

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет інформаційних технологій,
обліку та фінансів

Кафедра бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

УШАКОВ Олександр Сергійович

УДК 657.1:339.1

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**«ОБЛІК І АУДИТ ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ
ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ»**

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і тестів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
Олександр УШАКОВ

Науковий керівник
САВЧЕНКО Наталія Миколаївна
кандидат економічних наук, доцент

Житомир – 2024

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету

Рецензент: доцент кафедри фінансів і кредиту Поліського національного університету, к.е.н., доц. НЕДІЛЬСЬКА Лариса Василівна

Висновок комісії за результатами попереднього захисту:

допустити до захисту

Голова комісії _____
(підпис)

Тетяна ГАЙДУЧОК
(прізвище та ініціали)

Висновок кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту за результатами попереднього захисту:

допустити до захисту

Протокол засідання кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту № _____ від _____ 2024 року

Завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту _____ Наталія МАЛЮГА

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Студент УШАКОВ Олександр Сергійович захистив кваліфікаційну роботу з оцінкою: з оцінкою:

сума балів за 100-бальною шкалою _____,

за університетською шкалою _____

Секретар ЕК _____

Ганна МАЙДУДА

АНОТАЦІЯ

Ушakov O.C. Облік і аудит фінансування державних закладів вищої освіти. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістр за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Поліський національний університет, Житомир, 2024.

В кваліфікаційній роботі розглянуто теоретичні та аспекти обліку та аудиту фінансування державних вищих навчальних закладів: нормативно-правове регулювання, проблемні аспекти фінансування, вивчено практичний досвід ведення обліку та проведення аудиторських перевірок. На основі проведеного дослідження розроблено рекомендації щодо вдосконалення систем обліку та аудиту для забезпечення більш ефективного використання бюджетних коштів, підвищення прозорості фінансових операцій та вдосконалення управлінських процесів: запропоновано створення ендаумент-фондів, у якості додаткових джерел фінансування; обґрунтовано доцільність виокремлення структурних підрозділів досліджуваного навчального закладу в якості центрів відповідальності, що сприятиме підвищенню аналітичності та контролюваності облікових даних; рекомендовано організувати систему внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу.

Ключові слова: облік, аудит, фінансування, державний заклад вищої освіти, надходження

ABSTRACT

Ushakov O.S. Accounting and auditing of financing of state institutions of higher education. – Qualification work on manuscript rights.

Qualification work for the degree of master in the specialty 071 «Accounting and taxation». – Polissia National University, Zhytomyr, 2024.

The qualification work considers theoretical and aspects of accounting and auditing of financing of state higher educational institutions: regulatory and legal regulation, problematic aspects of financing, and studies practical experience in accounting and conducting audits. Based on the research, recommendations have been developed to improve accounting and auditing systems to ensure more effective use of budget funds, increase transparency of financial transactions, and improve management processes: the creation of endowment funds as additional sources of financing is proposed; the feasibility of separating structural units of the studied educational institution as centers of responsibility is substantiated, which will contribute to increasing the analytical and controllability of accounting data; It is recommended to organize an internal audit system based on a risk-based approach.

Keywords: accounting, audit, financing, state higher education institution, revenue

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ	9
1.1 Сутність та особливості фінансування державних закладів вищої освіти в Україні	9
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти	16
1.3 Проблемні аспекти обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти	19
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ НА ПРИКЛАДІ ПОЛІСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ	27
2.1 Аналіз організації процесу фінансування в Поліському національному університеті	27
2.2 Оцінка ефективності організації обліку фінансування та її вплив на управлінські рішення	33
2.3 Удосконалення обліку фінансування державних закладів вищої освіти	37
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ	41
3.1 Організація і методика аудиту фінансування закладів вищої освіти	41
3.2 Шляхи удосконалення аудиту фінансування державних вищих навчальних закладів	45
ВИСНОВКИ	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	51
ДОДАТКИ	56

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах обмеженості фінансових ресурсів та зростання вимог до якості освітніх послуг, раціональний розподіл та ефективний контроль фінансування закладів вищої освіти мають критичне значення за для забезпечення стабільності та розвитку вищої освіти. В контексті реформування освітньої сфери та децентралізації управління в Україні посилюється увага до вдосконалення механізмів обліку та аудиту фінансування вищих навчальних закладів, що дозволяє підвищити ступінь відповідальності за використання коштів загального та спеціального фондів. Це особливо важливо з огляду на інтеграцію України в європейський освітній простір, де забезпечення прозорості і підзвітності фінансів у вищих навчальних закладах є основоположними вимогами. Дослідження в цій галузі сприятиме розробці методологічних підходів до аудиту, удосконаленню облікових процесів та забезпеченню більш раціонального управління фінансовими ресурсами держави.

Облік і аудит фінансування закладів вищої освіти формує інформаційну базу для прийняття управлінських рішень стосовно виявлення додаткових резервів надходження грошових коштів та покращенню фінансово-економічних показників діяльності суб'єкта господарювання. Особливу увагу при цьому потрібно приділяти забезпеченню оптимального співвідношення між бюджетним та позабюджетним фінансуванням.

Вивчення наукових доробок вітчизняних вчених дають змогу стверджувати, що ними приділялась велика увага вивченню концептуальних основ фінансування державних закладів вищої освіти, його обліку та аудиту. Особливо слід відмітити праці О.М. Антонової, Т.М. Боголюб, М.В. Дмитришина, І. Ю. Єгорова, І.С. Каленюка, О.А. Кириченка, О.В. Лютої, В.І. Усик, О.Г. Чирви, Л.С. Шевченка та ін. Не дивлячись на теоретичне та практичне значення наукових робіт вчених методологічні, методичні та організаційні аспекти обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти досліджені не повному обсязі, у зв'язку із постійними змінами самого механізму

фінансування, наявності жорстких конкурентних умов та нестабільності ринку освітніх послуг в умовах воєнного часу. Тому існує об'єктивна потреба в проведенні подальших досліджень механізму фінансування державних закладів вищої освіти, обліку і аудиту такого виду надходжень, що і обумовлює актуальність проведеного дослідження.

Мета та завдання дослідження. *Метою дослідження* виступає вивчення теоретичних і практичних аспектів обліку і аудиту фінансування державних закладів вищої освіти та наведення рекомендацій щодо їх удосконалення на прикладі Поліського національного університету. У відповідності до поставленої мети нами були окреслені наступні *завдання*:

- вивчити джерела та особливості фінансування державних закладів вищої освіти в Україні;
- охарактеризувати нормативно-правове регулювання обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти;
- ознайомитись із практичними аспектами організації обліку та аудиту фінансування в Поліському національному університеті;
- вивчити порядок проведення аудиторської перевірки державних закладів вищої освіти;
- запропонувати шляхи удосконалення обліку та аудиту фінансування в державних закладах вищої освіти.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти, зокрема, механізм його формування, розподілу та використання з метою забезпечення прозорості та ефективності фінансової діяльності на прикладі Поліського національного університету. **Предметом дослідження** є методи, інструменти та процедури обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти, а також їх вплив на ефективність управління фінансовими ресурсами, прозорість та підзвітність фінансової діяльності університету.

Методи дослідження. В ході проведеного дослідження нами були використані наступні методи: аналізу та синтезу (при вивченні економічного

змісту поняття «фінансування», його складових, а також при дослідженні концептуальних основ ведення обліку фінансування державних закладів вищої освіти; для зіставлення українських підходів до обліку та аудиту з міжнародними стандартами та практиками для оцінки ефективності існуючої методики та запропонувати її вдосконалення для вітчизняних закладів); метод моделювання - для розробки оптимальної структури фінансування ЗВО та прогнозування наслідків змін у фінансуванні, що дозволяє створити фінансові моделі, які можуть бути використані для аналізу визначених сценаріїв та прийняття рішень щодо оптимізації фінансових ресурсів; метод експертних оцінок в ході розробки рекомендації для вдосконалення аудиторських та облікових процедур, а також методи бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, рахунок, подвійний запис, звітність).

Наукова новизна полягає у розробці теоретико-методичних засад удосконалення обліку та аудиту, спрямованих на підвищення ефективності використання фінансових ресурсів. Запропоновано нові підходи до оцінки результативності фінансування, оптимізації витрат та підвищення прозорості управління коштами, що враховують особливості функціонування закладів вищої освіти в умовах сучасного реформування системи фінансування.

Інформаційною базою наукової роботи слугували наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, пов'язаних із проблематикою фінансування державних закладів вищої освіти, його обліком та аудитом, матеріали всеукраїнських та міжнародних конференцій, нормативно-правові акти (Закони України, Податковий кодекс України, Бюджетний кодекс України, НПСБОДС, МСБОДС, інструкції, методичні рекомендації, накази та ін.), а також дані бухгалтерського обліку та фінансова звітність Поліського національного університету за 2021-2023 роки.

Практичне значення наукового дослідження полягає в розробці рекомендацій щодо удосконалення механізму фінансування державних закладів вищої освіти на основі використання інформації систем обліку та аудиту, що дасть змогу прогнозувати величину фінансових ресурсів, які будуть знаходитись

у розпорядженні таких суб'єктів господарювання, а також знаходити резерви поліпшення їх фінансового становища.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження були апробовані на:

XI Міжнародній науково-практичній конференції на тему «Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти», Національна академія статистики, обліку та аудиту, 15 жовтня 2024 року, м. Київ;

X Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції з нагоди 30-річчя заснування кафедри фінансів і кредиту, Поліський національний університет, 24 жовтня 2024 р., м. Житомир;

III Міжнародній науково-практичній конференції «Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу», Поліський національний університет, 7-8 листопада 2024 р., м. Житомир.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який налічує 40 позицій та 14 додатків. Основний текст містить 45 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ

1.1 Сутність та особливості фінансування державних закладів вищої освіти в Україні

Заклади вищої освіти, що надають освітні послуги, забезпечують важливу роль у формуванні висококваліфікованих фахівців, розвитку науки та культури, а також у забезпеченні соціального й економічного розвитку країни. Проведене вивчення спеціалізованої літератури показав, що серед вітчизняних вчених відсутня єдина думка, щодо трактування сутності категорії «освітня послуга» (додаток А). За класичним підходом, освітня послуга – це певний вид товару, особлива споживча вартість процесу праці. За маркетинговим підходом, продуктом вищого навчального закладу на ринку освітніх послуг є сукупність освітніх програм, які визначають моделі поведінки спеціаліста. За інституційним підходом, основними суб'єктами ринкових відносин є виробники освітніх послуг (освітні заклади, фізичні особи, які надають освітні послуги), їх споживачі (підприємства, фізичні і юридичні особи, організації, органи державного і регіонального управління) [1].

Процесу надання освітніх послуг притаманні певні особливості, а саме:

- нематеріальність форми;
- мінливість;
- невіддільність;
- незбереженість.

Класифікаційний поділ освітніх послуг, що можуть надаватися вищими навчальними закладами наведено на рис. 1.1:



Рис. 1.1 Класифікаційний поділ освітніх послуг [1]

В Україні заклади вищої освіти належать до державної, комунальної та приватної форм власності. Це обумовлює різні підходи до формування їх фінансового механізму в цілому та вибору форм фінансового забезпечення, зокрема. Для державних та комунальних закладів фінансування пов'язане, насамперед, із отриманням та використанням бюджетних коштів. Така форма фінансування передбачає виділення коштів на безповоротній основі із бюджетів різних рівнів для повного або часткового покриття витрат суб'єктів господарювання. Бюджетне фінансування закладів вищої освіти ґрунтується на застосуванні нормативного методу формування та використання фінансових ресурсів [34, с. 124].

Механізм фінансування державних закладів вищої освіти (ЗВО) в Україні захищений законодавством і залежить від кількох ключових аспектів: обсягу державного замовлення, якісних показників діяльності університету, а також додаткових джерел фінансування. Фінансування державних вищих навчальних закладів відображає певний рівень їхніх фінансових ресурсів, за якого

здійснюється систематичне та стабільне надходження коштів, ефективно та раціональне їх використання, а також уміння залучати самостійно фінансові ресурси відповідно до чинного законодавства [15, с. 10]. Погляди вчених щодо визначення економічного змісту фінансового механізму та фінансового забезпечення наведено у додатку Б.

Основною особливістю вітчизняного механізму фінансування ЗВО є поєднання державного фінансування з надходженнями із позабюджетних джерел доходів, завдяки наданню платних послуг, надходжень у якості оплати за навчання студентів від фізичних осіб та ін. Система фінансового забезпечення державних закладів вищої освіти наведена на рис. 1.2:

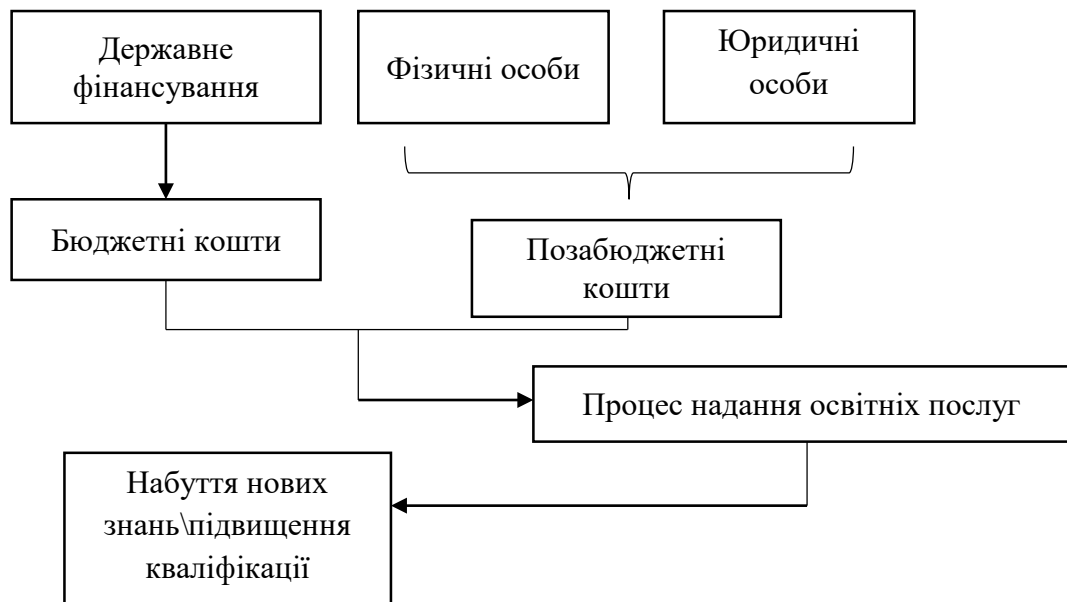


Рис. 1.2 Механізм фінансового забезпечення державних закладів вищої освіти

Відповідно до статті 71 Закону України «Про вищу освіту», «фінансування державних вищих навчальних закладів здійснюється за рахунок коштів державного бюджету на умовах державного замовлення на оплату послуг з підготовки фахівців, наукових і науково-педагогічних кадрів та за рахунок інших джерел, не заборонених законодавством, з дотриманням принципів цільового та ефективного використання коштів, публічності та прозорості у прийнятті рішень» [23].

Джерела фінансування державних вищих навчальних закладів представлено на рис. 1.3:



Рис. 1.3 Джерела фінансування державних закладів вищої освіти*

* побудовано автором на основі [25]

Слід зазначити, що при визначенні розміру бюджетного фінансування до уваги приймається кількість студентів, що навчаються за державним замовленням, обсяг виконаних наукових досліджень науково-педагогічними

працівниками, штатної чисельності співробітників, співвідношення здобувачів вищої освіти і НПП, стан інфраструктури навчального закладу та ін. враховуючи статус, розмір витрат на підготовку одного здобувача та їх кількість встановлюються різні розміри нормативів фінансування ЗВО.

Класифікація джерел фінансування вищої освіти наведено в додатку В.

Фінансування освіти і науки за 2023-2024 роки та на 2025 рік відповідно до затвердженого державного бюджету наведено на рис. 1.4:

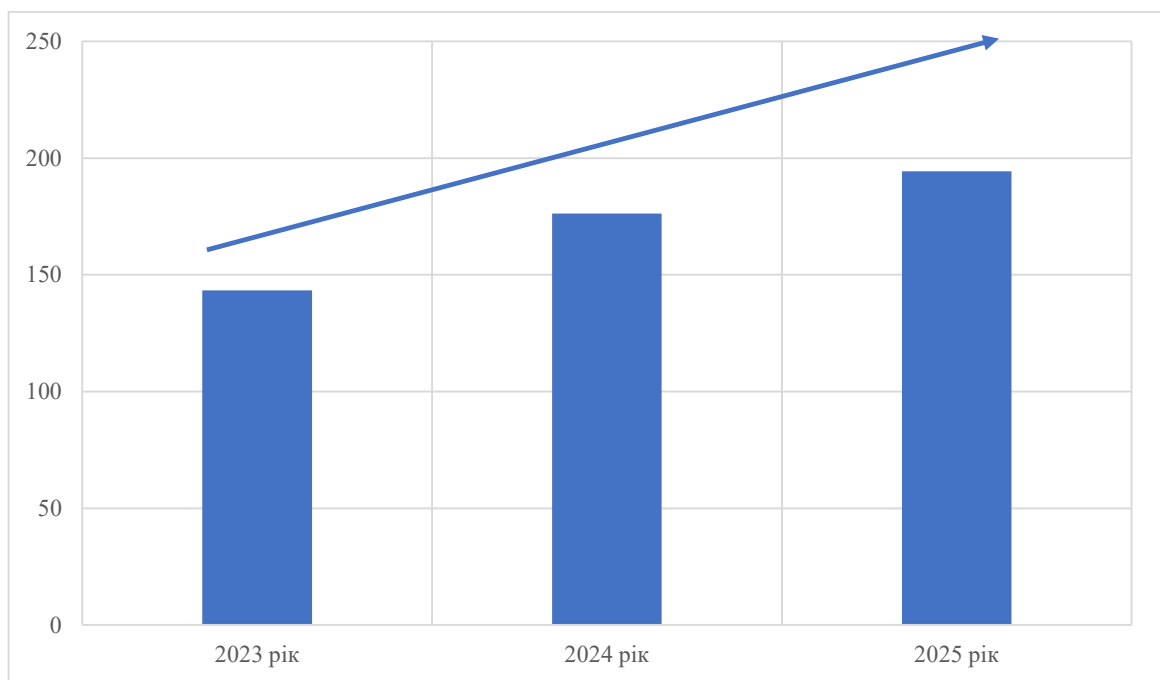


Рис. 1.4 Фінансування освіти і науки за 2023-2024 роки та на 2025 рік відповідно до затвердженого державного бюджету*

* побудовано автором за даними МОН України: <https://mon.gov.ua/>

Розподіл видатків державного бюджету між закладами вищої освіти в Україні є важливим аспектом забезпечення функціонування системи освіти та її доступності для студентів. У 2024 році в Житомирській області фінансування закладів вищої освіти здійснюється відповідно до формульного підходу, який враховує кількість студентів-бюджетників, наукову діяльність, працевлаштування випускників, а також інші показники.

Обсяг фінансування державних закладів вищої освіти Житомирської області за 2022-2024 роки наведено на рис. 1.5:

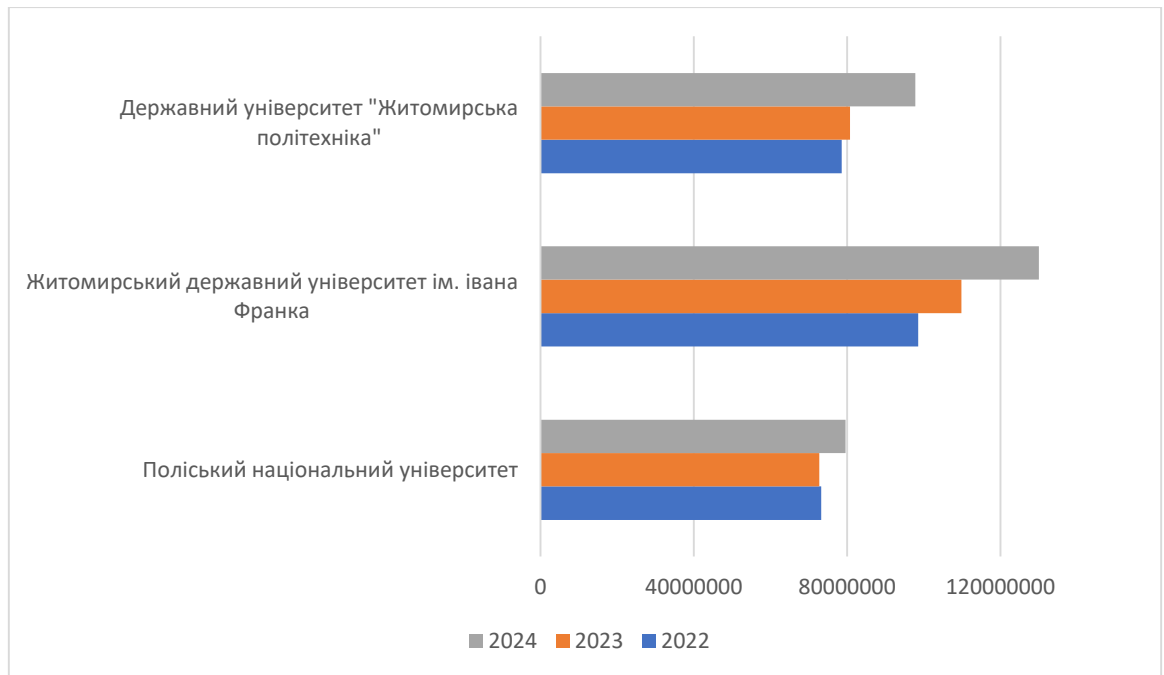


Рис. 1.5 Обсяг фінансування державних закладів вищої освіти (загальний фонд) Житомирської області у 2022-2024 рр., млн. грн

Розподіл видатків державного бюджету між закладами вищої освіти Житомирської області державної форми власності, що належать до сфери управління МОН наведено в таблиці 1.1:

Відповідно до даних таблиці 1.1 Житомирська політехніка отримала приблизно 97,8 млн грн, що на 21,1% більше порівняно з попереднім роком. Приріст фінансування обумовлений збільшенням кількості студентів та новими потребами спеціальностей у розширенні матеріальної бази, зокрема у сфері інформаційних технологій, кібербезпеки та національної безпеки; Житомирський державний університет імені Івана Франка — близько 85 млн грн, що також є зростанням на 18,4 у порівнянні з 2023 роком за рахунок великої кількості студентів, що навчаються за рахунок державного бюджету; Поліський національний університет отримав 79,5 млн грн, що на 9,5 % більше за попередній 2023 рік.

Таблиця 1.1

Розподіл видатків державного бюджету між закладами вищої освіти Житомирської області державної форми власності, що належать до сфери управління МОН*

Назва вищого навчального закладу	Співвідношення обсягів фінансування ЗВО 2024\2023, %	Відношення розрахункового контингенту здобувачів освіти 2023 та 2022 років, %	Обсяг фінансування ЗВО у 2023 році (за винятком фінансування відповідно до законодавства соціальних виплат та інших витрат), грн	Обсяг фінансування ЗВО у 2024 році (за винятком: 1) винятком фінансування відповідно до законодавства соціальних виплат та інших витрат 2) резерву крім коригування загального обсягу фінансування з урахуванням верхньої та нижньої межі фінансування порівняно з попереднім роком), грн
Житомирський державний університет ім. Івана Франка	118,4	104,0	109 811 300	130 035 865
Державний університет «Житомирська політехніка»	121,1	104,0	80 704 300	97 803 359
Поліський національний університет	109,5	95,4	72 697 700	72 572 731

*побудовано за даними <https://mon.gov.ua/static-objects>

Цей університет має значну кількість студентів-контрактників, що забезпечує додаткове фінансування, тому держава виділяє менше коштів за меншу кількість місць держзамовлення.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти

Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти в Україні низькою законодавчих і підзаконних актів основні положення яких регламентують порядок розподілу бюджетних коштів, формування показників фінансової звітності, а також механізму контролю за їх використанням.

Таблиця 1.2

Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти

№	Назва нормативно-правового акту	Загальна характеристика
1	2	3
1	Закон України «Про вищу освіту» [23]	встановлює основні правові, організаційні, фінансові засади функціонування системи вищої освіти, створює умови для посилення співпраці державних органів і бізнесу з закладами вищої освіти на принципах автономії закладів вищої освіти, поєднання освіти з наукою та виробництвом з метою підготовки конкурентоспроможного людського капіталу для високотехнологічного та інноваційного розвитку країни, самореалізації особистості, забезпечення потреб суспільства, ринку праці та держави у кваліфікованих фахівцях.
2	Закон України «Про державний бюджет України на 2024 рік» [24]	визначає порядок та розмір фінансування державних закладів вищої освіти
3	Бюджетний кодекс України [2]	регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
4	Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету [25]	призначена для розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави; забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу з точки зору виконання бюджету
5	Постанова КМУ «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти...» № 796 від 27.08. 2010 р. [26]	визначає перелік платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності
6	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [21]	узагальнює інформацію про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку в частині фінансування державних закладів вищої освіти
7	НПСБОДС 124 «Доходи» [17]	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій
8	Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [18]	встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про фінансування державних закладів вищої освіти
9	Про розподіл видатків державного бюджету між закладами вищої освіти на основі показників їх освітньої, наукової та міжнародної діяльності [26]	здійснюється розподіл державним замовником на відповідний рік видатків споживання загального фонду державного бюджету на підготовку на умовах державного замовлення здобувачів вищої освіти між закладами вищої освіти

Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту фінансування державних ЗВО в Україні загалом є достатньо структурованим, таким що відповідає сучасним умовам функціонування вищих навчальних закладів, але має певні недоліки. Проблема нечіткої регламентації фінансування державних закладів вищої освіти зумовлює виникнення невідповідності між задекларованою їх автономією та фактичним контролем з боку державних органів, що створює низку труднощів. Основні складові цієї проблеми:

- відсутність повної фінансової автономії - хоча законодавство України гарантує автономію ЗВО, у питаннях фінансової діяльності вони значною мірою залежні від розпоряджень Державної казначейської служби України та Міністерства фінансів України. Наприклад, більшість коштів

проходить через Казначейство, яке надає дозвіл на виконання платежів, що ускладнює оперативність проведення господарських операцій;

- наявність жорстких бюджетних обмежень та контролю з боку держави, навіть стосовно коштів, отримані від господарської діяльності (оренди приміщень, гранти, платного навчання) і які надходять до спеціального фонду державних вищих навчальних закладів. Це зменшує можливість інвестувати в розвиток МТБ, наукових досліджень або покращення умов навчання.

Ризики корупції у фінансуванні державних закладів вищої освіти (ЗВО) є серйозною проблемою, яка впливає на ефективність використання бюджетних та позабюджетних коштів. Виявлення та мінімізація цих ризиків є завданням для забезпечення прозорості та відповідальності у фінансовому управлінні. Відмічається зловживання на етапі розподілу державного фінансування - перевага надається ЗВО, яке може лобіювати свої інтереси, незалежно від реальних потреб або якості їх діяльності.

Доцільним є, з нашої точки зору враховувати переваги зарубіжного досвіду фінансування вищих навчальних закладів.

Таблиця 1.3

Державне фінансування закладів вищої освіти: зарубіжний досвід*

Еволюція державного фінансування	Країна / система	
	Зміна з урахуванням інфляції	Номинальна зміна (не скоригована на інфляцію)
З 20% до 40% збільшення	Німеччина, Данія, Люксембург, Норвегія, Швеція, Туреччина	Австрія, Бельгія, Німеччина, Данія, Ісландія, Люксембург, Норвегія, Польща, Швеція, Туреччина
З 10% до 20% збільшення	Австрія, Бельгія, Польща	Франція, Португалія, Нідерланди, Сербія
З 5% до 10% збільшення	Швейцарія	Швейцарія
З 5% збільшення до -5% зменшення	Франція, Фінляндія, Нідерланди, Португалія	Хорватія, Фінляндія, Словаччина, Словенія
Від 5% до 10% зменшення	Хорватія, Ісландія, Словаччина, Словенія	Італія, Іспанія
З 10% до 20% зменшення	Чехія, Іспанія, Італія	Чехія, Естонія, Угорщина, Великобританія
Від 20% до 40% зменшення	Естонія, Угорщина, Ірландія, Литва, Сербія, Великобританія	Ірландія, Латвія, Литва
Зменшення перевищує 40%	Греція, Латвія	Греція

* побудовано автором за [40]

Таким чином, оцінка нормативно-правового регулювання обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти, хоча і спрямоване на забезпечення прозорого та ефективного використання бюджетних та позабюджетних коштів, проте має низку суттєвих недоліків. Хоча основними документами, такими як Бюджетний кодекс України, Закон «Про вищу освіту» та стандарти бухгалтерського обліку, визначено базові принципи організації та порядку ведення обліку та проведення аудиторських перевірок, практична реалізація ускладнюється через посилену бюрократизацію, нечіткість регулювання фінансової автономії, що зумовлює виникнення випадків непрозорого використання коштів і обмежує можливості державних закладів вищої освіти ефективно управляти своїми фінансами, що потребує удосконалення нормативної бази та посилення системи контролю.

1.3 Проблемні аспекти обліку та аудиту фінансування державних закладів вищої освіти

Облікова політика щодо фінансування державних вищих навчальних закладів визначає підходи, методи та принципи, що використовуються для обліку та розподілу фінансових ресурсів. Формування її ґрунтується на використанні положень чинних нормативно-правових актів.

Фінансування державних вищих навчальних закладів в Україні базується на певних принципах, які забезпечують ефективне використання коштів і відповідність їхнього розподілу цілям державної освітньої політики. Основні принципи наведено на рис. 1.6:

Принципи, які наведені на рис 1.6 свідчать про те, що фінансові ресурси в державних вищих навчальних закладах мають спрямовуватися виключно на виконання завдань і функцій закладу відповідно до його статуту: підготовка фахівців, проведення науково-дослідної діяльності, забезпечення матеріально-технічної бази. ЗВО зобов'язані публікувати інформацію про джерела фінансування, обсяги отриманих коштів і напрями їхнього використання.

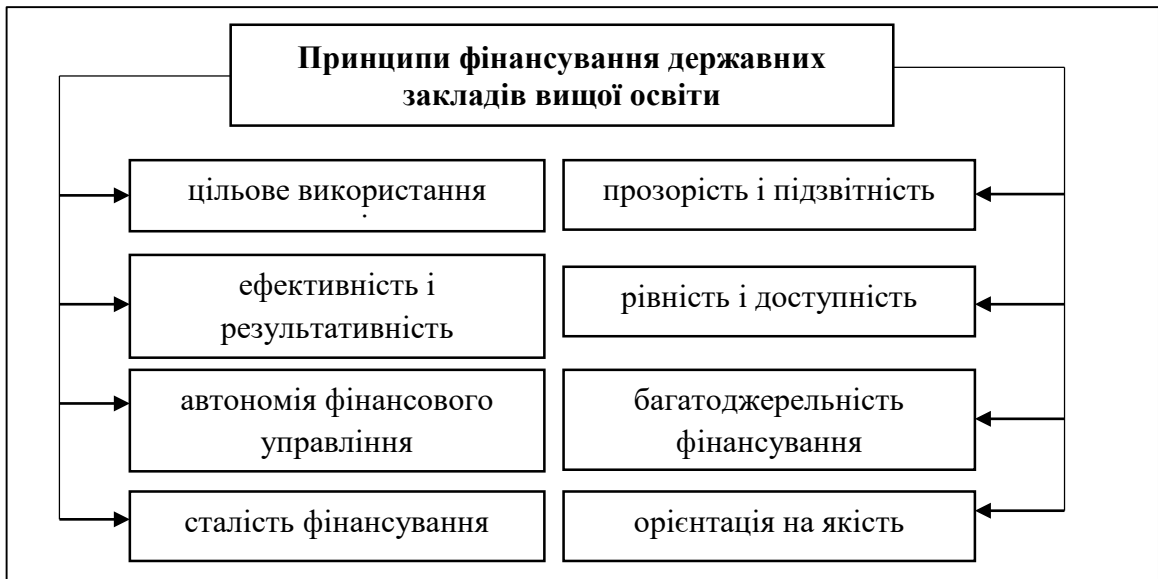


Рис. 1.6 Принципи фінансування державних закладів вищої освіти

Таким чином забезпечується відкритість фінансової звітності для громадськості та проводить звітування перед органами державної влади та контролюючими органами.

Фінансування мають використовуватись так, щоб сприяти максимальному досягненню поставлених цілей з мінімальними витратам. Для цього потрібно проводити оцінку впливу фінансових ресурсів на якість освіти, контролювати раціональність розподілу витрат на матеріально-технічне забезпечення, виплату заробітної плати та стипендій, погашення зобов'язань тощо. Державні ЗВО мають право самостійно розпоряджатися коштами у межах затверджених бюджетів і програм. Фінансові операції ЗВО повинні відповідати чинному законодавству України.

Таким чином, наведені принципи забезпечують стабільність і розвиток системи фінансування ЗВО, підтримуючи якість освіти, доступність і раціональне використання ресурсів.

Проблеми обліку фінансування державних вищих навчальних закладів, пов'язані з недосконалістю нормативно-правового регулювання, що ускладнює застосування сучасних методів управління грошовими потоками. Низький рівень автоматизації облікових процесів призводить до затримок і помилок у фіксації фінансових операцій, а недостатня прозорість у веденні обліку позабюджетних

коштів створює ризики для ефективного фінансового управління. Проблемою є також незадовільний рівень документування операцій, пов'язаних із цільовим використанням бюджетних коштів, що ускладнює контроль та аналіз даної ділянки обліку. Брак кваліфікованих облікових кадрів і застарілі технології ведення обліку негативно впливають на його точність та ефективність.

Як вже зазначалось, фінансування державних вищих навчальних закладів здійснюється відповідно до Закону України «Про державний бюджет України», прийнятий на відповідний рік. На 2024 рік це Закону України «Про державний бюджет України на 2024 рік» [24]. Відповідно до згаданого закону, складовими фінансування є загальний та спеціальний фонди. Спеціальний фонд формується за рахунок надходження коштів у вигляді плати за надання освітніх та інших платних послуг. З нашої точки зору, такі надходження за своєю економічною природою не є бюджетними, адже бюджетне фінансування ВНЗ здійснюється шляхом розподілу коштів, що надходять з державного бюджету через систему оподаткування. Прирівнювання контрактних коштів до бюджетних означає підвищення податкового навантаження на фізичних осіб, що навчаються за контрактною формою навчання, і призводить до системи подвійного оподаткування, що не відповідає статті 17 Господарського кодексу України. За таких умов, фізичні особи, які купують послуги вищої освіти, укладаючи відповідні контракти, сплачують податки на загальних умовах (що дозволяє фінансувати вищу освіту з бюджету) та додатково оплачують конкретні освітні послуги за рахунок власних коштів [6].

Ототожнення бюджетного фінансування та надходження грошових коштів від надання освітніх та інших послуг ВНЗ, в податковому розумінні дискримінує осіб, які сплачують за них, адже таким послугам вищої школи характерна своя, специфічна природа, яку необхідно враховувати в ході вирішення питання ефективної та раціональної інтеграції бюджетних та позабюджетних джерел фінансування державних вищих навчальних закладів.

В ході виконання професійних обов'язків (проведення занять, виконання науково-дослідної роботи на ін.) кожен НПП формує інтелектуальну власність,

яка привласнюється державою. Разом з тим, виконання умов договорів за госпрозрахунковою тематикою, інтелектуальна власність у формі підручників, монографій, патентів фінансується за рахунок позабюджетних джерел. Таким чином прослідковується порушення права на інтелектуальну власність державного вищого навчального закладу в цілому та конкретного викладача зокрема, гарантоване Цивільним кодексом України.

Режим коштів, отриманих державними вищими навчальними закладами від оплати за освітню діяльність, відповідно до якого вони є коштами спеціального фонду Державного бюджету, не узгоджується з цивільним законодавством та законодавством про освіту. У пункті 5 статті 61 Закону України "Про вищу освіту" встановлюється, що кошти, отримані навчальним закладом як плата за навчання, підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації або надання додаткових освітніх послуг, знаходяться в розпорядженні навчального закладу за умови, якщо вони спрямовуються на статутну діяльність навчального закладу. Цим же Законом встановлюється право самостійного розпоряджання вищим навчальним закладом доходами та іншими надходженнями державної та комунальної форм власності, одержаними від надання дозволених законодавством платних послуг [23].

Розвиток фінансової автономії вищих навчальних закладів України нерозривно пов'язаний з необхідністю диверсифікації джерел фінансування. В умовах обмеженого бюджетного фінансування доцільність використання ендаументу в закладах вищої освіти обумовлена необхідністю забезпечення фінансової стабільності, незалежності та довгострокового розвитку університетів. Ендаумент дозволяє закладам вищої освіти створити стійке джерело фінансових ресурсів для підтримки освітніх програм, наукових досліджень та інфраструктури, що сприяє підвищенню якості навчання та конкурентоспроможності на міжнародному рівні. Такий підхід також залучає випускників та меценатів до участі у розвитку університетів, створюючи додаткові можливості для інновацій та розвитку наукового потенціалу.

Ендаумент (endowment) — це цільовий капітал, що формується із внесків благодійників, випускників, меценатів або інших організацій, який інвестується, а отриманий дохід використовується для підтримки діяльності закладу. Основна ідея ендаументу полягає у збереженні капіталу і його примноженні за для забезпечення довгострокової фінансової стабільності та підтримки освіти.

В Україні понад 70% ресурсів у загальній структурі фінансування освіти мають державне походження, приватні інвестиції надаються здебільшого у формі плати за навчання. Ендаумент-фонди знаходяться на етапі започаткування, що, зокрема, пов'язано з низьким рівнем поінформованості суспільства (у т. ч. освітянського сектору), з їх сутнісними характеристиками та перевагами [39]. Перший ендаумент-фонд в Україні був створений в КНУ ім. Т.Г. Шевченка в 2013 році. Нормативно-правове регулювання створення та функціонування ендаумент-фондів в Україні регулюється рядом законодавчих актів, які визначають порядок заснування, проведення діяльності та використання коштів таких фондів. Основним нормативним документом є Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації», який встановлює правові засади діяльності благодійних фондів, у тому числі і ендаументів. Крім цього, Законом України «Про вищу освіту» передбачено можливість створення цільових фондів в університетах для фінансування їхньої діяльності. Податкове законодавство також має важливе значення, оскільки регулює питання застосування податкових пільг для осіб, які роблять внески до ендаумент-фондів, що стимулює залучення меценатів і донорів до підтримки освітніх закладів. З нашої точки зору, доцільною є розробка спеціалізованого нормативно-правового акту, який би визначав організаційні та методологічні основи формування та функціонування таких фондів. Адже його відсутність ускладнює процедури адміністрування, розміщення та повернення коштів. Зрештою, сам фонд страждає від знецінення через системні ризики, інфляцію та поточні операційні втрати. Значних збитків зазнає і фонд через невирішеність питань оподаткування благодійних внесків та доходів, отриманих від управління фондом.

Традиційна схема організації діяльності ендаумент-фонду у вищих навчальних закладах виглядає наступним чином (рис. 1.7):

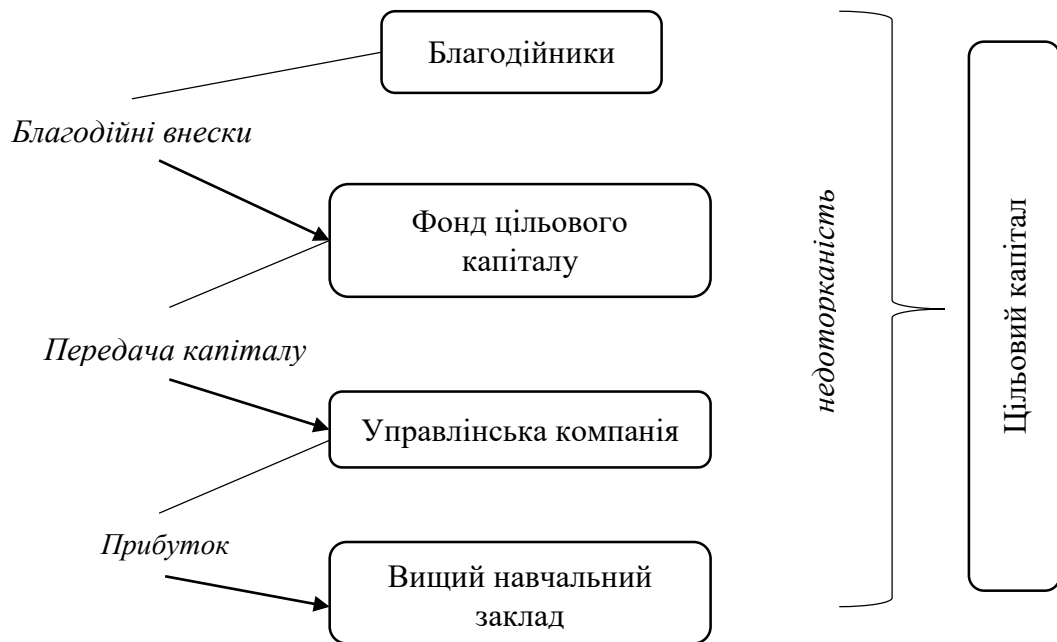


Рис. 1.7 Схема організації діяльності ендаумент-фонду у вищих навчальних закладах [39]

Фонд можна формувати не лише за рахунок надходження грошових коштів, але й при отриманні благодійних внесків у вигляді майна та інших матеріальних цінностей, таких як будівлі, споруди, обладнання та транспортні засоби.

Прибуток від управління цільовим капіталом передається повністю вищому навчальному закладу, для підтримки якого фонд був створений, тоді як сам цільовий капітал залишається недоторканим. Кошти ендаумент-фонду можуть використовуватися для:

- виплати стипендій студентам;
- підтримки наукових досліджень;
- розвитку інфраструктури університету;
- оплати праці викладачів або для залучення нових науково-педагогічних працівників.

Українські підприємства та організації на сьогодні не готові переходити до формування ендаумент-фондів. Це пов'язано з: відсутністю фіскальних та інших стимулів для фінансування освіти та дослідницьких проектів; заперечення можливості ефективності функціонування вищих навчальних закладів в Україні; страх корупції в управлінні коштами та значна бюрократизація всіх процесів фінансування. З боку вищих навчальних закладів іде гальмування процесів створення ендаумент-фондів через думку про ризикованість інвестування вільних коштів. Як свідчать показники фінансової звітності, майже всі вищі навчальні заклади зберігають вільні кошти на депозитних рахунках в банках, не роблячи жодних інвестицій. Також негативно впливає і нестабільність економічної та політичної ситуації в країні.

Таким чином, головною метою створення ендаумент-фондів при закладах вищої освіти є покращення фінансового стану таких організаційних структур та умов для реалізації їх основної діяльності, оновлення інфраструктури, впровадження сучасних технологій в освітній процес. Створення такими закладами ендаумент-фондів є проявом державно-приватного партнерства. Залучення суб'єктів приватного підприємництва та бізнес-структур до фінансування закладів вищої освіти, які є бюджетними установами, свідчить про створення комплексного підходу до регулювання процесу формування та використання такими некомерційними організаціями доходів, необхідних для їх функціонування та розвитку.

Проблеми аудиту фінансування державних вищих навчальних закладів включають недостатність нормативно-правової бази, положення якої не повністю враховують специфіку освітніх установ та не відповідають вимогам міжнародних стандартів. Низький рівень прозорості фінансових потоків пов'язаний із обліком позабюджетних надходжень та розподілом коштів між статтями бюджету. Обмеженість ресурсів для проведення аудиту, недостатня автоматизація облікових процесів і брак кваліфікованих спеціалістів впливають на якість аудиторських перевірок. Відсутність незалежних внутрішніх аудиторів і наявність корупційних ризиків, таких як нецільове використання коштів,

непрозорість проведення закупівель, створюють значні перешкоди в одержанні релевантних даних. Недосконалість методів оцінки ефективності використання фінансування та неврахування специфіки освітньої діяльності також є критичними проблемами. Додатковою складністю є процедура гармонізації аудиту з міжнародними стандартами в контексті євроінтеграції.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ НА ПРИКЛАДІ ПОЛІСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ

2.1 Аналіз організації процесу фінансування в Поліському національному університеті

Поліський національний університет був створений у 1922 році. Формування інтересів місії та напрямів розвитку Поліського національного університету є аспектом його позиціонування в освітньому середовищі та суспільстві. Чітко сформована місія, показує стратегічну роль університету в підготовці висококваліфікованих спеціалістів, розвитку науки та задоволенні потреб громади, сприяє залученню студентів, викладачів і партнерів.

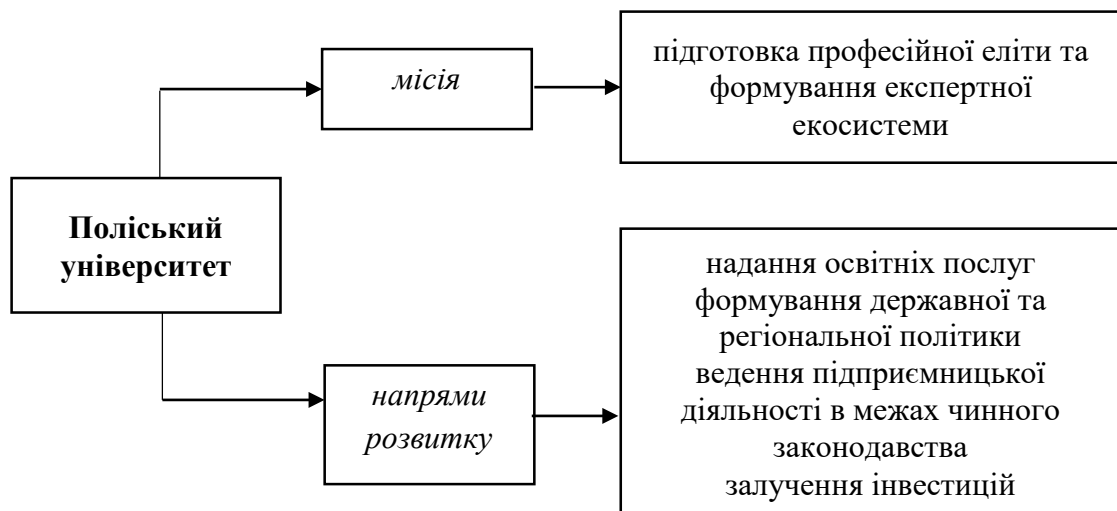


Рис. 2.1 Місія та напрями розвитку Поліського національного університету

Місією функціонування Університету є підготовка професійної еліти та формування експертної екосистеми з метою розвитку Житомирського регіону. До основних напрямів розвитку відноситься: надання освітніх послуг, формування державної та регіональної політики, ведення підприємницької діяльності в межах чинного законодавства, залучення інвестицій та ін. Визначені напрями розвитку, зокрема інноваційна освітня діяльність, інтеграція в міжнародний науковий простір, розвиток сучасної інфраструктури та підтримка

регіональних ініціатив. Організаційна структура Університету наведена на рис. 2.2:

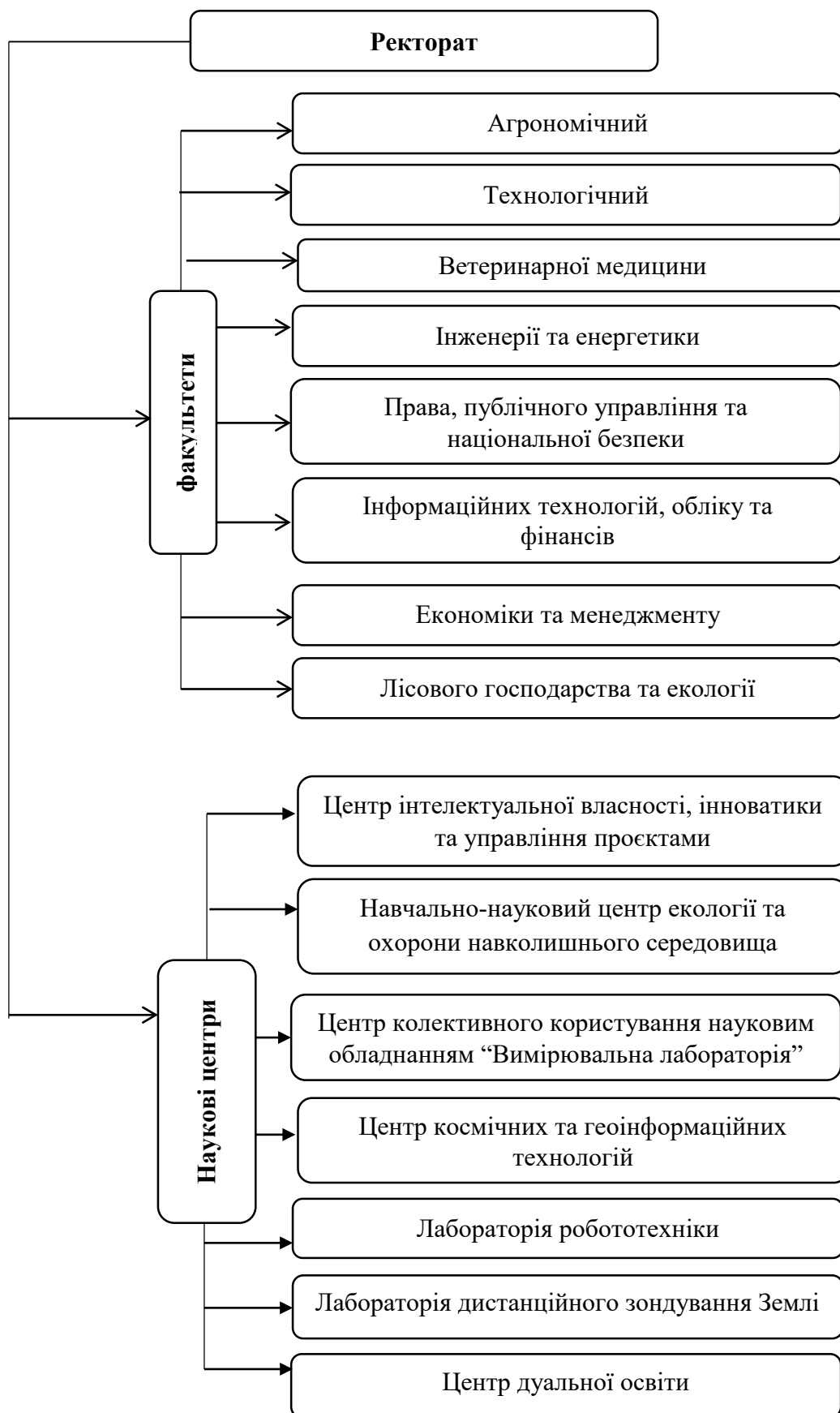


Рис. 2.2 Організаційна структура Поліського національного університету

Таблиця 2.1

Матеріально-технічне забезпечення Поліського національного університету станом на 1 січня 2024 року*

Найменування приміщення	Площа приміщень (кв.м)			
	усього	у тому числі		
		власних	орендованих	зданих у оренду
1. Навчальні приміщення, усього:	16415,7	16415,7	-	-
у тому числі:				
– приміщення для занять студентів, курсантів, слухачів (лекційні, аудиторні приміщення, кабінети, лабораторії тощо)	14152,8	14152,8	-	-
– комп'ютерні лабораторії	1183,0	1183,0	-	-
– спортивні зали	1079,9	1079,9	-	-
2. Приміщення для науково-педагогічних (педагогічних) працівників	6021,4	6021,4	-	-
3. Службові приміщення	4574,65	4574,65	-	-
4. Бібліотека, всього:	691,3	691,3	-	-
– у тому числі читальні зали	194,1	194,1	-	-
5. Гуртожитки	20906,4	20906,4	-	-
6. Їдальні, буфети	1893,5	1893,5	-	-
7. Профілакторії, бази відпочинку	–	–	-	-
8. Медичні пункти	–	–	-	-
9. Інші	12241,8	12241,8	-	-

* Побудовано за даними розміщеними на сайті Університету: <https://polissiauniver.edu.ua>

Інформація про соціальну інфраструктуру та зведені відомості виконання ліцензійних вимог Поліським національним університетом наведено в додатках Г і Д.

Структура активів і пасивів досліджуваного вищого навчального закладу наведена в додатку Ж. Наведені дані в таблиці свідчать, що найбільшу питому вагу в структурі активів займають основні засоби – 55,35 % та 65,98 %, а також грошові кошти – 36,93 % та 27,92 % у 2020 та 2023 роках відповідно. Це говорить про наявність інвестицій у необоротні активи Університету (покривається матеріально-технічна база). Грошові кошти - частина зберігається на рахунках і використовується суб'єктом господарювання для погашення зобов'язань, інша частина зберігається на депозитних рахунках. Аналіз формування фінансових результатів наведений в додатку З.

Схема бюджетного фінансування закладу вищої освіти наведена за допомогою рис. 2.3:



Рис. 2.3 Схема бюджетного фінансування ЗВО

Процес фінансування в Поліському національному університеті організовано шляхом поєднання бюджетного фінансування та наданням платних освітніх послуг, проведення різноманітних курсів, а також інших додаткових джерел доходу. Основним джерелом є державне фінансування, яке забезпечує базові витрати на заробітну плату працівників, утримання приміщень та інші операційні потреби. Водночас, значну частину бюджету університету складають плати за навчання студентів, що дає можливість університету покривати витрати на освітні послуги, модернізацію інфраструктури, закупівлю обладнання та розвиток наукової діяльності. Крім того, університет залучає кошти за науково-дослідницьку діяльність, гранти, спонсорські внески та налагоджує інші форми співпраці з державними та приватними організаціями. Управління фінансами університету створено на основі прозорих і ефективних процедур планування та контролю, що забезпечують стабільність і розвиток освітнього закладу.

Джерела надходження фінансування в Поліському національному університеті наведена на рис. 2.4:



Рис. 2.4 Джерела надходження фінансування в Поліському національному університеті

Надходження та використання коштів Поліського національного університету відображено за допомогою додатку К.

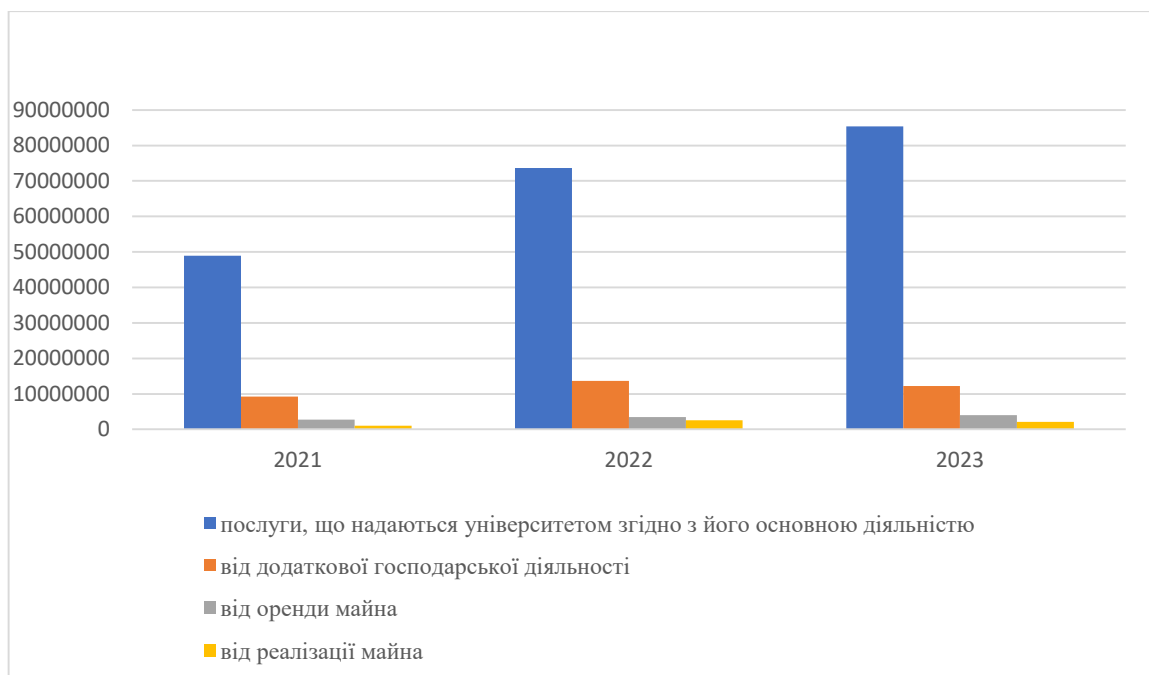


Рис. 2.5 Надходження грошових коштів в Поліському національному університеті за 2021-2023 роки, грн

Структура плати за послуги, що надаються Поліським національним університетом наведена на рис. 2.6:

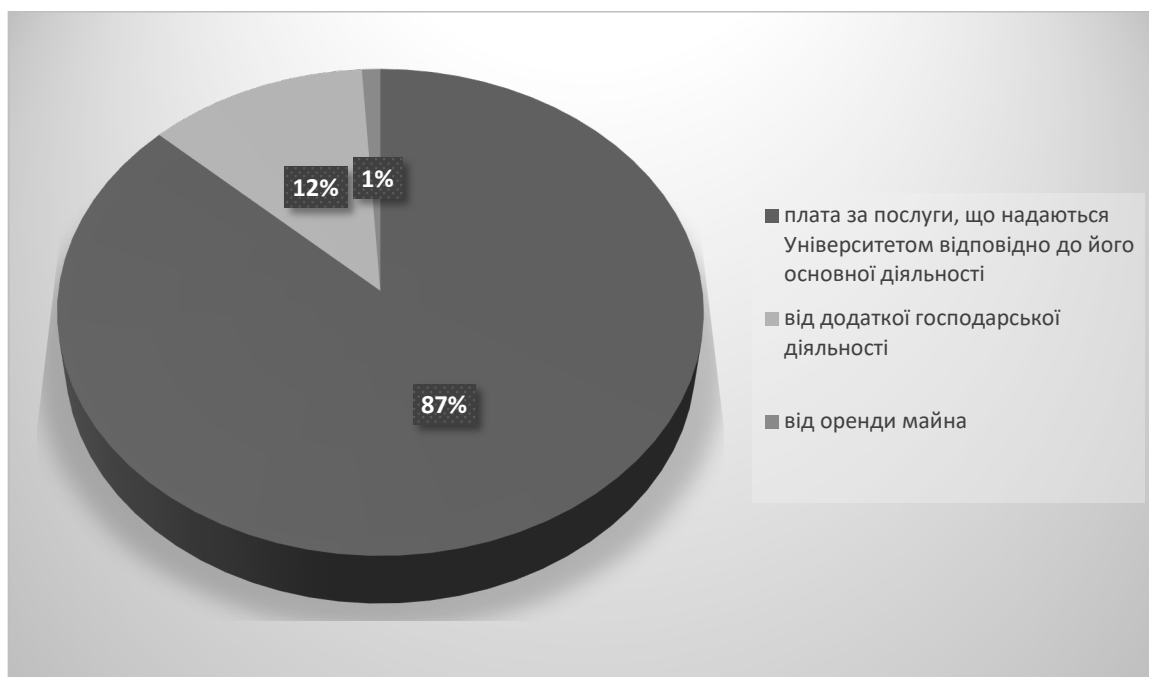


Рис. 2.6 Структура плати за послуги, що надаються Поліським національним університетом

Плата за навчання є основним джерелом фінансування для Поліського національного університету. Ця складова є важливою частиною бюджету університету, що формується саме за рахунок оплати, які провадять фізичні та юридичні особи. Це дозволяє закладу забезпечити високий рівень освітніх послуг, проводити модернізацію матеріально-технічної бази та здійснювати підтримку наукової діяльності. Платне навчання дає можливість університету розширювати свої можливості з метою подальшого його розвитку, залучаючи додаткові кошти на різноманітні цілі.

Проте існує ряд проблем, пов'язаних із фінансування закладів вищої освіти в цілому, так і Поліського національного університету зокрема. Проблеми фінансування досліджуваного Університету в основному викликані недостатнім рівнем державного фінансування, яке не завжди відповідає потребам закладу, зокрема для покриття витрат на модернізацію матеріально-технічної бази та підвищення заробітної плати НПП. Плата за навчання, як основне джерело доходу, не завжди є стабільною через економічні труднощі та фінансові можливості студентів, а також зменшенням кількості абітурієнтів, військовими діями, що зумовлюють відтік потенційних студентів закордон. Крім того, університет стикається з обмеженими можливостями залучення додаткових коштів через науково-дослідницьку діяльність, що знижує рівень інвестицій в інновації та розвиток.

2.2 Оцінка ефективності організації обліку фінансування та її вплив на управлінські рішення

Обслуговування надходження та витрачання бюджетних коштів Поліським національним університетом відбувається з допомогою та під контролем Державної казначейської служби України в Житомирській області на основі відкритих рахунків в ДКСУ. Зарахування фінансування окрім даних рахунків вважається фінансовим порушенням відповідно до Бюджетного

кодексу. Фінансування до досліджуваного вищого навчального закладу надходить у безготівковій формі.

Згідно зі статтею 13 Бюджетного кодексу України складовими бюджету Поліського національного університету є доходи загального та спеціального фондів. Призначенням загального фонду бюджету є фінансування суб'єктів державного сектору на виконання своїх повноважень, визначених законодавством. Дохідна частина спеціального фонду бюджету складається з доходів, які мають цільове спрямування (включаючи власні надходження бюджетних установ), та фінансування спецфонду (як правило, капітальних видатків за рахунок бюджету розвитку) (ч. 3 ст. 13 БКУ) [2].

Первинними документами для обліку фінансування в Поліському національному університеті є:

договори, угоди, контракти,

акти виконаних робіт,

платіжні інструкції, виписки з рахунків, відкритих в ДКСУ та ін.

Обліковими реєстрами щодо фінансування є меморіальні ордери затверджених форм, а саме: № 1, № 3, № 4, № 6, № 14.

Для обліку зарахування фінансування в загальний та спеціальний фонд використовуються рахунки 7 класу. Характеристика рахунків для обліку фінансування, що використовуються в Поліському національному університеті наведена в таблиці 2.2:

По дебету рахунків 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» та 72 «Доходи від продажу активів» відображається надходження грошових коштів на рахунки університету для фінансування відповідних статей бюджету, зокрема на оплату праці, закупівлю матеріалів, наукову діяльність, перерахування коштів з бюджету на поточний рахунок закладу на основі затверджених асигнувань. По кредиту рахунків 70, 71 та 72 відображається використання або перенаправлення фінансування на конкретні потреби навчального закладу. Характеристика доходів в розрізі синтетичних рахунків наведено в додатку К.

Таблиця 2.2

Характеристика рахунків для обліку фінансування, що використовуються
в Поліському національному університеті*

70	Доходи за бюджетними асигнуваннями		
	701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів	
		7011	Бюджетні асигнування
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)		
	711	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів	
		7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
		7112	Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі
	712	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) державних цільових фондів	
		7121	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
		7122	Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі
72	Доходи від продажу активів		
	721	Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів	
		7211	Дохід від реалізації активів

* побудовано автором на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [21]: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>

Порядок ведення аналітичного обліку фінансування в державних вищих навчальних закладах передбачає систематичний облік усіх джерел фінансування, таких як бюджетні призначення, платні послуги та інші надходження. В Поліському національному університеті для кожного виду фінансування ведеться окремий аналітичний облік, що дозволяє відстежити його використання та забезпечує відповідність затвердженому кошторису. Усі фінансові операції фіксуються на відповідних аналітичних рахунках, що дозволяє деталізовано обліковувати доходи та витрати.

Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансування, що використовується Поліському національному університеті наведена в додатку Л.

Ведення обліку здійснюється за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення KBS ОБЛІК БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ, яка забезпечує точність та прозорість ведення обліку фінансування.

Функціональні можливості KBS ОБЛІК БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ при обліку фінансування Поліського національного університету наведено на рисунку 2.7.

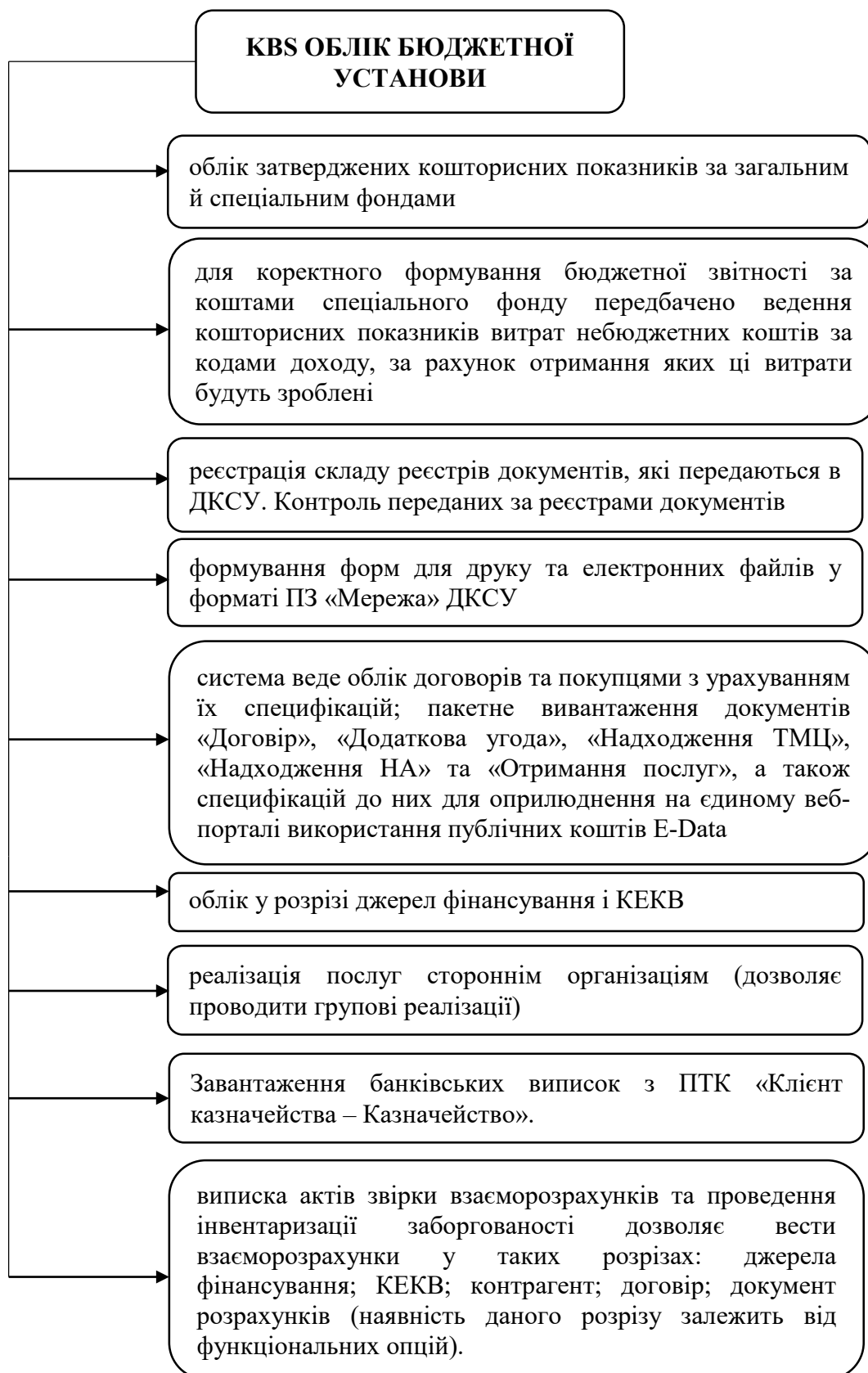


Рис. 2.7 Функціональні можливості KBS ОБЛІК БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ для обліку фінансування ЗВО

Відповідно до даних рисунку, використання спеціалізованого програмного забезпечення дає можливість автоматизувати облік надходжень бюджетних коштів, їх розподіл за статтями, облік витрат, здійснювати контроль за використанням коштів відповідно до затверджених асигнувань. Крім того, система забезпечує автоматичне формування звітних форм, підтримує процес формування планових показників діяльності, контролює ліміти відповідності, а також інтегрується з іншими бухгалтерськими та фінансовими системами, що забезпечує цілісність та прозорість проведення фінансових операцій та підвищує ефективність прийняття управлінських рішень.

Управління фінансуванням у Польському національному університеті на основі використання облікової інформації забезпечує ефективне планування, розподіл і контроль за використанням фінансових ресурсів. Облікова інформація, на основі використання KBS ОБЛІК БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ, забезпечує точне відображення надходжень, таких як бюджетні асигнування та доходи від платних послуг, а також фіксуються витрати на утримання університету, оплату праці, закупівлю матеріалів та розвиток інфраструктури. За допомогою облікової інформації керівництво університету може оперативно приймати рішення щодо перерозподілу коштів, оптимізації витрат та ефективного використання ресурсів. Водночас регулярний моніторинг та аналіз фінансових даних дозволяє уникати нецільового використання коштів і забезпечує прозорість фінансової діяльності Університету.

2.3 Удосконалення обліку фінансування державних закладів вищої освіти

Як вже зазначалось, фінансування державних закладів вищої освіти в певній мірі залежить від фінансування за рахунок коштів державного бюджету, а також від здатності сформувати грошові потоки ЗВО за рахунок ведення госпрозрахункової діяльності. Недосконалість обліку фінансування може призвести до нераціонального використання коштів або нерівномірного розподілу ресурсів. Удосконалення обліку дозволить оптимізувати фінансові

потоки та зосередити ресурси на пріоритетних напрямках, таких як наукові дослідження, модернізація інфраструктури та підвищення кваліфікації науково-педагогічного персоналу. Також однією з основних проблем державного фінансування є недостатня прозорість у використанні бюджетних коштів. Удосконалення облікових процедур сприятиме підвищенню рівня підзвітності та відкритості перед заінтересованими сторонами, зокрема державними органами, студентами, викладачами та суспільством. Достовірний та своєчасний облік є основою для аналізу фінансового стану та ефективності діяльності державних закладів вищої освіти. Удосконалення обліку забезпечить адміністрацію Університету необхідною інформацією для прийняття стратегічних рішень. Таким чином, удосконалення обліку фінансування державних закладів вищої освіти є ключовим елементом для забезпечення їх стійкості, розвитку та ефективної функції.

Так як досліджуваний вищий навчальний заклад веде бухгалтерський облік за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення пропонуємо в робочому плані рахунків ввести додаткові субрахунки з метою деталізації джерел фінансування господарської діяльності:

Таблиця 2.3

Рекомендовані субрахунки для обліку фінансування в Поліському національному університеті*

Код рахунку	Назва синтетичного рахунку	Код субрахунку	Назва субрахунку
7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)	7111.1	Плата за освітні послуги
		7111.2	Плата за оренду майна
		7111.3	Отримані благодійні внески, гранти
		7111.4	Плата за виконання окремих доручень
		7111.5	Плата за гуртожиток
		7111.6	Оплата послуг Копіцентру
		7111.7	Оплата за виконання науково-дослідних робіт
		7111.8	Оплата друкарських послуг
		7111.9	Інші види надходжень
7211	Доходи від реалізації активів	7211.1	Доходи від реалізації необоротних активів
		7211.2	Доходи від реалізації оборотних активів

* власна розробка автора

Даний перелік субрахунків дасть можливість деталізувати інформацію про джерела фінансування у досліджуваному навчальному закладі забезпечивши більш точний і прозорий облік доходів, що дозволяє ефективно розподіляти та контролювати фінансові ресурси. Це спрощує складання фінансової звітності, забезпечує відповідність обліку положенням нормативно-правовим актам, а також полегшує аналіз джерел фінансування для визначення їх ефективності.

Також доцільним є запровадження в облікову практику Поліського національного університету методів управлінського обліку. Пропонуємо виділяти в якості центрів відповідальності структурні підрозділи, що можуть надавати платні послуги, а саме: факультети, кафедри, центри, лабораторії тощо. Особлива увага повинна приділятись тому виду надходжень, який складає основну частину фінансування ЗВО, що надходить до його спеціального фонду.

Таблиця 2.4

Рекомендовані субрахунки для обліку фінансування в Поліському національному університеті в розрізі центрів відповідальності

Код рахунку	Назва субрахунку	Код субрахунку	Назва субрахунку
7111.1	Плата за освітні послуги	7111.11	Плата за навчання (контракт)
		7111.110	Плата за навчання (контракт) спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
		7111.111	Плата за навчання (контракт) спеціальність 073 «Менеджмент»
		7111.112	...
		7111.12	Оплата додаткових освітніх послуг
		7111.120	Оплата додаткових освітніх послуг факультету інформаційних технологій, обліку та фінансів
		7111.121	Оплата додаткових освітніх послуг факультету ветеринарної медицини
		7111.122	...
		7111.13	Оплата за навчальні курси
		7111.14	Оплата за підвищення кваліфікації
		7111.15	Оплата за навчання в аспірантурі
		7111.16	Оплата за участь в конференціях
		7111.17
7111.3	Отримані благодійні внески, гранти	7111.30	Отримані благодійні внески від фізичних осіб
		7111.31	Отримані благодійні внески від юридичних осіб
		7111.32	Гранти міжнародних організацій
		7111.33	Гранти вітчизняних організацій

Деталізація інформації про джерела фінансування Поліського національного університету в розрізі запропонованих субрахунків, наведених в таблиці 2.3 дасть можливість підвищити аналітичність та контрольованість облікових даних, сприятиме більш ефективному управлінню фінансовими ресурсами.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ

3.1 Організація і методика аудиту фінансування державних закладів вищої освіти

Аудит фінансування державних закладів вищої освіти є надзвичайно актуальним у сучасних умовах, адже ефективне використання бюджетних коштів набуває стратегічного значення для поствоєнного розвитку країни. Система фінансування вищої освіти в Україні пов'язана численними викликами, такими як обмеженість бюджетних ресурсів, необхідність підвищення прозорості та підзвітності, а також дотриманості забезпечення справедливого розподілу фінансів між закладами. У цьому контексті аудит фінансування діяльності дозволяє не лише оцінити дотримання законодавчих норм і фінансових процедур, а й виявити можливості для оптимізації витрат та підвищення ефективності використання ресурсів. Це сприяє покращенню фінансової дисципліни, підвищенню довіри суспільства до управління освітньою сферою та створенню передумов для її сталого розвитку.

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», «державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [27].

Місце державного аудиту в системі контролю державних закладів вищої освіти проілюстровано за допомогою на рис. 3.1:

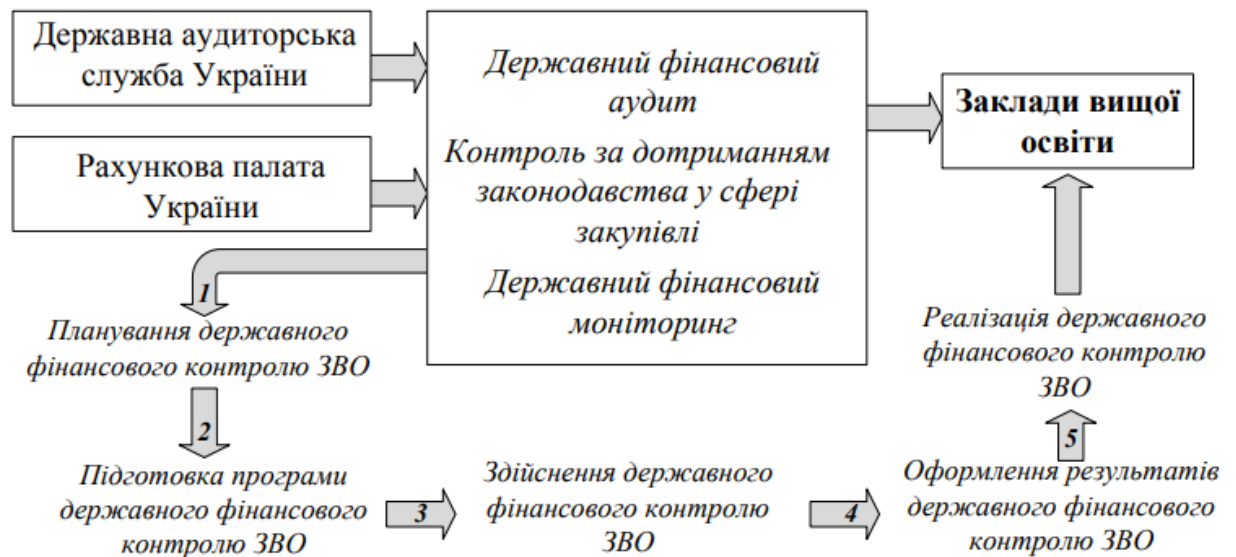


Рис. 3.1 Місце державного аудиту в системі контролю державних закладів вищої освіти [19]

В Поліському національному університеті один раз на п'ять років проводяться аудиторські перевірки, в тому числі і його фінансування. Остання перевірка проводилася у 2022 році. Суб'єктом державного аудиту виступало Управління Північного Офісу Держаудитслужби в Житомирській області. Також аудиторська перевірка діяльності досліджуваного державного закладу вищої освіти здійснювалась представниками Територіального управління Рахункової палати міста Вінниці у 2019 році. Всі перевірки здійснювались у плановому порядку.

Метою аудиту фінансування державних закладів вищої освіти є забезпечення формування об'єктивної оцінки щодо законності, ефективності та результативності використання бюджетних коштів та інших фінансових ресурсів, які були використані для функціонування і розвитку цих установ. Аудит сприяє підвищенню прозорості фінансової діяльності, вдосконаленню управління фінансами, виявленню резервів з метою оптимізації витрат і забезпечення дотримання норм чинного законодавства, що, у свою чергу, сприяє сталому розвитку системи вищої освіти та підвищенню якості освітніх послуг.

Завдання аудиту фінансування державних закладів вищої освіти охоплюють такі ключові аспекти:

- перевірка законності, цільового характеру та обґрунтованості використання бюджетних коштів;
- оцінка ефективності розподілу та використання фінансових ресурсів відповідно до законодавства;
- аналіз відповідності фінансової звітності вимогам чинного законодавства та стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі;
- виявлення та попередження виникнення фінансових порушень, нецільового використання коштів або неефективності фінансового управління;
- оцінка стану та використання матеріальних і фінансових ресурсів;
- надання рекомендацій щодо вдосконалення ведення фінансово-господарської діяльності, підвищення її економічної ефективності;
- перевірка дотримання договірних зобов'язань та умов використання грантів, субвенцій і цільових програм фінансування.

Проведення державного фінансового аудиту сприяє запобіганню різного роду фінансових порушень. Запорукою цього є перевірка адекватності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що дає змогу своєчасно виявити будь-які недоліки в облікових процесах, правилах, процедурах та забезпечити достовірність складання фінансової звітності; забезпечити керівництво необхідною інформацією для підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю та передбачити ризики в діяльності, які можуть перешкоджати досягненню поставлених цілей [19].

Методами аудиторської перевірки фінансування державних вищих навчальних закладів є: документальний аналіз, арифметична перевірка, порівняльний аналіз, опитування, інвентаризація, спостереження, експертна оцінка, тестування, аналіз фінансової звітності, вибіркова перевірка, контрольні обміри та перевірка на відповідність фінансових документів Університету нормативно-правовим вимогам.

Методика аудиту фінансування, що проводився в Поліському національному університеті наведена в додатку М.

Процес аудиту фінансування державних закладів вищої освіти, в тому числі і Поліського національного університету передбачає проходження наступних етапів:

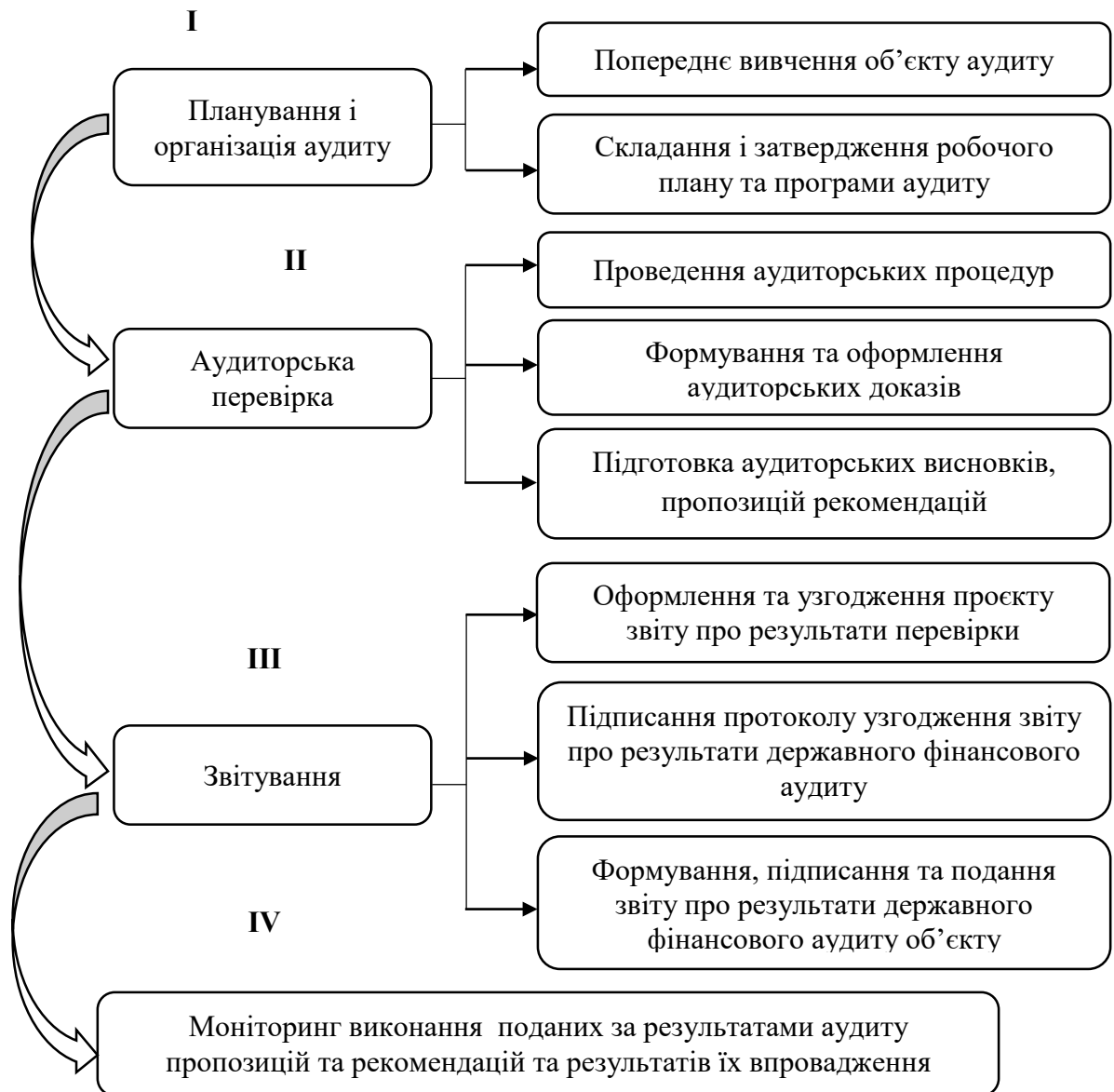


Рис. 3.2 Етапи проходження аудиторської перевірки фінансування Поліського національного університету

Інформаційна база аудиту фінансування державних вищих навчальних закладів включає: нормативно-правові акти, фінансову та бухгалтерську звітність за досліджуваний період, кошториси Університету, акти виконаних робіт, договори та контракти, первинну бухгалтерську документацію, дані внутрішнього аудиту, установчі документи, грантові угоди, матеріали

попередніх перевірок контролюючих органів, планово-фінансову документацію, інформацію з внутрішніх і зовнішніх баз джерел. Загальна тривалість аудиторської перевірки не перевищує 90 робочих днів. У разі потреби аудиторська перевірка може бути продовжена.

Таким чином, ефективна організація аудиторського процесу та застосування сучасних методик є ключовими факторами забезпечення прозорості, законності та результативності використання фінансових ресурсів в державних вищих навчальних закладах.

3.2 Шляхи удосконалення аудиту фінансування державних вищих навчальних закладів

Необхідність удосконалення аудиту державних вищих навчальних закладів зумовлена потребою забезпечення ефективності та законності використання фінансових ресурсів у контексті обмеженості бюджетного фінансування та підвищених вимог до якості освіти. Сучасні виклики, такі як посилення суспільного контролю, впровадження нових моделей фінансування, ризику нецільового використання коштів та недоліки у фінансовому менеджменті, вимагають удосконалення методики проведення аудиторських перевірок, впровадження ризик-орієнтованого підходу та автоматизації процесів перевірки. Це сприятиме своєчасному виявленню порушень, оптимізації витрат та покращенню загальної фінансової дисципліни у сфері вищої освіти.

Проведені дослідження механізму функціонування внутрішньої системи аудиту в Поліському національному університеті дає змогу стверджувати про формальний підхід до його організації. Такий підхід зумовлений низкою факторів. Серед них: відсутність чітко розроблених регламентів і процедур внутрішнього аудиту, недостатній рівень кваліфікації працівників, відповідальних за його проведення, обмежене використання сучасних методик та інструментів аудиту, а також недоліки при впровадженні ризик-орієнтованого підходу.

Крім того, формальність організації системи внутрішнього аудиту пов'язана із браком ресурсів для його належного функціонування, низьку мотивацію до підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності. Такий підхід перешкоджає досягненню основної мети внутрішнього аудиту - виявлення проблемних зон, попередження ризиків та оптимізації управління фінансовими ресурсами.

Вважаємо за доцільне впровадження ризик-орієнтованого підходу: визначення та аналіз основних ризиків у фінансовій діяльності закладів для концентрації аудиторської уваги на найбільш вразливих ділянках. Ризик-орієнтований підхід при організації аудиту в закладах вищої освіти дасть змогу сконцентрувати зусилля аудиторів, як внутрішніх, так і зовнішніх на ідентифікації та оцінці силу впливу ризиків, пов'язаних із фінансуванням, які можуть негативно вплинути на фінансову стабільність, ефективність використання ресурсів та досягнення стратегічних цілей закладу.

Цей підхід базується на аналізі внутрішніх і зовнішніх факторів ризику, зокрема таких як фінансові порушення, нецільове використання коштів, недостатній контроль за управлінням майном або недотримання нормативно-правових вимог. Аудитори вивчають найбільші критичні ділянки, які потребують першочергової уваги та застосовують контрольні процедури із врахуванням специфіки діяльності ЗВО, зосереджуючись на ключових аспектах, що впливають на ефективність та результативність фінансування. Застосування ризик-орієнтованого підходу підвищує якість прийняття управлінських рішень, оптимізує хід проведення аудиторських процесів та гарантує прозорість використання фінансових ресурсів.



Рис. 3.3 Підходи до організації внутрішнього аудиту державних вищих навчальних закладів

Використання програмного забезпечення при проведенні аудиту фінансування державних закладів вищої освіти значно ефективніше, точніше та прозоріше застосовувати процедури аудиту. Спеціалізовані програми дозволяють автоматизувати обробку великих обсягів даних, що спрощує і прискорює виконання ключових аудиторських завдань, таких як аналіз фінансової звітності, виявлення відхилень, перевірка відповідності нормативам і законодавству, а також ідентифікація ризиків. Це мінімізує вплив суб'єктивної думки аудитора на результати аудиторської перевірки, зменшує ймовірність виникнення помилок і забезпечує дотримання програми аудиту.

Програмне забезпечення (наприклад, Audit Command Language (ACL), SAP Audit Management, CaseWare Working Papers та ін.) сприяє ефективному впровадженню ризик-орієнтованого підходу, дозволяє оперативно аналізувати ризики, що виникають в господарській діяльності ЗВО. Інтеграція з внутрішніми

базами даних вищих навчальних закладів або ERP-системами забезпечує доступ до актуальної інформації в реальному часі, дозволяючи оперативно реагувати на зміни та виявляти вузькі місця.

Автоматизація аудиту завдяки створенню детальної інформаційної бази на всіх етапах ведення аудиторської перевірки, забезпечує прозорість проведення контрольного процесу та можливість подальшого використання релевантних даних для вдосконалення управління фінансуванням. Застосування сучасних технологій зменшує час, витрачений на рутинні операції і дозволяє аудиторам зосередитися на стратегічних аспектах перевірки.

ВИСНОВКИ

В ході проведеного кваліфікаційного дослідження нами було зроблено наступні висновки:

- необхідним є використання системного підходу при організації обліково-контрольної діяльності, орієнтованої на забезпечення прозорості, ефективності та підзвітності використання фінансових ресурсів. Облік фінансування має бути інтегрованим, гармонізованим із міжнародними стандартами та відображати специфіку освітньої діяльності, забезпечуючи точність і повноту відображення операцій, пов'язаних із надходженням та використанням бюджетних та позабюджетних коштів;

- при визначенні розміру бюджетного фінансування до уваги приймається кількість студентів, що навчаються за державним замовленням, обсяг виконаних наукових досліджень науково-педагогічними працівниками, штатної чисельності співробітників, співвідношення здобувачів вищої освіти і НПП, стан інфраструктури навчального закладу та ін. враховуючи статус, розмір витрат на підготовку одного здобувача та їх кількість встановлюються різні розміри нормативів фінансування ЗВО;

- створення ендаумент-фондів дає змогу університетам залучати додаткові ресурси позадержавного фінансування, дозволяє фінансувати науково-дослідні проекти, модернізувати інфраструктуру, що підвищує конкурентоспроможність закладу вищої освіти. Ендаумент-фонди забезпечують довгострокову підтримку розвитку навчальних закладів, стимулюють залучення приватних інвестицій. Враховуючи глобальні тенденції, ендаумент-фонди стають необхідним елементом стратегії сталого розвитку державних вищих навчальних закладів;

- плата за навчання є основним джерелом фінансування досліджуваного Університету. Надходження оплати дає можливість закладу освіти підтримувати високий рівень освітніх послуг, забезпечувати оновлення матеріально-технічної бази та сприяти розвитку наукової діяльності. Платне

навчання відкриває додаткові можливості для розширення джерел надходження фінансових ресурсів університету;

- на основі використання спеціалізованого програмного забезпечення пропонуємо: в робочому плані рахунків ввести додаткові субрахунки до рахунків 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» та 7211 «Доходи від реалізації активів» за для деталізації джерел фінансування; виокремити структурні підрозділи Університету в центри відповідальності з метою покращення управлінської структури та ефективності використання ресурсів у вищих навчальних закладах. Кожен факультет чи кафедра стане самостійним центром, який буде нести відповідальність за своє фінансування, результативність освітнього процесу та наукової діяльності. Таке виокремлення дозволить ефективніше залучати додаткові фінансові ресурси, а також сприятиме розробці індивідуальних стратегій розвитку кожного підрозділу;

- аудит фінансування успішно виконує ключову роль у моніторингу фінансової дисципліни, оцінці ефективності використання коштів і запобіганню виникнення порушень. Важливу увагу слід приділити впровадженню сучасних автоматизованих технологій в межах облікової та аудиторської діяльності, що сприятиме підвищенню оперативності та надійності фінансової звітності на основі використання ризик-орієнтованого підходу.

Сформульовані теоретичні засади створюють підґрунтя для вдосконалення фінансового управління закладами вищої освіти, сприяючи їх стійкому розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Боголіб Т.М. Фінансове забезпечення розвитку вищої освіти і науки в трансформаційний період. Київ: Міленіум, 2006. 506 с.
2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 01.01.2018. URL: <https://zakon.help/law/2456-VI/edition01.01.2018/page1>
3. Варналій З.С., Красільник О.В., Хмелевська Л.П. Фінансування державних вищих навчальних закладів України. Київ : Знання України, 2017. 231 с.
4. Виговська, О. А., Мосієнко, О. Фінансування видатків бюджету на вищу освіту України. *Економіка, управління та адміністрування*. 3(105), 2023. С. 150–158.
5. Вища освіта в Україні: зміни через війну: аналітичний звіт / Є. Ніколаєв, Г. Рій, І. Шемелинець. Київ: Київський університет імені Бориса Грінченка, 2023. 94 с.
6. Гейко, Л. М., Кузнєцова, М. А. Проблеми фінансування вищої освіти в Україні. *Проблеми сучасних трансформацій*. Серія: економіка та управління, (9). 2023. URL: <https://reicst.com.ua/pmt/article/view/2023-9-03-02/2023-9-03-02>
7. Гребень С.Є. Удосконалення механізму фінансового контролю за розподілом бюджетних коштів в залежності від результатів наукової діяльності закладу вищої освіти. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2018. № 4 (52). С. 103–109
8. Глухова В.І. Фінансування видатків бюджету на вищу освіту в Україні. *Ефективна економіка*. 2020. № 5. URL: <http://surl.li/lfuqa>.
9. Загірняк Д. М., Кратт О. А., Загірняк М. В. Результативність державного фінансування вищої освіти. *Економічний вісник університету*. 2020. Вип. 47. С. 155 – 164
10. Каленюк І. С. Напрями трансформації механізмів фінансування освіти в сучасному світі. *Демографія та соціальна економіка*. 2017. № 1. С. 24 - 36.

11. Качула С.В. Державна фінансова політика соціального розвитку: монографія; Київ: КНТЕУ, 2019. 423 с.
12. Качула С. В. Фінансування вищої освіти: сучасні тенденції та перспективи. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 18. С. 7-12
13. Кириленко О.П. Модернізація бюджетного забезпечення освіти в рамках секторальної децентралізації. *Фінанси України*, 2024. № 6. С. 75–90.
14. Конституція України : Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
15. Красільник О. В. Проблеми та перспективи фінансування вищих навчальних закладів України. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Економіка*. 2015. № 2 (167). С. 110–117.
16. Мосьпан Н. В. Тенденції розвитку механізмів фінансування вищої освіти в Європейському Союзі. *Народна освіта*. 2015. Вип. №1(25). URL: https://www.narodnaosvita.kiev.ua/?page_id=2644
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0089-11>
18. Освіта України в умовах воєнного стану. *Інформаційно-аналітичний збірник*. Міністерство освіти і науки України. Київ, 2022. 358 с.
19. Панасенко Ю.Ю., Марина А.С. Державний фінансовий контроль закладів вищої освіти України: теоретичний аспект. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Випуск 19, частина 2, 2018. С. 82-85
20. Питання власних надходжень державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.09.2015 № 719. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/719-2015-%D0%BF#Text>
21. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0161-14>

22. Попович Л.О. Аналіз сучасного стану фінансування закладів вищої освіти в Україні. *Вісник Одеського національного університету імені І.І. Мечникова*. Одеса, 2022. Т. 23, Вип. 2 (67). С. 37–42
23. Про вищу освіту : Закон України від 01.07.2014, № 1556-VII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/79>
24. Про державний бюджет України на 2024 рік: Закон України від 09.11.2023, № 3460-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text>
25. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності: постанова КМУ 27.08. 2010, № 796. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF#Text>
26. Про розподіл видатків державного бюджету між закладами вищої освіти на основі показників їх освітньої, наукової та міжнародної діяльності: постанова Міністерства фінансів України від 24.12.2019 р., № 1146. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1146-2019-%D0%BF>
27. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993, № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
28. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: постанова КМУ від 27.02.2019, № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/252-2019-%D0%BF>
29. Савченко Р.О., Савченко Н.М., Дем'янюк І.В. Внутрішній контроль: проблеми та перспективи. *Ефективна економіка*. 2019. №9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2019/53.pdf
30. Савченко Н. М., Савченко Р. О. Зовнішній та управлінський контроль суб'єкта господарювання. *Current issues of science and education* : Abstracts of XIV International Scientific and Practical Conference, March 23–26, 2021. Rome, Italy, 2021. С. 50–52.

31. Савченко Р. О., Савченко Н. М., Ковальова Т. В., Свиноус І. В. Казначейське обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за видатками як одна із головних функцій органів державної казначейської служби України. *Вісник ЖНАЕУ*. 2017. № 2 (62), т. 2. С. 76–83.
32. Савченко Р. О., Савченко Н. М. Нормативно-правове забезпечення механізму державного фінансування капітального будівництва в бюджетних установах. *Вісник ЖНАЕУ*. 2017. № 1 (59), т. 2. С. 112–124.
33. Сухарева Л.О., Федченко Т.В. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика: монографія. Донецьк: ДонНУЕТ, 2013. 289 с
34. Тимошенко О. В. Особливості реалізації фінансового механізму системи вищої освіти України. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. Дніпро, 2019. № 1. С. 123–130.
35. Шевчук О. Д. Особливості проведення державного аудиту в Україні. *Зб. наук. пр. ВНАУ*. 2012. № 4. Т. 2. С. 230–234
36. . Усик В.І. Оцінювання ефективності правил фінансування освіти. *Ефективна економіка*. 2021. № 12 URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=9733>.
37. Ушаков О.С. Облік і аудит фінансування державних закладів вищої освіти. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу: зб. праць учасників III Міжнар. наук.-практ. конф. (7-8 листоп. 2024 р.)*. Житомир : Поліський національний університет, 2024. С. 541-544
38. Ушаков О.С. Проблеми фінансування закладів вищої освіти. *Фінансові інструменти регіонального розвитку* : матеріали X Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції з нагоди 30-річчя заснування кафедри фінансів і кредиту, 24 жовтня 2024 р. Житомир : Поліський національний університет, 2024. С. 249-251
39. Ушаков О.С. Перспективи застосування ендаументу в господарській практиці вищих навчальних закладів. *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти*: матеріали XI Міжнародної науково-

практичної конференції присвяченої пам'яті першого ректора Національної академії статистики, обліку та аудиту, доктора економічних наук, професора, заслуженого економіста України Івана Ісаковича Пилипенка, 15 жовтня 2024 р., м. Київ: Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2024. С. 320-323

40. Bruce Johnstone D., Pamela N. Marcucci Financing Higher Education Worldwide: Who Pays? Who Should Pay? / Boston: Boston College Center for International Higher Education and Sense Publishers. Business & Economics, 2010. URL: <https://jhupbooks.press.jhu.edu/title/financing-higher-education-worldwide>

ДОДАТКИ