
		кількість	% до загальної кількості	кількість	% до загальної кількості	кількість	% до загальної кількості
Кількість закладів, одиниць	386	242	62,70	41	10,62	103	26,68
Кількість студентів - усього, осіб	1046669	910785	87,02	97445	9,31	38439	3,67
у т.ч. за формами здобуття освіти:							
- денна	764382	681524	89,16	50772	6,64	32086	4,20
- вечірня	1586	641	40,42	435	27,43	510	32,15
- заочна	279368	227751	81,52	45774	16,38	5843	2,10
- дистанційна	1285	821		464		-	-
- екстернат	48	48	100	-	-	-	-

Продовження таблиці 1

Кількість осіб, уперше прийнятих до ЗВО (без тих, що продовжують навчання з метою здобуття більш високого освітнього ступеня (освітньо-кваліфікаційного рівня)) - усього	239218	207530	86,75	20473	8,56	11215	4,69
у т.ч. за формами здобуття освіти:							
- денна	199982	176073	88,04	14068	7,03	9841	4,93
- вечірня	327	98	29,97	42	12,84	187	57,19
- заочна	38650	31192	80,70	6271	16,23	1187	3,07
- дистанційна	259	167	64,48	92	35,52	-	
Кількість осіб, випущених із ЗВО - усього							
у т.ч. за формами здобуття освіти:	261788	219711	83,93	31375	11,98	10702	4,09
- денна	167196	146109	87,39	12878	7,70	8209	4,91
- вечірня	652	211	32,36	214	32,82	227	34,82
- заочна	93256	72896	78,17	18094	19,40	2266	2,43
- дистанційна	684	495	72,37	189	27,63	-	

Джерело: розрахунки автора на підставі [12]

Проводячи аналіз часток у загальному обсязі осіб за кількістю студентів, зокрема тих, які вперше прийняті до закладів вищої освіти та випущені за різними формами здобуття освіти, спостерігається перевага саме на користь закладів державної форми власності. Подібні тенденції спостерігалися в переважній більшості і в регіональному розрізі (за виключенням Закарпатської, Івано-Франківської, Київської, Рівненської, Херсонської областей та м. Київ) (таблиця 2).

Таблиця 2

Питома вага закладів вищої освіти державної форми власності та кількості здобувачів, які навчалися у таких закладах в регіонах України на початок 2021-2022 навчального року

Регіони України	Кількість закладів вищої освіти, одиниць	у т.ч. засновані на державній формі власності:		Кількість здобувачів, осіб	у т.ч. навчаються у закладах, заснованих на державній формі власності:	
		одиниць	% до загальної кількості		осіб	% до загальної кількості
Вінницька	12	6	50,00	32807	29314	89,35
Волинська	8	4	50,00	19269	15429	80,07
Дніпропетровська	39	26	66,67	70298	59363	84,44
Донецька	18	16	88,89	23932	23130	96,65
Житомирська	5	4	80,00	17577	16766	95,39

Продовження таблиці 2

Закарпатська	7	3	42,86	17394	15038	86,46
Запорізька	14	8	57,14	46044	39000	84,70
Івано-Франківська	10	4	40,00	30184	25178	83,42
Київська	7	3	42,86	15883	14710	92,61
Кіровоградська	7	5	71,43	10181	9148	89,85
Луганська	7	7	100,00	13233	13233	100
Львівська	21	14	66,67	90385	81736	90,43
Миколаївська	8	4	50,00	21437	17371	81,03
Одеська	22	19	86,36	67743	62957	92,94
Полтавська	8	6	75,00	29895	24391	81,59
Рівненська	7	3	42,86	18868	13202	69,97
Сумська	6	5	83,33	18073	17929	99,20
Тернопільська	8	5	62,50	26982	24680	91,47
Харківська	46	37	80,43	122386	118063	96,47
Херсонська	11	5	45,45	18579	17426	93,79
Хмельницька	11	6	54,54	22252	16775	75,39
Черкаська	10	6	60,00	28832	25776	89,40
Чернівецька	5	4	80,00	18748	18418	98,24
Чернігівська	6	6	100	11917	11917	100
м. Київ	83	36	43,37	253770	200120	78,86

Джерело: розрахунки автора на підставі [12]

На початок 2022-2023 навчального року, у зв'язку зі знищенням значної кількості навчальних закладів та військовим станом в країні, спостерігатимуться суттєві зміни у регіональному розподілі закладів вищої освіти, проте зберігатиметься переважна частка закладів саме державної форми власності (зважаючи на переміщення персоналу та матеріально-технічних баз на відносно спокійні території).

Перелік положень, які стосуються особливостей створення та діяльності закладу вищої освіти, включає статут. Зокрема, він повинен містити:

- повне найменування закладу із зазначенням його типу, правосуб'єктності, дати його утворення, місцезнаходження;

- інформацію про обсяг статутного капіталу, джерела надходження та порядок використання коштів і майна закладу, здійснення контролю за провадженням фінансово-господарської діяльності, про загальну концепцію освітньої діяльності закладу;

- інформацію щодо повноважень органів управління, прав й обов'язків засновника (засновників), керівника закладу та підстав для дострокового розірвання з ним контракту;

- порядок внесення змін до статуту, реорганізації та ліквідації закладу.

Структурні підрозділи закладу вищої освіти державної форми власності утворюються рішенням вченої ради у відповідності до Закону України № 1556-VII та статуту конкретного закладу. Законом № 1556-VII визначено основні структурні підрозділи в закладах вищої освіти (окрім коледжів, які не здійснюють підготовку бакалаврів): факультети, кафедри та бібліотека.

«Факультет - це структурний підрозділ закладу вищої освіти, що об'єднує не менш як три кафедри та/або лабораторії, які в державних і комунальних закладах вищої освіти в сукупності забезпечують підготовку не менше 200 здобувачів вищої освіти денної та дуальної форм здобуття освіти (крім факультетів вищих військових навчальних закладів, закладів вищої освіти із специфічними умовами навчання, військових навчальних підрозділів закладів вищої освіти фізичного виховання і спорту, закладів вищої освіти культури та мистецтва)» [11].

«Кафедра - це базовий структурний підрозділ закладу вищої освіти державної (комунальної) форми власності (його філій, інститутів, факультетів), що провадить освітню, методичну та/або наукову діяльність за певною спеціальністю (спеціалізацією) чи міжгалузевою групою спеціальностей, до складу якого входить не менше п'яти науково-педагогічних працівників, для яких кафедра є основним місцем роботи, і не менш як три з них мають науковий ступінь або вчене (почесне) звання» [11].

Кожен заклад вищої освіти повинен мати в своєму складі бібліотеку.

Відповідно до законодавства, структурними підрозділами закладу вищої освіти можуть бути:

- навчально-науковий інститут;
- наукові, науково-дослідні, навчально-наукові, науково-виробничі та проектні інститути, навчально-науково-виробничі центри, конструкторські

бюро, дослідні станції, навчально-виробничі комбінати, відділи аспірантури і докторантури, експериментальні підприємства, наукові парки, технопарки, інші підрозділи, які забезпечують практичну підготовку фахівців певних спеціальностей та/або здійснюють наукові дослідження;

- підготовчі відділення, інститути післядипломної освіти, підрозділи перепідготовки й підвищення кваліфікації кадрів, навчально-методичні кабінети, лабораторії, навчально-виробничі та творчі майстерні, комп'ютерні та інформаційні центри, виробничі структури, навчально-дослідні господарства, видавництва, заклади культурно-побутового призначення, спорткомплекси, центри студентського спорту;

- спеціальний навчально-реабілітаційний підрозділ;

- фаховий коледж;

- інші підрозділи, діяльність яких не заборонена законом [11].

Структура управління закладом вищої освіти поєднує наступні рівні:

- перший рівень - керівник закладу (ректор, директор і т. ін.), засновник (засновники) або уповноважений орган, вчена рада закладу вищої освіти, наглядова рада закладу вищої освіти, вищий колегіальний орган громадського самоврядування;

- другий рівень - заступники керівника закладу (проректори, заступники директора і т. ін.);

- третій рівень - керівники (декани, начальники) факультетів, завідувачі (начальники) кафедр, вчена рада факультету і т. ін.;

- четвертий рівень - органи студентського самоврядування.

Ефективне управління діяльністю вищого навчального закладу передбачає необхідність послідовного виконання наступних укрупнених етапів:

1) формулювання проблем, визначення цілей, постановка завдань;

2) накопичення, систематизація та обробка інформації для прийняття рішення;

3) реалізація прийнятого рішення.

При цьому важливим питанням є проблема якості інформації, що відображається шляхом забезпечення ряду вимог до неї, передусім таких, як точність, своєчасність, повнота, порівнянність, доступність, корисність, адресна спрямованість, адаптивність. Водночас слід зазначити, що базові характеристики інформації, розглянуті у працях науковців, дещо різняться. Так, Г.І. Андрєєва та А.С. Ярошенко визначають наступні характеристики інформації: репрезентативність, змістовність, достатність (повнота), доступність, актуальність, своєчасність, точність, достовірність, стійкість [13]. Лучик Г.М. виокремлює наступні характеристики інформації, враховуючи економічні критерії: якісні (своєчасність, релевантність, достовірність, доречність, вірогідність, зіставність, зрозумілість); кількісні (повнота, достатність); ціннісні (значення для прийняття управлінських рішень, вартість, актуальність) [14, с. 838].

У процесі управління закладом вищої освіти державної форми власності застосовують нормативно-планову, облікову та іншу (позаоблікову) інформацію. Так, облікову інформацію формують показники, що відображаються в первинних документах, регістрах аналітичного й синтетичного обліку. Шляхом узагальнення такої інформації формується Книга «Журнал-Головна», а також фінансова, статистична й податкова звітність.

Важливе значення у процесі здійснення внутрішнього контролю надається бухгалтерській інформації, зважаючи на її високу точність. Проте така інформація характеризує ті події, які вже відбулися, а тому її якість визначається мінімізацією розриву в терміні виникнення самої події та її відображення в обліку.

При проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти державної форми власності можуть застосовувати одночасно декілька видів інформації: планову, прогнозну, нормативну, облікову. Її поєднання залежить від цілей та завдань аналізу. Так, для аналізу виконання кошторису, або в процесі проведення факторного аналізу застосовують одночасно планові й облікові дані. При цьому поєднується значний обсяг логічних та арифметичних

процедур, будуються таблиці, графіки, схеми, діаграми. Саме тому коло споживачів аналітичної інформації є значно ширшим, ніж коло споживачів виключно облікової інформації.

Слід зазначити, що виникнення поняття «інформаційне забезпечення» пов'язане з запровадженням автоматизованих систем управління, динамічним поєднанням надходження інформації з її аналізом, контролем за повнотою й правильністю інформації, її зберіганням, передаванням та використанням у процесі розробки рішень. З огляду на це, інформаційно-облікове забезпечення доцільно розглядати, з одного боку, як процес забезпечення управлінської системи інформацією, а з іншого, - як поєднання нормативно-планової, облікової та позаоблікової інформації на різних етапах управління фінансово-господарською діяльністю, здійснення внутрішнього контролю та аналізу.

Для формування цілісної системи інформаційно-облікового забезпечення необхідно визначитися зі специфікою її формування, зберігання, використання, розробити потоки руху інформації. Так, у закладі вищої освіти створюється єдина інформаційна мережа, що забезпечує збір, обробку даних, інформаційний обмін. Від повноти та достовірності інформації залежить якість оцінки подій, а також обґрунтованість управлінських рішень.

Кожен заклад освіти, який має ліцензію на провадження освітньої діяльності, повинен забезпечити на своєму веб-сайті (а при його відсутності - на веб-сайті засновників) відкритий доступ до наступної інформації та документів:

- статут;
- структура та органи управління закладу;
- ліцензії на провадження освітньої діяльності;
- сертифікати про акредитацію освітніх програм, про інституційну акредитацію закладу;
- кадровий склад закладу відповідно до ліцензійних умов;
- освітні програми та перелік освітніх компонентів, передбачених відповідними освітніми програмами;

- ліцензований обсяг й фактична кількість осіб, які навчаються у закладі освіти;
- матеріально-технічне забезпечення закладу (відповідно до ліцензійних умов);
- напрями наукової та/або мистецької діяльності;
- мова (мови) освітнього процесу;
- результати моніторингу якості освіти;
- наявність вакантних посад, порядок та умови проведення конкурсу на їх заміщення (у випадку його проведення);
- наявність гуртожитків, вільних місць у них, розмір плати за проживання;
- умови доступності закладу для навчання осіб з особливими освітніми потребами;
- річний звіт про діяльність закладу освіти;
- правила поведінки здобувача в закладі освіти;
- правила прийому до закладу освіти;
- розмір плати за навчання, підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації здобувачів освіти;
- перелік, вартість, порядок надання та оплати додаткових освітніх та інших послуг;
- план заходів щодо запобігання та протидії булінгу в закладі освіти;
- порядок подання та розгляду заяв про випадки булінгу в закладі освіти;
- порядок реагування на доведені випадки булінгу в закладі освіти та відповідальність причетних осіб;
- інша інформація, яка оприлюднюється на вимогу законодавства або за рішенням закладу освіти [15].

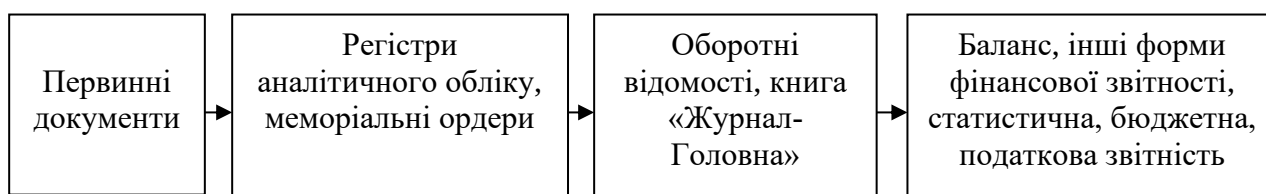
Перелік додаткової інформації, яка є обов'язковою для оприлюднення закладами вищої освіти, може визначатися спеціальними законами.

Систему інформаційно-облікових даних для управління закладом вищої освіти та здійснення внутрішнього контролю формують дані статистичного й

бухгалтерського обліку, звітність, внутрішні положення, посадові інструкції, встановлені правила документообігу, розроблені аналітичні таблиці.

Вагомим інструментом у формуванні інформаційно-облікового забезпечення є розробка облікової політики закладу, застосування положень якої повинне сприяти забезпеченню повного, достовірного та безперервного відображення господарських операцій. При цьому забезпечуватиметься можливість застосування різних прийомів та способів обробки інформації з урахуванням потреб управління.

Узагальнена послідовність відображення інформації в обліку та звітності закладу вищої освіти державної форми власності представлена на малюнку 2.



Малюнок 2. Узагальнена послідовність відображення інформації в обліку та звітності закладу вищої освіти державної форми власності

Джерело: розробка автора

Ефективна діяльність закладів вищої освіти значною мірою обумовлена функціонуванням належної системи зовнішнього та внутрішнього контролю. «Контроль є основним незалежним джерелом інформації для виявлення причин порушень, що виникають у процесі управління державними фінансами та державною власністю, а також дійовим засобом впливу для прийняття рішень щодо запобігання тих чи інших порушень» [16, с. 9].

Контроль за дотриманням законодавства в бюджетній сфері має ряд особливостей, а його загальна спрямованість регламентується Бюджетним кодексом України, зокрема, статтею 26. Такий контроль спрямований на забезпечення ефективного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу у відповідності з положеннями як Бюджетного кодексу, так і іншого законодавства. При його здійсненні забезпечується:

- оцінка управління бюджетними коштами, забезпечення цільового використання бюджетних коштів закладами вищої освіти;
- повнота й правильність ведення обліку, достовірність відображення інформації у формах звітності;
- загальна оцінка стану фінансово-господарської діяльності закладів вищої освіти;
- недопущення порушень бюджетного законодавства, забезпечення обґрунтованого планування надходжень та видатків.

Для забезпечення успішного функціонування закладу вищої освіти державної форми власності, збереження його активів, у закладі має бути чітко налагоджений розподіл обов'язків та механізм управління, невід'ємним елементом якого є внутрішній контроль.

Як зазначено у Бюджетному кодексі України, «внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ» [17].

Слід зазначити, що в основних нормативно-правових документах, які регулюють процес здійснення внутрішнього контролю суб'єктами державного сектору, визначення даного поняття є ідентичним. Так, у Методичних рекомендаціях № 995 [18] та в Постанові КМУ № 1062 [19] термін «внутрішній контроль» використовується в тому ж значенні, що і в Бюджетному кодексі України.

У вищому навчальному закладі здійснення внутрішнього контролю базується, зокрема, на необхідності забезпечення ефективної організації навчально-виховного процесу шляхом налагодження взаємодії між адміністрацією, органами влади, громадськими організаціями, персоналом закладу.

Внутрішній контроль здійснюється керівником (ректором, директором) закладу, його заступниками (проректорами), а також іншими працівниками

(деканами, завідувачами кафедр і т. ін.) у межах виконання ними функціональних (посадових) обов'язків. У процесі організації такого контролю важливе значення повинне надаватися удосконаленню професійної майстерності науково-педагогічного персоналу, раціональному використанню коштів та матеріально-технічних ресурсів, обґрунтованому формуванню доходів та витрат. При цьому внутрішній контроль слід розуміти не як окрему обставину чи подію, а як цілісний процес, який здійснюється на рівні конкретного закладу вищої освіти його керівництвом та працівниками. У процесі його здійснення узагальнюється оперативна інформація про стан керованих підсистем, виявляються та виправляються недоліки в освітньому процесі.

Важливим об'єктом контролю виступає матеріально-технічна база закладу вищої освіти, яку формують будівлі, споруди, обладнання, комунікації, земля, транспортні засоби, службове житло тощо. З метою забезпечення статутної діяльності закладу вищої освіти складові матеріально-технічної бази передаються у власність закладу його засновником (засновниками) або закріплюються за закладом на основі права господарського відання, а питання щодо здійснення землекористування та реалізації прав власника земельних ділянок вирішуються у відповідності з нормами Земельного кодексу України.

Майно закладу вищої освіти не може бути предметом застави, не підлягає вилученню та не може бути передане у власність іншим особам без погодження з засновниками та вищим колегіальним органом самоврядування (крім передбачених законодавством випадків). Наявні будівлі, споруди, приміщення повинні відповідати вимогам доступності (відповідно до державних будівельних норм та стандартів).

При формуванні системи внутрішнього контролю необхідно враховувати, що у відповідності до статуту та з урахуванням норм Закону № 1556-VII заклад вищої освіти має право [11]:

- провадити фінансово-господарську діяльність як в Україні, так і за кордоном;

- власності на створені за власні або бюджетні кошти (крім визначених законом випадків) об'єкти права інтелектуальної власності;
- використовувати закріплене на праві господарського відання майно (у тому числі для здійснення господарської діяльності, передачі майна в оренду та користування згідно з законодавством);
- засновувати сталий фонд закладу та розпоряджатися доходами від його використання, отримувати майно, кошти та матеріальні цінності від державних органів, ОМС, юридичних та фізичних осіб;
- створювати або використовувати за договором матеріально-технічні бази з метою провадження освітньої, інноваційної, наукової, господарської діяльності;
- здійснювати капітальне будівництво основних засобів, проводити їх реконструкцію, поточний та капітальний ремонт;
- створювати і розвивати власні соціально-побутові об'єкти, спрямовувати кошти на соціальну підтримку працівників закладу та здобувачів освіти;
- відкривати рахунки в національній та іноземній валютах, користуватися кредитними ресурсами без урахування обмежень на право здійснення запозичень, встановлених Бюджетним кодексом;
- засновувати навчальні заклади, наукові установи, а також засновувати підприємства для здійснення інноваційної та/або виробничої діяльності;
- брати участь у формуванні статутного капіталу різних типів інноваційних структур шляхом внесення нематеріальних активів;
- здійснювати перекази внесків в інвалюті за колективне членство в міжнародних освітніх та наукових асоціаціях, за передплату на наукові іноземні видання, за доступ до баз даних та світових інформаційних мереж.

У процесі формування інформаційно-облікового забезпечення закладу вищої освіти державної форми власності слід враховувати, що фінансування таких закладів здійснюється за рахунок коштів з державного бюджету, а також з інших не заборонених законодавством джерел. При цьому дотримується принцип цільового й ефективного витрачання коштів, публічності й прозорості

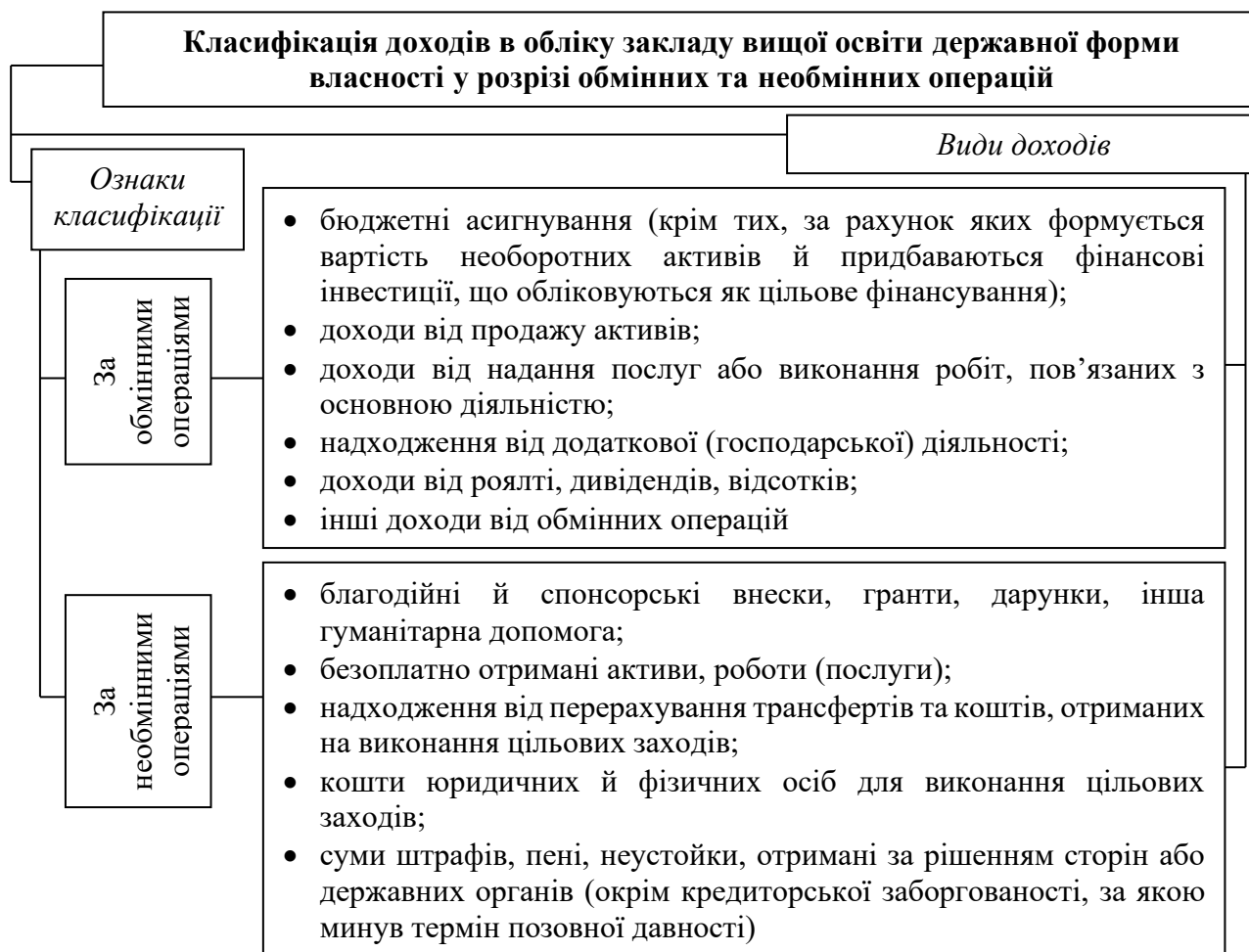
в прийнятті рішень. На відміну від державних закладів, комунальні заклади освіти фінансуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, з інших не заборонених законодавством джерел, а приватні заклади освіти фінансуються засновниками, а також надходженнями з інших не заборонених законодавством джерел. Спрямування залучених коштів на провадження статутної діяльності закладу вищої освіти здійснюється в порядку та на умовах, визначених статутом конкретного закладу, а також нормами законодавства.

У кошторис (фінансовий план) закладу вищої освіти включають витрати на розвиток матеріально-технічної та лабораторної бази, на забезпечення закладу ліцензованими програмними продуктами.

Власні надходження закладів вищої освіти, отримані у вигляді плати за надання освітніх послуг, благодійні внески та гранти зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в ДКСУ, або на поточні та/або депозитні рахунки установ державних банків. Такі доходи та відсотки від розміщення коштів закладу на депозитних рахунках установ державних банків включаються до кошторису (фінансового плану) закладу та можуть бути використані ним на придбання майна, ремонт приміщень, поліпшення навчально-лабораторного, матеріально-технічного та навчально-методичного забезпечення освітнього процесу, капітальне будівництво та інші потреби у межах статутної діяльності закладу освіти.

При розробці інформаційно-облікової системи закладів вищої освіти державної форми власності важлива роль відводиться формуванню доходів та витрат, які класифікуються у розрізі обмінних та необмінних операцій, фондів бюджету (загальний та спеціальний), бюджетних програм, видів діяльності.

Класифікацію доходів у розрізі обмінних та необмінних операцій відображено на малюнку 3.



Малюнок 3. Класифікація доходів за обмінними та необмінними операціями в обліку закладу вищої освіти державної форми власності

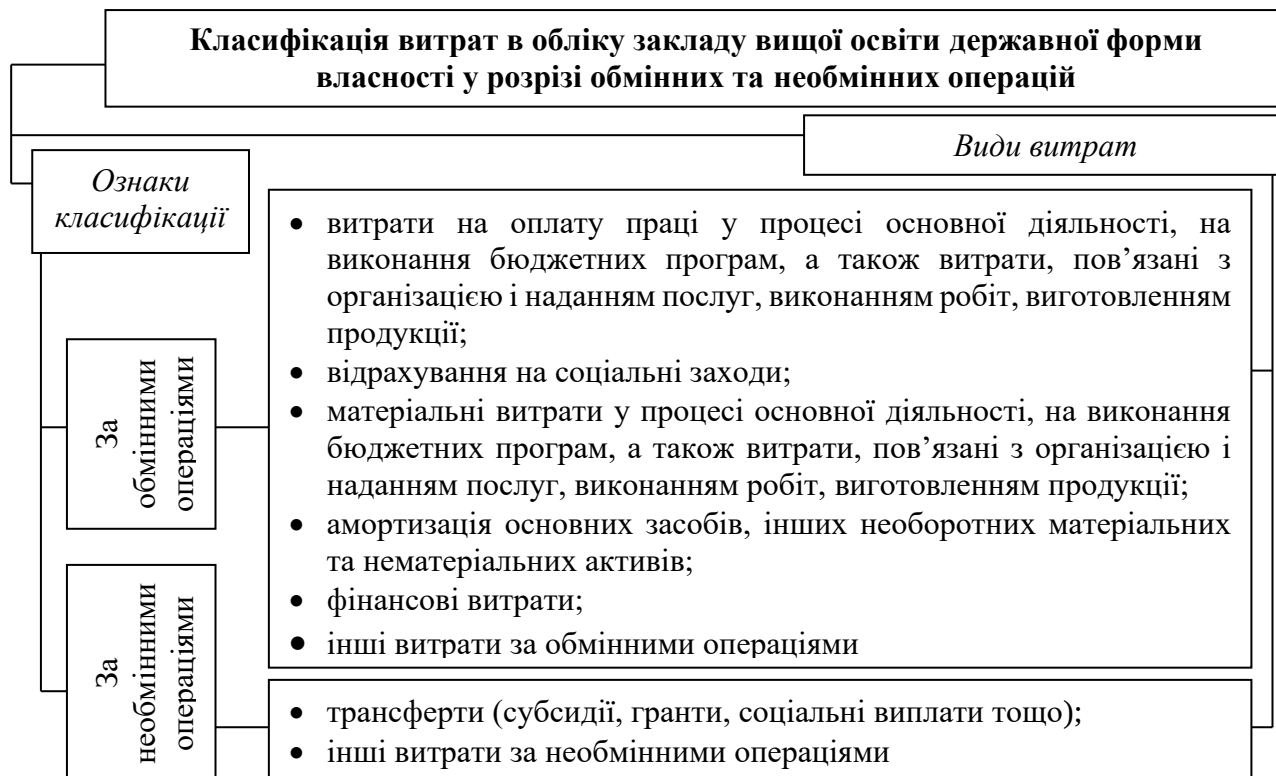
Джерело: узагальнено автором на підставі [20]

Сукупний дохід закладу освіти державної форми власності формують бюджетні асигнування та позабюджетні кошти, а також надходження як оплата за навчання, підвищення кваліфікації, кошти за надання додаткових освітніх послуг. Значну частку у надходженнях спеціального фонду формують надходження від плати за послуги, що надаються закладом згідно із законодавством (надходження від додаткової (господарської) діяльності, плата за оренду майна).

Вагомою складовою видатків у закладах вищої освіти є видатки на оплату праці та нарахування на заробітну плату, товари та послуги, соціальне забезпечення. У розпорядчому документі про облікову політику закладу важливе

значення відводиться формуванню переліку й складу змінних та постійних загальновиробничих витрат, визначенню бази їх розподілу.

Класифікацію витрат закладу вищої освіти державної форми власності у розрізі обмінних та необмінних операцій відображено на малюнку 4.



Малюнок 4. Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями в обліку закладу вищої освіти державної форми власності

Джерело: узагальнено автором на підставі [21]

Система внутрішнього контролю визначає набір внутрішніх правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом для дотримання чинного законодавства, забезпечення стабільного функціонування закладу, збереження і раціонального використання активів, недопущення помилок та фальсифікацій, забезпечення правильності й повноти ведення обліку та формування звітності. З метою раціональної організації бухгалтерського й статистичного обліку та внутрішнього контролю у закладах розробляють графік документообігу.

Адміністрацією закладів освіти забезпечується: виконання працівниками вимог нормативно-законодавчих документів, внутрішніх правил та інструкцій, які регулюють діяльність закладів вищої освіти; контроль за надходженням та

використанням коштів загального та спеціального фондів, надійність системи обліку та інформації, яка необхідна для успішного управління фінансово-господарською діяльністю закладу; недопущення псування та нецільового використання майна, крадіжок, фактів знищення інформації в комп'ютерних базах даних, а також в облікових регістрах та реєстрах; перевірка використання робочого часу, дотримання правил у формуванні навчального навантаження, забезпечення відповідності діяльності закладу ліцензійним умовам.

Як зазначено у Методичних рекомендаціях № 995, «внутрішнім контролем охоплюються питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності установи» [18].

Здійснюючи внутрішній контроль, доцільно враховувати основні орієнтири діяльності закладу вищої освіти (малюнок 5).



Малюнок 5. Основні орієнтири діяльності закладу вищої освіти

Джерело: розробка автора

При організації системи внутрішнього контролю у закладі вищої освіти керівник такого закладу повинен чітко розуміти: специфіку діяльності закладу, його організаційно-управлінську структуру; особливості функціонування кожної з підсистем (при цьому забезпечується системний підхід в управлінні, а також повнота, правильність та своєчасність прийняття рішень); форми і методи

контролю (це сприятиме правильній організації контролю та його цілеспрямованому здійсненню). З урахуванням цього визначаються завдання, які необхідно вирішити у процесі організації системи внутрішнього контролю у закладі вищої освіти (малюнок 6).

Основні завдання організації системи внутрішнього контролю у закладах вищої освіти	
	Перевірка дотримання положень законодавства у сфері вищої освіти, документації стосовно акредитації та ліцензування освітньої діяльності
	Перевірка стану матеріально-технічної бази закладу та її використання, ведення обліку, правильності складання кошторисів, формування звітності
	Контроль наявності та якості навчально-методичного та наукового забезпечення, контроль за виконанням навчальних планів та програм, індивідуальних планів та програм
	Перевірка стану викладання навчальних дисциплін, запровадження інноваційних технологій навчання, запровадження нетрадиційних форм та методів навчання, контроль якості знань та вмінь здобувачів освіти
	Перевірка стану виховної роботи та реалізації особистісно-орієнтованого підходу

Малюнок 6. Основні завдання, які необхідно вирішити у процесі розробки системи внутрішнього контролю закладу вищої освіти

Джерело: розробка автора

Узагальнену структуру внутрішнього контролю в закладі вищої освіти державної форми власності формують такі компоненти:

- внутрішнє середовище (при його дослідженні доцільно систематизувати повноваження суб'єктів внутрішнього контролю, обґрунтувати формування організаційних і функціональних засад, які визначають внутрішнє середовище, розробити чіткі внутрішні регламенти та внести зміни до діючих регламентів);
- формулювання цілей (на цьому етапі слід виокремити операційні та стратегічні цілі. Так, операційні цілі визначаються періодично, є реалістичними, конкретизованими, вимірюваними, а стратегічні цілі встановлюються закладом на перспективу);

- ідентифікація зовнішніх (законодавчих) та внутрішніх (кадрових, програмно-технічних, фінансово-господарських) ризиків, їх оцінка з урахуванням ймовірності виникнення та впливу на спроможність суб'єктів внутрішнього контролю досягати цілі, управління ризиками з урахуванням їх розподілу між суб'єктами контролю;

- заходи контролю та моніторингу, інформаційно-комунікаційний обмін з урахуванням результатів зовнішнього контролю, внутрішніх перевірок, оцінки ризиків, результатів моніторингу.

У закладах вищої освіти об'єктами внутрішнього контролю виступають адміністративно-управлінські процеси, фінансово-господарські та інші процеси, що здійснюються у межах встановлених повноважень та відповідальності. При цьому функціонування системи внутрішнього контролю ґрунтується на важливих принципах, таких як: законність, об'єктивність, відповідальність та розподіл повноважень, методологічна єдність, відкритість.

Складовими компонентами системи внутрішнього контролю закладу вищої освіти державної форми власності є: середовище контролю; система бухгалтерського обліку та звітності; процедури перевірки.

Зокрема, середовище контролю формують фактори такого середовища (організаційна структура закладу освіти, розподіл обов'язків, види й методи управлінського контролю), а також специфічні заходи контролю (забезпечення відповідності між внутрішніми регламентами й вимогами чинного законодавства, дотримання ліцензійних умов, належний контроль доступу до зміни комп'ютерних програм, оновлення баз даних, до інформаційних джерел, оцінка відповідності науково-педагогічного персоналу особливостям діяльності закладу та його структурних підрозділів).

Ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку та звітності передбачає розробку робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, формування й дотримання графіку документообігу, затвердження облікової політики та контроль за відповідністю її положень єдиним підходам до формування облікової політики закладами та установами, які входять до сфери

управління МОН, ведення обліку й складання звітності з урахуванням вимог законодавства.

Процедурами перевірки є процедури контролю за наявністю документів стосовно здійснення освітньої діяльності, контролю збереження активів, повноти й правильності формуванні кошторису, відображення даних в обліку та звітності. При цьому здійснюється періодичне порівняння фактично наявних активів з записами в облікових регістрах, арифметична перевірка сумарних значень, оцінка порівнянності даних, відображених в обліку та формах звітності, проводиться аналіз джерел фінансування та потреби в коштах.

Внутрішній контроль у закладі вищої освіти забезпечується поєднанням сукупності функцій:

- управлінської (через вплив структури й функцій апарату управління на реалізацію мети та завдань фінансово-господарської діяльності закладу освіти);
- педагогічно-виховної (шляхом забезпечення цілісності процесу навчання та виховання здобувачів вищої освіти);
- діагностичної (через вивчення впливу стану навчально-виховного процесу на результати фінансово-господарської діяльності закладу);
- стимулюючої (шляхом розробки механізмів заохочення здобувачів для покращення результатів навчання, розвитку особистості);
- інформаційної (через формування масиву інформації про діяльність закладу освіти та якість навчально-виховного процесу).

Заклади вищої освіти здійснюють освітню, методичну, наукову, виробничо-комерційну, фінансово-господарську діяльність з урахуванням норм Конституції, Указів Президента, Бюджетного та Податкового, Господарського, Цивільного кодексів України, Кодексу законів про працю в Україні, законодавства у сфері освіти, інших нормативно-правових актів.

Контроль за дотриманням статуту та за фінансово-господарською діяльністю закладу вищої освіти здійснюють засновник (засновники), або уповноважений ним (ними) орган. Керівник (ректор, директор) повинен бути добре інформованим про всі сфери фінансово-господарської діяльності закладу,

постійно підтримувати зворотній зв'язок з головним бухгалтером та фінансово-економічною службою, приймати участь у розробці кошторису, аналізі формування доходів та витрат. Значну увагу під час здійснення внутрішнього контролю слід звертати на дотримання освітніх стандартів та внутрішніх регламентів, виконання навчальних планів та програм, якісний склад науково-педагогічного персоналу, а також рівень знань, умінь та навичок здобувачів освіти, дотримання вимог техніки безпеки й санітарно-гігієнічних норм.

У процесі здійснення контролю за діяльністю закладів вищої освіти слід враховувати, що при провадженні освітньої діяльності такими закладами в обов'язковому порядку повинні дотримуватися ліцензійні умови та стандарти вищої освіти. Зокрема, ліцензійними умовами провадження освітньої діяльності встановлено вичерпний перелік обов'язкових для виконання закладом вимог та документів, які додаються до заяви про отримання ліцензії.

Ліцензійні умови провадження освітньої діяльності визначають: кадрові освітньо-кваліфікаційні вимоги до працівників; технологічні вимоги до наявної матеріально-технічної бази, дані щодо її ідентифікації; вимоги, передбачені Законом України № 222-VIII «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.2015 р. (редакція від 05.01.2022 р.) [11].

Перелік галузей знань та спеціальностей, розроблений на основі Міжнародної стандартної класифікації освіти та затверджений КМУ за поданням центрального органу виконавчої влади в сфері освіти та науки, формується для впорядкування освітніх програм з диференціацією вимог до них, для планування підготовки фахівців, забезпечення порівнянності документів про вищу освіту.

Кожний заклад вищої освіти здійснює самостійну розробку освітніх програм та їх затвердження з урахуванням встановлених законодавством й стандартами вищої освіти, а також (за наявності) професійними стандартами вимог до відповідних рівнів вищої освіти.

Необхідно перевіряти освітні програми на вміст таких складників: перелік освітніх компонентів та їх логічна послідовність; вимоги щодо рівня освіти здобувачів, які можуть розпочати навчання за визначеною програмою; кількість

необхідних для виконання програми кредитів ЄКТС; очікувані результати навчання за програмою (здобуті компетентності).

Слід враховувати, що заклад вищої освіти має право самостійно запроваджувати спеціалізації, формувати освітні програми за галузями знань чи групами спеціальностей на початковому рівні (короткому циклі) вищої освіти, формувати міждисциплінарні освітньо-наукові програми на другому (магістерському) рівні вищої освіти, якщо це не суперечить стандартам вищої освіти.

Стандарти вищої освіти є сукупністю спільних вимог до освітніх програм у межах конкретного рівня вищої освіти та спеціальності. Вони розробляються у відповідності з Національною рамкою кваліфікацій та використовуються при визначенні й оцінюванні якості вищої освіти, а також результатів освітньої діяльності.

У процесі контролю слід враховувати, що стандартом вищої освіти визначаються наступні вимоги до освітньої програми: необхідний для здобуття конкретного ступеня вищої освіти обсяг кредитів ЄКТС; вимоги до рівня освіти й результатів навчання осіб, які можуть навчатися за даною програмою; перелік набору обов'язкових компетентностей випускника; нормативна складова підготовки та форми атестації здобувачів вищої освіти; вимоги щодо формування освітніх програм підготовки за однією чи кількома галузями знань або групою спеціальностей (в стандартах для молодшого бакалавра), міждисциплінарних освітньо-наукових програм (в стандартах для магістра й доктора філософії), а також вимоги професійних стандартів.

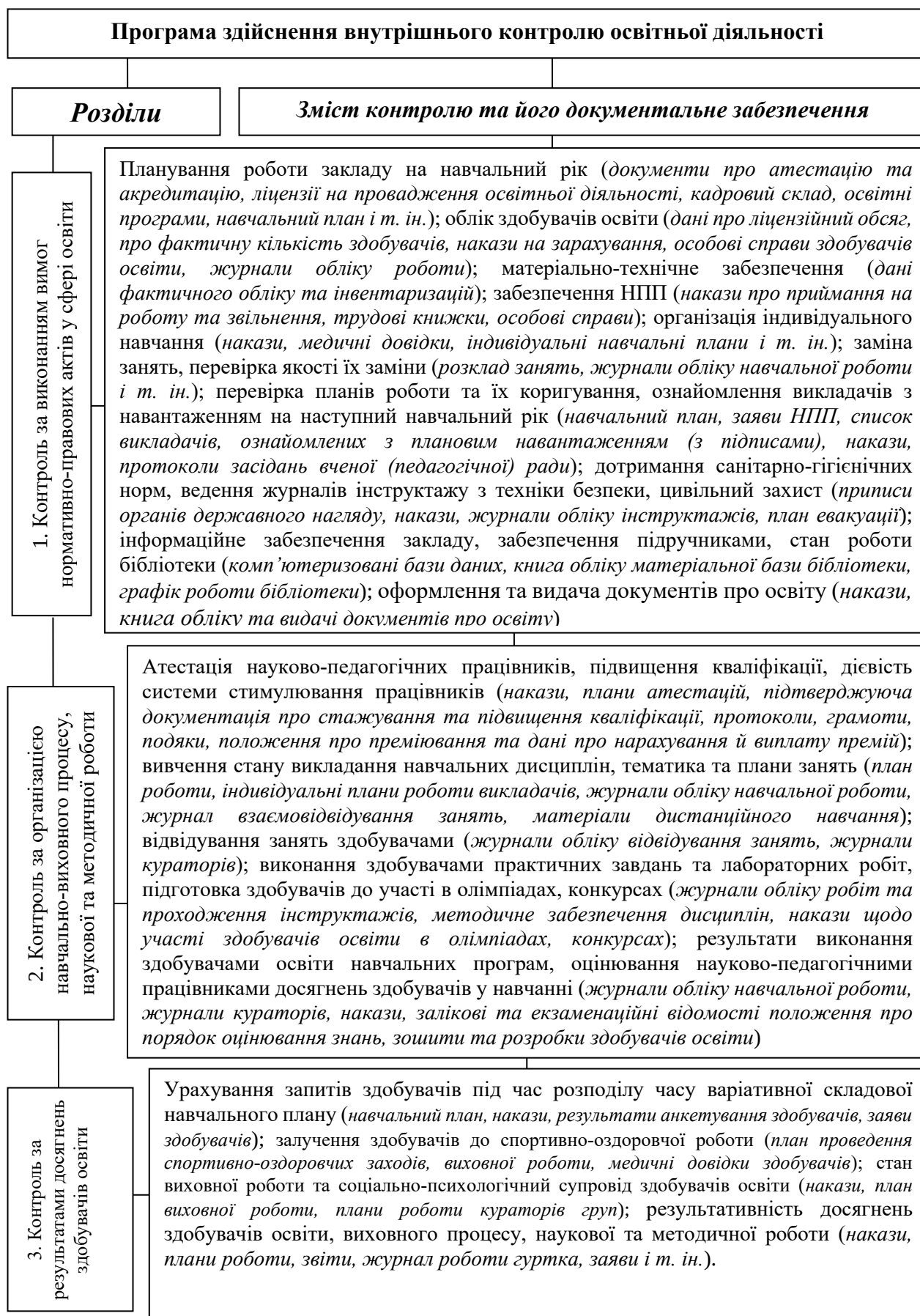
При здійсненні контролю за розробкою навчальних планів слід враховувати, що їх складання заклад вищої освіти здійснює на підставі освітніх програм. У навчальному плані визначається перелік та обсяг освітніх компонентів у кредитах ЄКТС, форми організації освітнього процесу, графік навчального процесу, види й обсяги навчальних занять, форми контролю (поточного та підсумкового). На його основі розробляються та затверджуються індивідуальні навчальні плани для кожного здобувача на навчальний рік, які

формуються з урахуванням особистого вибору ним дисциплін у встановленому законодавством обсязі.

Важливе значення має надаватися контролю системи внутрішнього забезпечення якості (оцінці якості освітньої діяльності та якості вищої освіти). При цьому передбачається здійснення наступних заходів та процедур: формування загальних принципів і процедур щодо забезпечення якості освіти; моніторинг освітніх програм та їх періодичний перегляд; здійснення щорічного оцінювання здобувачів, науково-педагогічних та педагогічних працівників закладу з оприлюдненням результатів оцінювання на веб-сайті або в інший спосіб; забезпечення можливостей щодо підвищення кваліфікації персоналу, дотримання академічної доброчесності працівниками та здобувачами; забезпечення достатності ресурсів для організації освітнього процесу у розрізі освітніх програм, інформаційних систем управління освітнім процесом, публічності інформації щодо освітніх програм, ступенів освіти, кваліфікацій.

Програма здійснення внутрішнього контролю освітньої діяльності у закладах вищої освіти має розроблятися у відповідності з вимогами, встановленими Листом МОН України від 07.08.2013 р. № 1/9-533 [22].

Така програма розробляється на кожен навчальний рік з помісячною розбивкою. Нею визначається зміст контролю, форма узагальнення та оприлюднення результатів, орієнтовні терміни проведення заходів контролю. Розділи програми здійснення внутрішнього контролю освітньої діяльності відображено на малюнку 7.



Малюнок 7. Програма здійснення внутрішнього контролю освітньої діяльності закладу вищої освіти

Джерело: узагальнено автором на підставі [22]

Ефективність здійснення навчально-виховного процесу значною мірою визначається якістю вмінь та знань здобувачів освіти. У зв'язку з цим необхідним є періодичне проведення перевірок рівня знань здобувачів освіти.

У закладах освіти застосовують наступні види контролю знань, умінь та навичок здобувачів освіти:

- поточний контроль (здійснення опитувань, перевірка виконання здобувачами контрольних робіт і т. ін.);
- тематичний контроль (тематичне опитування здобувачів, тестування);
- проміжний контроль (передбачає проведення семестрових та річних підсумкових заліків, атестацій, виконання здобувачами індивідуальних завдань);
- вихідний контроль (передбачає проведення державної кваліфікаційної атестації, що включає кваліфікаційний екзамен або захист кваліфікаційної роботи).

Форми та періодичність проведення контролю зазначають у навчальному плані, робочих програмах дисциплін, силабусах.

Слід зазначити, що ефективність контролю за виконанням навчально-виховної та науково-методичної роботи буде високою лише у випадку, коли такий контроль здійснюється системно, у відповідності із розробленим планом.

У відповідності з Законом України від 05.09.2017 р. № 2145-VIII (зі змінами та доповненнями), фінансування освіти може здійснюватися за рахунок коштів державного бюджету, місцевих бюджетів, а також за рахунок інших джерел, які не заборонені чинним законодавством. Тобто, джерелами фінансування можуть бути: бюджетні кошти; надходження, отримані як плата за надання освітніх та інших послуг (відповідно до укладених договорів); гранти вітчизняних та міжнародних організацій; доходи від реалізації продукції навчально-виробничих майстерень чи господарств, а також від надання в оренду будівель, споруд, обладнання; добровільні внески юридичних та фізичних осіб (у вигляді коштів, матеріальних цінностей, нематеріальних активів); надходження, отримані в оплату за НДР, а також за інші роботи, які виконані на замовлення юридичних або фізичних осіб; дивіденди від цінних паперів,

відсотки від депозитів та розміщення коштів спецфонду на поточних банківських рахунках; інші джерела, які не заборонені чинним законодавством.

Важливими об'єктами контролю у закладах вищої освіти є процес фінансування підготовки бакалаврів та магістрів, соціальний захист педагогічних працівників та здобувачів освіти. Фінансування таких виплат здійснюється за рахунок коштів бюджету на нормативній основі, у межах обсягів державного (регіонального) замовлення. В залежності від форми власності закладу, своєчасність здійснення виплат педагогічним працівникам, а також надання пільг забезпечує держава або засновники.

Заклади освіти можуть використовувати на передбачену установчими документами діяльність додаткові джерела фінансування - кошти, отримані за підготовку здобувачів понад державне замовлення, надання додаткових послуг, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

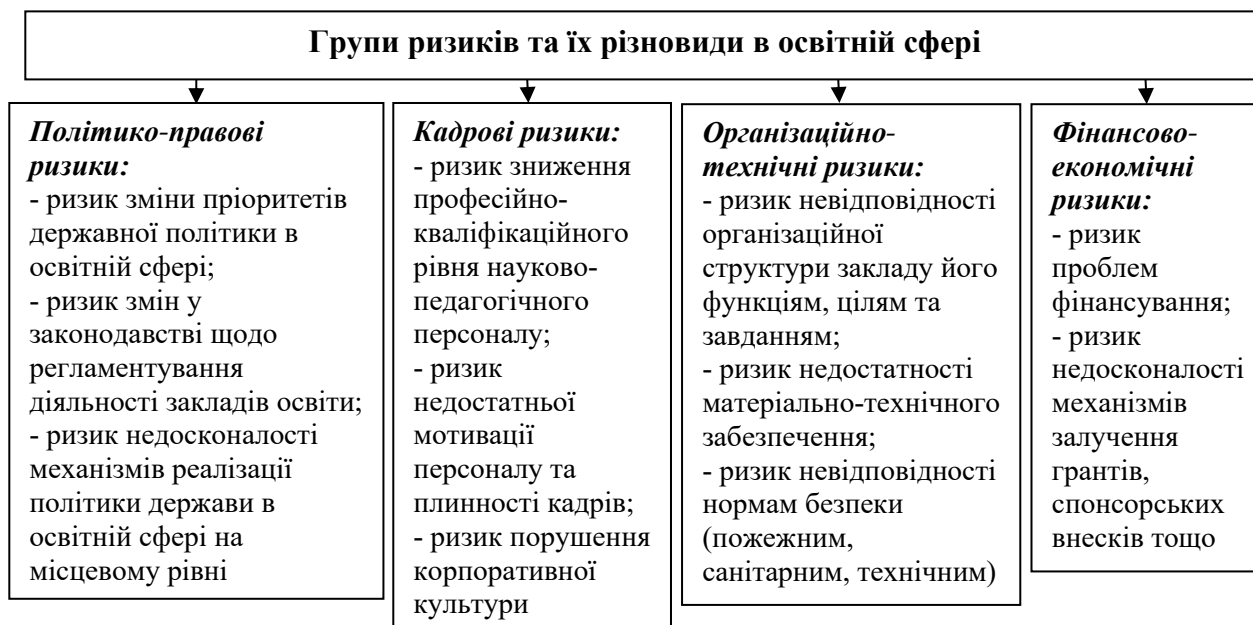
Вище розглянуті аспекти діяльності, а також особливості функціонування закладів вищої освіти державної форми власності повинні максимально враховуватися при здійсненні внутрішнього контролю й формуванні системи його інформаційно-облікового забезпечення.

Система інформаційно-облікового забезпечення внутрішнього контролю у закладах вищої освіти спрямовується на вирішення конкретних управлінських завдань, а її дієвість передбачає реалізацію таких етапів:

- формулювання управлінських завдань та варіантів їх вирішення;
- систематизація інформації, попередньо перевіреної на предмет повноти та достовірності;
- узгодження варіантів рішень з урахуванням норм облікової політики, практики ведення обліку, підходів в оподаткуванні.

В сучасних умовах актуальною є проблема посилення впливу ризиків на діяльність закладів вищої освіти, що потребує розробки комплексної системи їх оцінки та класифікації, удосконалення практичних аспектів управління ризиками. У процесі фінансово-господарської діяльності заклади вищої освіти стикаються з різноманітними ризиками політико-правового, кадрового,

організаційно-технічного, фінансово-економічного характеру. Основні групи ризиків та їх різновиди в освітній сфері згруповані на малюнку 8.



Малюнок 8. Основні групи ризиків та їх різновиди в освітній сфері

Джерело: узагальнено автором на підставі [23]

Ризики різняться за місцем та часом їхнього виникнення, сукупністю факторів впливу на їх рівень, способом аналізу, методами опису. Поряд із загальними існують специфічні види ризиків, пов'язані з особливостями діяльності конкретного закладу вищої освіти та специфікою управління, з інформованістю про стан зовнішнього середовища тощо.

Зокрема, політико-правові ризики пов'язані зі змінами в політичній сфері, а також нормативно-правовому полі, зумовлюють зміну пріоритетів на загальнодержавному та територіальному рівнях.

Політичні ризики зумовлюються геополітичною та внутрішньою ситуацією в країні, яка здійснює значний вплив на діяльність закладів вищої освіти, в зв'язку чим відбувається нарощування, зокрема, фінансового ризику. Військові дії, які нині відбуваються в Україні, негативно позначаються не лише на морально-фізичному стані населення, а й на функціонуванні економіки, діяльності навчальних закладів у різних регіонах.

Правові ризики пов'язані зі зміною положень нормативно-правових актів, або недостатньою компетентністю осіб, які їх трактують. Нормативно-правове поле діяльності закладів вищої освіти, у тому числі й державних, формують Закони України, Укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, листи та офіційні пояснення МОН України, інші концептуальні документи в сфері освіти. Неправильне трактування нормативно-правових актів, а інколи й внесені зміни в нормативно-правове поле, спричиняють виникнення збитків, адже сталі правові норми є основою моделювання системи менеджменту, формування організаційно-інформаційних та функціональних структур.

Часті зміни державної політики істотно змінюють систему вищої освіти, призводять до тимчасового зменшення ефекту у зв'язку з зростанням витрат на перехід та адаптацію. Тому такі зміни мають бути максимально виваженими, чітко прорахованими та поетапними.

При дослідженні ризику впливу змін законодавства на регламентування діяльності закладів вищої освіти слід враховувати організаційно-правовий статус таких закладів, здійснювати пошук шляхів удосконалення структури управління та внутрішніх документів, формувати оптимальну модель взаємодії кадрової, фінансової, матеріально-технічної, інформаційної складових для створення раціональної системи управління персоналом.

Кадрові ризики пов'язані з неповним використанням потенційних можливостей науково-педагогічного персоналу для досягнення закладом вищої освіти поставлених цілей та завдань, нераціональним підбором та розстановкою кадрів, відсутністю належних стимулів для їх навчання та розвитку, неналежними умовами праці, неурегульованістю взаємовідносин у колективі та наявністю невирішених трудових суперечок. Такі ризики можуть призвести до втрати співробітників, зниження їх віддачі внаслідок недостатньої вмотивованості. Мінімізація кадрових ризиків, раціональна організація управління персоналом надає закладу безперечні конкурентні переваги на ринку

освітніх послуг, а злагоджена команда кваліфікованих однодумців дає можливість реалізувати надскладні завдання.

Переважна більшість кадрових ризиків пов'язана з порушенням корпоративних правил, зловживаннями та помилками. Тому необхідно розробити сукупність заходів щодо сприяння підвищенню рівня професійно-педагогічних компетентностей науково-педагогічного персоналу, розвитку професійних якостей викладачів, їх прагнення до самовдосконалення.

Кількісний та якісний рух персоналу може відбуватися внаслідок незадоволеності керівництва роботою конкретного працівника, або ж незадоволення науково-педагогічних працівників роботою у конкретному закладі освіти. Рух персоналу може бути пов'язаний з його переміщенням в самому навчальному закладі, або між закладами освіти. У процесі аналізу оцінюють відповідність тенденції зміни якісного складу науково-педагогічних працівників стратегічним цілям розвитку закладу.

Ризик недостатньої мотивації персоналу виникає, коли не приділяється належна увага створенню в колективі сприятливого психологічного клімату, забезпеченню спрацьованості, сумісності, добрих міжособистісних відносин. Робочі відносини в колективі повинні ґрунтуватися на взаємній повазі, відкритості, сприяти розкриттю кращих якостей та здібностей кожного викладача.

Активно мотивує науково-педагогічний персонал вдячність керівництва за досягнуті результати, визнання здобутків викладача, оцінка його трудового внеску. За відсутності належної мотивації здійснюється деформація психологічної структури викладача, знижується його самооцінка та науково-педагогічна активність, звільняються професійні кадри.

Заклади вищої освіти повинні розвиватися з урахуванням новітніх тенденцій в галузі науки та техніки. Це дозволить зміцнювати позиції на ринку освітніх послуг, оперативно реагувати на вплив зовнішніх чинників, стабільно розвиватися. Порушення правил експлуатації технічних систем та об'єктів спричинює технічні ризики: ймовірність втрат через низькі технологічні

можливості навчального закладу, негативні результати виконання науково-дослідних робіт, недосягнення необхідних технічних параметрів у процесі конструкторсько-технологічних розробок, збої в роботі обладнання та устаткування тощо. Уникнення таких ризиків, їх вчасна ідентифікація та урахування можливих наслідків має регулюватися на внутрішньому рівні.

Важливим є урахування ризику невідповідності організаційної структури базовим цілям та завданням закладу вищої освіти, неурегульованості взаємовідносин між структурними підрозділами та працівниками.

Недостатнє або неякісне забезпечення освітнього процесу загалом, науково-педагогічного персоналу та адміністрації закладу автоматизованими системами управління, комп'ютерною та мультимедійною технікою, іншими технічними засобами, прикладним програмним забезпеченням спричинює виникнення матеріально-технічних ризиків.

Ризик невідповідності нормам безпеки життєдіяльності (санітарним, пожежним, технічним тощо) спричинює проблеми для життя та здоров'я учасників освітнього процесу та потребує негайного вирішення з метою запобігання прояву негативних явищ.

Фінансово-економічним ризикам притаманна альтернативність, суперечливість та невизначеність. Прийняття рішень в умовах невизначеності дає можливість впроваджувати перспективні види діяльності, формувати бюджет та фінансовий план, здійснювати розподіл коштів між структурними підрозділами з урахуванням впливу останніх на життєдіяльність закладу шляхом переборювання консервативності підходів при зіткненні різних оцінок та ризикованих дій.

Для всіх без виключення закладів освіти проблема формування, розподілу та ефективного використання коштів особливо актуальна. Тому важливою є розробка та впровадження дієвої системи контролю за доходами та видатками, пошук шляхів компенсування недостатнього бюджетного фінансування за рахунок впровадження механізмів залучення коштів партнерів.

Ризик недосконалості механізмів залучення коштів пов'язаний з неналежним рівнем здійснення фандрейзингової діяльності. Фандрейзинг у закладах вищої освіти може здійснюватися шляхом виконання договірних робіт, надання платних послуг (проведення курсів підвищення кваліфікації, тренінгів тощо), отримання спонсорських коштів, фінансової підтримки у вигляді грантів, участі в цільових програмах тощо.

При загальній оцінці ризиків діяльності у закладах вищої освіти державної форми власності доцільно застосовувати нормативи, визначені наказом МОН України від 24.03.2017 р. № 462 [24] (табл. 3).

Таблиця 3

Загальна оцінка ризиків діяльності закладу вищої освіти державної форми власності (відповідно до наказу МОН № 462)

Показник	Джерело інформації	Ступінь та критерії ризику	Бал
1. Бюджетні асигнування (призначення)	Форми бюджетної звітності №№: 2д, 4-1д, 4-2д, 4-3д.1, 4-4д. <i>Показник визначається сумарно за 2 роки</i>	Високий (більше 50 млн. грн.)	5
		Середній (1 - 50 млн. грн.)	2
		Низький (до 1 млн. грн.)	0,5
2. Бюджетні асигнування по видатках на «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм»	Форми бюджетної звітності №№: 2, 4-1д, 4-2д, 4-3д.1, 4-4д. <i>Показник визначається сумарно за 2 роки</i>	Високий (більше 5 млн. грн.)	5
		Середній (1 - 5 млн. грн.)	2
		Низький (до 1 млн. грн.)	0,5
3. Бюджетні асигнування по видатках на «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар; оплату послуг (крім комунальних); видатки та заходи спеціального призначення»	Форми бюджетної звітності №№: 2, 4-1д, 4-2д, 4-3д.1, 4-4д. <i>Показник визначається сумарно за 2 роки</i>	Високий (більше 5 млн. грн.)	5
		Середній (1 - 5 млн. грн.)	2
		Низький (до 1 млн. грн.)	0,5
4. Бюджетні асигнування на «Капітальні видатки»	Форми бюджетної звітності №№: 2, 4-1д, 4-2д, 4-3д.1, 4-4д. <i>Показник визначається сумарно за 2 роки</i>	Високий (більше 10 млн. грн.)	5
		Середній (1 - 10 млн. грн.)	2
		Низький (до 1 млн. грн.)	0,5
5. Державні закупівлі за переговорною процедурою (окрім комунальних послуг)	Звіти про результати проведення закупівлі. <i>Показник визначається сумарно за 2 роки</i>	Високий (більше 3 млн. грн.)	5
		Середній (500 тис. - 3 млн. грн.)	2
		Низький (до 500 тис. грн.)	0,5
6. Державні закупівлі у суб'єктів підприємництва – фізичних осіб	Звіти про результати проведення закупівлі. <i>Показник визначається сумарно за 2 роки</i>	Високий (більше 3 млн. грн.)	5
		Середній (500 тис. - 3 млн. грн.)	2
		Низький (до 500 тис. грн.)	0,5

Продовження таблиці 3

7. Первісна вартість основних засобів	Форма № 1-дс «Баланс». Показник визначається на кінець останнього звітного періоду	Високий (більше 10 млн. грн.)	5
		Середній (1 - 10 млн. грн.)	2
		Низький (до 1 млн. грн.)	0,5
8. Зменшення вартості нефінансових активів	Форма № 1-дс «Баланс». Показник визначається сумарно за 2 роки як різниця вартості нефінансових активів на кінець та початок звітного періоду	Високий (більше 1 млн. грн.)	5
		Середній (100 тис. - 1 млн. грн.)	2
		Низький (до 100 тис. грн.)	0,5
9. Поточні зобов'язання	Форма № 1-дс «Баланс». Показник визначається на кінець останнього звітного періоду	Високий (більше 1 млн. грн.)	5
		Середній (100 тис. - 1 млн. грн.)	2
		Низький (до 100 тис. грн.)	0,5
10. Дебіторська заборгованість	Форма № 1-дс «Баланс». Показник визначається на кінець останнього звітного періоду	Високий (більше 1 млн. грн.)	5
		Середній (100 тис. - 1 млн. грн.)	2
		Низький (до 100 тис. грн.)	0,5
11. Власні надходження (надходження коштів, отриманих як плата за послуги, а також за іншими джерелами власних надходжень)	Форми бюджетної звітності №№: 2д, 4-1д, 4-2д, 4-3д.1, 4-4д. Показник визначається сумарно за 2 роки	Високий (більше 10 млн. грн.)	5
		Середній (1 - 10 млн. грн.)	2
		Низький (до 1 млн. грн.)	0,5
12. Інформація правоохоронних органів стосовно суми можливої матеріальної шкоди та / або взаємовідносин з господарюючими суб'єктами з ознаками фіктивності	Інформація від правоохоронних органів	Високий (більше 200 тис. грн.)	5
		Середній (50 - 200 тис. грн.)	2
		Низький (до 50 тис. грн.)	0,5
13. Обґрунтована інформація з інших зовнішніх джерел щодо суми ймовірної матеріальної шкоди з підтверджуючими документами	ЗМІ, інтернет, скарги і т.ін.	Високий (більше 200 тис. грн.)	5
		Середній (50 - 200 тис. грн.)	2
		Низький (до 50 тис. грн.)	0,5
14. Інформація від структурних підрозділів МОН щодо суми ймовірної матеріальної шкоди	Інформація від структурних підрозділів МОН	Високий (більше 200 тис. грн.)	5
		Середній (50 - 200 тис. грн.)	2
		Низький (до 50 тис. грн.)	0,5

Джерело: узагальнено автором на підставі [24]

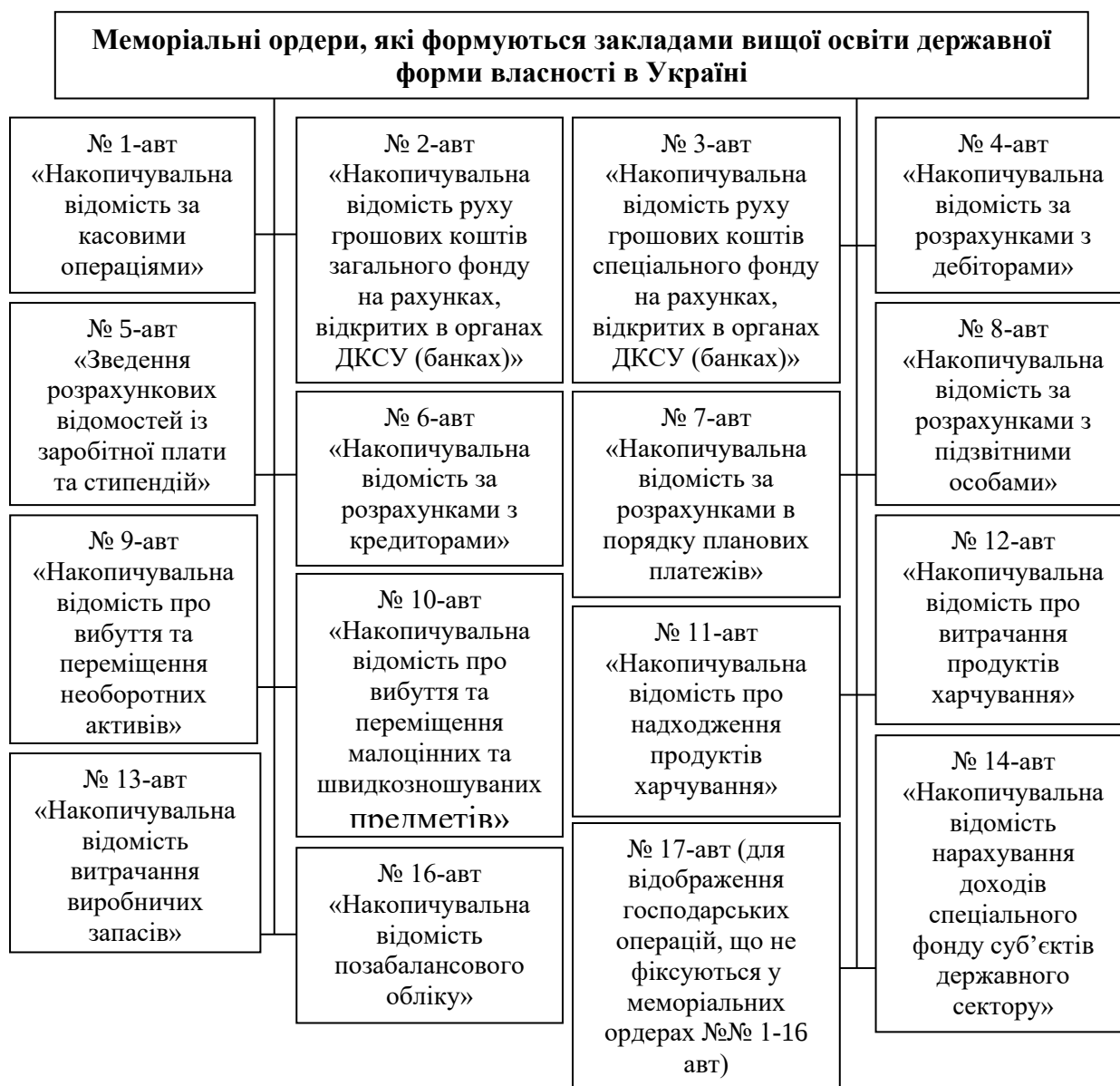
При здійсненні внутрішнього та зовнішнього контролю слід акцентувати особливу увагу на тих індикаторах, за якими ступінь ризику є високим та середнім. Зокрема, важливим об'єктом контролю є бюджетні асигнування, обсяги яких заклади вищої освіти відображають у формах бюджетної звітності.

Ведення обліку й складання фінансової та бюджетної звітності в державних закладах вищої освіти здійснюється відповідно до НП(С)БОДС, інших нормативно-правових актів щодо ведення обліку. З 01.01.2021 р., у відповідності до Наказу МОН України від 17.02.2021 р. № 210, державні заклади вищої освіти внесли зміни в облікову політику для приведення облікової політики до єдиних підходів, розроблених для навчальних закладів, що належать до сфери управління МОН.

Облікова політика закладу вищої освіти державної форми власності погоджується суб'єктом державного сектору вищого рівня, який затверджує кошторис. При веденні обліку застосовують типові бухгалтерські проведення відповідно до затвердженої наказом МФУ № 1219 від 29.12.2015 р. (редакція від 27.07.2021 р.) «Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами».

У більшості закладів вищої освіти державної форми власності облік ведуть за спрощеним варіантом меморіально-ордерної форми - «Журнал-Головна». Накопичувальними щомісячними відомостями при цьому слугують меморіальні ордери, які формуються у відповідності до Наказу МФУ «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 08.09.2017 р. № 755 (редакція від 16.03.2021 р.) (малюнок 9).

Меморіальні ордери реєструються в книзі «Журнал-Головна», що відкривається на кожен рік. Наприкінці кожного місяця перевіряють правильність відображення записів за субрахунками, визначають сумарні обороти, кінцеві залишки. Також перевіряють повноту та достовірність інформації, яка перенесена з первинних документів у меморіальні ордери, реєстри аналітичного обліку, відображена в оборотних відомостях, які складені у розрізі аналітичних рахунків на основі реєстрів аналітичного обліку (карток, книг). Підсумки оборотної відомості звіряються з оборотами та залишками синтетичних рахунків, які відображені у книзі «Журнал-Головна».



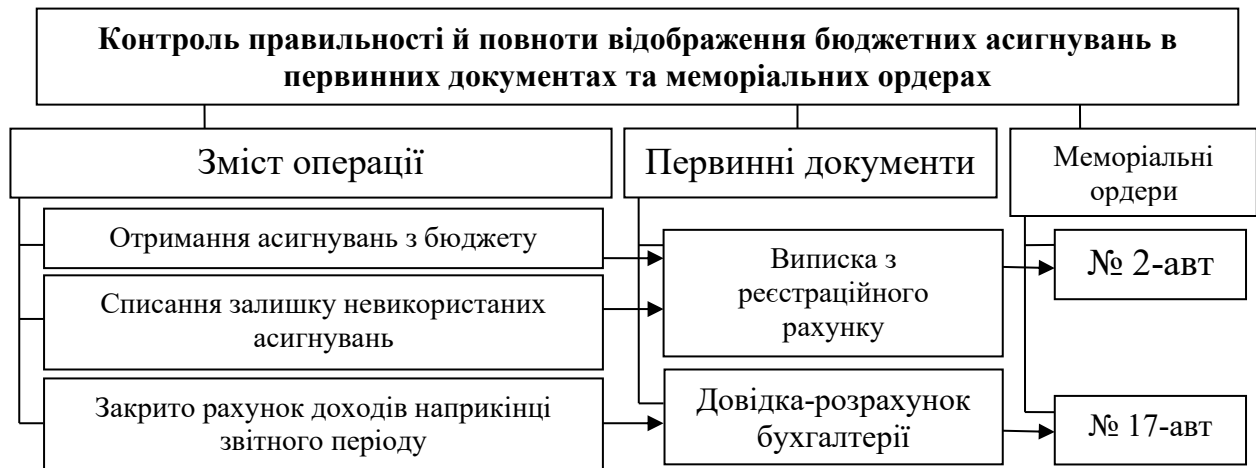
Малюнок 9. Меморіальні ордери, які формуються закладами вищої освіти державної форми власності

Джерело: узагальнено автором на підставі [25]

Важливим об'єктом контролю є обсяги публічних закупівель, інформація про які відображається в електронній системі закупівель України ProZorro, а також у Звітах про результати закупівель. З метою недопущення порушень законодавства, за допомогою програмного забезпечення ризик-системою визначаються індикатори ризику у відповідності з методикою, визначення автоматичних індикаторів ризиків, затвердженою наказом МФУ від 28.10.2020 р. № 647. Зовнішній контроль обсягів публічних закупівель здійснюють

Антимонопольний комітет України, Державна казначейська служба України, Державна аудиторська служба України, Національна поліція України, Рахункова Палата України.

Контроль обсягу бюджетних асигнувань передбачає звірку сум за відповідними первинними документами та меморіальними ордерами (малюнок 10):



Малюнок 10. Контроль правильності й повноти відображення бюджетних асигнувань в первинних документах та меморіальних ордерах

Джерело: розробка автора

У обсязі бюджетних асигнувань досить вагомими є частки асигнувань на оплату праці з нарахуваннями та стипендіальні виплати, і тому керівництво закладу значну увагу повинне приділяти здійсненню контролю за станом розрахунків за такими виплатами.

Виплати працівникам формують наступні складові: поточні та інші виплати, виплати при звільненні. Поточні виплати працівникам формуються із заробітної плати та виплат за невідпрацьований час, премій та інших заохочувальних виплат. При веденні обліку таких виплат заклади вищої освіти державної форми власності керуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам», затвердженим наказом МФУ від 29.12.2011 р. № 1798 (у редакції від

01.01.2015 р.), нормами КЗпП та інших законодавчих актів України, а також внутрішніми регламентами.

У процесі контролю за станом розрахунків з оплати праці вивчається інформація рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці». За субрахунком 6511 зазначеного рахунку відображаються розрахунки із заробітної плати, на субрахунку 6512 - з виплати стипендій.

Заробітну плату працівникам виплачують двічі на місяць (за умовами трудового договору), виходячи з місячного окладу працівника й кількості відпрацьованих днів у місяці. Контроль таких виплат передбачає здійснення звірки сум за взаємопов'язаними первинними документами та меморіальними ордерами. Так, при нарахуванні заробітної плати працівнику звіряють інформацію, відображену в бухгалтерській довідці-розрахунку, розрахунково-платіжній відомості працівника (ф. № П-6) та в меморіальному ордері № 5-авт. Суми утриманих та перерахованих до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб (за ставкою 18 %), єдиного соціального внеску (базова ставка - 22 %, для працівників-інвалідів - 8,41 %), військового збору (1,5 %) звіряють за розрахунково-платіжними відомостями працівників (ф. № П-6), виписками з реєстраційного рахунка, меморіальними ордерами №№ 2-авт, 5-авт. Інформація про утримані податки і збори відображається на субрахунку 6311, про розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування – на субрахунку 6313. Перераховану заробітну плату на картковий рахунок працівника звіряють з виписками з реєстраційного рахунка та меморіальними ордерами №№ 2-авт, 5-авт.

При здійсненні внутрішнього контролю доцільно приділяти увагу технічному стану й руху основних засобів. В закладах вищої освіти державної форми власності визнання основних засобів, їх оцінка та переоцінка, нарахування амортизації здійснюються у відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затвердженого наказом МФУ від 12.10.2010 р. № 1202 (редакція від 01.01.2021 р.).

До складу основних засобів закладу освіти відносять необоротні активи, термін експлуатації яких перевищує рік. В обліку застосовується вартісний критерій основних засобів, визначений ПКУ (без урахування ПДВ): з 01.01 2021 р. необоротні активи, термін експлуатації яких більше року та вартість менше 20 тис. грн. за одиницю (без ПДВ) визнаються малоцінними необоротними матеріальними активами. Зміни в обліку за основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами, зарахованими на баланс закладу до 01.01.2021 р., не проводяться (відповідно до Наказу МОН України від 17.02.2021 р. № 210).

При визнанні активами об'єктів основних засобів, а також нематеріальних активів, застосовують Типові строки експлуатації цих активів, встановлені Наказом МОН України № 11 від 23.01.2015 р. За об'єктами основних засобів і нематеріальних активів, за якими не встановлено типових строків використання, здійснюється поліпшення або зменшення корисності, строки експлуатації встановлюються чи переглядаються відповідальною комісією закладу освіти. Обґрунтування відповідного рішення підтверджується розпорядчим документом про облікову політику за погодженням з МОН.

При відображенні інформації про основні засоби в обліку та їх списанні керуються Наказом МФУ від 13.09.2016 р. № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання». Нарахування амортизації здійснюється раз на рік перед формуванням річної фінансової звітності, а переоцінюються основні засоби та нематеріальні активи за рішенням керівника закладу вищої освіти за наявності відповідних підстав (якщо відхилення між залишковою та справедливою вартістю об'єкта перевищує поріг суттєвості; за наявності акту оцінки майна, звіту про оцінку майна; якщо кошторисом затверджені асигнування для здійснення заходів з переоцінки й встановлення справедливої вартості об'єктів).

Інформацію про основні засоби відображають на рахунку 10 (за субрахунками). Для забезпечення контролю та впорядкування інформації на основі первинних документів формують зведені облікові документи, здійснюють

звірку сум за відповідними первинними документами та меморіальними ордерами. Так, при отриманні коштів на придбання техніки та асигнувань на оплату транспортних послуг звіряють виписки з реєстраційного рахунку, меморіальні ордери №№ 2-авт та 3-авт, при отриманні технічних засобів від постачальника - дані акту приймання-передачі з даними, відображеними в меморіальному ордері № 6-авт, при відображенні витрат на транспортування техніки - дані товарно-транспортних накладних та меморіального ордеру № 6-авт, при перерахуванні оплати постачальнику за техніку та транспортні послуги - дані виписки з реєстраційного рахунку та меморіальних ордерів №№ 2-авт, 3-авт, 6-авт, при вилученні з доходу звітного періоду асигнувань в сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта основних засобів, - дані бухгалтерської довідки та меморіальних ордерів №№ 14-авт, 17-авт, при оприбуткованні техніки та введенні її в експлуатацію - дані акту введення основних засобів в експлуатацію та меморіального ордеру № 17-авт, при збільшенні вартості внесеного капіталу на вартість введеної в експлуатацію техніки - дані бухгалтерської довідки та меморіального ордеру № 17-авт.

При здійсненні контролю правильності й повноти здійснення записів стосовно матеріальних цінностей, звіряють регістри аналітичного та синтетичного обліку, складені за субрахунками рахунку 15. Сума транспортно-заготівельних витрат узагальнюється на окремому аналітичному субрахунку та розподіляється пропорційно сумі запасів, що вибули за звітний місяць. Щомісячно розраховується середньозважена собівартість запасів, за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів відображаються централізовані закупівлі. Для оформлення господарських операцій із запасами використовують форми первинних документів, які містять обов'язкові реквізити, встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (редакція від 01.07.2021 р.).

При обліку доходів за бюджетними асигнуваннями застосовують однойменний рахунок 70. На рахунку 71 узагальнюють інформацію про доходи від реалізації послуг, на рахунку 80 - про витрати на виконання бюджетних

програм, на рахунку 81 - про витрати, пов'язані з наданням послуг, на рахунку 84 - про інші витрати за обмінними операціями, на рахунку 85 - витрати за необмінними операціями.

Важливе значення надається перевірці повноти та правильності відображення в обліку й звітності інформації щодо надходження та використання коштів, отриманих як плата за послуги. Попередньо перевіряють відповідність перехідних залишків коштів, отриманих як плата за послуги, на початок та кінець кожного наступного звітного періоду.

Контроль за відображенням доходу від реалізації освітніх послуг передбачає здійснення звірки сум за відповідними первинними документами та меморіальними ордерами: при нарахуванні оплати за надання освітніх послуг звіряють договори, акти наданих послуг з меморіальним ордером № 17-авт, при надходженні оплати за надання освітніх послуг - виписки з реєстраційного рахунку з меморіальним ордером № 3-авт, при закритті рахунку доходів наприкінці звітного періоду - довідку-розрахунок бухгалтерії з меморіальним ордером № 17-авт.

При здійсненні контролю порівнюється інформація за субрахунками бухгалтерського обліку про видатки у розрізі обмінних та необмінних операцій за програмами та кодами бюджетної класифікації за формою № 2-д. Як правило, значну частку витрат за обмінними операціями формують витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, витрати дослідження та розробки. У витратах за необмінними операціями вагомою є частка витрат на соціальне забезпечення (стипендії, інші виплати).

У процесі здійснення контролю витрат закладу вищої освіти на виконання бюджетних програм звіряють суми за такими первинними документами і меморіальними ордерами: при нарахуванні заробітної плати працівникам та єдиного соціального внеску - дані розрахунково-платіжної відомості працівника (ф. № П-6) та меморіального ордеру № 5-авт, при списанні використаних МШП та продуктів харчування - актів списання (ф. № 3-2) та меморіальних ордерів №№ 10-авт, 12-авт, 17-авт, при нарахуванні плати за електроенергію - акту про

використану електроенергію та меморіальних ордерів №№ 6-авт; 17-авт, при нарахуванні амортизації на основні засоби - розрахунку амортизації основних засобів та меморіального ордеру № 17-авт, при закритті рахунків витрат наприкінці звітнього періоду - бухгалтерської довідки та меморіального ордеру № 17-авт.

З використанням даних книги «Журнал-Головна» та з урахуванням показників, відображених в оборотних відомостях у розрізі аналітичних рахунків, складається звітність.

Формування бюджетної звітності заклади вищої освіти державної форми власності здійснюють з урахуванням норм «Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування», затвердженого наказом МФУ від 24.01.2012 р. № 44 (у редакції наказу МФУ від 07.02.2017 р. № 44, редакція від 28.12.2021 р.). Форми бюджетної звітності оприлюднюють на офіційному сайті закладу.

У процесі перевірки повноти та правильності складання фінансової звітності закладами вищої освіти державної форми власності враховують, що такі заклади формують річну фінансову звітність з урахуванням норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженого наказом МФУ від 28.12.2009 р. № 1541 (у редакції наказу МФУ від 24.12.2010 р. № 1629) за такими формами: форма № 1-дс «Баланс», форма № 2-дс «Звіт про фінансові результати», форма № 3-дс «Звіт про рух грошових коштів», форма № 4-дс «Звіт про власний капітал». Форму № 5-дс заклади державної форми власності складають з урахуванням норм наказу МФУ «Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2017 р. № 977 (у редакції наказу МФУ від 27.11.2018 р. № 940 зі змінами від 14.12.2018 р.).

Фінансовий результат за звітний період відображається у формах №№ 1-дс, 2-дс, а в процесі контролю здійснюється звірка відповідності його відображення в обліку та формах фінансової звітності (табл. 4).

Таблиця 4

Звірка відповідності відображення фінансового результату на рахунку 55 «Фінансовий результат» та в формах фінансової звітності №№1-дс, 2-дс

Показник	Форми фінансової звітності	Звірка за формами фінансової звітності	За даними обліку
Фінансовий результат	Форма №1-дс, код 1420, графи 3 і 4	Форма №1-дс, код 1195 - код 1595, графи 3 і 4	Інформація рахунку 55
Профіцит / дефіцит за звітний період	Форма №2-дс, код 2390, графа 3	Форма №2-дс, код 2600 - код 2780	

Джерело: розробка автора

Контроль за повнотою та правильністю формування інформації про доходи та витрати закладу для її відображення у формі № 2-дс фінансової звітності здійснюють на основі порівняння показників, відображених в обліку та узагальнених у формах бюджетної звітності.

Важливе значення в закладах вищої освіти надається перевірці повноти та правильності відображення в обліку та формах статистичної звітності інформації про контингент здобувачів, а також про підсумки роботи, здійснюється перевірка інформації, відображеної у базі електронного документообігу та в системі ЄДЕБО. З використанням системи ЄДЕБО здійснюють формування замовлень на виготовлення документів про освіту, а також контроль за рухом бланків документів про освіту.

Таким чином, дієвість системи внутрішнього контролю у закладах вищої освіти державної форми власності забезпечується злагодженою роботою відповідальних осіб у процесі управління такими закладами та їх структурними підрозділами, ведення обліку, здійснення контролю за виконанням кошторису та складанням форм звітності. Свідченням якісної обліково-економічної та організаційної роботи слугує відсутність помилок та розбіжностей між взаємопов'язаними показниками, відображеними в обліку та формах звітності.

Проблема раціонального використання бюджетних коштів актуалізує проведення комплексного аналізу фінансово-господарської діяльності закладів вищої освіти державної форми власності. Саме комплексний аналіз дасть

можливість отримати повну й достовірну інформацію про загальний економічний стан закладу, про невикористані резерви для подальшого ефективного розвитку. Поглиблене дослідження результатів діяльності закладу надасть інформацію, необхідну для прийняття виважених та економічно обґрунтованих управлінських рішень.

Упорядкуванню та систематизації підходів при проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності закладів вищої освіти сприятиме раціональна організація аналізу, яка поєднує наступні етапи:

1. Вибір об'єктів аналізу та найбільш оптимальної організаційної форми його проведення з урахуванням наявної структури управління та ресурсних обмежень закладу;

2. Розробка інформаційно-облікового та методичного забезпечення аналізу з урахуванням його цілей та завдань, а також підходів до обробки даних, розподілу обов'язків між структурними підрозділами закладу освіти та окремими виконавцями аналітичних робіт;

3. Безпосереднє проведення аналізу, узагальнення й оформлення його результатів з урахуванням потреб системи управління закладом.

У процесі проведення аналізу фінансово-господарської діяльності закладу освіти важливе значення має інформаційне забезпечення. При цьому інформація може бути планово-нормативною, обліковою, звітною, позаобліковою, надходити з внутрішніх та зовнішніх джерел.

Планово-нормативну інформацію формують фінансові плани, нормативно-кошторисна документація, плани-графіки виконання певних видів робіт, індивідуальні плани роботи викладачів тощо. Заклад вищої освіти не може ефективно функціонувати без забезпечення якісного планування, знання управлінським персоналом та обліково-економічним підрозділом нормативно-правових документів.

При проведенні оперативного аналізу (для оцінки роботи структурних підрозділів або окремих працівників) використовують облікову інформацію, без

якої досить складно виявити недоліки у роботі, оперативно нейтралізувати їх та розробити рекомендації, спрямовані на покращення діяльності закладу.

До складу звітної інформації входить сукупність форм бюджетної, фінансової, податкової, статистичної звітності. Саме звітна інформація, яка дає можливість порівнювати показники за відповідні часові періоди, використовується при проведенні поточного аналізу фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти.

Доповнити й поглибити результати аналізу можна з використанням позаоблікової інформації. Зокрема, до внутрішньої інформації позаоблікового характеру належать накази, розпорядження керівника, матеріали перевірок, результати нарад, звіти керівників закладу, структурних підрозділів та працівників. Зовнішня інформація позаоблікового характеру включає матеріали галузевих видань, конференцій тощо.

Перед проведенням аналізу як інформація, так і джерела її надходження мають бути перевірені за формою та змістом. Для оцінки фінансового стану закладу вищої освіти у якості інформаційно-облікового забезпечення слугує його фінансова звітність, кошториси, а також звіти про їх виконання за ряд звітних періодів.

При проведенні аналізу фінансової звітності порівнюють затверджені кошторисом та фактичні доходи та витрати закладу, визначають набір загальних та специфічних економічних показників для здійснення оцінки фінансово-господарської діяльності закладу, його фінансового стану, порівнюють фактично досягнуті економічні показники у динаміці та з встановленими нормативними значеннями. Під час проведення аналізу в закладах вищої освіти державної форми власності необхідно враховувати, зокрема, єдині методичні підходи стосовно проведення аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктами державного сектору. При цьому, як правило, застосовувати наступні групи економічних показників:

- оцінки результативності та обсягів діяльності (фактичні видатки загального фонду на одиницю бази, співвідношення фактичних і планових надходжень, доходів та видатків);

- аналізу обсягів дебіторської та кредиторської заборгованості (співвідношення дебіторської заборгованості до суми доходів, кредиторської заборгованості - до суми видатків, дебіторської та кредиторської заборгованості, простроченої заборгованості до загальної суми заборгованості, суми бюджетного фінансування до середнього обсягу дебіторської заборгованості);

- аналізу персоналу, основних засобів, джерел формування запасів (рівень забезпеченості науково-педагогічними працівниками, співвідношення різних категорій персоналу, обсяг наданих послуг у розрахунку на одного працівника, частка запасів в обсязі нефінансових активів, коефіцієнти зносу й придатності основних засобів, фондодіддача (співвідношення кількості здобувачів освіти та основних засобів), фондомісткість, фондоозброєність праці);

- оцінки ліквідності (платоспроможності) та фінансової стійкості (зміна валюти балансу, коефіцієнти автономії, покриття, абсолютної ліквідності, маневреності власного оборотного капіталу, залежності закладу від довготермінових зобов'язань).

З метою надання обґрунтованості аналітичним висновкам аналітик повинен досконало знати нормативно-законодавчу базу з питань регулювання фінансово-господарської діяльності закладів вищої освіти, розуміти особливості ведення обліку та складання звітності в закладах освіти.

Економіст, головний бухгалтер та керівник закладу розробляють кошторис на поточний рік, де відображають надходження та видатки як сумарно, так і у розрізі загального й спеціального фондів. Розроблені кошториси погоджуються з вищим органом. Одночасно з кошторисом на затвердження головному розпоряднику коштів заклад освіти подає плани асигнувань по загальному та спеціальному фондах, а також план використання бюджетних коштів (у т. ч. у помісячному розрізі), штатний розпис.

Важливим джерелом інформації для проведення аналізу слугують норми чинного законодавства, дані обліку, показники, узагальнені у кошторисах та інших планових документах, формах звітності (малюнок 11).

Інформаційно-облікове забезпечення аналізу фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти державної форми власності	
	Нормативно-законодавча база щодо регулювання фінансово-господарської діяльності, ведення обліку, складання звітності у закладах вищої освіти
	Наказ про організацію обліку, первинні документи, регістри аналітичного обліку, меморіальні ордери, книга «Журнал-Головна»
	Кошториси та інші планові документи, фінансова, бюджетна, статистична, податкова звітність

Малюнок 11. Інформаційно-облікове забезпечення аналізу фінансово-господарської діяльності закладів вищої освіти державної форми власності

Джерело: розробка автора

Належне ведення первинного, аналітичного та синтетичного обліку, раціонально організована система внутрішнього контролю забезпечують повноту та правильність відображення інформації в картках аналітичного обліку, меморіальних ордерах та її узагальнення у книзі «Журнал-Головна».

При проведенні оперативного аналізу фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти широко застосовується облікова інформація. Зокрема, при проведенні оперативного аналізу руху коштів загального і спеціального фондів застосовують меморіальні ордери за формами №№ 2-авт та 3-авт, у процесі оперативного аналізу розрахунків з дебіторами та кредиторами - відповідно, меморіальні ордери за формами №№ 4-авт та 6-авт, розрахунків з підзвітними особами - № 8-авт, розрахунків із заробітної плати та стипендій - № 5-авт. При проведенні оперативного аналізу необоротних активів застосовують меморіальний ордер за формою № 9-авт, малоцінних та швидкозношуваних предметів - № 10-авт, надходження та витрачання продуктів харчування - меморіальні ордери №№ 11-авт та 12-авт, витрачання виробничих запасів - № 13-авт.

Результати оперативного аналізу дають змогу вчасно виявляти недоліки, виправляти їх. Водночас, найбільш повну інформацію про фінансово-господарську діяльність закладу вищої освіти державної форми власності можна отримати з форм фінансової, бюджетної, податкової, статистичної звітності.

У процесі аналізу фінансово-господарської діяльності повинна у повній мірі враховуватися специфіка закладів вищої освіти державної форми власності, тому необхідно враховувати структуру обсягів фінансування, особливості формування бюджетних програм, інформацію про науково-педагогічний персонал, його склад та структуру, рівень кваліфікації, про контингент здобувачів, успішність їх навчання, відповідність матеріально-технічної бази умовам здійснення освітнього процесу. Зважаючи на відсутність окремої методики, яка б давала можливість всебічно провести такий аналіз, аналітик має проявляти творчий підхід, враховувати особливості роботи конкретного закладу, використовувати власні напрацювання з метою всебічного та якісного проведення аналітичних досліджень.

Слід враховувати, що у закладах вищої освіти державної форми власності аналіз фінансово-господарської діяльності зводиться, перш за все, до контролю за використанням бюджетних коштів, дотриманням освітніх стандартів, норм бюджетного законодавства, облікової політики та національних положень бухгалтерського обліку в державному секторі економіки. На відміну від комерційних суб'єктів господарювання, основною метою діяльності закладів вищої освіти державної форми власності не є отримання прибутку, а тому важливими напрямками аналізу діяльності таких суб'єктів слід вважати оцінку соціальної ефективності, використання персоналу, матеріально-технічних ресурсів, бюджетних коштів.

Отже, система інформаційно-облікового забезпечення внутрішнього контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності закладів вищої освіти державної форми власності являє собою чітко сформовану ієрархічну підпорядкованість первинних документів, меморіальних ордерів, форм бюджетної, фінансової, податкової та статистичної звітності, складання яких

здійснюється з дотриманням норм чинного законодавства, положень облікової політики, з урахуванням особливостей діяльності конкретного закладу, специфіки ведення обліку та формування звітності, яка забезпечує ефективний інформаційний обмін належний управлінський контроль та прийняття обґрунтованих рішень.