

Н. І. Сушко

кандидат економічних наук, доцент, завідувач відділу методології бухгалтерського обліку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, nisushko@ukr.net

С. В. Даниленко

радник із фінансових питань Міністра освіти і науки України, Київ, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ВИДАТКІВ НА ПОСЛУГИ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Анотація. У статті розглянуто сутність освітньої послуги в контексті діяльності закладів вищої освіти (ЗВО) та маркетингу, відмінності від інших видів послуг, а також два аспекти її споживчої цінності (фінансовий і продуктивний). Визначено нефінансові показники, що впливають на продуктову цінність та вартість освітньої послуги. Доведено, що об'єктом її калькулювання є підготовка студента за певною освітньою програмою, а калькуляційною одиницею – кредит. Науково обґрунтовано потребу в перегляді структури витрат освітньої послуги та розробленні методології калькулювання її планової й фактичної собівартості; вдосконаленні первинного обліку шляхом запровадження національних стандартів із урахуванням галузевої специфіки. Запропоновано структуру методичних рекомендацій з обліку окремих активів, зобов'язань, доходів і витрат ЗВО. Деталізовано процедури внутрішнього контролю, що здійснюється на рівні Міністерства освіти і науки України – головного розпорядника бюджетних коштів та замовника освітніх послуг, а також ЗВО – розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня й виконавця цих послуг, за етапами, видами та ризиками з метою підвищення ефективності використання коштів, залучених до процесу надання освітніх послуг.

Ключові слова: освітня послуга, заклад вищої освіти, об'єкт калькулювання, калькуляційна одиниця, бухгалтерський облік, національні стандарти, розпорядник бюджетних коштів, внутрішній контроль.

Рис. 1. Табл. 1. Літ. 23.

Nataliia Sushko

Ph. D. (Economics), Associate Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, nisushko@ukr.net

Svitlana Danylenko

Advisor to the Minister of Education and Science of Ukraine, Kyiv, Ukraine

IMPROVING THE REGULATION OF PUBLIC EXPENDITURE ON HIGHER EDUCATION SERVICES

Abstract. Growth in the current stage of the economic development demands various types of educational services, and increased requirements for their quality determine the effective management of the provision of educational services by higher education institutions (HEI). The aim of the study is to substantiate approaches to the areas of reforming planning, accounting and monitoring the provision of educational services by HEI. Information basis of the paper is the normative legal acts, materials of scientific periodicals. During the research, general scientific methods of structural-logical analysis, comparison and induction are used. To achieve this goal, the essence of the educational service is considered in two aspects: 1) the activities of higher education institutions (HEI), 2) marketing. The differences of the educational service from other types of services, as well as the financial and product aspects of its consumer value, are determined. The

© Сушко Н. І., Даниленко С. В., 2018

authors define non-financial indicators affecting the product value and the cost of the educational service, namely: the number of ECTS credits, the number of scientific and pedagogical, pedagogical and maintenance personnel, their qualifications; standards for material and technical and information support of the educational base. It is proved that the object of calculating the educational service is the preparation of a student by a certain educational program, and the calculating unit is a credit. A comparative analysis of the regulatory and legal framework for the planning of educational activities is carried out. The study highlights certain advantages and disadvantages of the current methodology for calculating the estimated average cost of training one specialist, which made it possible to scientifically justify the need to revise the structure of the costs of the educational service and develop a methodology for calculating its planned and actual cost and improving primary accounting by introducing national standards, given industry specificity. To improve information support for planning and internal control over the process of providing educational services, the structure of methodological recommendations on the accounting of individual assets, liabilities, revenues and costs of HEI is proposed. To increase the efficiency of using the funds involved in the process of providing educational services, the internal control procedures carried out at the level of the Ministry of Education and Science of Ukraine are detailed by stages, types and risks.

Keywords: educational service, higher education institutions, object of the calculation, cost unit, accounting, national standards, spending units, internal control.

JEL classification: H60, M41, M42, M48.

Н. И. Сушко

кандидат экономических наук, доцент, заведующая отделом методологии бухгалтерского учета НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

С. В. Даниленко

советник по финансовым вопросам Министра образования и науки Украины, Киев, Украина

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ РАСХОДОВ НА УСЛУГИ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

Аннотация. В статье рассмотрена суть образовательной услуги в контексте деятельности заведений высшего образования (ЗВО) и маркетинга, отличия от других видов услуг, а также два аспекта ее потребительской ценности (финансовый и продуктовый). Определены нефинансовые показатели, влияющие на продуктовую ценность и стоимость образовательной услуги. Доказано, что объектом ее калькуляции является подготовка студента по определенной образовательной программе, а калькуляционной единицей – кредит. Научно обоснована необходимость пересмотра структуры расходов образовательной услуги и разработки методологии калькуляции ее плановой и фактической себестоимости; совершенствования первичного учета путем введения национальных стандартов с учетом отраслевой специфики. Предложена структура методических рекомендаций по учету отдельных активов, обязательств, доходов и расходов ЗВО. Детализированы процедуры внутреннего контроля, осуществляемого на уровне Министерства образования и науки Украины – главного распорядителя бюджетных средств и заказчика образовательных услуг, а также ЗВО – распорядителя бюджетных средств более низкого уровня и исполнителя этих услуг, по этапам, видам и рискам с целью повышения эффективности использования средств, вовлеченных в процесс предоставления образовательных услуг.

Ключевые слова: образовательная услуга, заведение высшего образования, объект калькуляции, калькуляционная единица, бухгалтерский учет, национальные стандарты, распорядитель бюджетных средств, внутренний контроль.

У фінансуванні вищої освіти в Україні дедалі більшого значення набуває проблема ефективного формування й використання ресурсів на здобуття певної спеціальності та спеціалізації у ЗВО в межах державного замовлення. Вартість освітньої послуги за різними спеціальностями залежить від економічного змісту та величини витрат на її надання. В умовах режиму жорсткої економії бюджетних коштів вона повинна бути методологічно обґрунтованою та мати реальну інформаційну базу, що формується в системі бухгалтерського обліку витрат на рівні розпорядників бюджетних коштів (далі – РБК).

Окреслені проблеми і шляхи їх розв'язання висвітлені в публікаціях вітчизняних учених не достатньо, хоча на шпальтах журналу “Фінанси України” вже з'явилися статті Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської, Ю. М. Вітренка, присвячені проблематиці оцінки поточної результативності ресурсного, в т. ч. бюджетного, забезпечення освітньо-наукової сфери та відповідності державних витрат якості освітніх послуг [1–3].

Водночас, в умовах реформування системи вищої освіти України, спрямованого на підвищення доступності, якості й ефективності, необхідно забезпечити результативніший процес управління наданням освітніх послуг ЗВО, котрий включає планування, бухгалтерський облік і внутрішній контроль витрат. Застосування комплексного підходу дасть можливість за даними бухгалтерського обліку, а не шляхом перекласифікації проведених видатків, як це робиться сьогодні, прозоро сформувати вартість надання освітньої послуги, котра є основою для визначення належного обсягу бюджетного фінансування ЗВО.

З огляду на зазначене, метою дослідження є обґрунтування підходів щодо напрямів реформування планування, бухгалтерського обліку та контролю процесу надання освітніх послуг ЗВО.

Велике значення для планування, бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю процесів надання освітніх послуг має чітке розуміння їхньої сутності та відмінностей від інших видів послуг, а також місця конкретної освітньої послуги в загальній діяльності ЗВО, особливостей нормативно-правового регулювання їх надання та встановлення собівартості й ціни такої послуги.

Сутність освітньої послуги пропонуємо розглянути в контексті діяльності ЗВО та маркетингу. Насамперед треба дослідити поняття “освітня послуга” на основі законодавства й наукових джерел.

Згідно зі ст. 1 Закону України “Про освіту”, освітня послуга – “комплекс визначених законодавством, освітньою програмою та/або договором дій суб'єкта освітньої діяльності, що мають визначену вартість та спрямовані на досягнення здобувачем освіти очікуваних результатів навчання” [4].

В наукових джерелах підкреслюється відмінність освітніх послуг від інших, яка полягає в їхніх споживчих властивостях – задоволенні нематеріальних потреб особистості в отриманні відповідної спеціальності або кваліфікації, в духовному й інтелектуальному розвитку. Однак чіткого, одно-

значного розуміння поняття освітньої послуги та її специфічних рис серед авторів не спостерігається.

Сутність освітньої послуги доцільно розглядати в контексті єдності діяльності установи й результату з двох позицій: 1) здобувача послуги (як навчання та атестація відповідно до стандартів освіти й освітньої діяльності); 2) закладу освіти (як провадження освітнього процесу на певних рівнях вищої освіти згідно зі стандартами освіти та освітньої діяльності) [5, с. 10, 11]. Вважаємо, що такий підхід до визначення сутності освітніх послуг є найбільш прийнятним із позицій удосконалення планування, обліку й контролю процесів надання освітніх послуг, що сприятиме накопиченню релевантної інформації для вироблення управлінських рішень щодо стійкого розвитку в галузі освіти.

На сучасному етапі окремі дослідники розглядають освітні послуги з точки зору класичної теорії маркетингу, котра визначає специфічні риси послуги, що відрізняють її від товару, а саме: невідчутність, невіддільність від джерела, непостійність (мінливість) якості, недовговічність [6]. Форми прояву цих рис, на думку авторів, дають можливість краще розуміти сутність освітньої послуги.

Так, А. Я. Дмитрів зауважує, що *невідчутність* освітніх послуг унеможливає оцінювання їхньої якості та визначення обсягу до повного їх споживання студентами, адже продуцент цих послуг (викладач, лектор) є джерелом знань, котре може бути відокремленим від процесу отримання освітньої послуги [7, с. 41]. На погляд інших дослідників, невідчутність ускладнює оцінку таких послуг у грошовому еквіваленті та не дає змоги точно встановити її цінність і споживчу вартість [8, с. 15].

В. М. Огаренко та В. Т. Александров наголошують на *невіддільності* освітніх послуг від джерел їх фінансування, яка проявляється через нерозривний зв'язок цих послуг із ЗВО й тими, хто безпосередньо продукує відповідні знання та формує необхідні компетенції у споживачів (студентів, слухачів), тобто професорсько-викладацьким складом ЗВО [9; 10].

Непостійність якості освітніх послуг характеризує їх істотну залежність від кваліфікації конкретних продуцентів освітньої послуги й технічних можливостей ЗВО [7, с. 41]. Продовжуючи дослідження, А. Я. Дмитрів тлумачить *недовговічність* освітньої послуги як “неможливість збереження освітньої послуги для її наступного продажу або використання у вигляді товарних запасів. Недовговічність не дозволяє враховувати моральне старіння раніше отриманих знань, що набуває особливої актуальності в умовах платного навчання, адже лише через безперервність освітнього процесу протягом усього життя освітня послуга набуває певної значимості, цільності, результативності” [7, с. 41].

З огляду на зазначене, доходимо висновку, що *освітня послуга* є складним, багатоступеневим, комплексним процесом передання та отримання спеціальних знань, котрому притаманні певні особливості. Врахування цих особливостей має велике значення як для обґрунтування порядку визна-

чення вартості освітніх послуг та вдосконалення механізму фінансування державних закладів освіти, так і для розроблення процедур внутрішнього контролю якості їх надання.

Варто зауважити, що освітня послуга як результат діяльності ЗВО, що проводиться “з метою забезпечення здобуття вищої, післядипломної освіти і задоволення інших освітніх потреб здобувачів вищої освіти та інших осіб” [11], має свою *споживчу цінність*. Її складовими є якість і сервіс, котрі забезпечуються сучасними освітніми технологіями, належним професорсько-викладацьким складом, встановленими стандартами щодо організації й порядку надання послуг.

Споживча цінність освітньої послуги має два аспекти, що тісно пов'язані один з одним: фінансовий (стосується фінансування певних освітніх послуг, витрат на їх надання, цінових параметрів освітніх програм) і продуктовий (визначається показниками якості, що впливають на цінність освітнього продукту, а саме: якістю нормативної бази, управління освітнім процесом, якісними параметрами трудових ресурсів, ступенем задоволення споживача, цінністю освітньої програми).

Для споживача освітньої послуги її *цінність* полягає в практичній значимості результатів навчання (самореалізації, можливості стати висококваліфікованим фахівцем, обійняти високооплачувану посаду), а результатом отримання освітніх послуг є сукупність знань, умінь, навичок і компетентностей, набутих здобувачем вищої освіти. Навчання здійснюється за певними освітніми програмами, відповідно до встановлених стандартів.

Згідно зі ст. 10 Закону України “Про вищу освіту”, стандарт такої освіти встановлює сукупність вимог до змісту й результатів освітньої діяльності ЗВО і наукових установ за кожним рівнем вищої освіти в межах кожної спеціальності [11]. Він є основою для планування реалізації освітньої послуги, починаючи від складання освітньої програми та закінчуючи зазначенням у ній форм атестації. Вимоги до складання стандарту вищої освіти прописані в Методичних рекомендаціях щодо розроблення стандартів вищої освіти, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України від 01.06.2016 № 600. Стандартом освітньої діяльності встановлюється сукупність мінімальних вимог до кадрового, навчально-методичного, матеріально-технічного та інформаційного забезпечення освітнього процесу. Ці вимоги перекликаються з ліцензійними умовами провадження освітньої діяльності закладів освіти, визначеними постановою Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 № 1187, оскільки при ліцензуванні встановлюється спроможність закладу до такої діяльності (надання освітніх послуг) на певному освітньому рівні за конкретною спеціальністю.

Згадані нормативно-правові акти регулюють процес планування освітньої послуги, що є важливим компонентом організаційно-економічного механізму її надання. Воно передбачає визначення контингенту, чисельності студентів, викладачів, обслуговуючого й допоміжного персоналу; обсягу ресурсів, необхідних для утримання контингенту та реалізації освітніх

програм; кількісних параметрів наукової, навчальної й методичної роботи структурних підрозділів ЗВО (кафедр, факультетів, відділів).

ЗВО розробляють і реалізують освітні (наукові) програми в межах ліцензованої спеціальності та відповідного рівня вищої освіти, які визначають перелік навчальних дисциплін підготовки на певному рівні вищої освіти в межах спеціальності, кількість кредитів Європейської кредитної трансферно-накопичувальної системи (ЄКТС), потрібних для виконання цієї програми. Такі програми відрізняються за рівнем підготовки фахівців. Зокрема, освітньо-професійна програма (ОПП) підготовки бакалавра розрахована на 180–240 кредитів, магістра – на 90–120, а освітньо-наукова програма (ОНП) підготовки доктора філософії – на 30–60 кредитів відповідно [11].

У процесі планування розраховується трудомісткість навчання (співвідношення чисельності викладачів і студентів); встановлюються вимоги до кваліфікації професорсько-викладацького складу; визначаються потреба в додатковому навчально-допоміжному персоналі (лаборантах), особливості проходження виробничої практики тощо. При цьому беруться до уваги *ліцензійні нормативи* щодо якісного складу науково-педагогічних працівників, що визначають необхідну *кількість викладачів із певним науковим ступенем і вченим званням* для забезпечення провадження освітньої діяльності за рівнями вищої освіти, а також належний досвід роботи за фахом, що має забезпечити якість освітнього процесу. *Кількість обслуговуючого персоналу* встановлюється відповідно до чинних нормативів.

Основними параметрами, від котрих залежатимуть витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу, крім годин навантаження, є *посадові оклади* (ставки заробітної плати), закріплені Міністерством освіти і науки України (наказ від 26.09.2005 № 557); *обов'язкові виплати згідно із законодавством, відрахування на соціальні заходи* тощо.

В Ліцензійних умовах також прописано *технологічні вимоги щодо матеріально-технічного й інформаційного забезпечення освітньої діяльності* у сфері вищої освіти: норми забезпеченості приміщеннями для проведення навчальних занять і контрольних заходів на одну особу для фактичного контингенту студентів, мультимедійним обладнанням, соціально-побутовою інфраструктурою (наявність бібліотек, їх укомплектованість фаховими виданнями відповідного профілю, а також пунктів харчування, актового, спортивного залів, стадіону, медичного пункту); достатність комп'ютерних робочих місць, лабораторій, обладнання, устаткування, необхідного для виконання навчальних планів; забезпечення мінімального відсотка потреби здобувачів вищої освіти гуртожитком.

Відповідність ЗВО ліцензійним умовам є обов'язковою, оскільки вони встановлюють певні якісні параметри надання освітньої послуги, що забезпечують сервіс. Тому при обчисленні витрат на провадження освітньої програми певної спеціальності (напрямку підготовки) витрати на придбання чи створення основних засобів, зокрема навчального, лабораторного, спортив-

ного, виробничого обладнання, приладів, механізмів, споруд, комп'ютерної техніки, придбання програмного забезпечення, мають бути враховані.

Отже, можна виокремити певні *нефінансові показники*, що впливають на продуктову цінність освітньої послуги та її вартість. Передусім це кількість кредитів ЄКТС; чисельність науково-педагогічного, педагогічного й обслуговуючого персоналу, їх кваліфікація; нормативи матеріально-технічного та інформаційного забезпечення бази освітньої діяльності.

Зважаючи на визначення освітньої послуги, сутність її споживчої цінності, особливості формування витрат на її надання, доходимо висновку, що *об'єктом калькулювання* при встановленні вартості освітньої послуги є *підготовка студента за певною освітньою програмою*.

Кредити ЄКТС відображають загальне навантаження студента при вивченні певного курсу або його частини (блоку), а один кредит (30 год.) враховує всі види навчальної роботи (лекції, семінари, лабораторні заняття, заліки, екзамени, практику тощо), тим самим забезпечуючи уніфікований підхід до обчислення трудомісткості освітньої діяльності одного студента. Це дає можливість розглядати кредит як *калькуляційну одиницю при визначенні вартості освітньої послуги*. Очевидно, що розрахунок вартості навчання одного студента чи підготовки одного аспіранта або докторанта, а також чисельність тих, хто має здобути освіту за бюджетні кошти, повинен бути основою для планування обсягу фінансування.

Сьогодні обчислення вартості підготовки фахівців за різними рівнями вищої освіти регламентується Методикою розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, що затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346 (*далі* – Методика МОН) [12]. Її аналіз показав, що вона має певні переваги й водночас потребує вдосконалення [2, с. 16].

Перевагами Методики МОН є:

- можливість і обов'язковість застосування в розрахунку економічно обґрунтованих норм і нормативів витрат, що забезпечить обґрунтованість показників фінансування освіти та створить умови для використання вартості підготовки одного фахівця як базового показника в середньостроковому бюджетному плануванні;

- уніфікований підхід до структури витрат на навчання та порядок їх обчислення для всіх категорій тих, хто навчається. Витрати класифікуються за елементами кошторису й поділяються на ті, що мають прямий і непрямий характер;

- урахування вартості вимог до підготовки фахівця певного рівня через витрати на оплату праці осіб, котрі забезпечують підготовку одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, слухача.

Разом із тим варто зазначити, що Методика МОН була розроблена та затверджена до ухвалення Закону України "Про вищу освіту", тож її категоріальний апарат і методичні прийоми не враховують стандартизацію освіти й освітньої діяльності як регламентуючий чинник розрахунку вартості.

Таким чином, Методика МОН потребує оновлення на основі визначення механізму нормування витрат та обчислення вартості провадження освітньої діяльності на базі стандартів освіти й освітньої діяльності.

Крім того, є низка чинників, котрі актуалізують удосконалення Методики МОН, а саме:

- У структуру витрат включені такі витрати, що *не можуть за своїм економічним змістом входити до вартості освітньої послуги*, наприклад витрати на виплату стипендій, капітальні інвестиції та ін.

- Групування (класифікація) витрат із метою визначення вартості освітніх послуг, визнання витрат та їх оцінка здійснюються за методологією диференціації витрат загалом по бюджетній установі, без урахування їх розподілу відповідно до фактичного обсягу наданих послуг. Як уже наголошувалося, застосовується так званий кошторисний підхід, котрий передбачає групування витрат за їх однорідними видами, не беручи до уваги потреби, на які вони були здійснені.

- Розрахунок орієнтовної середньої вартості *не передбачає використання даних поточного бухгалтерського обліку та фінансової звітності, базується на статистичному підході*, який нівелює особливості надання освітніх послуг у конкретному освітньому закладі, зокрема не враховуються нормативи чисельності студентів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника, територіальна специфіка фінансування вартості навчання, рівень акредитації ЗВО [13], що зменшує релевантність (корисність для прийняття управлінських рішень) кінцевого результату.

Дослідження, проведені фахівцями ДННУ “Академія фінансового управління”, засвідчили, що для вдосконалення Методики МОН доцільно [2, с. 22]:

- 1) визначати орієнтовну середню вартість на основі даних бухгалтерського обліку витрат за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку державного сектору (далі – НП(С)БОДС), котрі ґрунтуються на найсучасніших міжнародних практиках обліку зазначеного сектору, зокрема НП(С)БОДС 135 “Витрати”, та з урахуванням бюджетного законодавства;

- 2) уточнити термінологію, зокрема поняття “освітня послуга”, натуральних і вартісних вимірників освітніх послуг, об’єкта витрат на надання освітніх послуг і калькуляційної одиниці таких послуг, та з’ясувати необхідні передумови її застосування, розробити галузеву класифікацію витрат, які належить включити у вартість послуг;

- 3) детально описати підходи, щодо надання котрих встановлено державні стандарти освітніх послуг та визначено пріоритети державного замовлення;

- 4) обґрунтувати й обрати методи, що застосовуються в розрахунку. На нашу думку, орієнтовна середня вартість підготовки за держзамовленням має обчислюватися за витратним методом у поєднанні з експертним (із визначенням витрат часу на надання однієї освітньої послуги).

Ключовим у реформуванні фінансування освіти й науки є комплексний підхід до його проведення, а саме обґрунтування та планування відповідних заходів і очікуваних змін – результату таких перетворень. У цьому кон-

тексті доцільно передбачити реформування методології не тільки розрахунку вартості освітніх послуг, а й бюджетування та обліку витрат на їх надання. Оптимізація витрат на освітні послуги передбачає науково обґрунтований перегляд їхньої структури, розроблення сучасної методології калькулювання планової й фактичної собівартості, налагодження первинного обліку для забезпечення подальшого аналізу ефективності витрат. Остання може бути досягнута завдяки своєчасному формуванню достовірної та потрібної користувачам фінансової й управлінської інформації. З огляду на зазначене, бухгалтерський облік у ЗВО повинен здійснюватися за певними правилами. Проблема полягає у встановленні такої сукупності правил первинного обліку, реалізація яких забезпечить максимальний економічний ефект від управління фінансовими ресурсами та державним майном.

Посилення відповідальності МОН як головного розпорядника бюджетних коштів щодо досягнення стратегічних цілей за програмами і звітування перед Верховною Радою України та публічність результатів оцінки ефективності бюджетних програм обумовлюють удосконалення інформаційного забезпечення (бухгалтерського обліку й фінансової звітності), зокрема створення бази даних для розрахунку вартості освітніх послуг і управління витратами.

З метою підвищення обґрунтованості й ефективності управлінських рішень ЗВО фінансового й нефінансового характеру слід реформувати всю систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності шляхом запровадження НП(С)БОДС, розроблених на виконання стратегічних документів Уряду, таких як Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [14], Стратегія розвитку системи управління державними фінансами [15], на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС).

Останнім часом діяльність РБК як суб'єктів державного сектору економіки України спрямована на послідовну реалізацію заходів з удосконалення інформаційного забезпечення управління державними фінансами. Так, із 1 січня 2015 р. РБК загалом і ЗВО зокрема розпочато поетапне впровадження НП(С)БОДС. Із 1 січня 2018 р. усі 20 прийнятих національних стандартів повинні бути введені в бухгалтерський облік та фінансову звітність усіх РБК галузі освіти й науки (таблиця) [16].

Удосконалення системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог відкриває нові можливості отримання інформації на якісному рівні. Це, у свою чергу, стане інформаційним підґрунтям для формування планової та фактичної собівартості одиниці продукту, що важлива для складання бюджетних запитів, паспортів бюджетних програм і звітів про їх виконання на достовірних, прозорих і надійних засадах [17, с. 90].

Водночас наявність галузевих особливостей при веденні обліку та складанні фінансової звітності суб'єктами державного сектору зумовлюють прийняття відповідного методичного забезпечення застосування національних стандартів в Україні, що стало очевидним на етапі їх запровадження. Задля

Таблиця. Перелік національних стандартів, що регулюють питання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України

№ з/п	Номер і назва НП(С)БОДС	Наказ Міністерства фінансів України, яким затверджено НП(С)БОДС
1	101 "Подання фінансової звітності"	від 24.12.2010 № 1629
2	102 "Консолідована фінансова звітність"	
3	103 "Фінансова звітність за сегментами"	
4	105 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"	від 25.01.2012 № 52
5	121 "Основні засоби"	від 12.10.2010 № 1202
6	122 "Нематеріальні активи"	
7	123 "Запаси"	
8	124 "Доходи"	від 24.12.2010 № 1629
9	125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок"	
10	126 "Оренда"	
11	127 "Зменшення корисності активів"	
12	128 "Зобов'язання"	
13	129 "Інвестиційна нерухомість"	
14	130 "Вплив змін валютних курсів"	від 11.08.2011 № 1022
15	131 "Будівельні контракти"	від 29.11.2011 № 1798
16	132 "Виплати працівникам"	
17	133 "Фінансові інвестиції"	від 18.05.2012 № 568
18	134 "Фінансові інструменти"	
19	135 "Витрати"	
20	136 "Біологічні активи"	від 15.11.2017 № 943

Складено за: Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11.

вирішення окреслених проблемних питань міністерства, інші центральні органи виконавчої влади були вповноважені розробляти методичні рекомендації на базі НП(С)БОДС щодо їх застосування за погодженням із Міністерством фінансів України [18, ст. 6].

Оскільки головний РБК, відповідно до вимог ч. 5 ст. 22 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ), забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової і бюджетної звітності в порядку, встановленому законодавством [19], то МОН має визначити перелік об'єктів обліку та операцій за ними, яким властиві галузеві особливості, а також розробити методичне забезпечення щодо запровадження НП(С)БОДС. Підготовка методики для подальшого впровадження національних стандартів і повного висвітлення інформації про використання державних коштів у фінансовій звітності повинна бути здійснена в контексті виконання Плану

заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р [20; 21] (завдання 8 і 9 частини “Бухгалтерський облік в державному секторі” розділу III “Забезпечення ефективного виконання бюджету”).

З метою застосування нових підходів щодо визнання, оцінки/переоцінки основних засобів, нематеріальних активів і запасів у бухгалтерському обліку, визначених НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”, 122 “Нематеріальні активи”, 123 “Запаси” та 128 “Зобов’язання”, пропонуємо розробити *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов’язань закладів вищої освіти*, включивши до їх складу п’ять розділів, а саме: I. Загальні положення; II. Облікова політика закладів вищої освіти; III. Організація обліку окремих активів; IV. Вплив операцій з окремими активами, зобов’язаннями на формування капіталу ЗВО; V. Розкриття операцій з окремими активами, зобов’язаннями на дату звітності. При цьому в розділі I варто визначити методикку й порядок організації бухгалтерського обліку операцій із окремими активами, зобов’язаннями з урахуванням правового статусу ЗВО, а також назвати суб’єктів, котрі застосовують норми зазначених рекомендацій; у розділі II – структуру наказу про облікову політику ЗВО за методичним, технологічним і управлінським розділами, а також підстави та порядок внесення змін до наказу про облікову політику; в розділі III – класифікацію, визнання й оцінювання окремих активів ЗВО як об’єктів обліку (організацію обліку окремих активів ЗВО доцільно подати в розрізі: 1) операцій із окремими активами (оприбуткування, утримання, використання в господарській діяльності, списання з балансового обліку); 2) джерел фінансування операцій із окремими активами); в розділі IV – порядок формування статей власного й залученого капіталу ЗВО, а саме функціональну оцінку, обліково-аналітичне забезпечення за джерелами формування; в розділі V – порядок узагальнення даних бухгалтерського обліку щодо окремих активів, зобов’язань на дату звітності, а також умови ефективного (повного, об’єктивного, бюджетно-цільового) розкриття облікової інформації.

Враховуючи відмінності в групуванні доходів і витрат за національними стандартами бухгалтерського обліку та бюджетним законодавством, а також галузеві особливості визнання й обліку доходів і витрат від обмінних та необмінних операцій ЗВО, пропонуємо розробити методичне забезпечення запровадження НП(С)БОДС 124 “Доходи” та 135 “Витрати”, зокрема *Методичні рекомендації з обліку доходів і витрат закладів вищої освіти*. До складу вказаних рекомендацій вважаємо за доцільне включити чотири розділи: I. Загальні положення; II. Класифікація, визнання та оцінка доходів і витрат відповідно до НП(С)БОДС; III. Бухгалтерський облік доходів і витрат; IV. Розкриття інформації за доходами та витратами в примітках до фінансової звітності. При цьому в розділі I необхідно подати інформацію щодо суб’єктів, які будуть їх застосовувати з метою відображення в бухгалтерському обліку; операцій, на котрі методичні рекомендації не поширю-

ються; переліку нормативних документів, що регулюють питання оформлення господарських операцій, які обумовлюють виникнення доходів і витрат, форм первинних документів та типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку. В розділі II – умови визнання об'єктів обліку; операції ЗВО, за котрими не визнаються доходи й витрати; визначений період для визнання доходів і витрат майбутніх періодів; порядок визнання доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями, а також витрат періоду; підходи щодо виокремлення в обліку інформації за загальним і спеціальним фондами бюджету, касовими доходами й видатками, що дасть можливість формувати бюджетну звітність ЗВО згідно з вимогами БКУ за правилами, встановленими Міністерством фінансів України. В розділі III – обліковий процес бухгалтерського обліку доходів і витрат, а саме: порядку та підстав прийняття до обліку первинних документів за операціями, в результаті яких виникають доходи й витрати; порядку відображення операцій у облікових регістрах; побудови синтетичного та аналітичного обліку й кореспонденції субрахунків плану рахунків. У розділі IV – порядок розкриття інформації в примітках до фінансової звітності про обсяги та структуру доходів і витрат від обмінних та необмінних операцій на підставі даних бухгалтерського обліку. Застосування ЗВО цих методичних рекомендацій сприятиме не лише запровадженню НП(С)БОДС, а й забезпеченню достовірності формування бюджетних витрат загалом і фактичної собівартості освітніх послуг зокрема.

Розглядаючи процес надання освітніх послуг у межах державного замовлення на підготовку фахівців, наукових і науково-педагогічних кадрів (далі – держзамовлення) в контексті внутрішнього контролю, варто звернути увагу на норми законодавства, що регулює цей процес загалом. Так, згідно з ч. 3 ст. 26 БКУ, РБК у особі їхніх керівників організовують внутрішній контроль та забезпечують його здійснення у своїх закладах і підвідомчих бюджетних установах [19]. Відповідно, МОН як головний РБК має організовувати внутрішній контроль та забезпечити його проведення безпосередньо на рівні міністерства й у підвідомчих установах (ЗВО).

Загальні правила організації внутрішнього контролю РБК у їхніх закладах і підвідомчих бюджетних установах визначені Міністерством фінансів України в Методичних рекомендаціях, затверджених наказом від 14.09.2012 № 995. При організації внутрішнього контролю всі РБК повинні дотримуватись їхніх вимог. Згідно з *Методичними рекомендаціями з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах* (п. 1.3 розділу I), внутрішнім контролем охоплюються такі питання: планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового й ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності установи [22].

Для організації та здійснення внутрішнього контролю в установі необхідні такі кроки. По-перше, керівником установи видається внутрішній документ (наказ, регламент, положення, посадові інструкції тощо), спрямований на належне функціонування внутрішнього середовища, забезпечення здійснення управління ризиками, вжиття заходів контролю, налагодження комунікації й обміну інформацією в установі та проведення моніторингу. По-друге, виконання функцій і завдань керівниками структурних підрозділів та працівниками установи, визначених актами законодавства й внутрішніми документами, що видані керівником установи; інформування керівництва про ризики, котрі виникають у ході виконання покладених на них завдань і функцій; вжиття відповідних заходів контролю та моніторингу, обміну інформацією. По-третє, оцінювання функціонування системи внутрішнього контролю підрозділом внутрішнього аудиту в межах повноважень, передбачених законодавством, із наданням керівникові установи об'єктивних і незалежних висновків щодо її вдосконалення.

Слід зауважити, що в умовах середньострокового бюджетного планування процес надання освітніх послуг набуває нових рис, пов'язаних зі збільшенням ролі головного РБК у бюджетному процесі та визначенням їх пріоритетними в організації внутрішнього контролю. При цьому МОН також зобов'язаний організовувати й здійснювати внутрішній контроль повноти надходжень, узяття бюджетних зобов'язань РБК нижчого рівня та витрачання ними бюджетних коштів із дотриманням принципів законності й ефективності; досягнення результатів діяльності відповідно до встановленої мети, завдань і планів.

Отже, *об'єктом внутрішнього контролю* є діяльність МОН як головного РБК і водночас замовника освітніх послуг та діяльність ЗВО як РБК нижчого рівня та разом із тим виконавців таких послуг, тобто процес надання освітніх послуг. Окрім того, об'єктом внутрішнього контролю може бути результативність наданих освітніх послуг, критеріями оцінки котрої є результативні показники затрат, продукту, ефективності та якості виконання паспорта бюджетної програми 2201160 "Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики" (КПКВ 2201160).

Процес надання освітньої послуги в рамках держзамовлення як об'єкт внутрішнього контролю можна умовно поділити на три етапи:

1. Підготовчий, у межах котрого ЗВО формує й надає МОН конкурсні пропозиції, а міністерство проводить конкурсний відбір та укладає із ЗВО-переможцем державний контракт.

2. Виконавчий, коли ЗВО безпосереднього надає освітні послуги за допомогою різних форм організації навчання в межах низки освітніх програм, проводить атестації, вживає інших контрольних заходів.

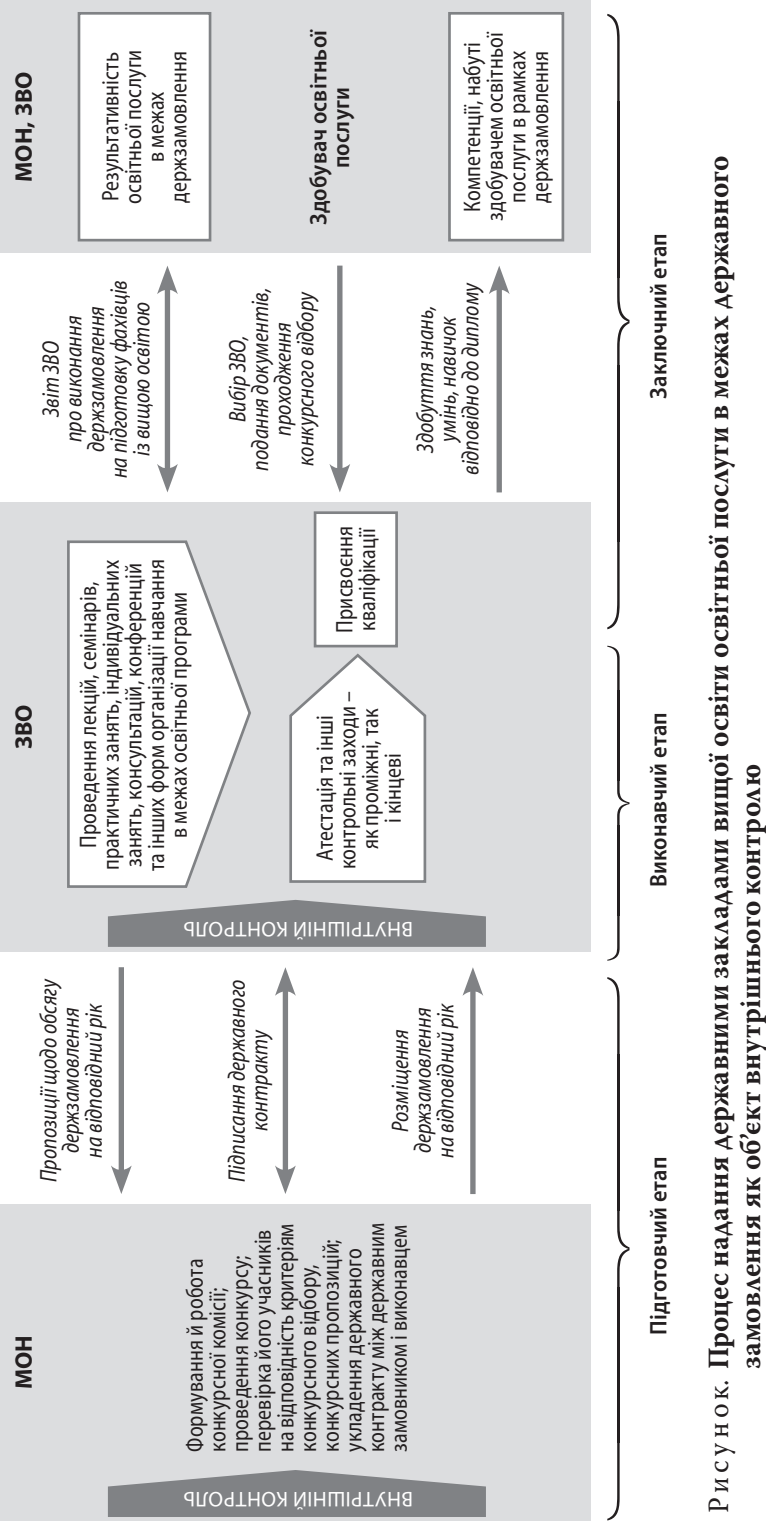
3. Заклучний, коли ЗВО присвоює відповідну кваліфікацію й надає фізичній особі відповідний диплом державного зразка.

На рисунку унаочнено зміст описаного процесу, який може бути деталізовано залежно від виду внутрішнього контролю й типу контрольних процедур, котрі застосовуються на рівні МОН і ЗВО під час формування, розміщення та виконання держзамовлення на підготовку фахівців із вищою освітою. Запропонований підхід щодо деталізації процедур контролю етапів надання освітніх послуг ґрунтується на найкращих практиках внутрішнього контролю та його інтерпретації в зарубіжній економічній літературі [23, с. 90, 91].

Контроль, що здійснюється на рівні МОН, здебільшого зосереджений на підготовчому й заключному етапах надання освітніх послуг за держзамовленням. У ході підготовчого етапу застосовуватимуться процедури внутрішнього контролю, спрямовані на попередження ризиків невідповідності вимогам законодавства формування конкурсної комісії, підготовки й затвердження положення про її діяльність, дотримання нею законодавчих норм щодо розміщення держзамовлення на конкурсних засадах, складання переліку та зразків конкурсної документації й конкурсних пропозицій тощо. Під час заключного етапу параметрами контролю будуть звіти ЗВО про виконання держзамовлення на підготовку фахівців із вищою освітою з метою виявлення відхилень запланованих результативних показників від фактичних показників виконання паспорта бюджетної програми 2201160.

На рівні ЗВО здійснюється внутрішній контроль, який охоплює всі етапи надання освітньої послуги – від формування й розміщення пропозиції щодо обсягу держзамовлення на відповідний рік до присвоєння належної кваліфікації (надання диплому) здобувачеві вищої освіти. Тому на цьому рівні застосовуватимуться процедури внутрішнього контролю, спрямовані на забезпечення правильності розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного здобувача вищої освіти (фахівця, аспіранта, докторанта). Крім того, внутрішній контроль, котрий має бути організований та здійснюватися на рівні ЗВО, повинен забезпечувати дотримання положень нормативно-правових актів під час формування пропозиції щодо обсягу держзамовлення на відповідний рік; законність і ефективність витрат у ході надання освітньої послуги; досягнення очікуваних результатів, зазначених у державному контракті (результативних показників затрат, продукту, ефективності, якості виконання бюджетної програми 2201160).

Із метою вдосконалення інформаційного забезпечення для планування, формування собівартості й внутрішнього контролю освітніх послуг постає потреба в узгодженні показників фінансової та бюджетної звітності і звітності про виконання паспорта бюджетної програми в умовах запровадження НП(С)БОДС. На користь цього свідчить необхідність поліпшення середньострокового планування в бюджетному процесі, орієнтованого на результат, та складання якісної фінансової звітності й використання методу нарахувань у бухгалтерському обліку РБК у контексті модернізації системи управління державними фінансами. Виконання цих завдань може стати



Рисунк. Процес надання державними закладами вищої освіти освітньої послуги в межах державного замовлення як об'єкт внутрішнього контролю

Складено за: Король В. М., Чумакова І. Ю. Запровадження внутрішнього контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення. *Фінанси України*. 2016. № 7. С. 91.

предметом подальших досліджень у напрямі реформування планування, обліку та контролю освітніх послуг.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків:

1. Сучасний розвиток інформатизації економіки, зміна умов функціонування державних і приватних суб'єктів господарювання сприяють підвищенню попиту на різні види освітніх послуг і вимог до їхньої якості. Державні гарантії щодо доступності та якості освіти передбачають належну систему її фінансування з урахуванням різноманітності джерел і відповідної організації планування, обліку й контролю процесу надання освітніх послуг.

2. В Україні, як і в інших країнах із транзитивною економікою, досягнення мети економічної діяльності закладами освіти та ефективності використання залучених для цього ресурсів ускладнюється у зв'язку з браком бюджетних коштів, відсутністю ефективних механізмів фінансування освітніх послуг і ненадійністю систем внутрішнього контролю, котрі мали б відповідати міжнародним стандартам і найкращим світовим практикам.

3. Вартість освітньої послуги відрізняється як за економічним змістом, так і за величиною витрат на її надання та за режиму жорсткої економії бюджетних коштів повинна бути методологічно обґрунтованою й ґрунтуватися на реальній інформаційній базі, що формується в системі бухгалтерського обліку витрат на рівні РБК.

4. Удосконалення інформаційного забезпечення задля планування, формування собівартості та внутрішнього контролю освітніх послуг обумовлює запровадження НП(С)БОДС в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності ЗВО. Наявні особливості бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань, доходів і витрат ЗВО та відсутність відповідного методичного забезпечення щодо введення НП(С)БОДС спричиняють їх розроблення й прийняття МОН. Із цією метою запропоновано розробити Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань закладів вищої освіти та Методичні рекомендації з обліку доходів і витрат закладів вищої освіти, а також визначено їх зміст і структуру.

5. Процес надання освітньої послуги в межах держзамовлення як об'єкт внутрішнього контролю можна умовно поділити на три етапи: підготовчий (у рамках котрого ЗВО формує та надає міністерству, в системі управління якого перебуває, конкурсні пропозиції, а міністерство проводить конкурсний відбір і укладає із ЗВО-переможцем державний контракт); виконавчий, коли ЗВО безпосередньо надає освітні послуги за допомогою різних форм організації навчання в межах низки освітніх програм, проведення атестації, інших контрольних заходів; заключний, під час якого ЗВО присвоює відповідну кваліфікацію споживачеві освітньої послуги та видає диплом державного зразка.

Список використаних джерел

1. Єфименко Т. І. Концептуальні підходи щодо розвитку механізмів фінансування науки. *Фінанси України*. 2016. № 8. С. 9–23.
2. Ловінська А. Г. Визначення вартості освітніх послуг. *Фінанси України*. 2017. № 2. С. 12–26.

3. Вітренко Ю. М. Вартість і ціни освітніх послуг. *Фінанси України*. 2017. № 1. С. 10–25.
4. Про освіту : закон України від 05.09.2017 № 2145-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2145-19>.
5. Ловінська Л. Г., Даниленко С. В. Фінансування державних послуг у контексті визначення понятійно-термінологічного апарату. *Фінанси України*. 2017. № 11. С. 7–20.
6. Котлер Ф. Основы маркетинга: краткий курс / пер. с англ. М. : ИД “Вильямс”, 2007. 656 с.
7. Дмитрів А. Я. Характеристика особливостей освітньої послуги з погляду маркетингу. *Вісник національного університету “Львівська політехніка”. Сер. : логістика*. 2010. № 690. С. 40–43. URL: <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/11323/1/7.pdf>.
8. Романова М. М., Чернова А. А. Специфика и особенности образовательных услуг в сфере услуг. *Экономика, статистика и информатика*. 2014. № 2. С. 13–16.
9. Огаренко В. М. Державне регулювання діяльності вищих навчальних закладів на ринку освітніх послуг : монографія. Київ : НАДУ, 2005. 326 с.
10. Александров В. Освітня послуга. *Економіка України*. 2007. № 3. С. 53–60.
11. Про вищу освіту : закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.
12. Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-%D0%BF/print1443615883223739>.
13. Про затвердження нормативів чисельності студентів (курсантів), аспірантів (ад'юнктів), докторантів, здобувачів наукового ступеня кандидата наук, слухачів, інтернів, клінічних ординаторів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у вищих навчальних закладах III і IV рівня акредитації та вищих навчальних закладах післядипломної освіти державної форми власності : постанова Кабінету Міністрів України від 17.08.2002 № 1134. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1134-2002-%D0%BF>.
14. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/lavs/show/34-2007-p>.
15. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p>.
16. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11.
17. Сушко Н. І. Казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів України: сучасний стан та реформування / ДННУ “Акад. фін. упр.”. Київ, 2017. 366 с.
18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
19. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>.
20. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370>.
21. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>.

22. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386>.

23. Король В. М., Чумакова І. Ю. Запровадження внутрішнього контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення. *Фінанси України*. 2016. № 7. С. 82–104.

References

1. Yefy'menko, T. I. (2016). *Konceptual'ni pidkhody' shhodo rozvy'tku mekhanizmv finansuvannya nauky'* [Conceptual approaches to science funding mechanisms' development]. *Finansy' Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 8, 9–23 [in Ukrainian].

2. Lovins'ka, L. H. (2017). *Vy'znachennya vartosti osvitnikh posluh* [Determining the cost of educational services]. *Finansy' Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 2, 12–26 [in Ukrainian].

3. Vitrenko, Yu. M. (2017). *Vartist' i ciny' osvitnikh posluh* [Costs and education services prices]. *Finansy' Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 1, 10–25 [in Ukrainian].

4. Verkhovna Rada of Ukraine. (2017). *Pro osvitu* [About education] (Act No. 2145-VIII, September 5). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2145-19> [in Ukrainian].

5. Lovins'ka, L. H., Danylenko, S. V. (2017). *Finansuvannya derzhavny'kh posluh u konteksti vy'znachennya ponyatijno-terminolohichnoho aparatu* [Funding governmental services in the context of terminology definition]. *Finansy' Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 11, 7–20 [in Ukrainian].

6. Kotler, Ph. (2007). *Osnovy' marketinga: kratkij kurs* [Marketing Essentials]. Moscow: ID "Vil'yams" [in Russian].

7. Dmy'triv, A. Ya. (2010). *Kharaktery'sty'ka osoby' voste'j osvitn'oyi posluhy' z pohlyadu markety'nhu* [Characteristics of the educational services from the point of view of marketing]. *Visny'k nacional'noho universy'tetu "Lvivs'ka politekhnika". Seriya: lohisty'ka* [Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic". Series: logistics], 690, 40–43. Retrieved from <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/11323/1/7.pdf> [in Ukrainian].

8. Romanova, M. M., Chernova, A. A. (2014). *Specifika i osobennosti obrazovatel'ny'kh uslug v sferi uslug* [Specific and features of educational services in the service]. *E'konomika, statistika i informatika* [Economics, Statistics and Informatics], 2, 13–16 [in Russian].

9. Oharenko, V. M. (2005). *Derzhavne rehulyuvannya diyal'nosti vy'shhy'kh navchal'ny'kh zakladiv na ry'nku osvitnikh posluh* [State regulation of activity of higher educational institutions in the market of educational services]. Ky'yiv: NADU [in Ukrainian].

10. Aleksandrov, V. (2007). *Osvitnya posluha* [Educational service]. *Ekonomika Ukrayiny'* [Economy of Ukraine], 3, 53–60 [in Ukrainian].

11. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *Pro vy'shhu osvitu* [About higher education] (Act No. 1556-VII, July 1). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18> [in Ukrainian].

12. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *Metody'ka rozrakhunku oriyentovnoyi seredn'oyi vartosti pidgotovky' odnogo kvalifikovanoho robitny'ka, fakhivcya, aspiranta, doktoranta* [Method of calculation of the approximate average cost of training one skilled worker, specialist, postgraduate student, doctoral student] (Decree No. 346, May 20). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-%D0%BF/print1443615883223739> [in Ukrainian].

13. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2002). *Pro zatverdzhennya normaty'viv chy'sel'nosti studentiv (kursantiv), aspirantiv (ad'yunktiv), doktorantiv, zdobuvachiv naukovoho stupenya kandydata nauk, slukhachiv, interniv, klinichny'kh ordy'natoriv na odnu shtatnu posadu naukovopedagogichnoho pracivny'ka u vy'shhy'kh navchal'ny'kh zakladakh III i IV rivnya akredytatsiyi ta vy'shhy'kh navchal'ny'kh zakladakh pislyady'plomnoyi osvity' derzhavnoyi formy' vlasnosti* [On approval of the norms of the number of students (cadets), postgraduate

students (adjuncts), doctoral candidates, candidates of the scientific degree of the Ph. D., listeners, interns, clinical residents for one full-time post of scientific and pedagogical worker in higher educational institutions of the III and IV levels of accreditation and higher education institutions of postgraduate education of state ownership] (*Degree* No. 1134, August 17). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1134-2002-%D0%BF> [in Ukrainian].

14. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2007). *Pro zatverdzhennya Stratehiyi modernizatsiyi sy'stemy' bukhhalter's'koho obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015 roky'* [On approval of the Strategy for the modernization of the accounting system in the public sector for 2007–2015] (*Decree* No. 34, January 16). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п> [in Ukrainian].

15. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *Pro Stratehiyu rozvy'tku sy'stemy' upravlinnya derzhavny'my' finansamy'* [About the Strategy of development of the public finance management system] (*Order* No. 774-p, August 1). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-п> [in Ukrainian].

16. Ministry of Finance of Ukraine. (n. d.). *Nacional'ni polozhennya (standarty') bukhhalter's'koho obliku v derzhavnomu sektori* [National regulations (standards) of accounting in the public sector]. Retrieved from http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023&stind=11 [in Ukrainian].

17. Sushko, N. I. (2017). *Kaznachejs'ke obsluhovuvannya derzhavnoho i miscevy'kh byudzhetiv Ukrainy: suchasny'j stan ta reformuvannya* [Treasury service of the state and local budgets of Ukraine: the current state and reform]. Ky'yiv: DNU "Akademiya finansovoho upravlinnya" [in Ukrainian].

18. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *Pro bukhhalter's'ky'j oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini* [On accounting and financial reporting in Ukraine] (*Act* No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].

19. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Byudzhetny'j kodeks Ukrainy'* [Budget Code of Ukraine] (*Act* No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17> [in Ukrainian].

20. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Pro skhvalennya Stratehiyi reformuvannya sy'stemy' upravlinnya derzhavny'my' finansamy' na 2017–2020 roky'* [On approving the Strategy for reforming the public finance management system for 2017–2020] (*Order* No. 142-p, February 8). Retrieved from <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnp?docid=249797370> [in Ukrainian].

21. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Pro zatverdzhennya planu zakhodiv z realizatsiyi Stratehiyi reformuvannya sy'stemy' upravlinnya derzhavny'my' finansamy' na 2017–2020 roky'* [On approval of the action plan for implementing the Strategy for reforming the public finance management system for 2017–2020] (*Order* No. 415-p, May 24). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80> [in Ukrainian].

22. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *Pro zatverdzhennya Metody'chny'kh rekomendacij z orhanizatsiyi vnutrishn'oho kontrolyu rozporyadny'kamy' byudzhetny'kh koshtiv u svoiykh zakladakh ta u pidvidomchy'kh byudzhetny'kh ustanovakh* [On approval of Methodological recommendations on the organization of internal control by budget administrators at their institutions and subordinate budgetary institutions] (*Order* No. 995, September 14). Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386> [in Ukrainian].

23. Korol', V. M., Chumakova, I. Yu. (2016). *Zaprovadzhennya vnutrishn'oho kontrolyu v Ukraini: problemni py'tannya ta napryamy' yikh vy'rishennya* [Implementation of internal control in Ukraine: issues and directions of their solution]. *Finansy' Ukrainy'* [Finance of Ukraine], 7, 82–104 [in Ukrainian].