

КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ЛИТВИНЕНКО ЖАННА МИКОЛАЇВНА

УДК 336.5

ДИСЕРТАЦІЯ
**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИДАТКІВ
НА ВИЩУ ОСВІТУ В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело



Ж. М. Литвиненко

Науковий керівник – **Монаєнко Антон Олексійович**, доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України

Запоріжжя – 2021

АНОТАЦІЯ

Литвиненко Ж. М. Правове регулювання видатків на вищу освіту в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Класичний приватний університет, Запоріжжя; Класичний приватний університет, Запоріжжя, 2021.

У дисертації досліджено фінансово-правовий механізм бюджетних видатків як систему правових засобів, що відрізняються один від одного за своїми функціями та правовою природою, які послідовно організовані й спрямовані на усунення всіх перешкод на шляху реалізації бюджетних прав та законних інтересів держави й громадян у частині виділення бюджетних коштів.

Бюджетні видатки є системою зобов'язань з фінансування відповідних бюджетних програм, що залучаються державою із зазначенням виконавця за умови дотримання законодавства про видатки та з визначенням «зустрічного» задоволення. Мета досягнення «зустрічного» задоволення передбачає виконання бюджетного зобов'язання. Бюджетні видатки являють собою процес погашення бюджетних зобов'язань, що включає прийняття бюджетних зобов'язань, підтвердження грошових зобов'язань, санкціонування їх оплати, підтвердження їх виконання. Потрібно розмежовувати бюджетні видатки як правову можливість фінансування відповідних соціально-економічних та інших програм і бюджетні видатки як «механізм» їх здійснення на основі правових норм, що регулюють видаткові відносини між одержувачем бюджетних коштів і їх головним розпорядником. Видатки бюджету є сукупністю правовідносин щодо фінансування з бюджету за допомогою передачі одержувачам бюджетних коштів прав і (або) виконання бюджетних зобов'язань у певному обсязі. Видатки

бюджету не ототожнюються з виконанням бюджету за видатками, оскільки виникають у відповідному бюджеті раніше, ніж будь-які грошові кошти.

Необхідність витрачання бюджетних коштів зумовлена бюджетними зобов'язаннями, що виникають у зв'язку із здійсненням повноважень органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Отже, бюджетні зобов'язання – це по суті видаткові зобов'язання, що підлягають виконанню у відповідному фінансовому році. При складанні й виконанні бюджетів учасники бюджетного процесу мають виходити з необхідності виконання відповідних бюджетних зобов'язань з використанням обсягу бюджетних коштів, що дорівнює розмірам зобов'язань.

Розроблено пропозиції щодо вдосконалення класифікації ефективності витрачання бюджетних коштів: а) за місцем отримання ефекту ефективність поділяється на глобальну (у межах усієї держави) і приватну (у межах одного суб'єкта); б) за ступенем сприйняття ефективності учасниками правовідносин – на відносну (розуміння ефекту з боку учасників правовідносин різне) й абсолютну (розуміння ефекту з боку учасників правовідносин однакове); в) за наслідками – на економічну, соціальну, матеріальну, політичну, моральну тощо; г) за суб'єктами – на особисту (в інтересах одного суб'єкта) і публічну (в інтересах держави); д) за періодичністю отримання – на багаторазову (що триває, повторювану) й одноразову (з одноразовим ефектом); е) за часом очікування настання ефекту – на таку, що настає в короткостроковій (до 1 року), середньостроковій (1–12 років) і довгостроковій (понад 12 років) перспективі.

Встановлено, що під час оцінювання ефективності витрачання бюджетних коштів потрібно перевіряти: наявність і дотримання затверджених головними розпорядниками бюджетних коштів документів, що визначають стратегію, цілі й завдання надання державної підтримки; вимірність поставлених цілей і завдань та їх зв'язок з ключовими показниками ефективності головного розпорядника

бюджетних коштів; наявність системи оцінювання відповідальності за недосягнення поставлених цілей.

За результатами дослідження запропоновано як основні критерії планованої ефективності використання бюджетних коштів застосовувати: 1) критерії економічної ефективності; 2) критерії соціальної ефективності.

Встановлено, що система фінансування вищої освіти в умовах нестачі бюджетних коштів видається неефективною через те, що: а) розподіл бюджетних коштів за бюджетною класифікацією та дотримання принципу їх цільового використання не дозволяє здійснювати маневрування ресурсами залежно від конкретних умов; б) посилення контролю за витрачанням бюджетних коштів виливається в необхідність доводити фінансовим органам необхідність кожної витрати цих коштів, що зводить нанівець законодавчо встановлену автономію й самостійність закладів вищої освіти; в) чинна структура фінансових органів містить безліч проміжних ланок, які уповільнюють рух фінансових потоків.

За результатами дослідження фінансовий контроль за видатками закладів вищої освіти запропоновано визначити як сукупність контрольних дій органів публічної влади, громадських організацій та інших суб'єктів з перевірки дотримання закладами вищої освіти законності, доцільності, ефективності використання виділених головним розпорядником бюджетних коштів грошових фондів з метою реалізації ефективної освітньої політики держави для забезпечення прав і свобод громадян у сфері вищої освіти та виконання ними статутних завдань у частині використання бюджетних коштів.

Встановлено, що основною метою фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти є профілактика й своєчасне виявлення порушень ними фінансової дисципліни, а також законності та економічності в управлінні фінансовою діяльністю цих установ. Головними напрямками відомчого фінансового контролю у сфері вищої освіти є: а) нагляд за законним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; б) контроль за

наявністю й рухом майна; в) перевірка формування достовірної та повної інформації про фінансові результати діяльності підвідомчих закладів вищої освіти.

Громадський фінансовий контроль у сфері вищої освіти запропоновано визначити діяльністю певних суб'єктів з метою суспільної перевірки й оцінювання, а також спостереження за діяльністю закладів вищої освіти на предмет законного та доцільного витрачання грошових коштів і прийнятих ними рішень у фінансовій сфері.

Удосконалено науково-практичний підхід до інституційного забезпечення фінансового контролю за видатками у сфері вищої освіти за допомогою створення двох основних суб'єктів: Громадської палати України й Українського студентського союзу. Громадська палата України може брати активну участь у контролі за доходами професорсько-викладацького складу й ректорів закладів вищої освіти. За таких умов Громадська палата України зможе приймати рішення провести контроль за нарахуванням зарплат і порівняти показники якості роботи закладу вищої освіти із зарплатою її керівника. Український студентський союз (УСС) як суб'єкт громадського контролю зможе здійснювати перевірку заявок закладів вищої освіти на придбання будь-якого майна в межах державних закупівель.

Встановлено, що попередня форма фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти виражається в тому, що контрольний захід проводять до початку здійснення господарської діяльності (наприклад, у межах внутрішньоорганізаційного контролю – перевірка бухгалтерією проєкту кошторису закладу вищої освіти на майбутній фінансовий рік).

Поточна форма фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти полягає в оперативній документальній і фактичній перевірці їх господарської діяльності. Переважно цю форму реалізує бухгалтерія в межах внутрішньоорганізаційного контролю.

Подальша форма фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти в межах внутрішньоорганізаційного фінансового контролю характеризується розглядом і затвердженням звітів про виконання кошторисів закладів вищої освіти, а при здійсненні державного фінансового контролю відбувається перевірка цільового або нецільового використання бюджетних коштів, виділених на фінансування вищої освіти.

Ревізія є основним методом фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти і являє собою комплексну перевірку діяльності закладу вищої освіти, виражену в проведенні контрольних дій щодо документального й фактичного вивчення законності та доцільності всіх фінансово-господарських операцій, а також достовірності й правильності їх відображення в бухгалтерській звітності. Метою ревізії закладів вищої освіти є визначення цільового характеру, ефективності та економності використання коштів, як власних, так і державних, а також матеріальних цінностей. Основним завданням ревізії закладів вищої освіти є перевірка їх фінансово-господарської діяльності з таких підстав: 1) відповідність здійснюваної діяльності закладу вищої освіти установчим документам; 2) обґрунтованість розрахунків кошторисних призначень; 3) виконання кошторисів; 4) використання бюджетних коштів (за їх наявності) за цільовим призначенням; 5) забезпечення збереження грошових коштів і матеріальних цінностей; 6) дотримання фінансової дисципліни та правильності ведення бухгалтерського обліку й складання звітності; 7) обґрунтованість операцій з грошовими коштами; 8) повнота та своєчасність розрахунків з позабюджетними фондами; 9) здійснення розрахунків з оплати праці та інших розрахунків з фізичними особами; 10) обґрунтованість проведених поточних і капітальних видатків.

Спостереження як метод фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти полягає в отриманні інформації про наявність товарно-матеріальних цінностей, про їх зберігання та використання. За результатами дослідження

запропоновано стосовно фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, що використовують різні джерела фінансування своєї діяльності, такий різновид спостереження, як ендаумент-моніторинг, який являє собою спостереження за рухом грошових коштів закладів вищої освіти.

Методом фінансового контролю, яким оцінюватимуть стан господарської діяльності суб'єкта на місцях, є інвентаризація, що дає змогу з'ясувати стан збереження майна в процесі фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту. Обстеження діяльності закладів вищої освіти як метод фінансового контролю націлений на загальний аналіз фінансово-господарської діяльності. Мета обстеження може бути досягнута через вирішення таких завдань: дослідження документів обліку та звітності закладу вищої освіти; виявлення фінансового стану закладу вищої освіти; перевірка дотримання нормативних актів у сфері виконання бюджетних призначень та правильності їх оформлення; оцінювання обґрунтованості й цільового витрачання бюджетних коштів закладом вищої освіти. Встановлено, що ще одним методом, який використовують у межах фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, є аналіз.

За результатами дослідження запропоновано вдосконалити законодавче забезпечення позабюджетної діяльності закладів вищої освіти з метою розширення джерел їх фінансування шляхом доповнення Закону України «Про вищу освіту» двома статтями: 73-1 «Підприємницька діяльність закладу вищої освіти» та 73-2 «Індивідуальна трудова науково-педагогічна діяльність».

Доведено, що комерційну діяльність закладів вищої освіти доцільно розглядати в двох напрямках, а саме як: 1) надання послуг, пов'язаних з навчально-виховним процесом, – платних освітніх послуг; 2) надання послуг, не пов'язаних з навчально-виховним процесом, – науково-дослідних, інформаційних, господарських тощо.

Встановлено типові фінансові правопорушення у сфері вищої освіти: 1) порушення, пов'язані з оформленням прав на майно і з доходами від його

використання, – відсутність реєстрації прав на земельні ділянки, невнесення об'єктів до реєстру речових прав на нерухоме майно, розпорядження майном закладу вищої освіти без узгодження із засновником або власником цього майна; здійснення внесків до статутного капіталу сторонніх організацій майном закладу вищої освіти; зменшення ставок орендної плати та фактичних розмірів площ закладу вищої освіти, що здаються в оренду; перевищення посадових повноважень у частині розпорядження майном, закріпленим за закладом вищої освіти; заборгованість орендарів по орендній платі та оплаті комунальних послуг; неправильний розрахунок комунальних послуг, незатребуваність пенею за прострочення оплати орендної плати та комунальних платежів; 2) порушення, пов'язані з виконанням бюджету, – прийняття зобов'язань понад ліміт, несвоєчасне відображення в облікових документах проведених операцій, нецільові видатки, запозичення бюджетних коштів на виплату зарплати по позабюджетній діяльності, авансування страхових соціальних платежів за рахунок бюджетних коштів, недотримання балансу бюджетних і позабюджетних коштів.

Для покращення внутрішнього фінансового контролю закладу вищої освіти запропоновано розширити його структуру шляхом введення служби внутрішнього фінансового контролю. Створення подібної структури в закладі вищої освіти буде більш ефективним за наявності впорядкованої та структурованої системи внутрішнього фінансового контролю. Сучасний заклад вищої освіти має створювати комплексну систему якості, що відповідає європейському стандарту. В основі подібної системи повинен бути внутрішній контроль за витрачанням коштів закладу вищої освіти, одержуваних за рахунок бюджетного фінансування та від комерційної діяльності.

Ключові слова: видатки бюджетів, вища освіта, заклад вищої освіти, кошторис, фінансовий контроль, бюджетне фінансування, бюджетні асигнування, позабюджетна діяльність.

SUMMARY

Lytvynenko Zh. M. Legal regulation of expenditures on higher education in Ukraine. – Qualifying scientific work as a manuscript.

Thesis for a Candidate Degree in Law Sciences on specialty 12.00.07 «Administrative Law and Process; Finance Law; Information Law». – Classic Private University, Zaporizhzhia; Classic Private University, Zaporizhzhia, 2021.

The thesis researches the financial and legal mechanism of budget expenditures as a system of legal remedies that differ from each other in their functions and legal nature, which are consistently organized and aimed at eliminating all obstacles to the realization of budgetary rights and legitimate interests of the state and citizens regarding the allocation of budget funds.

Budget expenditures are a system of obligations to finance the relevant budget programs, which are engaged by the state with the indication of the executor, subject to requirements specified by the legislation on expenditures and with the definition of «adequate» consideration. The purpose of achieving «adequate» consideration involves the fulfillment of a budget commitment. Budget expenditures are a process of repayment of budget commitments, which includes the acceptance of budget commitments, confirmation of monetary obligations, authorization of payment of monetary obligations, confirmation of the fulfillment of monetary obligations. It is necessary to distinguish between budget expenditures as a legal possibility of financing the relevant socio-economic and other programs and budget expenditures as a «mechanism» for their implementation based on legal norms governing expenditure relations between the recipient of budget funds and their chief controller. «Budget expenditures» is a set of legal relations for financing from the budget by transferring to the recipients of budget funds rights and (or) fulfillment of budget obligations on a full scale. Budget expenditures are not equated with budget execution by expenditures, as they appear in the relevant budget earlier than any monetary funds.

The need to spend budget funds is due to budget commitments arising in connection with the exercise of powers of public authorities and local governments. Therefore, budget commitments are essentially expenditure commitments to be executed in the relevant financial year. When drawing up and executing budgets, participants in the budget process must proceed from the need to fulfill the relevant budget commitments using the amount of budget funds equal to the amount of commitments.

Offers have been developed to improve the classification of budget spending efficiency: a) according to the place of gaining effect, efficiency is divided into global (within the whole state) and private (within one entity); b) according to the degree of effectiveness perception by legal relations participants, the efficiency is divided into relative (understanding of the effect by legal relations participants is different) and absolute (understanding of the effect by legal relations participants is the same); c) according to the consequences, the efficiency can be economic, social, material, political, moral, etc.; d) according to subjects, efficiency is divided into personal (in the interests of one subject) and public (in the interests of the state); e) according to the frequency of receipt, the efficiency is divided into multiple (ongoing, repeated) and one-time (with an one-time effect); e) in terms of waiting time for the effect to come, the efficiency of budget investments occurs in the short term (up to 1 year), in the medium term (1–12 years) and in the long term (over 12 years).

It is established that when assessing the effectiveness of spending budget funds the following should be checked: the availability and compliance with the approved by the chief controllers of budget funds documents defining the strategy, goals and tasks of state support providing; measurability of the set goals and tasks and their connection with key indicators of efficiency of the chief controller of budgetary funds; availability of a system for assessing responsibility for failure to achieve the set goals.

According to the results of the study, it is offered to use as the main criteria of the planned efficiency of the budget funds use: 1) criteria of economic efficiency; 2) criteria of social efficiency.

It is established that the system of financing higher education in the absence of budget funds seems ineffective due to the fact that: a) the distribution of budget funds by budget classification and compliance with the principle of their intended use does not allow maneuvering resources depending on specific conditions; b) the strengthening of control over the budget funds spending results in the need to prove to the financial authorities the need for each expenditure of these funds, which nullifies the legally established autonomy and independence of higher education institutions; c) the current structure of financial authorities contains many intermediate links that slow down the movement of financial flows.

According to the study results, financial control over the expenditures of higher education institutions is offered to be defined as a set of control actions of public authorities, public organizations and other entities to verify compliance of higher education institutions with legality, efficiency, effectiveness of use of monetary funds committed by a chief controller of budget funds to effective implementation of the state educational policy to ensure the rights and freedoms of citizens in the higher education field and their fulfillment of statutory tasks regarding the budget funds use.

It is established that the main purpose of financial control over the activities of higher education institutions is the prevention and timely detection of violations of financial discipline, as well as legality and efficiency in the management of financial activities of these institutions. The main directions of departmental financial control in the field of higher education are: a) supervision over the lawful use of material, labor and financial resources; b) control over the availability and movement of property; c) verification of the formation of reliable and complete information about the financial results of subordinate institutions of higher education.

Public financial control in the field of higher education is offered to determine through the activities of certain entities for public review and evaluation, as well as monitoring the activities of higher education institutions for legal and appropriate spending of monetary funds and their decisions in the financial sector.

The scientific and practical approach to the institutional support of financial control over expenditures in the field of higher education has been improved through the creation of two main entities: the Public Chamber of Ukraine and the Ukrainian Student Union. The Public Chamber of Ukraine may take an active part in controlling the income of academic staff and rectors of higher education institutions. Under such conditions, the Public Chamber of Ukraine will be able to decide to monitor the calculation of salaries and compare the quality of work of higher education institution with the salary of its head. The Ukrainian Student Union as a subject of public control will be able to verify the applications of higher education institutions for the purchase of any property within the public procurement.

It is established that the previous form of financial control of activities of higher education institutions is expressed in the fact that the control measure was carried out before the start of economic activity (for example, in the framework of internal control by accounting check the draft budget of higher education institution for the next financial year).

The current form of financial control over the activities of higher education institutions is an operational documentary and factual verification of their economic activities. Mostly this form is implemented by accounting in the framework of internal organizational control.

Further form of financial control of activities of higher education institutions in the framework of internal organizational financial control is characterized by consideration and approval of reports on the implementation of cost estimates of higher education institutions, and the state financial control is implemented through verification of appropriated use or misuse of budget funds allocated for financing of higher education.

Audit is the main method of financial control of activities of higher education institutions and is a comprehensive inspection of activities of higher education institution, expressed in control actions for documentary and factual study of the legality and appropriateness of all financial and economic transactions, as well as the accuracy

and correctness of their reflection in financial statements. The purpose of the audit of higher education institutions is to determine the target nature, efficiency and economy of use of funds, both own and state, as well as material values. The main task of the audit of higher education institutions is to verify their financial and economic activities on the following grounds: 1) compliance of the activities of the higher education institution with the statutory documents; 2) the validity of the calculations of the cost estimates intention; 3) execution of cost estimates; 4) use of budget funds (if any) for their intended purpose; 5) ensuring the safety of monetary funds and material valuables; 6) compliance with financial discipline and the correctness of accounting and reporting; 7) the validity of monetary funds transactions; 8) completeness and timeliness of settlements with extra-budgetary funds; 9) calculation of salaries and other payments to individuals; 10) the validity of the current and capital expenditures.

Observation as a method of financial control over the activities of higher education institutions is to obtain information about the availability of material assets, their storage and use. According to the results of the study, such a type of observation as endowment monitoring, which is an observation of the cash flow of higher education institutions, is offered for financial control of activities of higher education institutions that use different sources of funding for their activities.

The method of financial control, which will assess the state of economic activity of the subject in the field, is an inventory, which allows to establish the state of preservation of property in the process of financial and economic activity of the audited entity. The survey of activities of higher education institutions as a method of financial control is aimed at a general analysis of financial and economic activities. The survey can be achieved by solving the following tasks: research of accounting documents and reporting of higher education institutions; identification of the financial condition of the higher education institution; verification of compliance with regulatory documents in the field of budget allocations execution and the correctness of their registration; assessment of the validity and targeted spending of budget funds by the higher education institution.

It is established that another method used in the financial control of activities of higher education institutions is analysis.

According to the study results, it is offered to improve the legislative support of extra-budgetary activities of higher education institutions in order to expand their sources of funding by supplementing the Law of Ukraine «On Higher Education» with two articles: Article 73-1 «Entrepreneurial activity of higher education institution» and Article 73-1 «Individual professional scientific and pedagogical activity».

It is proved that the commercial activity of higher education institutions should be considered in two directions, as: 1) provision of services related to the educational process. Paid educational services. 2) provision of services not related to the educational process. Research, information, economic and other types of services.

Typical financial offenses in the field of higher education have been established: 1) violations related to registration of property rights and income from its use, such as lack of registration of land rights, non-inclusion of objects in the register of real property rights, disposal of higher education institution property without the consent of the founder or owner of the property; making contributions to the authorized capital of third-party organizations with the property of a higher education institution; reduction of rent rates and the actual size of the area of the higher education institution for rent; excess of official powers in terms of disposal of property assigned to a higher education institution; arrears of tenants for rent and utilities; incorrect calculation of utilities, unclaimed interest for late payment of rent and utilities; 2) violations related to budget execution, such as commitments over the limit, untimely reflection of transactions in the accounting documents, non-target expenditures, borrowing of budget funds to pay salaries for extra-budgetary activities, advance social insurance payments from the budget, non-balanced budgetary and extra-budgetary funds.

To improve the internal financial control of higher education institution, it is offered to expand the structure of internal financial control bodies by introducing an internal financial control service.

Creating such a structure in a higher education institution will be more effective if there is an orderly and structured system of internal financial control. A modern higher education institution must create a comprehensive quality system that meets European quality standards. The basis of such a system should be internal control over the spending of higher education institution funds received from budget funding and commercial activities.

Key words: budget expenditures, higher education, higher education institution, cost estimates, financial control, budget financing, budget allocations, extra-budgetary activities.

СПИСОК ПРАЦЬ ЗДОБУВАЧА

Публікації, що висвітлюють основні наукові результати дисертації

*Статті в наукових фахових виданнях України,
включених до міжнародних наукометричних баз*

1. Литвиненко Ж. М. Суб'єкти та правові засоби фінансування вищої освіти в Україні. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2012. № 4 (38). С. 97–101.

2. Литвиненко Ж. М. Правові аспекти фінансування видатків на вищу освіту як складова фінансової діяльності держави. *Право та державне управління.* 2012. № 4 (9). С. 115–119.

3. Литвиненко Ж. М. Правове регулювання позабюджетної діяльності закладів вищої освіти. *Правові новели.* 2021. № 13. Т. 2. С. 19–25.

Стаття в зарубіжному періодичному науковому виданні

4. Литвиненко Ж. М. Система фінансового контролю за видатками на вищу освіту. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management).* 2020. № 4 (32). Vol. 3. С. 36–41.

Публікації, що додатково відображають наукові результати дисертації та засвідчують обов'язкову апробацію матеріалів дисертації

Матеріали конференцій

5. Литвиненко Ж. М. Міжнародний досвід фінансового забезпечення науки у вищих навчальних закладах. *Актуальні проблеми сучасного адміністративного права* : матеріали круглого столу, 22 березня 2013 р. / за ред. В. М. Огаренка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 128–131.

6. Литвиненко Ж. М. Фінансування видатків як складова фінансової діяльності держави. *Правове життя сучасної України* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (16–17 травня 2013 р.) / відп. за вип. д-ра юрид. наук, проф. В. М. Дрьомін ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса : Фенікс, 2013. Т. 2. С. 140–142.

7. Литвиненко Ж. М. Класифікація видатків держави на вищу освіту *Актуальні проблеми публічного та приватного права* : тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції, 25 жовтня 2013 р. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 187–188.

8. Литвиненко Ж. М. Фінансова політика України в галузі вищої освіти. *Проблеми теорії фінансового права в сучасний період* : матеріали науково-практичного круглого столу / Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 13 листопада 2013 р. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 46–47.

9. Литвиненко Ж. М. Фінансові правопорушення в сфері вищої освіти. *Пріоритетні напрями розвитку сучасної юридичної науки* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 18–19 вересня 2020 р. Харків : Громадська організація «Асоціація аспірантів-юристів», 2020. С. 32–33.

10. Литвиненко Ж. М. Оцінка ефективності бюджетних видатків. *Міжнародні та національні правові виміри забезпечення стабільності* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 16–17 квітня 2021 р. Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2021. Ч. 2. С. 21–23.

ЗМІСТ

ВСТУП	19
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИДАТКІВ НА ВИЩУ ОСВІТУ В УКРАЇНІ	26
1.1. Бюджетні видатки як об'єкт фінансово-правового регулювання.....	26
1.2. Фінансово-правові аспекти оцінювання ефективності бюджетних видатків	43
1.3. Особливості фінансово-правових норм у сфері вищої освіти.....	64
Висновки до розділу 1	80
РОЗДІЛ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИДАТКІВ НА ВИЩУ ОСВІТУ В УКРАЇНІ	86
2.1. Система фінансового контролю за видатками на вищу освіту	86
2.2. Позабюджетна діяльність закладів вищої освіти	127
2.3. Фінансові правопорушення у сфері вищої освіти	149
Висновки до розділу 2	165
ВИСНОВКИ	173
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	176
ДОДАТКИ.....	195

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. У період побудови правової держави особливої актуальності набуває питання вдосконалення законодавства загалом і в такій галузі, як фінансове право, зокрема. Це пояснюється гострою необхідністю поповнення дохідної частини бюджету й водночас розумного скорочення видаткової частини в умовах зростання його дефіциту, особливо в зв'язку з кризовою ситуацією в державі останнім часом.

Саме за допомогою перерозподілу доходів свого бюджету та спрямування коштів на фінансування пріоритетних напрямів (наприклад, вища освіта) держава забезпечує виконання поставлених перед нею завдань.

Відомо, що видатки держави передбачають реалізацію таких функцій публічних фінансів, як: розподільна, регуляторна та стимулююча, – причому роль останніх двох постійно зростає. Прояв цих функцій можливий лише за умови подальшого вдосконалення їх правового регулювання й правозабезпечення. Визначення пріоритетних напрямів фінансової діяльності перебуває під постійним впливом і контролем держави, а державний вплив – правовий, отже, подальше вдосконалення правових норм у галузі фінансів є на часі.

Особливо актуальним видається твердження про те, що в результаті вдосконалення всіх фінансово-правових інститутів (видатків держави зокрема) можливим є досягнення балансу публічних і приватних інтересів у питанні фінансування, з одного боку, держави, зацікавленої в економії бюджетних коштів, з іншого – закладів вищої освіти, зацікавлених у достатності коштів для здійснення освітньої діяльності, господарюючих суб'єктів і громадян, з третього боку, для яких вища освіта повинна бути як доступною, так і якісною. Такий баланс інтересів є передумовою успішного розвитку економічної та соціальної

інфраструктури країни, який повинен бути основою системи держава – право – економіка – соціальна сфера.

Таким чином, очевидно, що питання, обрані для вивчення в цій дисертації (видатки держави на вищу освіту), є актуальними, оскільки успішне здобуття вищої освіти є, у свою чергу, неодмінною умовою успішного розвитку суспільства та держави, що передбачає не лише поліпшення життя населення цієї країни, а й у цілому сприяння розвитку світової цивілізації. Освітні процеси є інваріантними щодо соціально-економічної трансформації держави, оскільки несуть у собі абсолютні цінності; освіченість громадян держави є основою економічного розвитку й державної безпеки країни.

Жодні економічні та соціальні реформи не матимуть успіху без достатньої й навіть пріоритетної уваги до проблем підготовки фахівців усіх галузей економіки та суспільного життя, які усвідомлюють суть економічних і соціальних реформ, здатні реалізувати їх з повним розумінням справи й нести відповідальність за отримані результати, що не менш важливо, реагувати на наслідки прийнятих рішень у повсякденному процесі їх виконання.

Проблематику правових засад публічних видатків, виконання бюджетів за видатками та фінансування реалізації функцій і завдань держави та місцевого самоврядування, фінансового контролю в цій сфері проаналізовано в працях таких українських і зарубіжних науковців, як: В. В. Бойко, Л. К. Воронова, В. А. Вдовічен, О. П. Гетманець, І. В. Гінсбург, О. О. Дмитрик, Ю. О. Крохіна, Н. А. Куфакова, А. О. Монаєнко, О. А. Музика-Стефанчук, А. А. Нечай, С. О. Ніщимна, Є. С. Овсянніков, О. П. Орлюк, Н. Ю. Пришва, В. О. Рядінська, Л. А. Савченко, О. В. Солдатенко, Н. І. Хімичева, Н. Я. Якимчук та ін.

Водночас низка важливих питань правового регулювання саме видатків на вищу освіту не була досліджена в науковій літературі останнім часом, не вивчено достатньою мірою фінансово-правовий механізм бюджетних видатків, проблеми здійснення фінансового контролю за видатками закладів вищої освіти,

класифікацію методів фінансового контролю за видатками у сфері вищої освіти, законодавче забезпечення позабюджетної діяльності закладів вищої освіти, що зумовило вибір теми дисертації.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано в межах науково-дослідної роботи Класичного приватного університету «Баланс публічних і приватних інтересів при правовому регулюванні суспільних відносин» (номер державної реєстрації 0116U008200), одним з виконавців якої є здобувачка.

Мета й задачі дослідження. *Метою дослідження* є вдосконалення теоретико-практичних засад правового регулювання видатків на повну вищу освіту в Україні.

Для досягнення цієї мети поставлено такі *завдання*:

- визначити фінансово-правовий механізм бюджетних видатків;
- охарактеризувати бюджетні видатки як систему зобов'язань з фінансування;
- розвинути понятійний апарат фінансово-правової науки через визначення деяких категорій;
- удосконалити науково-практичний підхід до інституційного забезпечення фінансового контролю за видатками у сфері вищої освіти;
- розробити пропозиції щодо подальшої класифікації методів фінансового контролю за видатками у сфері вищої освіти;
- удосконалити законодавче забезпечення позабюджетної діяльності закладів вищої освіти з метою розширення джерел їх фінансування;
- надати авторське бачення структури внутрішніх органів фінансового контролю за видатками закладів вищої освіти.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають у сфері правового регулювання видатків на вищу освіту в Україні.

Предмет дослідження – правове регулювання видатків на вищу освіту в Україні.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених у дисертації завдань застосовано загально- та спеціально-наукові методи дослідження, а саме: *аналізу й синтезу* – у ході всієї роботи над проблемою – від добору теоретичного матеріалу та аналізу нормативно-правової бази щодо правового регулювання видатків на вищу освіту в Україні; *історико-правовий* – для аналізу питань формування нормативно-правових засад видатків на вищу освіту, фінансового контролю в цій сфері (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1); *конкретно-історичного аналізу* – для уточнення основних понять, що зазнали змін у результаті трансформації правового регулювання видатків на вищу освіту в Україні (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.3); *формально-логічний* і *прогностичний* – для теоретичного узагальнення та розробки пропозицій щодо внесення змін до чинного законодавства України з метою належного правового регулювання видатків вищу освіту в Україні (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3); *абстрактно-логічний* – для теоретичного узагальнення й формулювання науково-практичних висновків. Вимоги формальної логіки щодо послідовності, визначеності та неупередженості дотримано в ході формування висновків і пропозицій відповідно до мети дослідження.

Інформаційну базу дослідження становлять Конституція України, Бюджетний кодекс України, законодавство України, зокрема Закони України «Про освіту», «Про вищу освіту», підзаконні нормативно-правові акти; праці українських та іноземних науковців щодо правового регулювання видатків на вищу освіту.

Наукова новизна одержаних результатів. Основні наукові положення, що мають елементи новизни, полягають у такому:

вперше:

– доведено й обґрунтовано поняття фінансового контролю за видатками закладів вищої освіти як сукупності контрольних дій органів публічної влади, громадських організацій та інших суб'єктів з перевірки дотримання закладами

вищої освіти законності, доцільності, ефективності використання виділених головних розпорядником бюджетних коштів грошових фондів з метою реалізації ефективної освітньої політики держави для забезпечення прав і свобод громадян у сфері вищої освіти та виконання ними статутних завдань у частині використання бюджетних коштів;

удосконалено:

– поняття бюджетних видатків як системи зобов'язань з фінансування відповідних бюджетних програм;

– понятійний апарат фінансово-правової науки шляхом визначення категорії фінансово-правового механізму бюджетних видатків як системи правових засобів, що відрізняються один від одного за своїми функціями й правовою природою, які послідовно організовані та спрямовані на усунення всіх перешкод під час реалізації бюджетних прав та законних інтересів держави і громадян у частині виділення бюджетних коштів;

– поняття громадського фінансового контролю у сфері вищої освіти як діяльності певних суб'єктів з метою суспільної перевірки й оцінювання, а також спостереження за діяльністю закладів вищої освіти щодо законного та доцільного витрачання грошових коштів і прийнятих ними рішень у фінансовій сфері;

– науково-практичний підхід до інституційного забезпечення фінансового контролю за видатками у сфері вищої освіти за допомогою створення двох основних суб'єктів: Громадської палати України й Українського студентського союзу;

– класифікацію методів фінансового контролю за видатками у сфері вищої освіти шляхом виділення ендаумент-моніторингу, який являє собою спостереження за рухом грошових коштів закладів вищої освіти;

набуло подальшого розвитку:

– законодавче забезпечення позабюджетної діяльності закладів вищої освіти з метою розширення джерел їх фінансування шляхом доповнення Закону України

«Про вищу освіту» статтею 73-1 «Підприємницька діяльність закладу вищої освіти» та статтею 73-2 «Індивідуальна трудова науково-педагогічна діяльність»;

– формування структури закладів вищої освіти для покращення внутрішнього фінансового контролю за видатками шляхом утворення всередині ЗВО внутрішніх органів фінансового контролю.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що застосування розроблених авторкою пропозицій щодо належного правового регулювання видатків на вищу освіту сприятиме вдосконаленню чинного фінансового законодавства України. Наведені в дослідженні висновки та положення розширюють теоретичні знання про сучасний стан і шляхи вдосконалення правового регулювання видатків на вищу освіту, вони можуть бути використані:

– у *науково-дослідній діяльності* – для подальших науково-правових досліджень у галузі фінансового права, передусім у підгалузі бюджетного права та публічних видатків, фінансового контролю;

– у *сфері правотворчості* – під час підготовки й уточнення низки положень чинних нормативно-правових актів щодо формування та здійснення видатків на вищу освіту;

– у *правозастосовній діяльності* – для вдосконалення адміністративної практики при формуванні видатків на вищу освіту й виконанні державного бюджету України за видатками, у процесі управління у сфері вищої освіти та здійснення фінансового контролю (довідка про практичне впровадження в діяльність Кабінету Міністрів України від 20.02.2020);

– у *навчальному процесі* – під час викладання курсів фінансового, бюджетного права в закладах вищої освіти; підготовки підручників, посібників і методичних рекомендацій з дисциплін фінансового права (довідка про впровадження Класичного приватного університету від 16.11.2018 № 100).

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження доповідалися та обговорювалися на міжнародних і всеукраїнських науково-

практичних конференціях та круглих столах, таких як: Науково-практичний круглий стіл «Проблеми теорії фінансового права в сучасний період» (м. Київ, 2013 р.); Міжнародна науково-практична конференція «Правове життя сучасної України» (м. Одеса, 2013 р.); Круглий стіл «Актуальні проблеми сучасного адміністративного права» (м. Запоріжжя, 2013 р.); IV Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми публічного та приватного права» (м. Запоріжжя, 2013 р.); Міжнародна науково-практична конференція «Пріоритетні напрями розвитку сучасної юридичної науки» (м. Харків, 2020 р.); Міжнародна науково-практична конференція «Міжнародні та національні правові виміри забезпечення стабільності» (м. Львів, 2021 р.).

Публікації. Результати дослідження викладено в 10 наукових працях, з яких: 3 – статті в наукових фахових виданнях України з юридичних наук, 1 – стаття в зарубіжному періодичному науковому виданні, 6 – матеріали конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається з анотацій, вступу, двох розділів, що включають шість підрозділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації – 197 сторінок, з них основний текст – 157 сторінок, список використаних джерел (170 найменувань) – 19, додатки – 3 сторінки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИДАТКІВ НА ВИЩУ ОСВІТУ В УКРАЇНІ

1.1. Бюджетні видатки як об'єкт фінансово-правового регулювання

До цього часу в Україні вжито значних за масштабом заходів з формування основ бюджетної системи, здійснено глобальну перебудову бюджетної системи та бюджетного процесу, але багато що ще належить зробити. Зокрема, в умовах економічної кризи питання, що стосуються бюджетних видатків і їх ефективності, набувають усе більшого значення. Ці обставини значною мірою актуалізували питання розробки ефективних методів фінансово-правового регулювання бюджетних видатків.

Перш ніж розглядати питання фінансово-правового регулювання бюджетних видатків, визначимося із сутністю категорії «фінансово-правовий механізм».

Дослідження юридичної суті фінансово-правового механізму щільно пов'язане з такою категорією, як механізм правового регулювання, який з фінансово-правовим механізмом співвідноситься як загальне та часткове: фінансово-правовий механізм має більш вузький предмет регулювання, ніж механізм правового регулювання.

Ідея механізму правового регулювання, висловлена в наукових працях, не є новою. Ще в 60-х рр. минулого століття була розроблена концепція механізму впливу права на суспільні відносини. Розробка концепції пояснювалася значущістю впливу права на суспільні відносини, на поведінку й свідомість людей; необхідністю посилення творчої та організуючої ролі права в житті

суспільства; необхідністю аналізу специфічних елементів і особливостей механізму правового регулювання.

На сьогодні із загальнотеоретичного погляду механізм правового регулювання – це система правових засобів, за допомогою яких здійснюється упорядкування суспільних відносин відповідно до завдань і цілей правового регулювання.

Поняття «механізм правового регулювання» в юридичній науці розглядають як правову надбудову в системній формі, «що працює», застосовується як спосіб функціонування й сукупність засобів впливу. Іншими словами, «механізм правового регулювання» є інструментом управління суспільними відносинами й гарантом реалізації позитивних інтересів суб'єктів права. У рамках процесу правового регулювання зустрічається велика кількість різних перешкод, що стоять на шляху задоволення інтересів суб'єктів права. До таких перешкод належать фактори, що діють у суперечності з правовими принципами й цілями. Отже, можна зробити висновок, що перешкоди – це штучні й природні перешкоди, труднощі, які стримують здійснення управлінського процесу й заважають реалізації прав громадян.

Розглянемо труднощі, які стримують управлінські процеси щодо бюджетних видатків. Так, за даними Рахункової палати, головні розпорядники бюджетних коштів (далі – ГРБК) не розподілили в 2020 р. 7,2 млрд грн, або 0,8% відкритих Казначейством асигнувань, передусім за бюджетними програмами з реалізації державних програм соціального захисту населення, видатки за якими здійснюються в межах фактичних зобов'язань. Розпорядники й одержувачі бюджетних коштів не забезпечили використання 11,2 млрд грн, або 1,3% асигнувань, що є наслідком неналежної ресурсної забезпеченості загального фонду державного бюджету, зволікання КМУ із затвердженням порядків використання коштів за окремими бюджетними програмами або внесенням змін до них і розподілів коштів, а також недоліків в організації проведення видатків,

зокрема підготовки, погодження та затвердження паспортів бюджетних програм після установленого в БКУ терміну, довготривалого затвердження паспортів за бюджетними програмами, відкритими впродовж року, і проведення процедур закупівель [26, с. 30].

У результаті заплановані на 2020 р. видатки загального фонду [26, с. 31]: за 6 бюджетними програмами шести ГРБК на суму 0,6 млрд грн не здійснювалися; за 75 бюджетними програмами ГРБК на суму 224,8 млрд грн проведені в запланованих обсягах, з яких на фінансове забезпечення виплати пенсій, надбавок і підвищень до пенсій, призначених за пенсійними програмами, та дефіциту коштів ПФУ – 202,3 млрд грн; за 418 бюджетними програмами – менші від плану на 17,8 млрд грн.

Щодо загальних проблем бюджетної системи, то варто вказати на надмірну чисельність працівників бюджетної сфери (відносно загальної чисельності зайнятого населення) і низьку продуктивність їх праці. Звернемо увагу, що якість державних послуг теж зростає повільно, незважаючи на збільшення бюджетних видатків в окремих галузях соціальної сфери, Україна як і раніше відстає за низкою ключових параметрів якості державних послуг від країн з порівнянним рівнем соціально-економічного розвитку.

За деякими бюджетними програмами головними розпорядниками бюджетних коштів у 2020 р. не виконано завдань і цілей бюджетної програми.

За інформацією головних розпорядників бюджетних коштів про досягнення запланованої мети, завдань та результативних показників бюджетних програм, а також цілей державної політики за результатами 2020 р., поданої КМУ у складі річного звіту про виконання Закону, зокрема, Мінекономіки за бюджетною програмою 1202620 «Проведення інвентаризації земель та оновлення картографічної основи Державного земельного кадастру» визначено 8 результативних показників. Видатки за цією бюджетною програмою на 84,7% менші від плану. Як наслідок, не виконано 7 результативних показників.

Мінкультури за бюджетною програмою 3801280 «Будівництво об'єктів загальнодержавного значення у сфері культури» визначено 21 результативний показник. Видатки за цією бюджетною програмою на 70,0% менші від плану. Як наслідок, не виконано 12 результативних показників [26, с. 33].

У 2020 р. через зволікання КМУ із затвердженням або внесенням змін до порядків використання коштів за окремими бюджетними програмами й розподілів коштів, неналежну організацію підготовки, погодження та затвердження паспортів бюджетних програм, у результаті чого більшість із них затверджено несвоєчасно, деякі видатки проведені з недотриманням помісячного розпису державного бюджету. В установленій у БКУ 45-денний термін з дня набуття чинності законом про державний бюджет не затверджено 60% паспортів бюджетних програм, які мали затверджуватися у 2020 р., у 2019 р. цей показник становив 66%, у 2018 р. – 32%. Термінів для затвердження паспортів за відкритими впродовж року бюджетними програмами в БКУ не визначено [26, с. 34].

Унаслідок внесення суттєвих змін до Закону щодо відкриття нових бюджетних програм відповідно до рішень КМУ про розподіли і перерозподіли бюджетних призначень упродовж року змінювалася кількість паспортів бюджетних програм, що потребували затвердження у 2020 р. За інформацією Мінфіну, станом на 14.02.2020 потребували затвердження 487 паспортів бюджетних програм, на 01.07.2020 – 467, на 01.10.2020 – 481 паспорт [26, с. 34].

Зокрема, відповідно до постанови КМУ від 15.07.2020 № 593 «Про виконання статті 25 Закону України “Про Державний бюджет України на 2020 рік”» у серпні 2020 р. Мінфіном відкрито нову бюджетну програму 3501560 «Забезпечення придбання акціонерним товариством “Магістральні газопроводи України” у акціонерного товариства “Укртрансгаз” частки у статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю “Оператор газотранспортної системи України” у розмірі 100 відсотків статутного капіталу» [26, с. 35].

У помісячному розписі державного бюджету видатки за цією бюджетною програмою передбачені на серпень. Паспорт бюджетної програми затверджено 09.10.2020. За інформацією Мінфіну, отриманою на запит Рахункової палати, видатки проведені 30.10.2020. При цьому надходження від сплати дивідендів (доходу), нарахованих на акції (частки) за результатами фінансово-господарської діяльності у 2019 р. НАК «Нафтогаз України», які в Законі визначені джерелом проведення видатків за цією бюджетною програмою, зараховані до державного бюджету в червні [26, с. 37].

У 2020 р. КМУ своїми рішеннями змінив видатки за кожною четвертою бюджетною програмою, затвердженою в Законі, при цьому за окремими бюджетними програмами обсяги видатків переглядали кілька разів.

Починаючи із січня, КМУ прийняв 76 рішень про перерозподіл між окремими бюджетними програмами й передачу між деякими ГРБК бюджетних призначень, змінивши видатки за 150 бюджетними програмами 39 ГРБК на суму 11,9 млрд грн. При цьому за тридцять одною бюджетною програмою рішення про перерозподіл видатків приймалися двічі, за вісьмома – тричі, за двома – чотири рази [26, с. 38].

КМУ розпорядженням від 14.12.2020 № 1563-р скоротив на 6,1 млрд грн видатки загального фонду державного бюджету за 104 бюджетними програмами 36 ГРБК, збільшивши на цю суму обсяг видатків за бюджетною програмою Мінфіну на Фонд COVID-19. Розпорядженням від 03.06.2020 № 612-р КМУ зменшив видатки за бюджетною програмою Мінекономіки 1201020 «Виконання зобов'язань України за участь у програмі ЄС “Конкурентоспроможність підприємств малого та середнього бізнесу (COSME)”» на 4,3 млн грн і збільшив на цю суму видатки на функціонування Державної служби експортного контролю України за бюджетною програмою 1208010 «Керівництво та управління у сфері експортного контролю».

КМУ не забезпечив належної перевірки поданих окремими ГРБК проєктів рішень про перерозподіл бюджетних призначень між бюджетними програмами. У результаті допущено помилку, яка призвела до некоректного відображення у звіті плану за бюджетними програмами МОН.

КМУ розпорядженням від 16.12.2020 № 1570-р зменшив призначення за 14 бюджетними програмами МОН на 328,1 млн грн, збільшивши на цю суму видатки за бюджетною програмою 2211190 «Освітня субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам». У результаті виконання цього рішення обсяг проведених видатків розвитку за бюджетною програмою МОН 2201380 «Виконання зобов'язань України у сфері міжнародного науково-технічного та освітнього співробітництва» виявився більше від плану на 0,9 млн грн. Для усунення цієї неузгодженості Мінфін збільшив план за бюджетною програмою 2201380 і зменшив план за бюджетною програмою 2211190 ще до того, як КМУ ухвалив рішення про внесення відповідних змін до розпорядження від 16.12.2020 № 1570-р. При цьому КМУ і МОН не скористалися можливістю виправити цю помилку при внесенні в грудні КМУ змін до розпорядження від 16.12.2020 № 1570-р. [26, с. 30].

Наслідками «ручного управління» КМУ коштами Фонду COVID-19 у сумі 80,9 млрд грн стали непрозорий розподіл і неналежне використання цих коштів. У результаті внесення ВРУ змін до Закону у складі державного бюджету створено Фонд COVID-19 за бюджетною програмою Мінфіну 3511380 «Фонд боротьби з гострою респіраторною хворобою COVID-19, спричиненою коронавірусом SARS-CoV-2, та її наслідками» у сумі 64,7 млрд грн, обсяг якого в подальшому збільшено до 72,3 млрд грн. Крім того, КМУ двічі збільшував обсяг Фонду COVID-19 (до 80,9 млрд грн) за рахунок зменшення видатків на обслуговування державного боргу на 2,6 млрд грн і видатків 36 ГРБК на 6 млрд грн [26, с. 42].

На нашу думку, видатки бюджету повинні щорічно скорочуватися не менше ніж на 5% за рахунок усунення неефективних видатків.

Усі ці несприятливі фактори, які виявляються в бюджетному секторі, потрібно розглядати як вищеописані перешкоди.

Механізм правового регулювання – це така система правових засобів, яка дає можливість юридично послідовно й обґрунтовано долати всі перешкоди для забезпечення можливості задоволення суспільних інтересів [56, с. 102]. На відміну від механізму правового регулювання, специфіка фінансово-правового механізму полягає в тому, що його предметом є відносини, які виникають у процесі фінансової діяльності держави, а щодо бюджетних видатків – у процесі діяльності, пов'язаної з підвищенням їх ефективності, а також у процесі діяльності з усунення неефективних видатків.

З урахуванням вищесказаного фінансово-правовий механізм бюджетних видатків – це система правових засобів, що відрізняються один від одного за своїми функціями та правовою природою, які послідовно організовані й спрямовані на усунення всіх перешкод, які стоять на шляху реалізації фінансових прав та законних інтересів держави і громадян у частині фінансування видатків. Характеристика фінансово-правового механізму як системи правових елементів є формальною ознакою, що вказує на те, що цей механізм є поєднанням правових засобів, з одного боку, пов'язаних загальним призначенням у єдину систему, а з іншого – диференційованих за своїми функціями та юридичною природою. Така характеристика показує, як функціонує та чи інша складова фінансово-правового механізму в процесі досягнення його цілей, дає змогу акцентувати на опорних, ключових юридичних інструментах, що посідають певне ієрархічне становище серед усіх інших.

Дослідники Н. І. Матузов, А. В. Малько зазначали, що правовий механізм – це організаційний вплив правових засобів, які роблять можливим досягнення результативності та ефективності правового регулювання, спрямованого, як і будь-який інший управлінський процес, на досягнення дієвості правової форми, на

оптимізацію найвищого ступеня, що сприяє створенню режиму сприяння в утриманні й розвитку корисних суспільних відносин [95, с. 88].

Усілякі типи управлінських моделей у рамках одного механізму можуть взаємодіяти між собою на основі підбору оптимальних комбінацій, що робить такий механізм гнучким і універсальним, зводить до мінімуму збої й зупинки в його роботі. І навпаки, неправильний вибір правових засобів і прийомів, закладених у нормативну основу фінансово-правового механізму, унаслідок неправильної їх оцінки спричиняє зниження правового ефекту й збої в реалізації права.

Як основні структурні елементи фінансово-правового механізму можна виділити фінансово-правові норми, юридичні факти, суб'єктивні права і юридичні обов'язки, організаційну діяльність держави та її органів, владні акти правозастосовних органів. Кожен із цих елементів має надзвичайно важливе значення для фінансово-правового механізму, однак практично всі вчені зазначають, що юридична норма є головною. Отже, бюджетні видатки можуть здійснюватися тільки в правовій формі.

Як у будь-якій юридичній науці, норми бюджетного права за своїм змістом поділяють на матеріальні й процесуальні. Це, зокрема, зазначено Н. І. Хімічевою в підручнику з фінансового права [150, с. 201].

До бюджетних матеріальних правових норм належать ті, що закріплюють структуру бюджетної системи України, перелік доходів і видатків бюджетів, їх розподіл між бюджетами всіх рівнів тощо. Бюджетні процесуальні правові норми регламентують порядок складання, розгляду, затвердження, виконання бюджету, порядок проведення фінансового контролю, розгляду й затвердження звіту про виконання бюджету, закріплюють бюджетні повноваження різних учасників бюджетного процесу тощо [150, с. 203].

Зокрема, М. І. Піскотін довів, що всі процесуальні норми, як юрисдикційної, так і іншої діяльності державних органів, мають єдину природу. Він вважав, що

процесуальні норми, будучи формою й засобом реалізації матеріальних норм, виконують службову роль щодо них [118, с. 65].

Останніми роками представники науки фінансового права докладно вивчали природу й сутність процесуальних норм бюджетного права. Свої наукові праці присвятили цій проблемі О. М. Болтінова, Л. К. Воронова, А. О. Монаєнко, О. В. Солдатенко, Н. Я. Якимчук. На думку О. М. Болтінової, «процесуальним інститутом бюджетного права виступає інститут бюджетного процесу» [11, с. 45].

Розглядаючи законодавчі акти (наприклад, Бюджетний кодекс України, Закон України «Про Державний бюджет України на відповідний рік»), які містять і матеріальні, і процесуальні правові норми про бюджетні видатки, можна помітити, що в інституціональному аспекті в реалізації фінансово-правового механізму в межах своєї компетенції беруть участь Президент, Уряд, Верховна Рада України й відповідні уповноважені державні органи. Важливу роль у його реалізації відіграють Мінфін України, Державна казначейська служба України.

Зробимо невеличкий екскурс до визначення поняття бюджетних видатків, щоб зрозуміти їх суть. Так, на думку Л. К. Воронової, фінансування державних видатків – це заснований на правових нормах плановий, цільовий, безповоротний і безвідплатний відпуск коштів, що здійснюється з урахуванням оптимального об'єднання власних, кредитних і бюджетних джерел фінансування в міру здійснення плану використання коштів для виконання державних функцій з дотриманням режиму економії та при постійному контролі. Фінансування є безповоротним і безвідплатним відпуском коштів. Він здійснюється з різних джерел: бюджетів різних рівнів – від Державного до сільського, позабюджетних цільових фондів, власних коштів державних і муніципальних підприємств. Залежно від джерел фінансування можна виділити три його види: бюджетне, самофінансування, кредитування [33, с. 352].

Так, О. П. Орлюк стверджує, що видатки – одна з визначальних сторін фінансової діяльності держави. Вони є безперервним використанням державою в

особі уповноважених органів коштів бюджету та позабюджетних фондів і власних коштів підприємств та організацій на потреби, що визначені в актах про бюджет. Розмір видатків визначається державними завданнями, які закріплюють прогнози й цільові програми [110, с. 65].

Водночас А. А. Нечай вважає, що публічні видатки є витратами публічних фондів грошових коштів, які виражають урегульовані правовими нормами соціально-економічні відносини публічного характеру, що складаються при розподілі (перерозподілі) та використанні коштів цих фондів і забезпечують задоволення публічного інтересу [107, с. 101].

На переконання А. О. Монаєнка, видатки держави є необхідними, оскільки будь-яка функція держави може бути реалізована за умови її фінансування з бюджету. Видатки держави як вид фінансової діяльності є способом здійснення її внутрішніх економічних, культурно-виховних, соціальних і зовнішніх функцій. Крім того, виконання будь-якої дії, будь-якого управлінського рішення з боку держави вимагає витрачання коштів, бо інакше управлінські рішення не будуть реалізовуватися на практиці. Відповідно буде відсутнє й управління держави соціально-економічними процесами. Таким чином, фінансування взагалі й фінансування державних видатків зокрема є функцією управління держави [102, с. 56].

О. П. Віхров, С. О. Ніщимна вважають, що державні видатки – це складова фінансових відносин, яка полягає в безперервному цільовому використанні державних грошових ресурсів, що накопичуються у: державному бюджеті та місцевих бюджетах; державних і місцевих бюджетних та позабюджетних фондах; власних фондах державних і комунальних підприємств, установ та організацій з метою виконання загальнодержавних функцій, фінансування державної й комунальної соціальної та культурної сфер, державних цільових програм, а також фінансування розширення виробництва окремих державних і комунальних

підприємств, установ, організацій відповідно до чинного законодавства держави [29, с. 167].

Правові основи бюджетних видатків становлять Конституція України, Бюджетний кодекс України, щорічний закон про державний бюджет, інші нормативно-правові акти, які тягнуть за собою виконання видаткових зобов'язань України, наприклад постанови Кабінету Міністрів України.

У Бюджетному кодексі України визначено бюджетне зобов'язання. Так, відповідно до ст. 2 Кодексу, бюджетне зобов'язання – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому [16].

Видаткове зобов'язання являє собою обов'язок держави чи територіальної громади з надання бюджетних коштів суб'єктам, які мають право на їх отримання. Істотним є той факт, що в наданні коштів бюджету визначальним є не право на отримання, а обов'язок з їх надання.

Правові підстави виникнення бюджетних зобов'язань являють собою юридичні факти, на основі яких вони виникають. Такими юридичними фактами є закон про державний бюджет, інші нормативно-правові акти, договори або угоди України, органів місцевого самоврядування при здійсненні органами державної влади повноважень з предметів свого відання. Звідси можна зробити висновок про те, що видатки випливають із бюджетних зобов'язань, закріплених у раніше прийнятих нормативно-правових актах, тобто бюджетні видатки обумовлені юридичними фактами, що формуються в інших галузях права.

У юридичній літературі триває дискусія щодо галузевої належності предмета бюджетних зобов'язань. Так, Ю. І. Пивовар вважає, що походження більшості видаткових зобов'язань не дає змоги віднести їх до предмета бюджетно-правового (фінансово-правового) регулювання, оскільки вони мають свою

галузеви «прописку», а саме поняття «видаткові зобов'язання» є ключовим для правового інституту видаткових зобов'язань, який, у свою чергу, домінує серед інститутів бюджетного законодавства [15, с. 413].

Досліджуючи природу видаткових зобов'язань, Р. В. Якубовський зазначає, що, на відміну від зобов'язань цивільного обороту, видаткові зобов'язання – це фінансові зобов'язання публічно-правового утворення, що виникають унаслідок того, що воно бере на себе такі зобов'язання, шляхом планування у видатковій частині бюджету відповідних асигнувань і подальшого закріплення своїх зобов'язань у нормативно-правових актах (за винятком видаткових зобов'язань, що виникають із судових актів і міжнародних угод) у вигляді обов'язку виділити бюджетні кошти на заплановані видатки [168, с. 179].

В основі здійснення бюджетних видатків лежить встановлений ст. 7 Бюджетного кодексу України принцип обґрунтованості бюджетних зобов'язань. Відповідно до цієї статті Кодексу, принцип обґрунтованості передбачає, що бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного й соціального розвитку України та розрахунках надходжень бюджету й витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик і правил [16].

Цей принцип використовують на стадії підготовки проєкту державного бюджету й означає, що суб'єкти бюджетного планування до складу видатків можуть включати тільки ті діючі та прийняті бюджетні зобов'язання, виникнення або наявність яких підтверджено положеннями відповідних нормативно-правових актів або угод (договорів). Тобто фактично бюджетні зобов'язання складаються в державі чи територіальній громаді заздалегідь, із затвердженням ними в особі відповідних органів публічної влади тих чи інших проєктів.

Річним видаткам бюджету повинна відповідати сума бюджетних зобов'язань, що діють у черговому фінансовому році. Однак, бюджет складається мовою бюджетної класифікації, що позначає спрямування бюджетних асигнувань, а не в розрізі бюджетних зобов'язань. У зв'язку із цим у затвердженому бюджеті

неможливо побачити складові бюджетних зобов'язань. Їх перелік містить реєстр бюджетних зобов'язань, який має вести Державна казначейська служба України. Це питання регламентовано порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Мініфіну від 02.03.2012 № 309. Відомості з реєстру бюджетних зобов'язань є основою для формування завдання, використовуються при розробці проєкту бюджету відповідного рівня, а також при формуванні середньострокового фінансового плану.

При плануванні бюджетних асигнувань на виконання діючих бюджетних зобов'язань враховують тільки ті бюджетні зобов'язання, які включені до реєстру.

Під реєстром бюджетних зобов'язань розуміють використовуваний при складанні проєкту бюджету звід (перелік) законів, інших нормативно-правових актів, що обумовлюють публічні нормативні зобов'язання і (або) правові підстави для інших бюджетних зобов'язань із зазначенням відповідних положень (статей, частин, пунктів, підпунктів, абзаців) законів та інших нормативно-правових актів з оцінкою обсягів бюджетних асигнувань, необхідних для виконання включених до реєстру зобов'язань. Фактично реєстр бюджетних зобов'язань являє собою інформаційну базу, яка містить усю інформацію про бюджетні зобов'язання головних розпорядників бюджетних коштів на майбутній фінансовий рік.

Варто зазначити, що через механізм правового регулювання видаткової частини державного бюджету можлива реалізація політичних, соціальних і будь-яких інших прийнятих Україною на себе зобов'язань, повноважень, функцій і взагалі вся діяльність держави. Перед тим, як прийняти закон України про державний бюджет, проводять експертизу законопроектів. Видаткова частина державного бюджету є основним елементом, який необхідно задіяти для досягнення кінцевої мети державного управління, і реалізація функцій держави можлива тільки через неї.

Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України, бюджетне асигнування – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [16].

Бюджетні асигнування, розподілені за конкретними кодами розділу, підрозділу, цільової статті і видами видатків бюджетної класифікації бюджетних видатків, можуть затверджуватися законом (рішенням) про відповідний бюджет тільки тим головним розпорядникам бюджетних коштів, на яких покладено владні повноваження, при здійсненні яких можуть виникати і виконуватися бюджетні зобов'язання, які відповідають цим кодам.

Бюджетні видатки є системою зобов'язань з фінансування відповідних бюджетних програм, що залучаються державою із зазначенням виконавця за умови дотримання законодавства про видатки і з визначенням «зустрічного» задоволення. Мета досягнення «зустрічного» задоволення передбачає виконання бюджетного зобов'язання. Бюджетні видатки являють собою процес погашення бюджетних зобов'язань, що включає прийняття бюджетних зобов'язань, підтвердження грошових зобов'язань, санкціонування їх оплати, підтвердження їх виконання. Потрібно розмежовувати бюджетні видатки як правову можливість фінансування відповідних соціально-економічних та інших програм і бюджетні видатки як «механізм» їх здійснення на основі правових норм, що регулюють видаткові відносини між одержувачем бюджетних коштів і їх головним розпорядником. «Видатки бюджету» є сукупністю правовідносин щодо фінансування з бюджету за допомогою передачі одержувачам бюджетних коштів прав і (або) виконання бюджетних зобов'язань у певному обсязі. Видатки бюджету не ототожнюються з виконанням бюджету за видатками, оскільки виникають у відповідному бюджеті раніше, ніж будь-які грошові кошти.

Як ми бачимо, необхідність витрачання бюджетних коштів обумовлена бюджетними зобов'язаннями, що виникають у зв'язку із здійсненням повноважень

органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Отже, бюджетні зобов'язання – це по суті видаткові зобов'язання, що підлягають виконанню у відповідному фінансовому році. При складанні й виконанні бюджетів учасники бюджетного процесу мають виходити з необхідності виконання відповідних бюджетних зобов'язань з використанням обсягу бюджетних коштів, що дорівнює розмірам зобов'язань.

Проведене дослідження бюджетних видатків крізь призму механізму фінансово-правового регулювання дає змогу зробити висновок, що, крім правових джерел, у юридичному значенні в систему джерел правового регулювання витрачання бюджетних коштів, крім Конституції, БК України, щорічного закону України про державний бюджет та інших законів, які спричиняють виникнення бюджетних зобов'язань для державного бюджету в інших галузях права, можна віднести й такі підзаконні нормативно-правові акти, як бюджетний розпис, який затверджується Мінфіном України, Бюджетна декларація, Послання Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє середовище України.

Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України, розпис бюджету – документ, в якому встановлюється розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації [16].

Відповідно до ч. 7 ст. 23 Бюджетного кодексу України, у межах загального обсягу бюджетних призначень за бюджетною програмою окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету Міністерство фінансів України (місцевий фінансовий орган) за обґрунтованим поданням головного розпорядника бюджетних коштів здійснює перерозподіл бюджетних асигнувань, затверджених у розписі бюджету та кошторисі, в розрізі економічної класифікації видатків

бюджету, а також в розрізі класифікації кредитування бюджету – щодо надання кредитів з бюджету [16].

Відповідно до ст. 44 Бюджетного кодексу України, Державний бюджет України виконується за розписом, який затверджується Міністром фінансів України, відповідно до бюджетних призначень у місячний строк з дня прийняття закону про Державний бюджет України. До затвердження розпису Державного бюджету України Міністром фінансів України затверджується тимчасовий розпис Державного бюджету України на відповідний період [16].

Міністерство фінансів України протягом бюджетного періоду забезпечує відповідність розпису Державного бюджету України встановленим бюджетним призначенням, а також відповідність розподілу бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за загальним фондом державного бюджету за визначеними цим розписом періодами року відповідному прогнозу надходжень загального фонду державного бюджету протягом бюджетного періоду.

Щодо Бюджетної декларації, то, відповідно до ст. 33 Бюджетного кодексу України, Міністерство фінансів України щороку спільно з іншими головними розпорядниками коштів державного бюджету відповідно до цілей та пріоритетів, визначених у щорічному посланні Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України, Програмі діяльності Кабінету Міністрів України, прогнозних та програмних документах економічного і соціального розвитку, складає Бюджетну декларацію – документ середньострокового бюджетного планування, що визначає засади бюджетної політики і показники державного бюджету на середньостроковий період та є основою для складання проєкту Державного бюджету України і прогнозів місцевих бюджетів [16].

Під час складання Бюджетної декларації для узгодження бюджетної політики (включаючи бюджетні показники на середньостроковий період)

Міністерство фінансів України проводить консультації з членами Кабінету Міністрів України та незалежними експертами [16].

Показники Бюджетної декларації визначаються з урахуванням положень та показників, визначених на відповідні бюджетні періоди Бюджетною декларацією, схваленою у попередньому бюджетному періоді [16].

Відповідно до ст. 33 Бюджетного кодексу України, Бюджетна декларація містить положення щодо: 1) основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України; 2) загальних показників доходів і фінансування державного бюджету, повернення кредитів до державного бюджету, загальних граничних показників видатків державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди); 3) частки прогнозного річного обсягу валового внутрішнього продукту; 4) дефіциту (профіциту) державного бюджету, показників за основними джерелами фінансування державного бюджету; 5) розміру мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму та рівня його забезпечення; 6) пріоритетних завдань фінансового забезпечення реалізації державної політики у різних сферах діяльності (включаючи фінансове забезпечення судової влади та її незалежності); 7) обсягу державних капітальних вкладень на розроблення та реалізацію державних інвестиційних проєктів із зазначенням пріоритетних напрямів таких капітальних вкладень, обсягу коштів державного фонду регіонального розвитку [16].

Послання Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє середовище України є політично-правовим актом, передбаченим Конституцією України, з доведення до відома парламенту або народу сформульованої позиції Президента, як глави держави, що орієнтовано на постановку завдань на середньострокову та довгострокову перспективу.

Отже, фінансово-правовий механізм бюджетних видатків являє собою систему організованих правових засобів, спрямованих на підвищення

ефективності бюджетних видатків, які потрібно розглядати як частину механізму правового регулювання всієї бюджетної діяльності. Від правильного підбору складових його правових засобів залежить у результаті досягнення мети фінансово-правового механізму – забезпечення підтримки стабільності бюджетної системи, а отже, й ефективності права в цілому.

1.2. Фінансово-правові аспекти оцінювання ефективності бюджетних видатків

Оцінювання ефективності бюджетних видатків – це важливий інструмент сучасної бюджетної політики держави, що спрямований на підвищення рівня прозорості бюджетного процесу та забезпечення інформаційної доступності цілей, обсягів і результатів витрачених бюджетних ресурсів. Роль оцінювання ефективності бюджетних видатків багаторазово зростає при необхідності забезпечення підзвітності діяльності органів державної влади перед суспільством за реалізацію державної політики в тій сфері, за яку вони відповідальні.

Ефективність бюджетних видатків характеризує ефективність і якість державного управління, є однією з основних умов економічного розвитку держави та забезпечення її соціального добробуту. На сьогодні ефективне витрачання коштів бюджетів набуває особливого значення у зв'язку з обмеженістю джерел доходів бюджетів різних рівнів і постійного зростання потреб держави, що вимагають фінансування за рахунок бюджетних коштів.

Протягом періоду незалежності нашої держави Президент України відзначав проблему забезпечення ефективності витрачання коштів бюджетів практично щорічно й позначав ефективність витрачання бюджетних коштів як один із пріоритетних напрямків бюджетної політики України. Так, наприклад, у

щорічному посланні Президента України за 2018 р. про внутрішнє та зовнішнє становище зазначено, що Верховна Рада та Уряд України під час бюджетного процесу мають передбачити підвищення видатків на оснащення органів досудового розслідування, забезпечення їхньої діяльності сучасними експертно-криміналістичними засобами та надійним захистом відомчих інформаційних ресурсів від кібератак.

В аналітичній доповіді до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2018 році» [2] наголошено, що має місце недостатнє фінансування галузей освіти та охорони здоров'я через незабезпеченість делегованих державою повноважень у зазначених сферах за рахунок виділених коштів освітньої та медичної субвенції та несправедливий розподіл обласною владою коштів додаткової дотації, виділених із державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення переданих із державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я.

Подальші кроки реалізації реформи фінансової децентралізації запропоновано актуалізувати з урахуванням таких положень: чітке визначення функцій та повноважень органів влади (держава – область – громада) з метою економічно обґрунтованого розподілу видатків між Державним бюджетом України та місцевими бюджетами, а також розподілу джерел доходів між ними; припинення практики щорічного внесення змін у формування дохідної та видаткової частин місцевих бюджетів, що унеможлиблює середньострокове планування показників та посилює розбалансованість місцевих бюджетів.

Посилення ролі інструментів вирівнювання за видатками в середньо- та довгостроковій перспективі. Орієнтування в системі бюджетного вирівнювання виключно на критерій податкоспроможності зумовлює виникнення низки проблем, серед яких: значна диференціація у фінансуванні послуг соціальної сфери, їхньої якості та доступності; збалансування місцевих бюджетів за рахунок скорочення видатків на соціальну сферу, що водночас не супроводжується

оптимізацією соціальної інфраструктури; відсутність можливостей у громад та районів з низьким рівнем фінансово-економічного потенціалу запуску механізмів розвитку [2].

З метою підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів Урядом України мають бути затверджені правила надання субвенцій з державного бюджету на реалізацію регіональних програм підвищення ефективності бюджетних видатків. Далі необхідно вивчити оцінювання ефективності видатків державного бюджету. Міністерству фінансів України спільно із зацікавленими органами виконавчої влади, навчальними закладами та незалежними експертами можна буде дослідити оцінювання ефективності видатків державного бюджету за декількома напрямками витрачання бюджетних коштів і підготувати пропозиції щодо їх оптимізації. За результатами можуть бути розроблені рекомендації, які мають системний характер, містять загальні принципи й критерії оцінювання та можуть бути застосовані тільки за конкретними напрямками витрачання бюджетних коштів.

В Україні немає чіткої системи оцінювання ефективності бюджетних видатків. Для виправлення такої ситуації розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р затверджено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр. Одним з основних завдань Стратегії було підвищення ефективності державних видатків завдяки проведенню комплексного аналізу доцільності та ефективності видатків і зміни підходів до їх здійснення шляхом переходу від утримання установ до надання якісних державних послуг.

Незважаючи на вжиті кроки, мета зберегла свою актуальність, особливо в умовах кризи. На нашу думку, для підвищення ефективності бюджетних видатків:

1) органи державної влади мають бути орієнтовані на вирішення питань, пов'язаних з підвищенням ефективності надання державних послуг; з порядком урахування результатів оцінювання ефективності видатків при формуванні

проєкту державного бюджету; із створенням нових методик оцінювання ефективності державних програм;

2) має буде продовжена робота із скорочення частки неефективних бюджетних видатків; із створення стимулів для більш економного та раціонального використання бюджетних коштів (у т. ч. при здійсненні державних закупівель та виконанні публічних зобов'язань) тощо;

3) перед наукою фінансового права можна поставити завдання з вирішення проблеми ефективного витрачання коштів бюджетів шляхом проведення наукових досліджень і теоретико-правових розробок. У межах вирішення цих завдань можуть бути розроблені концепції розвитку вітчизняного законодавства.

Основна ідея щодо бюджетних видатків виражається в такому: бюджетні зобов'язання повинні прийматися тільки на основі ретельного оцінювання їх ефективності та за наявності ресурсів для їх гарантованого виконання в межах прийнятих бюджетних обмежень [9, с. 198].

Перш ніж звернутися до реальних фактів правової дійсності, що впливає на ефективність бюджетних видатків, необхідно вивчити теоретичні підходи до досліджуваних об'єктів.

У науковій літературі підходи до визначення ефективності бюджетних видатків розглядають як в економічному, так і в правовому аспектах. Ефективність – це найважливіший фінансовий показник для будь-якої галузевої науки [31, с. 69]. Але загальнообов'язкові механізми, способи й засоби забезпечення ефективності бюджетних видатків можуть бути встановлені лише в правових нормах, оскільки найбільш ефективним інструментом вирішення політичних, економічних і інших завдань є саме право.

Термін «ефективність» як найважливіша економічна категорія широко вживають і в науково-практичній літературі, і в повсякденному житті. У наукових працях залежно від галузевої належності використовують різні словосполучення з терміном «ефективність», такі як: «економічна ефективність», «ефективність

видатків», «енергоефективність», «ефективний потенціал», «ефективний портфель», «ефективна функція». У межах кожного наукового напрямку сформульовані дефініції наведених понять, але, як зауважують учені, єдиної позиції не вироблено.

Дослідники при визначенні ефективності нерідко стикаються з проблемами залучення цієї категорії в будь-які суспільні відносини, а отже, і з необхідністю її оцінювання крізь їх призму. Система оціночних показників будь-якої діяльності з погляду її ефективності вимагає визначення значущості цієї критеріальної оцінки, аж до вирішення питання: «Чи можна охарактеризувати й виміряти будь-яку діяльність, зокрема, через оцінку її ефективності? Чи може бути ефективною кожна діяльність?»

Не таємниця, що будь-яка діяльність господарюючих суб'єктів як на мікро-, так і на макрорівні передбачає постійну оцінку на предмет ефективності шляхом порівняння результатів і витрат, визначення оптимального варіанта виробництва. Підходи до оцінювання ефективності зазнають змін з плином часу, усе більше ускладнюючись. Змін зазнають і показники ефективності. Наприклад, раніше прийняті показники ефективності, засновані на показниках прибутку, рентабельності, оборотності, переорієнтовані на соціально значущі показники. З плином часу виникли окремі напрями оцінювання ефективності, тобто єдина раніше категорія розпалася на технічну, соціально-економічну, економічну ефективність.

Термін «ефективний» означає «дієвий», «який призводить до потрібних результатів». На сьогодні ця категорія є загальнонауковою, її активно використовують як у гуманітарних науках, так і в природничих, у тому числі точних.

Під ефективністю часто розуміють «здатність діючої причини справити враження». Звідси випливає, що термін «ефективність» взаємопов'язаний з терміном «ефект» [41, с. 123].

Щодо бюджетних видатків, то поняття «результативність», «результат» видатків бюджетів фіксують зв'язок мети фінансової діяльності першого порядку (виконання фінансових призначень) з метою другого порядку, соціально-економічним ефектом цієї діяльності.

Так, А. М. Дідик звернув увагу на подвійну природу ефективності. Характеристика ефективності обумовлює вирішення як прямого, так і подвійного завдання. Вирішення першого завдання фактично приводить до вибору найкращих варіантів у множині, обмеженій бюджетом, а вирішення другого завдання – до найбільш економічно вигідного варіанта серед усіх запропонованих не гірше від заданого критерію корисності [46].

Бюджетний кодекс України, що визначає принципи бюджетної системи, також вказує на подвійну природу ефективності. Відповідно до ст. 7 цього Кодексу, принцип ефективності та результативності – при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів [16].

Певний обсяг бюджетних коштів для забезпечення бюджетних видатків дорівнює обсягу відповідних бюджетних зобов'язань. Цим співвідношенням обмежується дія принципу ефективності витрачання бюджетних коштів щодо юридичного обов'язку учасників бюджетного процесу зі складання й виконання бюджету.

З метою більш точного розуміння сутності ефективності витрачання бюджетних коштів можна навести її класифікацію:

– за місцем отримання ефекту: глобальна (у межах усієї держави) і приватна (у межах одного суб'єкта);

– за ступенем сприйняття ефективності учасниками правовідносин: відносна (розуміння ефекту з боку учасників правовідносин різне) й абсолютна (розуміння ефекту з боку учасників правовідносин однакове);

– за наслідками: економічна, соціальна, матеріальна, політична, моральна тощо;

– за суб'єктами: особиста (в інтересах одного суб'єкта) і публічна (в інтересах держави);

– за періодичністю отримання: багаторазова (що триває, повторювана) і одноразова (з одноразовим ефектом);

– за часом очікування настання ефекту: така, що настає в короткостроковій (до 1 року), середньостроковій (1–12 років) і довгостроковій (понад 12 років) перспективі.

Різні дослідники неоднозначно оцінюють «ефективність».

Так, А. М. Дідик відносить поняття ефективності до багатогранних і вважає, що для оцінювання ефективності необхідно порівняти результати й витрати на досягнення цього результату. Залежно від того, які результати досягнуті суб'єктом на загальному тлі всіх його витрат, можна говорити про інституційну, екологічну, економічну, соціальну або соціально-економічну ефективність [46].

Водночас І. М. Грищенко вважав ефективність основним завданням управління. Його заслуга полягає в тому, що він зробив важливий внесок у розвиток категорії «ефективність», побачив у ній те, чого не виявили економісти, – її зв'язок з функціональністю [51, с. 200].

З погляду управління розглядають оцінювання ефективності й інші вчені. Так, О. В. Болтінова, досліджуючи ефективність управління публічними фінансами, виділяє три її ключові аспекти: 1) прозорість бюджетно-податкової сфери; 2) стабільність і стійкість системи публічних фінансів, ефективні міжбюджетні відносини, ефективність систем фінансового й бюджетного

контролю; 3) ефективність діяльності органів державної влади при досягненні намічених результатів і ефективність розподілу ними ресурсів [11, с. 345].

При цьому І. А. Соколов вважає, що оцінювання ефективності – одна зі стадій процесу управління, у цьому випадку – управління бюджетними ресурсами [133, с. 7]. На думку Н. А. Поветкіної, таке твердження є спірним. Вона переконана, що оцінювання ефективності не може виступати самостійною стадією в управлінському циклі, оскільки необхідна на всіх стадіях управлінського процесу й властива цим стадіями як завдання здійснення конкретної стадії [120, с. 18].

При вивченні проблеми ефективності деякі автори порівнюють її з раціональністю. Раціональне використання бюджетних коштів пов'язане з вибором з декількох запропонованих варіантів найкращого вирішення будь-якої проблеми або виконання поставленого завдання. Кошти визнаються використаними раціонально, якщо вони витрачені на реалізацію найкращого варіанта. Однак показники ефективності й раціональності використання бюджетних коштів не завжди збігаються.

Так, М. М. Бойко наводить кілька можливих варіантів оцінювання ефективності та раціональності використання бюджетних коштів: 1) використання бюджетних коштів визнається ефективним і раціональним, якщо дотримано принцип ефективності бюджетних коштів і вибраний оптимальний шлях вирішення проблеми; 2) бюджетні кошти використані ефективно, але нераціонально, якщо принцип ефективності використання бюджетних коштів у рамках обраного шляху вирішення дотриманий, але серед наявних не є найкращим; 3) бюджетні кошти використані неефективно, але раціонально, якщо принцип ефективності використання бюджетних коштів не дотримується, але вибраний оптимальний шлях вирішення проблеми; 4) використання бюджетних коштів визнається неефективним і нераціональним, якщо при реалізації обраного

шляху не був дотриманий принцип економності та ефективності використання бюджетних коштів і обраний шлях не є найоптимальнішим [7, с. 5].

Учасники бюджетного процесу в межах виділених на певні цілі бюджетних коштів і в рамках реалізації поставлених перед ними завдань самостійно визначають доцільність, необхідність і економічну обґрунтованість здійснення конкретної видаткової операції. Таким чином, одержувачі бюджетних коштів, оскільки вони є суб'єктами, які реалізують цей принцип на практиці, самі вирішують у межах затверджених їм лімітів бюджетних зобов'язань і доведених за певними кодами бюджетної класифікації (граничними обсягами фінансування), куди, як і скільки витратити коштів.

Саме одержувач бюджетних коштів уповноважений забезпечувати результативність і цільовий характер використання виділених йому бюджетних асигнувань. І самостійність прийняття таких рішень обмежується тільки поставленими перед одержувачами бюджетних коштів завданнями й лімітами бюджетних зобов'язань [156, с. 49].

Визначити доцільність, необхідність та економічну обґрунтованість здійснення конкретної видаткової операції одержувача бюджетних коштів з погляду її ефективності може або головний розпорядник, або компетентний контролюючий орган. Однак, незважаючи на визначення принципу ефективності та результативності використання бюджетних коштів у Бюджетному кодексі України, за одержувачами бюджетних коштів не закріплено обов'язку щодо ефективного витрачання отриманих коштів, а за головними розпорядниками (розпорядниками) бюджетних коштів – обов'язку з контролю за ефективним витрачанням бюджетних коштів. Видається правильним запровадити ці обов'язки на законодавчому рівні.

Бюджетні повноваження з оцінювання ефективності використання бюджетних коштів мають бути закріплені законом. Зокрема, під час оцінювання ефективності витрачання бюджетних коштів потрібно перевіряти:

1) наявність і дотримання затверджених головними розпорядниками бюджетних коштів документів, що визначають стратегію, цілі й завдання надання державної підтримки;

2) вимірність поставлених цілей і завдань та їх зв'язок з ключовими показниками ефективності головного розпорядника бюджетних коштів;

3) наявність системи оцінювання відповідальності за недосягнення поставлених цілей. Однак правила оцінювання ефективності, особливості визначення цільового характеру використання бюджетних коштів мають застосовуватися при проведенні такого оцінювання, а критерії оцінювання ефективності на нормативному рівні не закріплені. Недостатньо чітко врегульовані або не врегульовані взагалі питання ефективності використання бюджетних коштів і за іншими напрямками діяльності.

Досі не розроблено не лише єдиних критеріїв оцінювання ефективності використання бюджетних коштів, а і єдиного загального поняття ефективності. У законодавстві відсутня єдина методика визначення оцінки ефективності використання бюджетних коштів, незважаючи на те, що вже розроблені й застосовуються методичні вказівки для оцінювання ефективності капітальних вкладень. Звісно ж, слушним буде навести в рамках цього дослідження деякі особливості оцінювання ефективності використання бюджетних коштів.

Як основні критерії ефективності використання бюджетних коштів можна застосовувати критерії економічної та соціальної ефективності.

Сама методика оцінювання ефективності використання бюджетних коштів враховує необхідність вивчення: 1) ступеня досягнення цілей і вирішення завдань підпрограм і державної програми в цілому, на яку виділяються бюджетні асигнування; 2) ступеня відповідності запланованого рівня видатків і ефективності використання коштів державного бюджету; 3) ступеня реалізації цільових програм і основних заходів (досягнення очікуваних результатів їх реалізації); 4) досягнення

порогових значень цільових індикаторів (показників) державної програми (якщо вони встановлені).

Ефективність використання коштів державного бюджету (ЕІС) можна розраховувати як відношення ступеня реалізації заходів до ступеня відповідності запланованого рівня видатків з коштів державного бюджету за формулою:

$$ЕІС = СРМ / СВРВів,$$

де СРМ – ступінь реалізації заходів, які повністю або частково фінансуються з коштів державного бюджету;

СВРВів – ступінь відповідності запланованого рівня видатків з коштів державного бюджету.

Певну бюджетну програму, на яку були виділені бюджетні асигнування, можна вважати виконаною в повному обсязі:

– якщо досягнуте значення показника, що оцінюється на підставі числових значень показників (індикаторів), які не менше ніж 95% від запланованого;

– у разі виконання зведених показників державних завдань за обсягом і за якістю державних послуг (робіт) не менше ніж на 95% від встановлених значень на звітний рік;

– у разі настання або ненастання контрольної події і (або) досягнення якісного результату (оцінювання проводять експерти).

Звісно ж, складність розробки критеріїв оцінювання ефективності пояснюється багатогранністю напрямів використання бюджетних коштів. Наприклад, не видається можливим встановити єдині критерії оцінювання ефективності використання бюджетних коштів, які спрямовані на забезпечення армії й флоту та на соціальні потреби, оскільки такі видатки мають різні підстави виникнення бюджетних зобов'язань, що спрямовані на виконання різних функцій і

завдань, на отримання різних результатів кінцевої діяльності, з якими пов'язана ефективність бюджетних видатків тощо.

Рахункова палата, до обов'язків якої входить проведення контрольних заходів на предмет перевірки та оцінювання ефективності витрачання бюджетних коштів, також потребує закріплення єдиних підходів у визначенні зрозумілих і чітких критеріїв оцінювання ефективності витрачання бюджетних коштів. На сьогодні, на нашу думку, доцільно прийняти Стандарт фінансового контролю «Проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів», де критеріями оцінювання ефективності використання бюджетних коштів будуть якісні і кількісні характеристики організації, процесів і результатів використання бюджетних коштів і (або) діяльності об'єктів перевірки, які показують, якими мають бути організація та процеси і які результати є свідченням ефективного використання бюджетних коштів. Ці критерії можуть вибиратися за кожною метою аудиту в процесі попереднього вивчення його предмета. Кількість критеріїв оцінювання може бути різною залежно від предмета аудиту й діяльності, що перевіряються.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату», повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) [58].

Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [58].

Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами [58].

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів [58].

Відповідно до ч. 3 ст. 26 Бюджетного кодексу України, розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів [16].

Однак, ця норма не передбачає повноважень органів внутрішнього аудиту для оцінювання ефективності використання бюджетних коштів доти, поки будуть відсутні критерії оцінювання ефективності використання бюджетних коштів, без яких неможливо визначити ступінь небезпеки в разі порушення бюджетного законодавства.

Як ми вже вище зауважували, немає єдиних підходів до критеріїв оцінювання ефективності використання бюджетних коштів. На сьогодні, відзначаючи відсутність на цей момент якісних і кількісних критеріїв оцінювання ефективності використання бюджетних коштів конкретними одержувачами бюджетних коштів, прийнято оцінювати ефективність використання бюджетних коштів лише за одним критерієм – відсутністю порушень законодавства.

Зокрема, Р. І. Фрич виділяє таку систему критеріїв ефективності роботи бюджетної установи [166, с. 118]:

– правові критерії. Головною ознакою ефективності роботи установи за цими критеріями є відсутність порушень у процесі діяльності установи. Основними даними для оцінювання ефективності діяльності установи можуть

бути результати перевірок контролюючих органів (контрольно-ревізійних, податкових органів);

– експертні критерії. Головною ознакою ефективності роботи установи за цими критеріями є позитивні відгуки громадян про роботу установи та відсутність скарг. Основними даними для оцінювання ефективності діяльності установи можуть бути опитування громадської думки, публікації в пресі, аналіз звернень жителів;

– прагматичні критерії. Головною ознакою ефективності роботи установи за цими критеріями є результати діяльності установи. Основними даними для оцінювання ефективності діяльності установи можуть бути відомості про результати діяльності установи, дані статистики, звітів про діяльність установи (квартальних, річних);

– соціальні критерії. Головною ознакою ефективності роботи установи за цими критеріями є думки компетентних фахівців про ефективність діяльності установи та її суспільної корисності. Основними даними для оцінювання ефективності діяльності установи можуть бути необхідні для експертизи відомості.

Водночас І. І. Ахокас розглядає як критеріїв оцінювання ефективності бюджетних видатків безпосередні й кінцеві результати діяльності учасників бюджетного процесу [3, с. 9].

Т. А. Вершило пропонує під час оцінювання ефективності того чи іншого результату використання бюджетних коштів враховувати якість одержаного результату [24, с. 23].

На думку В. В. Бойко, критеріями оцінювання ефективності бюджетних видатків на надання певних послуг є показники результативності. До таких вона відносить економічність, продуктивність (економічну ефективність) і результативність видатків [9, с. 198].

Економічність витатків досягається зусиллями при заданих якісних і кількісних кінцевих результатах, відносною економією витатків, заданою технологією (стандартом) надання послуг. Використання ресурсів є економним, якщо фактична вартість одиниці ресурсу буде або менше від планової, або меншою від вартості такого самого ресурсу, використовуваного для виробництва аналогічних послуг іншими організаціями. Економічність оцінюється співвідношенням показників ресурсів у натуральному й вартісному вираженні.

Продуктивність (економічна ефективність) витатків досягається зменшенням витатків на одиницю наданих послуг, виконаних робіт або збільшенням обсягу виконаної роботи на одиницю ресурсу або одиницю витатків. Економічна ефективність (продуктивність) оцінюється співвідношенням показників кінцевих ефектів і показників безпосередніх результатів з показниками ресурсів у вартісному й натуральному вираженні.

Результативність витатків визначається ступенем досягнення заданих результатів і цілей при певному обсязі витрат (ресурсів). Результативність оцінюється співвідношенням фактичних і цільових значень за кожним з показників безпосереднього результату й кінцевого ефекту з показниками ресурсів.

Крім показників результативності для оцінювання ефективності використання бюджетних витатків на надання бюджетних послуг Н. М. Сівашева пропонує для забезпечення порівнянності за кожною бюджетною послугою застосовувати набори індикаторів та індексів [132, с. 117].

Індикатори ефективності бюджетних витатків – це параметри, що дозволяють враховувати ступінь впливу показників результативності на загальну ефективність витатків і відповідність бюджетних витатків стратегічним пріоритетам розвитку відповідної території. Відповідно до трьох елементів ефективності розрізняють три типи індикаторів витатків: 1) індикатори економічності; 2) індикатори продуктивності (економічної ефективності);

3) індикатори результативності. Індикатори забезпечують проведення порівняльного аналізу результатів оцінювання ефективності видатків за різними бюджетними послугами [132, с. 119].

Індекси ефективності бюджетних видатків – це зведені параметри, які найбільш швидко й репрезентативно відображають відразу кілька сукупностей ефективності бюджетних видатків. Індекси ефективності є інструментами оперативного порівняння ефективності бюджетних видатків на надання бюджетних послуг. Усі індекси в динаміці можуть відображати приріст ефективності й результативності протягом певного проміжку часу [132, с. 119].

Критерії оцінювання ефективності використання бюджетних коштів у цілому засновані на двох підходах [4, с. 25]:

1. У вузькому розумінні – фінансові критерії використання бюджетних коштів (фінансово-економічний результат діяльності).

2. У широкому розумінні:

а) організаційні (нормативно-правові акти, що регламентують діяльність об'єкта оцінювання, у тому числі щодо забезпечення ефективності використання бюджетних коштів, встановлення відповідальності за їх неефективне використання, здійснення внутрішнього контролю);

б) фінансові (фінансово-економічний результат діяльності);

в) соціальні (внесок у соціальний розвиток), що не мають вартісної оцінки.

На нашу думку, розгляд критеріїв оцінювання ефективності використання бюджетних коштів тільки у вузькому розумінні, оцінювання лише економічного ефекту використання коштів не відповідають встановленим Преамбулою Конституції України цілям забезпечення добробуту України.

До прийняття Міністерством фінансів України єдиних критеріїв оцінювання ефективності використання бюджетних коштів варто визначати ефективність бюджетних видатків, виходячи зі ступеня досягнення цілей і вирішення завдань, на які було витрачено бюджетні кошти, ступеня реалізації заходів (досягнення

результатів їх реалізації). Ефективність використання коштів бюджету доцільно розраховувати як відношення ступеня відповідності запланованого рівня бюджетних видатків до ступеня втілення заходів.

Крім теоретичних підходів до оцінювання ефективності витрачання бюджетних коштів, видається правильним розглянути запропоновані в наукових працях прикладні методи оцінювання ефективності бюджетних видатків.

Виходячи з класичного розуміння ефективності як співвідношення результату й витрат, зауважимо, що складність оцінювання ефективності бюджетних видатків полягає в тому, що результати й витрати виражені в різних показниках.

Ми пропонуємо два підходи до приведення до зіставних величин результату бюджетних видатків і бюджетних витрат. Перший підхід полягає в приведенні як бюджетних витрат, так і результатів бюджетних видатків до єдиного абстрактного еквіваленту – індексу. Другий – у приведенні результатів бюджетних видатків до грошового еквіваленту. Кожен підхід являє собою набір характерних методів вимірювання ефективності. Методи оцінювання ефективності бюджетних видатків безпосередньо залежать від визначених пріоритетів бюджетної політики.

Розглянемо методи першого підходу – приведення до єдиного показника – індексу як результату, так і витрат.

1. Метод оцінювання зміни потреб визначає ефективність бюджетних видатків зі співвідношення зміни бюджетних видатків на надання бюджетної послуги до зміни стану задоволення потреб громадян у цій бюджетній послугі.

Ефективним визнається таке витрачання бюджетних коштів, за якого ступінь задоволення потреб громадян у бюджетній послугі зростає в більшу кількість разів, ніж збільшаться бюджетні видатки.

Цей метод може бути застосований для оцінювання ефективності бюджетних видатків у будь-якій сфері. Результат, пов'язаний зі зміною ступеня задоволення потреб, визначається проведенням соціологічних досліджень.

2. Метод співвідношення умовних ефективностей заснований на співвідношенні умовної ефективності бюджетних видатків на надання певної бюджетної послуги бюджетною установою й умовної ефективності видатків на надання аналогічної бюджетної послуги іншою установою (організацією).

Умовна ефективність видатків визначається співвідношенням результату в якісному і в кількісному вираженні та бюджетних витрат, пов'язаних з отриманням результату. Наприклад, у середній школі результат отримання загальної освіти може бути вимірний кількістю абітурієнтів, які вступили до закладів вищої освіти, успішними виступами на олімпіадах, медалістами, середнім балом тощо.

У цьому методі за основу для порівняння можна взяти певний «ідеальний» варіант, встановлений і визнаний як критерій, або середній показник для всіх подібних установ.

Переваги цього методу включають його орієнтацію на виявлення установ, що «відстають» від бажаного стану або середнього. Неефективність бюджетних видатків виявляється цим методом оперативно та з мінімальними витратами.

Найбільш оптимальним застосування цього методу буде в умовах бюджетування, заснованого на планово-нормативних показниках. Цей метод в умовах бюджетування, орієнтованого на результат, переважним є тоді, коли сформоване уявлення про «ідеальні» моделі бюджетної установи.

У сукупності застосування індексних показників як результатів витрачання бюджетних коштів, так і самих бюджетних видатків доцільно тоді, коли орієнтиром встановлено досягнення соціального результату за рахунок менших витрат.

Другий підхід до оцінювання ефективності бюджетних видатків передбачає приведення результату до грошового еквіваленту. Розглянемо докладніше ці методи.

1. Метод оцінювання доходів населення дає змогу визначити ефективність як співвідношення бюджетних видатків на надання бюджетних послуг з урахуванням часового фактора й додаткових доходів, отриманих громадянами в результаті надання їм цих бюджетних послуг.

Перевага цього методу полягає в появі можливості прорахувати в грошовому еквіваленті ефективність бюджетних вкладень і виміряти результат «вкладень у людський капітал». Наприклад, завдяки витратам бюджетних коштів на оплату працівникові освітніх послуг із здобуття вищої освіти в працівника підвищується рівень доходів.

Недолік цього методу полягає у високому ризику спотворення результату. Наприклад, здобувши вищу освіту, випускник може як із суб'єктивних, так і з об'єктивних причин у подальшому не працювати за здобутою спеціальністю.

За допомогою методу оцінювання доходів населення можна оцінити ефективність роботи органів управління й виміряти ефективність бюджетного сектору, який надає бюджетні послуги та створює умови для надання бюджетних послуг. Наявність цільового орієнтира в цьому методі дає можливість використовувати його в рамках бюджетування, орієнтованого на результат, для оцінювання ефективності бюджетних видатків.

Використання цього методу оцінювання ефективності буде оптимальним для комплексного оцінювання ефективності бюджетних видатків в умовах застосування стримування зростання бюджетних видатків на соціальні виплати й на оплату праці.

2. Метод оцінювання доходів бюджету заснований на розрахунку ефективності бюджетних видатків, виходячи із співвідношення доходів, отриманих у бюджет за рахунок витрачання бюджетних коштів, і бюджетних видатків з урахуванням часового фактора.

Застосування цього методу є дуже обмеженим. Метод оцінювання доходів бюджету дає змогу порівняти передбачувані витрати в масштабі окремого

публічно-правового утворення, ефективність витрачання бюджетних коштів з ефективністю використання коштів у сфері бізнесу.

Застосування цього методу більшою мірою підходить для оцінювання ефективності інвестиційних витрат, наприклад ефективності надання субсидій суб'єктам малого бізнесу; надання державних гарантій тощо.

3. Метод оцінювання вартості бюджетної послуги заснований на розрахунку ефективності бюджетних видатків, виходячи із співвідношення вартості наданої бюджетної послуги та бюджетних видатків на її надання.

До переваг цього методу належить можливість оцінити бюджетні видатки на предмет їх здатності створювати додаткову вартість. За допомогою цього методу можна порівняти цінності благ, що надаються бюджетним сектором громадянам безкоштовно, і цінності благ, які купуються в приватного сектору. До переліку подібних послуг входять: надання послуг культури, медичних послуг, надання освітніх послуг із здобуття вищої, середньої освіти.

Найбільш оптимальним застосування цього методу є для оцінювання ефективності бюджетних видатків на надання бюджетних послуг, що мають аналог на ринку.

4. Метод оцінювання економії витрат заснований на розрахунку ефективності бюджетних видатків, виходячи із співвідношення бюджетних видатків з урахуванням часового фактора й досягнутої економії бюджетних коштів, призначених на фінансування надання бюджетної послуги.

Перевагами цього методу є можливість вибору найменш витратного способу надання бюджетних послуг і його орієнтація на перспективу.

Недолік цього методу полягає в тому, що він не дає змоги враховувати комфортність надання бюджетної послуги й зміну її якості. Наприклад, при визначенні ефективності бюджетних видатків на газифікацію при переведенні будівлі з котельно-пічного опалення з розрахунку на короткостроковий або середньостроковий період ці витрати будуть визнані неефективними через те, що

витрати на газифікацію перевищать економію бюджетних коштів на оплату комунальних послуг. Незважаючи на те, що витрати на газифікацію окупляться в довгостроковій перспективі, великий період окупності в цьому випадку зменшує ймовірність високої оцінки витрат.

Найбільш оптимальним застосування цього методу буде в умовах традиційного бюджетування.

У сукупності методи оцінювання ефективності бюджетних видатків, що полягають у приведенні результатів витрат у грошовий еквівалент, спрямовані на порівняння результатів видатків комерційного сектору з результатами бюджетних видатків.

Підсумовуючи, хотілося б відзначити таке.

Ефективність як характеристика діяльності відображає відношення результату одного з елементів діяльності до всіх її інших елементів – потреб, цінностей, витрат (засобів) і цілей.

Кожні із цих відносин є окремим критерієм ефективності, що необхідно враховувати в сукупності, оскільки пропуск будь-якої складової загрожує неповною оцінкою, хибним висновком і неправильним управлінським рішенням.

Щодо бюджетних видатків ефективність варто розглядати у двох аспектах. З одного боку, ефективність бюджетних видатків означає їх результативність як ступінь досягнення запланованого результату. З іншого боку, ефективність бюджетних видатків – це мінімізація витрат на досягнення запланованого результату.

1.3. Особливості фінансово-правових норм у сфері вищої освіти

Здійснення видатків на вищу освіту є частиною фінансової діяльності держави, яка полягає у формуванні, розподілі й використанні фондів грошових коштів на потреби вищої освіти.

Меті формування слугують податки та інші обов'язкові платежі до бюджету. Практично розподіл коштів здійснюється через сам бюджет як фінансово-плановий акт держави. Витрачання коштів відбувається за напрямками діяльності, зокрема, наш предмет дослідження – це видатки держави на загальносуспільні потреби вищої освіти.

Фінансове право є сукупністю норм права, що регулюють фінансову діяльність держави. Предметом регулювання фінансового права в цілому є фінансова діяльність держави, а методом регулювання – її приписи, що мають владний, імперативний характер з елементами диспозитивності. Узагалі вся фінансова діяльність держави відбувається на підставі норм права [33, с. 36].

Відносини, що виникають у процесі фінансової діяльності держави, регулюються нормами фінансового права. Як і норми всіх інших галузей права, це правила поведінки, які встановлюються державою в суворо визначеному порядку й формі та вводяться в дію в точно встановлений законодавцем термін. Головна особливість фінансово-правових норм полягає в тому, що вони мають державно-владний, імперативний характер. Держава визначає правила поведінки юридичним особам, громадянам у сфері фінансової діяльності. Вимоги до учасників фінансово-правових відносин виражаються в категоричній формі. Учасники суспільних відносин, урегульованих нормою фінансового права, не мають права змінити приписи норми й умови її застосування.

Фінансово-правові норми не є простою волею законодавчих і виконавчих органів, вони завжди мають матеріальне обґрунтування.

За характером впливу на учасників суспільних відносин фінансово-правові норми поділяються на такі [29, с. 34]:

– які зобов'язують (наприклад, зобов'язує вносити в дохід бюджету податки тощо);

– які забороняють (не здійснювати дій, що порушують фінансову дисципліну);

– які уповноважують (приписи, що дозволяють розпоряджатися суб'єктивними правами в межах норми, виходячи із загальних правових принципів).

Фінанси виконують у державі розподільну, контрольну, регуляторну та стимулюючу функції.

Саме держава встановлює, звідки повинні в її фонди надійти доходи, хто саме і як може їх використовувати. Без норми права немає фінансово-правових відносин, які по суті своїй є суспільними відносинами у сфері формування, розподілу, перерозподілу й використання фондів грошових коштів в інтересах держави та суспільства, урегульованих нормою фінансового права.

Прийнято вважати, що правовідносини є суспільні відносини, що врегульовані нормою права [56, с. 45]. Таке визначення ми зустрінемо й у інших теоретиків права, і це визначення особливо застосовне в галузі фінансового права, де відносини не виникають без приписів держави. Причому якщо функціями фінансів як таких є розподільна, контрольна, регуляторна й стимулююча, то й у нормах фінансового права ми бачимо відображення цих функцій.

При констrukції норм фінансового права, тобто при регулюванні відносин з формування, розподілу, перерозподілу й використання фондів грошових коштів, правовідносини виникають у сфері формування, розподілу, перерозподілу, контролю та стимулювання за допомогою фінансів різних сфер діяльності держави.

Сфера видатків держави, усі відносини, що виникають у сфері видатків держави, на сьогодні недостатньо вивчені. За останні роки немає монографій щодо видатків держави, практично немає теоретичних праць як у цілому з видатків держави, так і за окремими їх напрямками.

Відомо, що доходи держави визначаються за джерелами їх виникнення, а видатки – за напрямками діяльності держави. Однак процес витрачання бюджетних коштів дуже складний, цим цілям у цілому слугує постанова Кабінету Міністрів України про бюджетну класифікацію, оскільки за одним і тим самим напрямом видатків вони формуються й використовуються в різній формі.

Видатки на певні сфери діяльності держави, зокрема, у нашому випадку – на вищу освіту, це одні з основних видатків держави, які повинні проводитися відповідно до її освітньої функції. Залежно від того, скільки держава зможе витратити коштів, зокрема на вищу освіту, буде забезпечений більш-менш успішний шлях розвитку держави й суспільства в ринковій економіці.

Водночас варто мати на увазі те, що всі функції фінансів діалектично пов'язані між собою. Розподільна функція – це і доходи, і розподіл їх, і видатки держави. Причому видатки не можуть бути проведені без здійснення формування відповідних доходів. Витрати суспільства, що розвивається, і держави постійно зростають, отже, повинні постійно вдосконалюватися, оновлюватися наявні та виникати нові джерела доходів, які потім можуть бути успішно перерозподілені й витрачені на здійснення завдань і функцій, що стоять перед державою. Таким чином, вивчаючи видатки держави, не можна оминати увагою тенденції реального розвитку й модифікації її доходів, нові джерела доходів для покриття все більших видатків на вищу освіту.

Для того, щоб проаналізувати ці питання з фінансово-правових позицій більш детально, потрібно, напевно, зупинитися на елементах фінансово-правової норми. Це, перш за все, майбутній учасник правовідносин, який наділяється законодавцем через правову норму певними правами й обов'язками. Причому

саме в нормі права виявляється, закріплюється загальне правило про те, що правам відповідають певні обов'язки. Норма права є правилом поведінки для відповідного суб'єкта. У нашому випадку суб'єктом-учасником правовідносин, фінансових правовідносин у галузі вищої освіти є заклади вищої освіти. Хоча всі вони є навчальними закладами державної форми власності, проте, будучи оплотом освіти певного національного співтовариства, вони несуть на собі певне національне навантаження, обов'язки, які вимагають додаткових видатків, а отже, і доходів.

Об'єктом регулювання є та фінансова діяльність з отримання доходів або здійснення видатків, яка підлягає правовому регулюванню. Якщо зробити аналіз фінансово-правових відносин за видатками, то побачимо: за видатками встановлюється загальна сума видатків – об'єкт видатків, одиниці – ліміт видатків на кожну діючу одиницю – навчальний заклад у цілому, кожного викладача, кожного студента, працівника. Така суть фінансово-правових відносин за видатками є мало вивченою й майже не описаною в науковій літературі. Це так званий «нормативний метод» фінансування. Історично цей метод стали застосовувати на початку 1990-х рр. при переведенні традиційно бюджетних установ на часткову самоокупність. При щорічному визначенні того чи іншого нормативу (асигнування на навчання одного студента, утримання одного викладача тощо) прийнято виходити з обсягу кошторису видатків за попередній період. Кошторис диференціюється між різними групами суб'єктів (студенти, викладачі) на підставі будь-якого критерію (наприклад фонд оплати праці, стипендій). Далі відповідно знайдена за питомою вагою сума видатків (асигнування на навчання студентів, наприклад) поділяється на загальну чисельність студентів, які фактично навчалися в звітному періоді. Так, приблизно, визначається норматив на навчання одного студента, який береться за основу на майбутній рік. При цьому, якщо кількість студентів імовірно скорочується, то, відповідно, скоротиться й загальний обсяг бюджетних асигнувань на їх навчання, і навпаки. Звичайно, цей метод далекий від досконалості, оскільки передбачає

механічний підхід до освітнього процесу, тому, на наш погляд, досить прогресивний у момент його впровадження, коли бюджетні установи переходили на нові «умови господарювання», на сьогодні себе вичерпав. В умовах ринку, що розвивається, необхідний пошук більш гнучких підходів з урахуванням індивідуальних особливостей одержувачів бюджетних коштів.

Відповідно до ст. 71 Закону України «Про вищу освіту», фінансування державних закладів вищої освіти 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 [59].

Розміри бюджетних призначень на підготовку фахівців з вищою освітою, а також на підготовку наукових і науково-педагогічних кадрів встановлюються у Державному бюджеті України на відповідний рік через головного розпорядника бюджетних коштів.

Причому, якщо при формуванні доходів питання про суб'єкта оподаткування, об'єкт оподаткування, одиниці оподаткування та ставки цілком зрозумілі, то у сфері видатків справа є значно складнішою.

Грошові кошти перераховуються до бюджету від кожного доходного джерела, що має об'єкт оподаткування, – прибуток (дохід). Так, оподатковуються прибуток підприємства, доходи фізичної особи. У результаті до державного бюджету надходить достатня (або не зовсім достатня на сьогодні) кількість грошових коштів для фінансування всього національного господарства. При видатках картина геть інша.

У процесі розподілу в бюджеті встановлюється загальна сума розподілених коштів на забезпечення певної функції держави, зокрема, на вищу освіту. Потім ці гроші розподіляються Міністерством освіти і науки України або іншим органом державної влади як головним розпорядником бюджетних коштів, до сфери

управління якого належить той чи інший заклад вищої освіти, безпосередньо одержувачам бюджетних коштів – вищим начальним закладам. З одного боку, в обсягах коштів бюджету, що спрямовуються, зокрема, на вищу освіту, відображаються можливості держави при сучасному рівні розвитку національної економіки забезпечити розвиток цієї галузі діяльності. Виділення цих коштів буде прямим зв'язком держави з вищою освітою.

З іншого боку, коштів, що виділяються зараз державою на потреби вищої освіти, явно недостатньо, оскільки сума, яка надходить у кожен заклад вищої освіти, не дає можливості повністю утримувати його як у частині основних фондів, зокрема, достатньо підтримувати його господарську діяльність, крім того, наявні бюджетні асигнування не дають можливості забезпечувати нормальний рівень життя ні викладачів, ні студентів. Тобто неможливо виплачувати їм гідну зарплату й стипендії (відтік мізків і скорочення престижу вищої освіти якраз це й підтверджують станом на сьогодні). Це сигнал зворотного зв'язку з фінансування вищої освіти, з розподілу коштів на вищу освіту зі знаком мінус. Але держава в ринкових умовах, маючи обмежені можливості із централізованого фінансування вищої освіти, може вжити відповідних заходів, і вже зробила це у сфері публічних фінансів, причому виражені вони будуть у правовій формі й даватимуть можливість якщо не повного виправлення становища з вищою освітою, то хоча б внесенню поправок у його фінансування. У результаті в Законі України «Про вищу освіту» є статті, які допомагають закладам вищої освіти працювати, долаючи дефіцит коштів, навіть розширюючи базу вищої освіти.

Здається, що саме ці статті Закону відображають кореляційні дії держави щодо виправлення справи фінансування вищої освіти.

Так, відповідно до ст. 73 Закону України «Про вищу освіту», заклад вищої освіти відповідно до законодавства та статуту може надавати фізичним та юридичним особам платні послуги за умови забезпечення надання належного рівня освітніх послуг як основного статутного виду діяльності [59].

Перелік платних освітніх та інших послуг, що можуть надаватися державними і комунальними закладами вищої освіти, затверджується Кабінетом Міністрів України [59].

Порядок надання платних освітніх та інших послуг, включаючи порядок визначення їх вартості для здобувачів вищої освіти, встановлюється центральним органом виконавчої влади у сфері освіти і науки, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку і торгівлі, та центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової, бюджетної, податкової політики [59].

Державні і комунальні заклади вищої освіти мають право надавати додатково платні освітні та інші послуги виключно понад обсяги, встановлені державним стандартом, та поза діяльністю, що фінансується за рахунок коштів відповідних бюджетів [102, с. 108].

Платні освітні послуги можуть надаватися тими самими структурними підрозділами, що здійснюють освітній процес за державним замовленням, або утвореними для надання платних послуг окремими структурними підрозділами навчального закладу, що діють на підставі положення, затвердженого відповідно до законодавства та статуту закладу вищої освіти.

Варто зауважити, що дії ці ще недостатньо професійні, не завжди послідовні, немає достатніх правових гарантій, спрямованих на те, щоб необхідна частина прибутку від господарської діяльності закладу вищої освіти вкладалася саме в освіту, а не в збагачення окремих керівників закладів вищої освіти або просто ділків від освіти, але це, мабуть, справа майбутнього, справа подальшого вдосконалення норм фінансового права в цій сфері.

Зараз же варто мати на увазі, що й у Законі України «Про освіту» та в Законі України «Про вищу освіту» існують статті, в яких закріплені норми права, що розширюють можливості вищої школи з фінансування своїх видатків.

Так, у Законі України «Про вищу освіту» (ст. 3) закріплено, що державна політика у сфері вищої освіти ґрунтується на принципах державної підтримки освітньої, наукової, науково-технічної, мистецької та інноваційної діяльності університетів, академій, інститутів, коледжів, зокрема шляхом надання пільг із сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів закладам вищої освіти, що провадять таку діяльність [59].

Відповідно до ч. 3 ст. 70 цього ж Закону, заклад вищої освіти у порядку, визначеному законом, та відповідно до статуту має право [59]:

1) власності на об'єкти права інтелектуальної власності, створені за власні кошти або кошти державного чи місцевих бюджетів (крім випадків, визначених законом);

2) засновувати сталий фонд (ендаумент) закладу вищої освіти та розпоряджатися доходами від його використання відповідно до умов функціонування сталого фонду, а також отримувати майно, кошти і матеріальні цінності, зокрема будинки, споруди, обладнання, транспортні засоби, від державних органів, органів місцевого самоврядування, юридичних і фізичних осіб, у тому числі як благодійну допомогу;

3) провадити фінансово-господарську діяльність в Україні та за кордоном;

4) використовувати майно, закріплене за ним на праві господарського відання, у тому числі для провадження господарської діяльності, передавати його в оренду та в користування відповідно до законодавства.

У теорії права прийнято вважати, що норма права встановлюється або санкціонується державою. У фінансовому праві, особливо в інституті видатків, норми права встановлюються тільки державою. Її приписи з приводу видатків за рахунок централізованих джерел – фондів грошових коштів – завжди виражається конкретно й категорично. Суб'єкти, що вступають у правовідносини з приводу бюджетних асигнувань, не мають права на свій розсуд змінювати ці приписи, і це абсолютно правильно, коли питання стосується коштів бюджету. У ринкових же

умовах на потреби вищої освіти витрачається все більше коштів з інших секторів господарства та національної економіки, і тут питання правового регулювання змінюють свій характер. Зокрема, інший правовий режим щодо банківських кредитних коштів, оскільки це вже відносини з комерційним банком, і вони багато в чому регулюються нормами цивільного законодавства.

Заклади вищої освіти можуть вести господарську діяльність, зокрема, здавати в оренду приміщення, надавати платні освітні послуги, надавати інші платні послуги та виробляти товари, пов'язані з навчальною роботою; навіть дозволено надання послуг і виробництво товарів, які не мають прямого стосунку до навчально-виховного процесу.

Організація кожного такого об'єкта господарської діяльності – це вже питання цивільно-правового характеру, однак при визначенні мети їх діяльності та в питаннях розподілу прибутку цих закладів вищої освіти обов'язково потрібно враховувати основну мету й завдання навчального закладу – забезпечення освітнього процесу, залучення додаткових коштів до тих коштів, які виділяються з державного бюджету, витрачання цих коштів можливе більш раціонально й на ті самі цілі, для яких цей навчальний заклад існує, і на які виділяються відповідні бюджетні асигнування. А це вже питання державного регулювання та впливу.

Таким чином, хоча, як бачимо, фінансування вищої освіти – це діяльність держави, яка регулюється нормами не лише фінансового права, а й цивільного, проте в цій сфері діяльності держави ми не повинні втрачати загальнодержавний фінансовий контроль за правильним і раціональним витрачанням коштів. Тож вважаємо, що норми права, які регулюють ці сторони процесу використання коштів, будуть нормами фінансового права, оскільки повинні містити обов'язкові приписи, виконання яких забезпечуватиме загальнодержавні інтереси в достатній і необхідній підготовці кадрів, а в нашому випадку – кадрів з вищою кваліфікацією.

При аналізі грошових асигнувань на потреби вищої освіти ми практично розглядаємо вплив суб'єкта, який керує, на об'єкт управління (при виділенні

коштів), при цьому ми можемо спостерігати його вплив на об'єкт. Так, при збільшенні асигнувань на вищу освіту буде поліпшуватися її якість, адже це дасть змогу платити високі зарплати викладачам і, отже, сконцентрувати в закладі вищої кадри вищої кваліфікації; збільшити кількість студентів, платити стипендії; збільшити, при достатньому фінансуванні, кількість викладачів, отже, у господарстві буде більше людей з високою кваліфікацією, що дуже важливо.

Водночас скорочення видатків на вищу освіту може дати негативні наслідки: скоротиться прошарок освічених людей, із закладів вищої освіти будуть іти кваліфіковані кадри, знизиться загальний рівень освіти, що неодмінно негативно позначиться на розвитку суспільства в цілому, тобто метод регулювання у фінансовому праві має обов'язково-імперативний характер.

Окремої уваги потребує поняття бюджетного кошторису навчального закладу. Система вищої освіти є переважно державною. Це означає, що основними її елементами є державні та комунальні освітні установи. Їх діяльність фінансується з відповідних державного або місцевих бюджетів.

В основі розподілу бюджетних коштів між закладами вищої освіти лежить принцип фінансового забезпечення їх функціонування, тобто фінансування їх здатності навчати певний контингент студентів і утримувати матеріальні об'єкти [100, с. 33]. В умовах достатності бюджетних коштів, відповідності нормативної потреби освітньої сфери і виділених ресурсів цей принцип реалізується в «справедливий розподіл» коштів, а неминучі в реальній дійсності відхилення (стихійні лиха, аварії, ремонт, придбання дорогого устаткування тощо) компенсується перерозподілом частини коштів. Практика показує, що обсяг перерозподілу не перевищує 2–3% загального обсягу. Цього цілком достатньо для вирішення зазначених завдань, перерозподіл такої частини коштів не робить помітного впливу на обсяги фінансування конкретних закладів вищої освіти.

Потреба в коштах при цьому визначається обмеженим набором критеріїв: контингент студентів, співвідношення кількості студентів на одного викладача,

чинна система оплати праці, матеріальна база закладів вищої освіти, норми її обслуговування тощо. Розрахунок потреби і, відповідно, алгоритм розподілу коштів є ясным для розуміння й легко адаптованим для умов конкретних закладів вищої освіти, незалежно від рівня реалізованих ними освітніх програм.

Однак брак бюджетного фінансування останніми роками різко відірвав потреби від реального фінансування. Необхідність вирішення в першу чергу соціальних проблем галузі призвела до того, що дедалі більша частина бюджетних коштів направляється на виплату заробітної плати працівникам, стипендій студентам, забезпечення інших соціально значущих виплат. Питома вага видатків, пов'язаних безпосередньо з матеріальним забезпеченням навчального процесу, скоротилася до 80% від загального обсягу фінансування. Нормальне проведення навчального процесу, таким чином, є практично нереалізованим [118, с. 106].

Іншими словами, обсяг асигнувань з державного бюджету не забезпечує нормального функціонування закладів вищої освіти, тобто їх здатності навчати контингент студентів і утримувати матеріальні об'єкти сфери вищої освіти. Основний принцип чинної системи фінансування в повному обсязі не реалізується.

При цьому, якщо заробітна плата й стипендія забезпечуються за рахунок коштів державного бюджету більш-менш рівномірно та в необхідних обсягах, то інші видатки взагалі не фінансуються.

Це призвело до того, що заклади вищої освіти, продовжуючи здійснювати освітню діяльність у колишніх масштабах, накопичили значну заборгованість перед певними установами – надавачами тепла, енергії, води, газу, інших послуг. Покриття такого боргу можливе лише за рахунок істотного перерозподілу бюджетних коштів – скорочення видатків на заробітну плату, стипендії та інші виплати та спрямування цих коштів на оплату комунальних послуг. Соціальні наслідки такого рішення уявити неважко.

Отже, чинна система фінансування вищої освіти в умовах нестачі бюджетних коштів видається неефективною:

– розподіл бюджетних коштів за бюджетною класифікацією та дотримання принципу їх цільового використання не дає змоги здійснювати маневрування ресурсами залежно від конкретних умов;

– посилення контролю за витрачанням бюджетних коштів виливається в необхідність доводити перед фінансовими органами держави необхідність кожної витрати цих коштів, що зводить нанівець законодавчо встановлену автономію й самостійність закладів вищої освіти;

– діюча структура фінансових органів держави містить безліч проміжних ланок, які уповільнюють рух фінансових потоків.

З огляду на ці обставини, можна зробити висновок, що в умовах чинної системи фінансування вищої освіти вирішити наявні проблеми практично неможливо. І пов'язано це не лише з браком коштів, а й, зокрема, з неефективністю чинного механізму бюджетного фінансування.

В основі фінансової діяльності – певні принципи. Зупинимось на принципі фінансового права – плановості. Хоча в умовах переходу до ринку ми в цілому й відмовилися від адміністративного планування, проте, розглядаючи розвиток людського суспільства, доводиться констатувати, що людське суспільство є саморегульованою системою.

Розвиваючись, воно почало здійснювати спочатку простий товарообмін, потім виник грошовий обіг, а потім людство, об'єднане в державу, стало рахувати свої доходи та видатки, причому, що дуже важливо, не лише здійснені, а й передбачувані на наступний рік. Таким чином, воно винайшло інструмент свого саморегулювання у вигляді фінансового плану, яким, без сумніву, є державний бюджет. Держава не може розвиватися, не розрахувавши своїх доходів і видатків на початок наступного року. Розраховуючи передбачувану кількість і обсяг доходів, які повинні надійти в державний бюджет, держава водночас не може не

розраховувати передбачувані видатки на майбутній період. Вона повинна простежити і за надходженням доходів, і за здійсненням видатків, а для цього необхідно мати єдиний плановий акт у державі – бюджет або більш складну серію фінансових актів, що становлять бюджетну систему, яка охоплює державний та місцевий бюджети. Це об'єднані в систему планові акти держави, які лежать в основі всього іншого фінансового планування, зокрема кошторисів, що є частково предметом цього дослідження.

Фінансове планування державними закладами вищої освіти має здійснюватися як планування всіх їх доходів і напрямів витрачання грошових коштів для забезпечення здійснення закладом вищої освіти його основних функцій. Принцип плановості – один з найважливіших, на наш погляд, ним має керуватися освітня установа, здійснюючи фінансову діяльність.

Сутність кошторисно-бюджетного фінансування закладу вищої освіти полягає в тому, що він свої видатки на поточне утримання й розширення діяльності покриває за рахунок державного бюджету на основі кошторисів. Має велике правове значення кошторис як індивідуальний фінансово-плановий акт закладу вищої освіти [129, с. 88].

Основою державних гарантій здобуття громадянами України вищої освіти в межах державних освітніх стандартів є державне фінансування вищої освіти. Нормативи фінансування закладів вищої освіти встановлюють у розрахунку на одного студента за кожним типом такого закладу.

Усі заклади вищої освіти наділені правом залучати в законодавчо встановленому порядку додаткові фінансові ресурси, у тому числі валютні, за рахунок надання різних послуг. Залучення закладом вищої освіти додаткових коштів не повинно спричинити зниження нормативів і абсолютних розмірів бюджетного фінансування. В умовах ринку поняття кошторису розширилося. Якщо раніше він охоплював лише витрати, то нині включає в себе також доходи закладу вищої освіти й виступає як кошторис видатків і доходів.

Кошторис встановлює обсяг, цільове направлення, поквартальний і помісячний розподіл коштів, виділених з бюджету з урахуванням власних коштів, на утримання закладу вищої освіти та виконання поставлених перед ним завдань [138, с. 62].

Бюджетна класифікація забезпечує порівнянність показників бюджетів усіх рівнів. Класифікація видів видатків деталізує виправлення фінансування за цільовими статтями. В основі побудови будь-якого кошторису видатків лежить економічна класифікація видатків бюджету.

Кошториси всіх закладів вищої освіти об'єднуються до його зведеного кошторису Міністерством освіти і науки, що подає до Міністерства фінансів України бюджетний запит для його включення до проєкту державного бюджету України. Структурними підрозділами кошторису є статті видатків, кожна з яких має предметно-цільове призначення. Фінансування закладу вищої освіти проводиться за такими основними статтями: заробітна плата; стипендії; поточні витрати; капітальні вкладення й капітальний ремонт.

Статті видатків мають обов'язковий характер і безпідставно зміні не підлягають. Водночас доходи закладу вищої освіти, пов'язані з господарською діяльністю, походять з різних джерел доходів, і класифікація їх ускладнена, але можлива.

Кошториси складають на основі норм витрат, під якими розуміють єдині типові вимірники кошторисних витрат. Норми витрат поділяють за рядом підстав. По-перше, на обов'язкові та необов'язкові. До перших належать норми, які при застосуванні не підлягають змінам. Коло таких норм порівняно невелике: штати та ставки заробітної плати, витрати на відрядження, харчування й медикаменти [156, с. 44].

Необов'язкові норми складають з урахуванням конкретних особливостей закладу вищої освіти, вони підлягають коригуванню. Таких норм більшість. Зокрема, це всі господарські витрати (на опалення, освітлення, утримання

будівель, споруд) тощо. Існування необов'язкових норм зумовлено тим, що заклади вищої освіти зазвичай працюють не в рівних умовах, ідеться про різний розмір використовуваної площі, тривалість світлового дня, кліматичні умови тощо [80, с. 7].

По-друге, норми витрат поділяють на матеріальні і грошові. Матеріальні норми стосуються певної кількості матеріальних засобів на одиницю виміру витрат, наприклад, кількості електроенергії для освітлення аудиторій тощо.

Процес проходження кошторису передбачає стадії, властиві бюджетному процесу: складання, розгляду, затвердження та виконання. Кошторис діє протягом фінансового року, з 1 січня по 31 грудня включно. Після затвердження бюджету в кошторис можуть вноситися необхідні зміни. У нинішніх складних умовах ринку, супроводжуваного інфляцією, гострою нестачею бюджетних коштів, виконання кошторису викликає великі труднощі. Головний розпорядник бюджетних коштів – Міністерство освіти і науки України – змушене скорочувати або не здійснювати більшість видатків за кошторисом, особливо поточні видатки. Навіть заробітну плату й стипендії студентам виплачують нерегулярно, затримки в їх виплаті іноді розтягуються на кілька місяців.

Кошториси закладів вищої освіти повинні затверджуватися головним розпорядником бюджетних коштів, тобто керівником Міністерства освіти і науки України або іншого міністерства, до сфери управління якого цей заклад вищої освіти належить.

Міністерство освіти і науки України доводить до закладу вищої освіти ліміти бюджетних асигнувань (лімітні довідки) на майбутній період відповідно до кошторису за бюджетною класифікацією, виходячи із затвердженого державного бюджету України та бюджетного розпису.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування – це документ, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що, згідно із законодавством,

повинні бути визначені на основі нормативів, і видається відповідно Мінфіном, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, головним розпорядником. Показники лімітної довідки доводяться до відома головних розпорядників, розпорядників нижчого рівня для уточнення проектів кошторисів і складання проектів планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів.

Заклади вищої освіти перебувають на казначейському обслуговуванні. Головними завданнями органів казначейства є організація, здійснення й контроль за використанням державних коштів, управління доходами й видатками бюджету на рахунках казначейства, виходячи з принципу єдності каси, упровадження обліку операцій з фіксації грошових коштів на кожній стадії виконання бюджету.

Для того, щоб у державі здійснювати прямі й зворотні зв'язки, необхідно відновити законність на стадії складання та виконання фінансових документів. Порушення за термінами складання кошторисів, лімітних довідок, в яких до того ж відображені за одними й тими самими статтями різні показники, призводить до втрати керованості системи в цілому.

Кошторис опосередковує прямий зв'язок – головного розпорядника бюджетних коштів Міністерства освіти і науки України з безпосереднім одержувачем бюджетних коштів – закладом вищої освіти.

Потім за кошторисом можна простежити, на що і як витрачаються бюджетні кошти. Відображаючи витрати за статтями кошторису, здійснюється зворотний зв'язок, і фінансова діяльність закладу вищої освіти має бути прозорою. У разі недофінансування з якої-небудь статті кошторису отримуємо сигнал зворотного зв'язку, зокрема, наприклад, за статтею «заробітна плата». Якщо самі сигнали зворотного зв'язку розглядати як систему, то в цілому невиконання заробітної плати

можна вважати першорядним сигналом, що в системі відбувся «збій», а неперерахування податку з фізичних осіб до бюджету закладом вищої освіти як податковим агентом професорсько-викладацького складу буде наступним сигналом зворотного зв'язку. Таким чином, у держави є можливості коригувати свою діяльність з використання фінансових ресурсів.

Висновки до розділу 1

1. За результатами дослідження запропоновано розуміти фінансово-правовий механізм бюджетних видатків як систему правових засобів, що відрізняються один від одного за своїми функціями й правовою природою, які послідовно організовані та спрямовані на усунення всіх перешкод на шляху реалізації бюджетних прав і законних інтересів держави та громадян у частині виділення бюджетних коштів.

2. Встановлено, що бюджетні видатки є системою зобов'язань з фінансування відповідних бюджетних програм, що залучаються державою, із зазначенням виконавця за умови дотримання законодавства про видатки та з визначенням «зустрічного» задоволення. Мета «зустрічного» задоволення передбачає виконання бюджетного зобов'язання. Бюджетні видатки являють собою процес погашення бюджетних зобов'язань, що включає прийняття бюджетних зобов'язань, підтвердження грошових зобов'язань, санкціонування їх оплати, підтвердження їх виконання. Потрібно розмежовувати бюджетні видатки як правову можливість фінансування відповідних соціально-економічних та інших програм і бюджетні видатки як «механізм» їх здійснення на основі правових норм, що регулюють видаткові відносини між одержувачем бюджетних коштів і їх головним розпорядником. Видатки бюджету є сукупністю правовідносин щодо

фінансування з бюджету за допомогою передачі одержувачам бюджетних коштів прав і (або) виконання бюджетних зобов'язань у певному обсязі. Видатки бюджету не ототожнюються з виконанням бюджету за видатками, оскільки виникають у відповідному бюджеті раніше, ніж будь-які грошові кошти.

3. Необхідність витрачання бюджетних коштів обумовлена бюджетними зобов'язаннями, що виникають у зв'язку із здійсненням повноважень органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Отже, бюджетні зобов'язання – це по суті видаткові зобов'язання, що підлягають виконанню у відповідному фінансовому році. При складанні й виконанні бюджетів учасники бюджетного процесу мають виходити з необхідності виконання відповідних бюджетних зобов'язань з використанням обсягу бюджетних коштів, що дорівнює розмірам зобов'язань.

4. З'ясовано, що систему джерел правового регулювання витрачання бюджетних коштів, крім Конституції, Бюджетного кодексу України, щорічного закону України про державний бюджет України на відповідний рік та інших законів, які спричиняють виникнення бюджетних зобов'язань, становлять такі підзаконні нормативно-правові акти, як бюджетний розпис, який затверджується Мінфіном України, Бюджетна декларація, Послання Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє середовище України.

5. Встановлено, що в Україні немає чіткої системи оцінювання ефективності бюджетних видатків. Для підвищення ефективності бюджетних видатків:

– органи державної влади мають бути орієнтовані на вирішення питань, пов'язаних з підвищенням ефективності надання державних послуг; з порядком урахування результатів оцінювання ефективності видатків при формуванні проекту державного бюджету; із створенням нових методик оцінювання ефективності державних програм;

– має буде продовжена робота із скорочення частки неефективних бюджетних видатків; створення стимулів для більш економного та раціонального

використання бюджетних коштів (у т. ч. при здійсненні державних закупівель та виконанні публічних зобов'язань) тощо;

– перед наукою фінансового права можна поставити завдання з вирішення проблеми ефективного витрачання коштів бюджетів шляхом проведення наукових досліджень і теоретико-правових розробок. У рамках вирішення цих завдань можуть бути розроблені концепції розвитку вітчизняного законодавства.

6. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення класифікації ефективності витрачання бюджетних коштів: а) за місцем отримання ефекту – на глобальну (у межах усієї держави) і приватну (у межах одного суб'єкта); б) за ступенем сприйняття ефективності учасниками правовідносин – на відносну (розуміння ефекту з боку учасників правовідносин різне) й абсолютну (розуміння ефекту з боку учасників правовідносин однакове); в) за наслідками – на економічну, соціальну, матеріальну, політичну, моральну тощо; г) за суб'єктами – на особисту (в інтересах одного суб'єкта) і публічну (в інтересах держави); д) за періодичністю отримання – на багаторазову (що триває, повторювану) й одноразову (з одноразовим ефектом); е) за часом очікування настання ефекту – на таку, що настає в короткостроковій (до 1 року), середньостроковій (1–12 років) і довгостроковій (понад 12 років) перспективі.

7. Встановлено, що під час оцінювання ефективності витрачання бюджетних коштів потрібно перевіряти: наявність і дотримання затверджених головними розпорядниками бюджетних коштів документів, що визначають стратегію, цілі й завдання надання державної підтримки; вимірність поставлених цілей і завдань та їх зв'язок з ключовими показниками ефективності головного розпорядника бюджетних коштів; наявність системи оцінювання відповідальності за недосягнення поставлених цілей.

Однак правила оцінювання ефективності, особливості визначення цільового характеру використання бюджетних коштів потрібно застосовувати при його проведенні, а критерії оцінювання ефективності на нормативному рівні не

закріплені. Недостатньо чітко врегульовані або не врегульовані взагалі питання ефективності використання бюджетних коштів і за іншими напрямками діяльності.

8. За результатами дослідження запропоновано як основні критерії планованої ефективності використання бюджетних коштів застосовувати критерії економічної та соціальної ефективності.

Сама методика оцінювання ефективності використання бюджетних коштів має враховувати необхідність визначення: 1) ступеня досягнення цілей і вирішення завдань підпрограм та державної програми в цілому, на яку виділяються бюджетні асигнування; 2) ступеня відповідності запланованого рівня видатків і ефективності використання коштів державного бюджету; 3) ступеня реалізації цільових програм та основних заходів (досягнення очікуваних результатів їх реалізації); 4) досягнення порогових значень цільових індикаторів (показників) державної програми (якщо вони встановлені).

Певну бюджетну програму, на яку були виділені бюджетні асигнування, можна вважати виконаною в повному обсязі при досягненні таких результатів:

– якщо досягнуте значення, що оцінюється на підставі числових значень показників (індикаторів), які не менше ніж 95% від запланованого;

– у разі виконання зведених показників державних завдань за обсягом і за якістю державних послуг (робіт) не менше ніж на 95% від встановлених на звітний рік;

– у разі настання або ненастання контрольної події і (або) досягнення якісного результату (оцінювання проводять експерти).

9. За результатами дослідження запропоновано прийняти стандарт фінансового контролю «Проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів», де критеріями оцінювання ефективності використання бюджетних коштів мають бути якісні й кількісні характеристики організації, процесів і результатів використання бюджетних коштів і (або) діяльності об'єктів перевірки, які показують, якими мають бути організація та процеси і які

результати є свідченням ефективного використання бюджетних коштів. Ці критерії можуть вибиратися за кожною метою аудиту в процесі попереднього вивчення його предмета. Кількість критеріїв оцінювання може бути різною залежно від предмета аудиту й діяльності, що перевіряються.

10. За результатами дослідження запропоновано два підходи до приведення до зіставних величин результату бюджетних видатків і бюджетних витрат. Перший підхід полягає в приведенні як бюджетних витрат, так і результатів бюджетних видатків до єдиного абстрактного еквіваленту – індексу: 1) метод оцінювання зміни потреб визначає ефективність бюджетних видатків з відношення зміни бюджетних видатків на надання бюджетної послуги до зміни стану задоволення потреб громадян у цій бюджетній послугі; 2) метод співвідношення умовних ефективностей заснований на співвідношенні умовної ефективності бюджетних видатків на надання певної бюджетної послуги бюджетною установою й умовної ефективності видатків на надання аналогічної бюджетної послуги іншою установою (організацією).

Другий підхід полягає у приведенні результатів бюджетних видатків до грошового еквіваленту: 1) метод оцінювання доходів населення дозволяє визначити ефективність як відношення бюджетних видатків на надання бюджетних послуг з урахуванням часового фактора до додаткових доходів, отриманих громадянами в результаті надання їм цих бюджетних послуг; 2) метод оцінювання доходів бюджету заснований на розрахунку ефективності бюджетних видатків, виходячи зі співвідношення доходів, отриманих у бюджет за рахунок витрачання бюджетних коштів, до бюджетних видатків з урахуванням часового фактора; 3) метод оцінювання вартості бюджетної послуги, заснований на розрахунку ефективності бюджетних видатків, виходячи із співвідношення вартості наданої бюджетної послуги та бюджетних видатків на її надання; 4) метод оцінювання економії витрат, заснований на розрахунку ефективності бюджетних видатків, виходячи із співвідношення бюджетних видатків з

урахуванням часового фактора й досягнутої економії бюджетних коштів, призначених на фінансування надання бюджетної послуги.

11. У фінансовому праві, в інституті видатків у тому числі, норми права встановлюються тільки державою. Її приписи з приводу видатків за рахунок централізованих джерел – фондів грошових коштів – завжди виражаються конкретно й категорично. Суб'єкти, що вступають у правовідносини з приводу бюджетних коштів, не мають права на свій розсуд змінювати ці приписи.

12. Встановлено, що система фінансування вищої освіти в умовах нестачі бюджетних коштів видається неефективною через те, що: а) розподіл бюджетних коштів за бюджетною класифікацією та дотримання принципу їх цільового використання не дозволяє здійснювати маневрування ресурсами залежно від конкретних умов; б) посилення контролю за витрачанням бюджетних коштів виливається в необхідність доводити перед фінансовими органами необхідність кожної витрати цих коштів, що зводить нанівець законодавчо встановлену автономію й самостійність закладів вищої освіти; в) чинна структура фінансових органів містить безліч проміжних ланок, які уповільнюють рух фінансових потоків.

РОЗДІЛ 2

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИДАТКІВ НА ВИЩУ ОСВІТУ В УКРАЇНІ

2.1. Система фінансового контролю за видатками на вищу освіту

Дослідження історії становлення та розвитку фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти дає підстави стверджувати, що цей процес пов'язаний з розвитком системи вищої освіти в Україні, соціально-економічними та політичними умовами розвитку держави.

Фінансовий контроль за видатками закладів вищої освіти можна визначити як сукупність контрольних дій органів публічної влади, громадських організацій та інших суб'єктів з перевірки дотримання закладами вищої освіти законності, доцільності, ефективності використання виділених головних розпорядником бюджетних коштів грошових фондів з метою реалізації ефективної освітньої політики держави для забезпечення прав і свобод громадян у сфері вищої освіти та виконання ними статутних завдань у частині використання бюджетних коштів.

Визначившись з поняттям фінансового контролю діяльності закладів вищої освіти та за видатками закладів вищої освіти, необхідно розглянути загальні цілі, завдання цього контролю, враховуючи, що в різних видів фінансового контролю можуть бути свої особливості.

Основна мета фінансового контролю діяльності закладів вищої освіти – це профілактика й своєчасне виявлення їх порушень фінансової дисципліни, а також законності та економічності в управлінні фінансовою діяльністю цих установ.

Завданнями фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти є:

– забезпечення виконання закладами вищої освіти вимог нормативно-правових актів України (Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, Законів України «Про освіту», «Про вищу освіту», статутів закладів вищої освіти тощо) при здійсненні фінансово-господарської діяльності;

– забезпечення здійснення закладами вищої освіти ефективного планування фінансово-господарської діяльності відповідно до затверджених нормативів;

– забезпечення органів управління оперативною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень при здійсненні керівництва закладами вищої освіти;

– здійснення охорони й захисту майнових прав та об'єктів нерухомості закладів вищої освіти;

– встановлення доцільності господарських операцій, що здійснюються закладами вищої освіти;

– аналіз і оцінювання стану об'єктів і суб'єктів фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти;

– виявлення резервів фінансово-економічного потенціалу закладів вищої освіти;

– застосування заходів юридичної відповідальності до осіб, які порушили фінансову дисципліну закладу вищої освіти;

– здійснення профілактики порушень у сфері фінансової діяльності закладів вищої освіти.

Розглянувши основні, сутнісні характеристики фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, необхідно проаналізувати його видове різноманіття, використовуючи системний підхід.

У науковій літературі основні положення системного підходу представлені в працях як зарубіжних (Л. Фон Берталанфі, Дж. Гиг, Р. Джонсон, Ф. Каст,

Р. Розенцвейг та ін.), так і вітчизняних учених (Л. К. Воронова, О. П. Орлюк, Л. А. Савченко, Н. Я. Якимчук та ін.).

Основоположником загальної теорії систем є біолог Людвіг фон Берталанфі: він почав вивчати організми як певні системи, узагальнивши результати своїх досліджень у книзі «Сучасна теорія розвитку». Трохи пізніше, у 1967 р., у праці «Роботи, люди і свідомість» Л. Фон Берталанфі проектує загальну теорію систем на аналіз процесів і явищ суспільного життя, а в 1969 р. в праці «Загальна теорія систем» викладає розроблену теорію систем як загальнодисциплінарну науку.

Ця теорія виділяє ряд основних аспектів системного підходу, які дають змогу охарактеризувати будь-який об'єкт як системне явище. Оскільки категорія «система» належить до загальних, вона може бути застосована до характеристики різних предметів, явищ і об'єктів. У зв'язку із цим зазначений підхід має два аспекти: пізнавальний (описовий) і конструктивний, який використовується при створенні систем.

Описовий підхід характеризується тим, що зовнішні прояви системи пояснюються через її внутрішній устрій – склад і структуру. Конструктивний аспект вказує на проектування системи, при якому процес проходить такі етапи: проблемна ситуація – мета – функція – склад і структура – зовнішні умови. Ці аспекти системного підходу взаємопов'язані й доповнюють один одного. Отже, системний підхід – це такий метод, за якого будь-яке явище, процес, об'єкт розглядаються як сукупність взаємопов'язаних елементів або компонентів, що мають вхід (ресурси), вихід (мета), зв'язок із зовнішнім середовищем і зворотний зв'язок.

Звертаючись до використання системного підходу у фінансових правовідносинах, необхідно відзначити той факт, що доцільність використання властивостей системи у фінансовому праві обґрунтовувала О. М. Горбунова, вказуючи на те, що кінцевий результат може бути досягнутий при дотриманні фінансами двох умов: а) забезпечення глобального не лише прямого, а й

зворотного зв'язку як усередині систем держави та суспільства, так і між системами всіх рівнів; б) саморегулювання систем усіх рівнів, що й забезпечує поступальний діалектичний розвиток [150, с. 34].

Тим самим О. М. Горбунова вказувала на систему прямих і зворотних зв'язків у сфері фінансової діяльності держави, які дають змогу створювати ефективну систему саморегулювання економіки [150, с. 35].

Проектуючи поняття системи на процес фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, зазначимо, що, на нашу думку, ця система буде базуватися на видах цього контролю.

Оскільки питання розуміння системи є основними при розробці будь-якої наукової концепції, у науці фінансового права на сьогодні фінансовий контроль також розглядають як певну систему.

Так, Л. А. Савченко, спираючись на праці вчених, що розробляють тематику фінансового контролю, вказує на те, що існують різні підходи до розуміння системи фінансового контролю. Найбільш поширеними є такі [127, с. 26]:

1) фінансовий контроль як система інститутів, інструментів і методів (О. П. Орлюк, С. О. Шохін);

2) фінансовий контроль як сукупність регулярних і безперервних процесів (Н. Д. Погосян);

3) фінансовий контроль як сукупність дій і операцій (В. М. Мандрица, І. В. Рукавишникова, Д. Н. Дружинін, В. М. Родіонова, В. І. Шлейник);

4) фінансовий контроль як багатоаспектна міжгалузєва система (С. О. Шохін, Л. К. Воронова);

5) фінансовий контроль як складова загального механізму управління економікою (Ю. А. Данилевський).

На нашу думку, третій напрям, що відповідає суті фінансового контролю як сукупності дій і операцій, варто доповнити позицією Е. Ю. Грачової, яка вважає,

що фінансовий контроль – це комплексна та цілеспрямована система економіко-правових дій конкретних органів [152, с. 88].

Водночас Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва зауважують, що основний зміст фінансового контролю у відносинах, регульованих фінансовим правом, полягає в [155, с. 99]:

а) перевірці виконання фінансових зобов'язань перед державою й органами місцевого самоврядування, організаціями та громадянами;

б) перевірці правильності використання державними й муніципальними підприємствами, установами, організаціями, у господарському віданні або оперативному управлінні яких перебувають грошові ресурсів;

в) перевірці дотримання правил здійснення фінансових операцій, розрахунків і зберігання грошових коштів підприємствами, організаціями, установами;

г) виявленні внутрішніх резервів виробництва;

д) усуненні й запобіганні порушенням фінансової дисципліни.

Водночас Л. А. Савченко стверджує, що під фінансовим контролем прийнято розуміти здійснювану з використанням специфічних організаційних форм і методів діяльності державних органів, а в ряді випадків і недержавних органів, наділених законом відповідними повноваженнями з метою встановлення законності й достовірності фінансових операцій, об'єктивної оцінки економічної ефективності фінансово-господарської діяльності та виявлення резервів її підвищення, збільшення прибуткових надходжень до бюджету й збереження державної власності [127, с. 101].

Розкриваючи систему фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти в Україні, вважаємо, що вона являє собою сукупність різних суб'єктів, згрупованих за видовою ознакою і здійснюють перевірку законного використання коштів у сфері вищої освіти.

Виходячи із цього, така система включає в себе державний контроль, у тому числі парламентський, податковий і відомчий; а також внутрішньоорганізаційні, громадський і незалежний (аудит).

В Україні є один тип закладів вищої освіти як державних установ у виді бюджетної установи, яка може здійснювати освітню діяльність на підставі відповідної ліцензії за рахунок коштів державного бюджету та яка належить до сфери управління відповідного центрального органу виконавчої влади (МОН, Мінфін, МВС України). При здійсненні фінансового контролю враховуються особливості цих установ.

Для цих закладів вищої освіти характерні зовнішній, відомчий і внутрішньоорганізаційні фінансовий контроль.

Суб'єктом, що здійснює зовнішній фінансовий контроль за видатками закладів вищої освіти, є Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, які проводять його у вигляді попереднього, поточного й наступного контролю.

Відповідно до п. 3 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43, одним із основних завдань Держаудитслужби є здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів [123].

Відповідно до п. 4 цього ж Положення, Держаудитслужба здійснює контроль за цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів [123].

Відповідно до п. 4 Положення про Державну казначейську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215,

Казначейство здійснює в межах повноважень, передбачених законом, контроль за [123]:

- веденням бухгалтерського обліку надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складенням та поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності;

- бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету;

- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

- відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми.

Відомчий фінансовий контроль здійснюється відповідними міністерствами, у віданні яких перебувають заклади вищої освіти (наприклад, Міністерство фінансів України щодо Університету державної фіскальної служби України), а внутрішньоорганізаційний фінансовий контроль – фінансовими відділами й бухгалтеріями закладів вищої освіти.

Об'єктами фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти є:

- план фінансово-господарської діяльності установи;

- річна бухгалтерська звітність установи;

- відомості про проведені контрольні заходи та усунення недоліків у результаті їх проведення;

- кошторис закладу вищої освіти;

- надання різноманітних послуг або виконання робіт;

- звіт про результати діяльності закладу вищої освіти та про використання закріпленого за ним державного майна.

Практично всі зазначені документи є об'єктами наступного фінансового контролю. Попередній контроль буде здійснюватися тільки на стадії виділення бюджетних видатків за бюджетними призначеннями.

Більшість закладів вищої освіти існують як бюджетні установи (державної та комунальної форми власності).

Бюджетною установою є неприбуткова організація, створена державою в особі відповідного органу державної влади, чи територіальною громадою в особі відповідної місцевої ради для виконання робіт, надання послуг з метою забезпечення реалізації повноважень державних органів або органів місцевого самоврядування у сфері науки, освіти, охорони здоров'я, культури тощо.

На сьогодні бюджетними закладами вищої освіти є, наприклад: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Університет державної фіскальної служби України, Запорізький національний університет, Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, Львівський національний університет імені Івана Франка, Національна академія внутрішніх справ тощо, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету, проте головними розпорядниками бюджетних коштів є різні міністерства.

Фінансовий контроль за діяльністю закладів вищої освіти багато в чому схожий з контролем за діяльністю казенних підприємств. Єдине, що їх відрізняє, – це положення, пов'язані з контролем за діяльністю бюджетної установи, щодо відповідальності його керівника. Законодавство передбачає, що органи, які здійснюють функції й повноваження засновника бюджетної установи, при укладанні (переукладанні) трудового договору з його керівником повинні передбачити: показники оцінювання ефективності та результативності його діяльності; умови про розірвання трудового договору з ініціативи роботодавця за наявності певних умов [61, с. 41].

Наглядові ради, що створені в закладах вищої освіти, можуть також здійснювати фінансовий контроль за їх діяльністю. Зокрема, вони можуть перевіряти, наприклад, проєкт плану фінансово-господарської діяльності, звіт про діяльність та про використання майна, питання проведення аудиту річної бухгалтерської звітності.

Так, наприклад, відповідно до ст. 37 Закону України «Про вищу освіту», наглядова рада закладу вищої освіти створюється за рішенням засновника (засновників) для здійснення нагляду за управлінням майном закладу вищої освіти, додержанням мети його створення [59].

Наглядова рада закладу вищої освіти сприяє розв'язанню перспективних завдань його розвитку, залученню фінансових ресурсів для забезпечення його діяльності з основних напрямів розвитку і здійснення контролю за їх використанням, ефективній взаємодії закладу вищої освіти з державними органами та органами місцевого самоврядування, науковою громадськістю, суспільно-політичними організаціями та суб'єктами господарської діяльності в інтересах розвитку та підвищення якості освітньої діяльності і конкурентоспроможності закладу вищої освіти, здійснює громадський контроль за його діяльністю тощо [59].

Члени наглядової ради мають право [59]:

- брати участь у роботі вищого колегіального органу громадського самоврядування закладу вищої освіти з правом дорадчого голосу;
- брати участь у визначенні стратегії розвитку закладу вищої освіти та контролювати її виконання;
- сприяти залученню додаткових джерел фінансування;
- аналізувати та оцінювати діяльність закладу вищої освіти та його керівника;
- контролювати виконання кошторису та/або бюджету закладу вищої освіти і вносити відповідні рекомендації та пропозиції, що є обов'язковими для розгляду керівником закладу вищої освіти;
- вносити засновнику закладу вищої освіти подання про заохочення або відкликання керівника закладу вищої освіти з підстав, визначених законом;
- здійснювати інші права, визначені установчими документами закладу вищої освіти.

Наглядова рада має право вносити вищому колегіальному органу громадського самоврядування та/або засновнику (засновникам) закладу вищої освіти подання про відкликання керівника закладу вищої освіти з підстав, передбачених законодавством, статутом закладу вищої освіти, контрактом [59].

Із цих повноважень видно, що наглядова рада закладу вищої освіти може здійснювати як попередній фінансовий контроль, так і наступний контроль за виконанням державного завдання.

Наглядова рада закладу вищої освіти фактично є основним контрольним органом, який опосередковано здійснює фінансовий контроль з боку держави як власника майна, закріпленого за цією установою.

Резюмуючи вищевикладене, можна сказати, що основним видом фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти є бюджетний контроль, а основним методом – ревізія.

Таким чином, фінансовий контроль закладів вищої освіти являє собою перевірку співвідношення планових і фактичних показників фінансової діяльності або бюджетного кошторису, наявності невикористаних залишків бюджетних коштів, а також видатків на надання державних послуг.

Далі доцільно звернутися до розгляду специфіки використання різних видів, форм і методів фінансового контролю стосовно закладу вищої освіти.

Найбільш значущим видом у системі фінансового контролю є державний фінансовий контроль за діяльністю закладів вищої освіти, що включає в себе ряд підвидів, з яких для цього дослідження становлять інтерес такі, як парламентський, податковий і відомчий.

Фінансовий контроль за ефективністю витрачання бюджетних коштів закладів вищої освіти потрібно розглядати як важливий і своєчасний крок у процесі розвитку всієї системи державного фінансового контролю у сфері вищої освіти, що відповідає потребам реформування системи вищої освіти. Необхідність здійснення такого контролю зумовлена насамперед тим, що він дає змогу

визначати ступінь досягнення запланованих соціально-економічних результатів і тим самим оцінювати ефективність використання бюджетних коштів, призначених для фінансування діяльності певного закладу вищої освіти. Виходячи із цього, можна зробити висновок, що фінансовий контроль за діяльністю закладів вищої освіти – комплексна й цілеспрямована система економіко-правових дій конкретних органів державної влади, які базуються на законодавчо встановлених положеннях держави.

Для цього дослідження цікавий фінансовий контроль за наданням достатньої кількості бюджетних коштів, спрямованих на забезпечення діяльності закладів вищої освіти. Фінансове забезпечення цих закладів базується на кошторисному принципі. Сутність кошторисного фінансування закладів вищої освіти полягає в тому, що вони всі свої видатки покривають за рахунок коштів Державного бюджету на підставі затвердженого головним розпорядником бюджетних коштів кошторису.

Основними методами, що дають змогу здійснити цей підвид державного фінансового контролю, будуть: спостереження за підконтрольним об'єктом (закладом вищої освіти) і перевірка, яка проводиться на місці з використанням балансових, звітних і видаткових документів для виявлення порушень фінансової дисципліни.

Якщо говорити в цілому про об'єкт фінансового контролю в цій сфері, то він представлений рухом грошових коштів у процесі формування, розподілу, перерозподілу й використання державних централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів у сфері вищої освіти.

Аналіз фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти варто почати з парламентського контролю в цій сфері. Основним суб'єктом, що здійснює парламентський фінансовий контроль, є Рахункова палата. Вона контролює діяльність закладів вищої освіти, а саме витрачання бюджетних коштів.

Так, відповідно до ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату», повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [58].

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів [58].

Аналізуючи виконання державного бюджету за 2020 р., можна побачити таке. За даними Рахункової палати, видатків державного бюджету проведено на 67,5 млрд грн, або 5,0%, менше від плану. При цьому у 2020 р. [26, с. 33]:

– абсолютні та відносні показники невиконання плану видатків є найбільшими з 2015 р.;

– рішеннями КМУ змінено обсяг видатків кожної четвертої бюджетної програми, затвердженої в Законі, при цьому суми видатків за окремими бюджетними програмами переглядали кілька разів;

– через зволікання КМУ із затвердженням порядків використання коштів за окремими бюджетними програмами або внесенням змін до них і розподілів коштів, а також неналежну організацію підготовки і погодження не затверджено в установленій у БКУ 45-денний термін із дня набуття чинності законом про державний бюджет 60% паспортів бюджетних програм, що мали затверджуватися у 2020 р.

У листопаді 2020 р. Казначейство відкрило бюджетні асигнування загального фонду на 14,5 млрд грн, або 20,3%, менше від плану, що є наслідком,

зокрема, неналежної ресурсної забезпеченості загального фонду державного бюджету [26, с. 34].

Наслідками «ручного управління» КМУ коштами Фонду COVID-19 у сумі 80,9 млрд грн стали непрозорий розподіл і неналежне використання коштів.

КМУ прийняв 41 рішення про виділення і перерозподіл коштів із Фонду COVID-19 на суму 78,4 млрд грн. Загалом не використано 11,9 млрд грн, виділених із Фонду COVID-19, або 15,2% плану [26, с. 34].

Проте, перевірка фінансування вищої освіти з державного бюджету свідчить про виділення коштів практично в повному обсязі від запланованої суми видатків.

Розглядаючи податковий контроль у системі державного фінансового контролю, необхідно зазначити, що Податковий кодекс України визначає його як систему заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [119].

Це визначення дозволяє зробити висновок, що податковий контроль за діяльністю закладів вищої освіти буде полягати в перевірці уповноваженими органами держави дотримання податкового законодавства закладами вищої освіти, які виступають як платники податків і податкові агенти.

Зі сказаного вище випливає, що податковий контроль за діяльністю закладів вищої освіти в основному виявляє правильність і своєчасність сплати податків, передбачених податковим законодавством України.

Наступним видом фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти є відомчий фінансовий контроль за витрачанням бюджетних коштів, що виділяються цим організаціям, який здійснюється відповідними міністерствами і

відомствами. В рамках цього контролю можлива перевірка витрачання коштів на здійснення переданих повноважень у межах встановленої компетенції органом виконавчої влади, що здійснює функції з контролю й нагляду у фінансово-бюджетній сфері, органом виконавчої влади, що здійснює функції з контролю та нагляду у сфері вищої освіти.

За загальним правилом, основним контролюючим органом, що здійснює цей вид фінансового контролю, є Міністерство освіти і науки України, якому підпорядкований відповідний заклад вищої освіти, або інше міністерство як головний розпорядник бюджетних коштів, у сфері управління якого перебуває той чи інший заклад вищої освіти (Мінфін стосовно Університету державної фіскальної служби України, СБУ стосовно Національної академії служби безпеки України, МВС України стосовно Національної академії внутрішніх справ України тощо).

У ст. 3 Лімської декларації зазначено, що внутрішні контрольні служби створюються всередині окремих відомств і організацій держави, будучи частиною організаційної структури цих суб'єктів.

У науковій літературі наголошено, що відмінність відомчого контролю від загальнодержавного полягає в тому, що він має комплексний характер [103, с. 115].

Головними напрямками відомчого фінансового контролю у сфері вищої освіти є:

- а) нагляд за законним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- б) контроль за наявністю й рухом майна;
- в) перевірка формування достовірної та повної інформації про фінансові результати діяльності підвідомчих закладів вищої освіти.

Здійснення відомчого фінансового контролю від імені, наприклад, Міністерства освіти і науки України, у сфері управління якого перебуває той чи

інший заклад вищої освіти, здійснює відповідний департамент або декілька департаментів МОН України.

Крім внутрішніх контрольних структур, що створюються в МОН України та здійснюють відомчий фінансовий контроль, подібні суб'єкти контролю формуються й у самих закладах вищої освіти. До таких суб'єктів зазвичай належать бухгалтерії (фінансові відділи), а також контрольно-ревізійні відділи або відділи внутрішнього аудиту закладів вищої освіти, якщо є необхідність у їх створенні. Ці структури є суб'єктами внутрішньоорганізаційного фінансового контролю.

У літературі існують різні визначення контролю за господарською діяльністю всередині певної установи: внутрішньогосподарський (внутрішній), внутрішньофірмовий (корпоративний), внутрішньофірмовий (внутрішньогосподарський) контроль тощо [74, с. 26]. У цьому дослідженні при характеристиці цього виду фінансового контролю вжито термін «внутрішньоорганізаційний фінансовий контроль».

Внутрішньоорганізаційний фінансовий контроль у сфері вищої освіти є самостійною функцією управління, яка реалізується закладом вищої освіти. Головне його призначення – систематичне спостереження за ефективністю фінансово-економічної діяльності, моніторинг дотримання фінансової дисципліни, виявлення внутрішньоорганізаційних резервів, забезпечення збереження грошових і матеріальних засобів, усунення причин й умов, що породжують фінансові правопорушення.

Суб'єкти, які здійснюють внутрішньоорганізаційні фінансовий контроль у закладі вищої освіти, можна поділити на дві групи: загальні та спеціальні. Перша група суб'єктів, поряд зі своїми основними функціями, виконує ті, які мають стосунок до фінансової діяльності (ректор, Вчена рада). А друга – це спеціально створені суб'єкти для здійснення фінансової діяльності та фінансового контролю (бухгалтерії, фінансові відділи й управління тощо).

Цей вид контролю регламентується внутрішніми документами самого закладу вищої освіти, а саме статутами, положеннями про фінансовий відділ тощо.

Так, наприклад, відповідно до п. 6.1 Статуту Університету державної фіскальної служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2020 № 91, ректор в межах наданих йому повноважень:

- 1) організовує діяльність Університету;
- 2) вирішує питання фінансово-господарської діяльності Університету, затверджує його структуру та штатний розпис;
- 3) видає накази і розпорядження, дає обов'язкові для виконання всіма учасниками освітнього процесу і структурними підрозділами Університету доручення;
- 4) відповідає за результати діяльності Університету перед Мінфіном;
- 5) є розпорядником майна і коштів;
- 6) забезпечує виконання кошторису, укладає договори;
- 7) призначає на посаду та звільняє з посади працівників Університету та, за погодженням з Мінфіном, – головного бухгалтера;
- 8) забезпечує охорону праці, дотримання законності та порядку;
- 9) визначає функціональні обов'язки працівників;
- 10) формує контингент осіб, які навчаються в Університеті;
- 11) відраховує з Університету та поновлює на навчання в ньому здобувачів вищої освіти за погодженням з органами студентського самоврядування та первинними профспілковими організаціями осіб, які навчаються (якщо дана особа є членом профспілки), з підстав, установлених Законом України «Про вищу освіту»;
- 12) забезпечує організацію та здійснення контролю за виконанням навчальних планів і програм навчальних дисциплін;
- 13) контролює дотримання всіма підрозділами штатно-фінансової дисципліни;

14) здійснює контроль за якістю роботи педагогічних, науково-педагогічних, наукових та інших працівників;

15) забезпечує створення умов для здійснення дієвого та відкритого громадського контролю за діяльністю Університету;

16) сприяє та створює умови для діяльності органів студентського самоврядування, організацій профспілок працівників Університету і студентів, громадських організацій, які діють в Університеті;

17) сприяє формуванню здорового способу життя у здобувачів вищої освіти, зміцненню спортивно-оздоровчої бази Університету, створює належні умови для занять масовим спортом;

18) спільно з виборними органами первинних організацій профспілок працівників Університету і студентів подає для затвердження вищому колегіальному органу громадського самоврядування Університету правила внутрішнього розпорядку та колективний договір і після затвердження підписує їх;

19) здійснює інші повноваження, передбачені Статутом.

Відповідно до п. 6.8 цього Статуту Університету державної фіскальної служби України, Вчена рада: ухвалює фінансовий план і річний фінансовий звіт Університету.

Відповідно до п. 10.11.13 цього ж Статуту, головний бухгалтер Університету здійснює постійний контроль за додержанням порядку ведення бухгалтерського обліку, щорічно звітує перед Мінфіном, відповідає за додержання законності у веденні фінансового господарської діяльності Університету, несе відповідальність, встановлену законодавством за порушення у веденні бухгалтерського обліку.

Як видно з аналізу локальних актів закладів вищої освіти, зокрема, Університету державної фіскальної служби України, загальні суб'єкти внутрішньоорганізаційного фінансового контролю здійснюють його переважно в

попередній та подальшій формах. Спеціальні суб'єкти використовують усі форми фінансового контролю (попередню, поточну і наступну) у зв'язку з тим, що це основний вид діяльності даних суб'єктів.

Наступний вид контролю, який здійснюється у сфері вищої освіти, – аудиторський (незалежний) фінансовий контроль. Він доповнює державний фінансовий контроль і здійснюється відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторами (аудиторськими фірмами).

Мета аудиторського контролю – встановлення достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності закладів вищої освіти.

У теорії фінансового контролю прийнято виділяти кілька видів аудиторського контролю залежно від різних ознак [165, с. 54]:

1) за суб'єктом, що здійснює аудит, – зовнішній і внутрішній (внутрішньофірмовий);

2) з підстав проведення – обов'язковий і добровільний (ініціативний).

Зовнішній аудит здійснюється сторонніми аудиторами або аудиторськими організаціями на підставі укладеного договору про надання аудиторських послуг або про проведення аудиторської перевірки. Внутрішній аудит проводиться організацією самостійно – власною службою внутрішнього аудиту [165, с. 54].

Добровільний аудит проводиться в будь-який час і в тих обсягах, які встановлені самостійно закладом вищої освіти, як правило, з ініціативи його органу управління [165, с. 54].

Обов'язковий аудит являє собою щорічну аудиторську перевірку ведення бухгалтерського обліку та фінансової (бухгалтерської) звітності закладу вищої освіти. Цей вид аудиту передбачено для організації за наявності хоча б одного з таких критеріїв: організаційно-правова форма, вид діяльності і її фінансові показники [165, с. 54].

Для закладів вищої освіти обов'язковий аудит проводиться за рішенням органу управління, до сфери якого належить той чи інший заклад вищої освіти.

Проаналізувавши законодавство про аудиторську діяльність, освіту, доходимо висновку, що для закладів вищої освіти будуть характерні кілька видів аудиту: добровільний і обов'язковий, а також внутрішній і зовнішній.

Теорія і практика аудиторського контролю свідчить про розвиток у системі вищої освіти внутрішнього аудиту, що пояснюється вдосконаленням економічних механізмів у цій сфері. В умовах зростання самостійності закладів вищої освіти у формуванні додаткових джерел доходів і ефективності здійснення видатків дедалі очевиднішою стає необхідність проведення внутрішнього аудиту у сфері управління цими установами.

Внутрішній аудит дає змогу оцінити надійність і ефективність системи внутрішнього контролю в закладі вищої освіти. Становлення служб внутрішнього аудиту в закладах вищої освіти проходить досить складно. Ця практика є швидше винятком, ніж правилом. Багато суб'єктів господарювання мають у своїй структурі такі служби, а ось заклади вищої освіти, що не мають на меті отримання прибутку, нечасто використовують практику формування служб внутрішнього аудиту.

Позитивним прикладом функціонування внутрішнього аудиту в закладі вищої освіти є досвід відділу внутрішнього аудиту Університету державної фіскальної служби України.

Основними завданнями, що стоять перед подібною службою внутрішнього аудиту, є, на нашу думку:

- забезпечення відповідності науковим принципам управління в закладі вищої освіти;

- оцінювання надійності та ефективності системи внутрішнього контролю закладу вищої освіти, а також надання консультаційної підтримки її органам управління на етапі розробки систем і процедур внутрішнього контролю;

- оцінювання системи управління ризиками;
- оцінювання ефективності та економічності управління господарською діяльністю закладу вищої освіти.

Базовою умовою ефективного функціонування внутрішнього аудиту є незалежність співробітників цієї служби, які є працівниками закладу вищої освіти. Тому дуже важлива наявність такої структурної підпорядкованості, за якої адміністрація закладу вищої освіти не буде впливати на аудиторів цієї служби. З метою уникнення подібного впливу й тиску доцільно підпорядкування служби внутрішнього аудиту передати не одноосібному органу управління, а колегіальному. У закладах вищої освіти таким органом є Вчена рада.

Питання про підпорядкованість керівника служби внутрішнього аудиту як про спосіб забезпечення його незалежності в закладі вищої освіти є досить дискусійним у загальній теорії і практиці аудиторського контролю, оскільки не можна виключити сумнівів щодо професіоналізму Вченої ради, її компетентності, характеру взаємовідносин і ступеня взаємодії з іншими органами управління закладу вищої освіти.

Теорія і практика внутрішнього аудиту в аспекті підпорядкованості цієї служби виходить з того, які цілі й завдання вирішує в закладі вищої освіти внутрішній аудит. Якщо його основним завданням є здійснення контрольної-ревізійної діяльності, то виправданим є його підпорядкування вищому виконавчому органу – ректору, оскільки в цьому випадку внутрішній аудит можна розглядати як спосіб загального контролю за діяльністю закладу вищої освіти. При варіанті, коли внутрішній аудит розцінюється як елемент системи управління, що дозволяє Вченій раді ефективно виконувати свої повноваження, цю службу доцільно передати в підпорядкування Вченій раді, що дасть змогу забезпечити максимальний ступінь її незалежності від інших органів управління організації.

Внутрішній аудит дозволить Вченій раді закладу вищої освіти зберігати достатній ступінь незалежності від адміністрації в питанні отримання інформації

про діяльність закладу вищої освіти. Таким чином, питання про досягнення незалежності внутрішнього аудиту залишається дискусійним.

Що стосується проведення перевірок внутрішньою службою аудиту, то потрібно зазначити, що вони ініціюються керівником цієї служби на основі раніше затвердженого плану роботи або за окремим позаплановим дорученням вищого виконавчого органу закладу вищої освіти.

Підбиваючи підсумок, варто зауважити, що аудиторський контроль за діяльністю закладу вищої освіти не дуже розвинений у системі вищої освіти в зв'язку з різними факторами; найважливішими серед них, на наш погляд, є такі:

- а) аудиторський контроль не є обов'язковим для всіх закладів вищої освіти;
- б) наявність статусу неприбутковості в закладів вищої освіти зумовлює відсутність необхідності додаткового добровільного фінансового контролю за своєю діяльністю;
- в) добровільний аудиторський контроль має безоплатний характер, для його проведення необхідно вишукувати додаткові кошти, як і на утримання внутрішньої служби аудиту.

У продовження нашого дослідження потрібно розглянути ще один вид контролю – громадський фінансовий контроль за діяльністю закладів вищої освіти.

Цей вид контролю заснований на положеннях Конституції України. Конституційні положення встановлюють права громадян на участь в управлінні справами держави, обов'язок органів державної влади та органів місцевого самоврядування забезпечити кожній особі можливість ознайомлення з документами і матеріалами, що безпосередньо зачіпають його права і свободи. Чинне законодавство України передбачає право громадян брати участь як особисто, так і в складі громадських організацій у здійсненні громадського контролю.

Така участь є добровільною, отже, ніхто не може примусити громадянина до участі в його здійсненні або перешкоджати подібній участі.

Громадський фінансовий контроль можуть здійснювати як окремі громадяни, так і трудові колективи, громадські об'єднання (партії, рухи, профспілки тощо), засоби масової інформації. Об'єкт контролю залежить від завдань суб'єктів контролю. Наприклад, профспілки можуть контролювати своєчасність і повноту виплати закладами вищої освіти заробітної плати, різних соціальних допомог: з тимчасової непрацездатності, при народженні дитини, по догляду за дітьми тощо.

Громадський фінансовий контроль у сфері вищої освіти є діяльністю певних суб'єктів з метою суспільної перевірки й оцінювання, а також спостереження за діяльністю закладів вищої освіти на предмет законного та доцільного витрачання грошових коштів і прийнятих ними рішень у фінансовій сфері [87, с. 37].

На сьогодні ми пропонуємо здійснювати громадський фінансовий контроль за діяльністю закладів вищої освіти за допомогою створення двох основних суб'єктів: Громадської палати України й Українського студентського союзу [87, с. 38].

Громадська палата України може брати активну участь у контролі за доходами професорсько-викладацького складу й ректорів закладів вищої освіти. За таких умов Громадська палата України може, наприклад, прийняти рішення провести контроль за нарахуванням зарплат і порівняти показники якості роботи закладу вищої освіти із зарплатою її керівника [87, с. 38].

Український студентський союз (УСС) як суб'єкт громадського контролю може здійснювати перевірку заявок закладів вищої освіти на придбання будь-якого майна в рамках державних закупівель. У зв'язку із цими обставинами УСС може поставити собі за мету домогтися встановлення цивільного фінансового контролю над державними закупівлями у сфері вищої освіти і прозорості

кошторисів закладів вищої освіти, оскільки виникають обґрунтовані сумніви в нецільовому витрачанні ними грошових коштів [87, с. 39].

На офіційному сайті УСС можна розмістити програму «Інформаційна відкритість», в рамках якої можуть бути сформульовані кілька ініціатив цієї організації [87, с. 39]:

1) публікація на сайтах закладів вищої освіти інформації про затверджений кошторис, оскільки законодавством встановлено обов'язок цих закладів вищої освіти оприлюднити інформацію про надходження грошових коштів і про їх витрачання за підсумками фінансового року;

2) надання інформації про розподіл стипендіального фонду, зокрема про суми, виділені закладу вищої освіти на виплату стипендій, про їх розподіл за видами (соціальна тощо), про кількість поданих заяв на призначення стипендій; про її конкретні розміри тощо;

3) відкритість інформації про кількість вакантних бюджетних місць, про кількість місць у гуртожитках і про формування плати за проживання в них, про вартість навчання тощо.

Крім студентської спільноти, здійснювати фінансовий контроль за діяльністю закладів може й професорсько-викладацький склад.

Наведені приклади дають підставу стверджувати, що громадський фінансовий контроль може здійснюватися різними суб'єктами й доповнює державний фінансовий контроль, зокрема відомчий, а в деяких випадках навіть сприяє його вдосконаленню.

Виходячи з вищесказаного, ефективність системи фінансового контролю у сфері освіти є однією з базових характеристик надійності механізму фінансово-правового регулювання закладів вищої освіти.

Необхідно зауважити, що значення й специфіка фінансового контролю у сфері вищої освіти повинні визначатися такими факторами:

- 1) роль фінансово-правового механізму регулювання сфери вищої освіти, особливо для реалізації освітньої політики;
- 2) велика соціальна значущість вищої освіти;
- 3) комплексність визначення потреб учасників освітньої системи у фінансовому забезпеченні;
- 4) значний обсяг нормативно-правової бази, що регулює цю сферу.

Аналіз системи фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти дає змогу зробити висновок про те, що максимальний ефект від цієї системи досягається тільки в разі злагодженого функціонування всіх її елементів (державного, внутрішньоорганізаційного, громадського й аудиторського контролю), яка спрямована на реалізацію загальних цілей. Система фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти як ціле виникає в результаті конкретної специфічної взаємодії цілком реальних частин (державного, внутрішньоорганізаційного, громадського й аудиторського). Громадський та аудиторський фінансовий контроль гармонійно можуть доповнювати систему державного фінансового контролю.

Форми й методи фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти. На сьогодні в науці фінансового права відсутній єдиний підхід до розуміння форм і методів фінансового контролю: для різних видів фінансового контролю визначені різні форми й методи, що не збігаються один з одним. У зв'язку із цим у дисертації будуть розглянуті загальні підходи до розуміння форм і методів фінансового контролю, а також визначені ті з них, які характерні для фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти.

Ряд авторів (В. М. Митрофанов, А. О. Монаєнко, Л. А. Савченко) тлумачать форми контролю як види залежно від часу здійснення контрольних дій, тому виділяють три форми: попередню, поточну й наступну [103, с. 117; 127, с. 154].

На думку В. Ф. Піхоцького, під формою контролю потрібно розуміти зовнішнє вираження конкретних дій, що здійснюються певними суб'єктами [118,

с. 186]. Такий підхід відповідає філософському розумінню поняття форми. О. А. Петрик розрізняє три форми контролю: кількісний, якісний і вартісний [116, с. 88]. Такий підхід є вузьким і досить часто зазнає критики.

І. С. Микитюк визначає поняття форми контролю через методологічні аспекти, вказуючи на техніку його проведення. На його думку, залежно від ознаки, пов'язаної з конкретним методологічним підходом, можна виділити різні форми контролю. Основними ознаками є час його проведення, джерела контрольних даних, способи його здійснення [98, с. 65].

На думку О. Ю. Грачової, форму фінансово-господарського контролю слід розглядати як спосіб конкретного вираження й організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій фінансово-господарського контролю [152, с. 198].

Нам видається, що форму фінансового контролю варто ототожнювати із зовнішнім виразом будь-якого змісту або окремих його сторін. При характеристиці форм фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти будемо орієнтуватися на підходи до форм бюджетного контролю, серед яких можна виділити попередню, поточну й подальшу.

Критерієм розмежування зазначених форм є час здійснення контрольних дій щодо процесів формування та використання грошових фондів. У зв'язку із цим сучасна редакція Бюджетного кодексу України визначає ці форми як види, що ще раз підтверджує складність визначення змістовних характеристик цих понять у сфері фінансового права.

Попередня форма фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти виражається в тому, що контрольний захід проводять до початку господарської діяльності. Наприклад, у рамках державного контролю це виявляється в перевірці проєкту державного бюджету, в якому містяться видатки на фінансування вищої освіти, а в рамках внутрішньоорганізаційного контролю – в

перевірці бухгалтерією проекту кошторису закладу вищої освіти на майбутній фінансовий рік.

Поточна форма фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти полягає в оперативній документальній і фактичній перевірці їх господарської діяльності. Переважно цю форму реалізує бухгалтерія закладу вищої освіти в рамках внутрішньоорганізаційного контролю.

На думку Е. А. Вознесенського, недоцільно виділяти поточну форму контролю, оскільки попередній і наступний контроль здійснюються в процесі поточної діяльності [30, с. 72]. На нашу думку, виділення таких форм необхідно, оскільки воно дає змогу визначити ефективність різних способів фінансового контролю стосовно кожної його форми. Варто мати на увазі, що всі контрольні дії взаємопов'язані й свідчать про безперервність процесу господарської діяльності.

Подальша форма фінансового контролю в рамках внутрішньоорганізаційного фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти характеризується розглядом і затвердженням звітів про виконання кошторисів закладів вищої освіти, а при здійсненні державного фінансового контролю відбувається перевірка цільового або нецільового використання бюджетних коштів, виділених на фінансування закладів вищої освіти.

Переходячи до розгляду методів фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, потрібно визначитися з трактуванням цього поняття. У довідковій літературі метод розкривають як сукупність прийомів або операцій, необхідних для вирішення будь-якого завдання.

У філософії метод являє собою спосіб побудови й обґрунтування системи знань. Спираючись на наведені характеристики, можна сказати, що методи фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти представлені конкретними способами здійснення контрольних заходів.

Оскільки в науковій літературі і законодавстві немає єдиного підходу до системи методів, при характеристиці окремих способів будемо виходити з виду фінансового контролю.

У рамках державного фінансового контролю, а саме бюджетного, виділяють такі методи, як: перевірка, ревізія, обстеження, санкціонування операцій [127, с. 187]. Вони характерні й для фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, серед них найбільш значущими є ревізія, перевірка, спостереження, інвентаризація, обстеження й аналіз.

Ревізія може бути характерна як для зовнішнього, так і для внутрішньоорганізаційного фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти.

На думку О. Ю. Грачової, ревізія відрізняється рядом ознак, які роблять її найбільш значущою щодо інших форм і методів фінансового контролю [152, с. 101]:

- особливий порядок її призначення, оскільки необхідне рішення уповноважених суб'єктів;
- спеціальний суб'єктний склад в особі контрольно-ревізійних органів;
- періодичність;
- обсяг операцій, що перевіряються.

Ревізія здійснюється на місці й ґрунтується на перевірці первинних документів, бухгалтерської та статистичної звітності, фактичної наявності грошових коштів, тому вона являє собою детальне дослідження фінансової діяльності підконтрольного об'єкта на предмет її законності, доцільності й ефективності.

З огляду на це, ревізія є основним методом фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти і являє собою комплексну перевірку діяльності закладу вищої освіти, виражену в проведенні контрольних дій щодо документального й фактичного вивчення законності та доцільності всіх

фінансово-господарських операцій, а також достовірності й правильності їх відображення в бухгалтерській звітності.

Метою ревізії закладів вищої освіти є визначення цільового характеру, ефективності та економності використання коштів, як власних, так і державних, а також матеріальних цінностей.

Основним завданням ревізії закладів вищої освіти є перевірка їх фінансово-господарської діяльності з таких підстав:

- 1) відповідність здійснюваної діяльності закладу вищої освіти установчим документам;
- 2) обґрунтованість розрахунків у кошторисі;
- 3) виконання кошторисів;
- 4) використання бюджетних коштів за цільовим призначенням;
- 5) забезпечення збереження грошових коштів і матеріальних цінностей;
- 6) дотримання фінансової дисципліни та правильності ведення бухгалтерського обліку й складання звітності;
- 7) обґрунтованість операцій з грошовими коштами;
- 8) повнота і своєчасність розрахунків з позабюджетними фондами;
- 9) здійснення розрахунків з оплати праці та інших розрахунків з фізичними особами;
- 10) обґрунтованість проведених поточних і капітальних видатків.

Широкий спектр перевірених показників фінансової діяльності закладів вищої освіти дає змогу стверджувати, що ревізія є основним методом фінансового контролю. Свого часу М. М. Сперанський зазначив, що одна ревізія рахунків може показати, до якої міри фінансовий закон у кожному році був дотриманий або порушений [135, с. 18].

Оскільки ревізії комплексно охоплюють фінансово-господарську діяльність закладів вищої освіти, варто розглянути види ревізій, характерних як у цілому для фінансового контролю, так і для контролю за сферою вищої освіти.

У науковій літературі виділено ознаки, за якими здійснюється класифікація ревізій.

По-перше, за періодом господарської діяльності закладу вищої освіти, що перевіряється, ревізії можуть бути фронтальними й вибірковими. Під час фронтальної ревізії перевіряють фінансово-господарську діяльність закладу вищої освіти за тривалий проміжок часу, а при вибірковій – за короткий.

Оскільки фронтальні ревізії вимагають багато часу на їх проведення, зазвичай вони мають місце в неординарних ситуаціях, наприклад при встановленні розкрадань і зловживань у процесі фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти.

Вибіркові ревізії є найпоширенішим видом перевірки фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти. Єдина складність при їх проведенні – правильність вибору перевірконого періоду діяльності закладу вищої освіти, за який будуть перевірятися фінансові документи й господарські операції, а також визначення їх кількості.

По-друге, за прийомами та способам проведення – фактичні й документальні ревізії. Фактична – полягає в перевірці збереження та правильності використання матеріальних цінностей і грошових коштів закладу вищої освіти. Документальна – націлена на встановлення правильності здійснених господарських операцій закладу вищої освіти [127, с.132]. Об'єктами документальної ревізії, як правило, є форми звітності закладу вищої освіти.

По-третє, залежно від суб'єкта ревізії класифікують на надвідомчі, внутрішньовідомчі й внутрішньоорганізаційні.

Надвідомчі ревізії діяльності закладів вищої освіти здійснюються в рамках загальнодержавного фінансового контролю, суб'єктами якого є органи законодавчої й виконавчої влади, включаючи спеціально створені органи виконавчої влади. Такі ревізії можуть здійснювати Рахункова палата, Держаудитслужба України.

Для внутрішньовідомчих ревізій характерно те, що їх зміст обумовлений внутрішньовідомчим фінансовим контролем, суб'єктами якого є певні органи виконавчої влади. Подібні ревізії проводять у підвідомчих закладах вищої освіти відповідні міністерства і відомства, зокрема Міністерство освіти і науки України, МВС України тощо. Правовою підставою для проведення подібних ревізій є як загальні нормативно-правові акти, так і локальні.

Мета внутрішньовідомчої ревізії полягає в перевірці ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, у профілактиці недостач, розкрадань товарно-матеріальних цінностей, придбаних за рахунок бюджетних та інших коштів [38, с. 48–49].

У зв'язку із цим, не можна не відзначити, що існує думка про неефективність внутрішньовідомчих ревізій і відомчого контролю в цілому. Цю позицію озвучив у 1970-х рр. Е. А. Вознесенський, вказуючи, що ревізії відомчого фінансового контролю не виявляють оперативного порушення фінансової дисципліни й мають поверховий характер [30, с. 88]. На сьогодні зберігається спадкоємність цієї позиції в ряду авторів, що критикують відомчий фінансовий контроль за його формальність.

У зв'язку із цим варто запропонувати переорієнтувати внутрішньовідомчі ревізії фінансової діяльності закладів вищої освіти в бік збільшення кількості проведених повних і раптових ревізій.

На нашу думку, будь-який вид контролю і його метод можуть мати позитивний ефект, відповідно внутрішньовідомча ревізія діяльності закладів вищої освіти дозволяє здійснити превентивний вплив у цій сфері.

Внутрішньоорганізаційні ревізії діяльності закладів вищої освіти проводять співробітники спеціальних структурних підрозділів закладу вищої освіти, що контролюють діяльність інших структурних підрозділів і не мають юридичної самостійності. Зазвичай такими контрольними суб'єктами є бухгалтерії, фінансові відділи або управління.

По-четверте, з організаційного способу варто виділити планові та позапланові ревізії.

Планові ревізії діяльності закладів вищої освіти проводять згідно з раніше розробленим і затвердженим планом ревізійної роботи відповідного відомства або органу управління закладу вищої освіти не рідше одного разу на 5 років.

Позапланові ревізії можуть бути проведені в таких випадках:

а) за спеціальними завданнями органу управління закладу вищої освіти або вищого органу влади (зокрема, при погіршенні результатів фінансово-господарської діяльності);

б) при зміні керівника або головного бухгалтера закладу вищої освіти;

в) за зверненнями органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

По-п'яте, за ступенем охоплення фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти або з питань перевірки його діяльності ревізії поділяють на комплексні, часткові (тематичні) і наскрізні.

Комплексні ревізії охоплюють сукупність взаємопов'язаних елементів фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти й вивчають широке коло питань її діяльності. Мета такої ревізії – об'єктивне, повне й правильне оцінювання діяльності закладу вищої освіти, розробка економічно обґрунтованих пропозицій щодо її вдосконалення.

Комплексні ревізії є найбільш ефективним способом перевірки фінансово-господарської діяльності закладів вищої освіти в цілому, оскільки вони проводяться різними фахівцями, які вивчають усі питання фінансово-господарської діяльності.

У науковій літературі немає єдності щодо назви другого виду ревізії. Трапляється поняття «часткова (тематична) ревізія», у рамках якого часткова ревізія вважається тотожною тематичній [20, с. 96]. Інший підхід до цього виду ревізій пов'язаний з тим, що розглядає тематичну ревізію як різновид часткової,

яка проводиться органами міжвідомчого й внутрішньовідомчого контролю в різних господарюючих суб'єктах для поглибленого вивчення окремих питань фінансово-господарської діяльності [124, с. 81].

На нашу думку, варто ототожнювати ці два поняття, розглядаючи часткову (тематичну) ревізію як перевірку окремих фінансово-господарських операцій у діяльності закладу вищої освіти.

Часткову (тематичну) ревізію можна охарактеризувати як перевірку закладу вищої освіти з окремих питань або тем. Це можуть бути, наприклад, ревізія збереження та правильності використання матеріальних цінностей, ревізія правильності використання фондів заробітної плати і розрахунків з професорсько-викладацьким складом тощо. Мета такої ревізії – оцінити стан фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти із цього питання.

Нам видається, що тематичні ревізії найбільш ефективні в бюджетних установах, які не здійснюють безпосередньо господарські операції, а отже, і в закладах вищої освіти, у зв'язку з тим, що достовірність фінансових документів рідко вивчають за допомогою зустрічних перевірок у контрагентів, контрольних обмірів та інших методів фактичного контролю.

Характеризуючи наскрізні ревізії, варто зазначити, що вони охоплюють кілька структурних підрозділів, що входять до складу одного закладу вищої освіти, відповідно перевіряється діяльність головного офісу та його філій.

Метою цієї ревізії є не тільки перевірка фінансово-господарської діяльності філій закладу вищої освіти, а й визначення ефективності управління їх діяльністю.

Наскрізні ревізії є досить трудомісткими і не використовуються так широко, як попередні види, вони застосовуються у виняткових випадках – за наявності обставин, які свідчать про неефективне управління діяльністю структурних підрозділів закладу вищої освіти з боку його органу управління.

Враховуючи, що в ході ревізії здійснюється перевірка використання закладами вищої освіти бюджетних коштів, ці ревізії можна позначити як

фінансово-економічні, оскільки цей вид ревізії націлений на виявлення розкрадань бюджетних коштів.

Таким чином, на нашу думку, в рамках зовнішнього фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти слід говорити про фінансово-економічні ревізії, що являють собою метод бюджетного контролю, націлений на оцінювання стану фінансової дисципліни, визначення достовірності бухгалтерського обліку та виявлення фінансових порушень з використання бюджетних коштів.

Правову основу будь-якого виду ревізії становить ряд законодавчих актів, включаючи норми Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Рахункову палату» та інші акти відомчого або локального характеру.

Наступним методом фінансового контролю за діяльністю закладу вищої освіти є перевірка, яка має широкий спектр об'єктів і найчастіше використовується в рамках податкового контролю. На сьогодні в науці і практиці немає єдиного розуміння перевірки з погляду методу або форми.

У Податковому кодексі України вказано, що податковий контроль може здійснюватися шляхом проведення податкових перевірок, отримання пояснень платників податків, перевірки даних обліку і звітності, а також в інших формах, передбачених податковим законодавством [119].

Одні автори розглядають перевірки як форму контролю, виділяючи тематичні перевірки, податкові перевірки тощо, що стало характерно для наукових підходів після прийняття Податкового кодексу України й позначення податкової перевірки як форми податкового контролю.

Інші автори вважають перевірку методом фінансового контролю, оскільки вона являє собою прийом і спосіб його здійснення. Такий підхід традиційно існував до прийняття Податкового кодексу України і зберігається на сьогодні.

Аналізуючи перевірку як метод фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, слід проаналізувати два її види: податкову та рахункову.

Податкова перевірка необхідна для контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків та іншими особами, які мають податкові обов'язки [94, с. 164]. Податковий кодекс України виділяє два види податкових перевірок: камеральні та виїзні [119]. Камеральні перевірки здійснюються за місцем знаходження податкового органу, який аналізує податкові декларації та інші документи, надані платником податків, на предмет дотримання ними податкового законодавства України. Виїзні перевірки проводяться на території платника податків на підставі рішення керівника податкового органу не тільки щодо документальних об'єктів, а й матеріальних цінностей.

Щодо діяльності закладів вищої освіти можуть бути використані обидва види податкової перевірки.

Рахункова перевірка здійснюється щодо достовірності бухгалтерських звітів і балансів. Проводиться вона планово в рамках наступного фінансового контролю. Контрольними суб'єктами перевірки є фінансові органи, контрольно-ревізійний апарат вищих органів при ревізіях і аналізі фінансово-господарської діяльності.

Спочатку рахункові перевірки як метод фінансового контролю законодавчо були врегульовані листом Мінфіну СРСР від 28.01.1976 № 5 «Про методи рахункової перевірки бухгалтерських звітів і балансів державних підприємств і господарських організацій». Згідно із цим документом, фінансові органи зобов'язані були:

- а) при вивченні планів, аналізі звітів та фінансуванні організацій розбиратися в причинах невиконання кількісних і якісних показників їх роботи;
- б) аналізувати витрати виробництва;
- в) вивчати відповідність темпів зростання продуктивності праці і середньої заробітної плати на одного працюючого;

г) перевіряти достовірність облікових і звітних даних про виконання планів реалізації продукції, витрат виробництва та обігу, правильність розрахунків по заробітній платі, нарахування премій та відрахувань в спеціальні фонди;

д) забезпечити контроль за виконанням заходів щодо впровадження нових форм і методів обліку;

е) виявляти недоліки в організації бухгалтерського обліку та порушення чинних інструкцій і положень з бухгалтерського обліку і вживати заходів до усунення виявлених недоліків і порушень.

В подальшому, починаючи з 1983 р., приймали різні акти, що регулювали перевірку бухгалтерських звітів і балансів, в основу яких покладені правові норми листа Мінфіну СРСР від 28.01.1976 № 5.

Щодо контролю за фінансовою діяльністю закладів вищої освіти в тих самих документах вказано, як визначати різні види видатків:

- 1) з надання в безоплатне користування основних засобів або матеріальних цінностей, а також по оплаті капітального ремонту цих основних засобів;
- 2) по виплаті стипендій студентам;
- 3) з організації практики студентів тощо.

На сьогодні рахункові перевірки як метод збереглися в теорії, а в практиці фінансового контролю вони існують як перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності, регулювання яких здійснюється актами Мінфіну України.

Основними завданнями цих перевірок є контроль за виконанням чинних актів щодо здійснення бухгалтерського обліку та складання звітності, а також застосування раціональних форм і методів обліку. Перевірки здійснюють бухгалтерські служби фінансових органів.

Після закінчення перевірки складається довідка про факти і дані, виявлені на підставі аналізу перевірених бухгалтерських документів. У довідці вказують:

- а) виконану роботу з удосконалення бухгалтерського обліку;
- б) дані, що характеризують обсяг роботи з обліку й звітності об'єкта аудиту;

в) недоліки бухгалтерського обліку та звітності;

г) факти порушення законодавства з ведення бухгалтерського обліку та випадки незабезпечення збереження державних коштів.

У разі, якщо дана перевірка проводилася одночасно з ревізією, то її результати включаються в акт ревізії окремим розділом.

Таким чином, будь-який вид перевірки є результативним при її здійсненні в рамках фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, оскільки перевірка охоплює діяльність організації в будь-який період часу.

Наступний метод фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти – це спостереження або моніторинг. На сьогодні в науковій літературі й податковому законодавстві для позначення подібного методу вивається термін «моніторинг».

У дисертації ці терміни можна розглядати як синоніми, оскільки термін «моніторинг» визначається як постійне спостереження за певним процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату або первісним припущенням.

Визначення багатьох авторів, що розкривають зміст форм і методів фінансового контролю, співзвучні тлумаченню моніторингу як спостереження.

На думку М. Т. Білухи, спостереження є процесом моніторингу, збору даних та інформації [14, с. 101].

При аналізі податкового моніторингу також зустрічається його ототожнення з наглядом. Зокрема, інколи помилково вважають, що податковий моніторинг введений у практику оподаткування з метою впровадження в діяльність податкових органів механізму спостереження.

Водночас Є. В. Калюга зауважує, що, якщо об'єднати всі смислові значення моніторингу, то можна отримати такі змістовні характеристики [65, с. 145]:

– збір інформації, спостереження, прогноз ситуації;

– система спостережень за станом будь-якого об'єкта або процесу, необхідна для їх оцінювання, виявлення впливу різних чинників;

– цілеспрямована діяльність, пов'язана з регулярним або періодичним наглядом.

Таким чином, це підтверджує, що основний зміст моніторингу полягає в спостереженні й отриманні інформації про певний об'єкт.

Розглядаючи спостереження як метод, потрібно враховувати, що воно трактується як систематичне, цілеспрямоване й планомірне сприйняття об'єкта, у ході якого виходить знання про зовнішні сторони та властивості досліджуваного об'єкта.

У зарубіжній літературі з фінансового контролю, говорячи про спостереження, акцентують, що цей метод використовують за місцем перебування матеріальних цінностей об'єкта. Зокрема, Н. Г. Кузьміна описує спостереження як обстеження й перевірку на місці зберігання товарно-матеріальних цінностей, стану пропускної системи, контролю за ввезенням і вивезенням матеріалів та готової продукції [73, с. 235].

Виходячи з вищесказаного, можна зазначити, що спостереження як метод фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти полягає в отриманні інформації про наявність товарно-матеріальних цінностей, про їх зберігання та використання.

Як метод фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти пропонується саме спостереження, а не моніторинг, щоб уникнути його асоціації з податковим моніторингом, який неможливий щодо закладів вищої освіти, оскільки вони не відповідають критеріям, зазначеним у податковому законодавстві.

Стосовно фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, що використовують різні джерела фінансування своєї діяльності, в рамках цього методу вважаємо за доцільне запропонувати такий різновид спостереження, як

ендаумент-моніторинг, який являє собою спостереження за рухом грошових коштів закладів вищої освіти. На нашу думку, ендаумент-моніторинг повинен бути двох видів: зовнішній і внутрішній. Зовнішній ендаумент-моніторинг здійснюється органами державної влади як органами управління відповідним закладом вищої освіти (Мінфіном України, МОН України та ін.) [87, с. 38].

Внутрішній ендаумент-моніторинг повинні проводити органи управління закладу вищої освіти, наприклад, Вчена рада закладу вищої освіти [87, с. 9].

Ще одним методом фінансового контролю, що використовують для оцінювання стану господарської діяльності суб'єкта на місцях, є інвентаризація, що дає змогу встановити стан збереження майна в процесі фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту.

Інвентаризація позначає господарські предмети й визначається як періодичний переоблік майна, товарів з метою перевірки їх наявності та збереження, а також встановлення їх відповідності обліковим документам.

Цей метод може бути використаний при будь-якому виді фінансового контролю: попередньому, поточному і подальшому, його розглядають як самостійний у ході проведення ревізій, перевірок, обстежень і застосування інших методів [80, с. 167].

Інвентаризація може здійснюватися тільки сформованою комісією, в зв'язку із цим на підставі наказу або розпорядження визначається персональний склад комісії з неодмінною участю матеріально відповідальних або посадових осіб, діяльність яких піддається контролю [80, с. 168].

Зміст інвентаризації полягає переважно у візуальному огляді об'єктів шляхом безпосереднього ознайомлення з ними в натурі, у результаті чого встановлюються їх наявність і стан.

Інвентаризація господарської діяльності закладів вищої освіти може здійснюватися такими способами:

а) обмір об'єктів, які вимірюються в лінійних одиницях, наприклад площа навчальних будівель, спортивних споруд тощо;

б) вимір об'єктів основних засобів, окремих видів матеріально-виробничих запасів поштучно шляхом їх перерахунку, наприклад кількість столів, стільців, навчальних дощок, транспортних засобів тощо.

При проведенні інвентаризації в закладах вищої освіти найскладнішими об'єктами є бібліотечні фонди, оскільки необхідно звірити дані бюджетного обліку з фактичними даними, а також записи інвентарної книги з наявними виданнями й записами в читацьких формулярах.

Інвентаризація бібліотечних фондів закладів безпосередньо залежить від кількості облікових одиниць і проводиться один раз:

а) в 5 років, якщо у фонді зберігається до 50 тис. облікових одиниць;

б) в 7 років, якщо від 50 тис. до 200 тис. облікових одиниць;

в) в 10 років, якщо від 200 тис. до 1 млн облікових одиниць;

г) в 15 років, якщо від 1 млн до 10 млн облікових одиниць;

д) в 20 років, якщо від 10 млн до 20 млн облікових одиниць.

Обов'язково проводиться інвентаризація в закладі вищої освіти в таких випадках:

– перед складанням річної бюджетної звітності;

– при зміні матеріально відповідальних осіб;

– при виявленні зловживань у фінансовій сфері, псування і розкрадання майна;

– внаслідок катастроф і стихійних лих;

– при реорганізації закладу вищої освіти.

Результати інвентаризації повинні бути оформлені спеціальним документом – актом, який є обов'язковим елементом завершення інвентаризації.

Зі змісту інвентаризації видно, що вона посідає значне місце серед різних методів фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти.

Характеризуючи методи фінансового контролю, необхідно згадати про обстеження, який нормативно закріплений як метод бюджетного контролю і являє собою аналіз та оцінювання стану певної сфери діяльності об'єкта контролю.

Враховуючи, що заклади вищої освіти використовують бюджетні кошти на фінансування своєї діяльності, цей метод може бути використаний і при оцінюванні їх фінансового стану в рамках державного бюджетного контролю.

На нашу думку, для реалізації дієвої моделі організації контролю за ефективністю використання бюджетних коштів необхідно враховувати сукупність усіх методів фінансового контролю, включаючи обстеження, спрямоване на вивчення й оцінювання документальних та фактичних даних.

Основною метою обстеження діяльності закладів вищої освіти є загальний аналіз фінансово-господарської діяльності.

Названа мета може бути досягнута через вирішення таких завдань:

- дослідження документів обліку та звітності закладу вищої освіти;
- виявлення фінансового стану закладу вищої освіти;
- перевірка дотримання нормативно-правових актів щодо використання бюджетних коштів та правильності оформлення всіх фінансових документів;
- оцінювання обґрунтованості й цільового витрачання бюджетних коштів закладом вищої освіти.

Усі результати обстеження можуть оформлятися підсумковим документом – висновком або актом. Форма й зміст підсумкового документа затверджуються виконавчими органами влади.

Ще одним методом, що використовують у рамках фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, є аналіз. Цей термін означає розкладання, поділ на частини. Аналіз трактується як метод наукового пізнання явищ і процесів, в основу якого закладено вивчення складових, елементів досліджуваної системи.

При здійсненні аналізу використовують середні й відносні величини, угруповання та інші його статистико-математичні прийоми. Використання цих прийомів аналізу дає змогу виявити приховані фінансові правопорушення, що позначаються на результатах фінансово-господарської діяльності та викликають неузгодженість різних взаємопов'язаних економічних показників.

Основною метою аналізу є встановлення цільового характеру та ефективності використання бюджетних коштів закладами вищої освіти з урахуванням досягнення показників результативності, встановлених у плані заходів щодо реалізації програми підвищення їх конкурентоспроможності.

Як завдання для досягнення цієї мети мають бути позначені:

– аналіз виконання законодавчих актів та інших документів, що визначають організаційно-правову форму й регламентують діяльність закладів вищої освіти;

– аналіз джерел і обсягів фінансування діяльності закладів вищої освіти, спрямованих на реалізацію програми розвитку та підвищення конкурентоспроможності університетів серед провідних світових організацій, а також цільового й ефективного використання бюджетних і позабюджетних коштів;

– перевірка дотримання чинного законодавства при розміщенні замовлень на поставку товарів, виконання/надання робіт/послуг з метою реалізації цієї програми;

– аналіз досягнення статутних цілей та завдань, результатів діяльності закладів, виконання ними державного завдання, контрольних цифр прийому й встановлених показників.

Таким чином, доходимо висновку, що розглянуті форми та методи фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти дають змогу оцінити законність і ефективність цієї діяльності.

Варто зазначити, що розглянуті методи можуть існувати і як самостійні, і в складі більш значущих, наприклад ревізії або перевірки. З огляду на те, що форма

й метод завжди впливають на зміст будь-якого процесу, важливо вибрати найбільш ефективні форми та методи фінансового контролю, чітко розмежувати сфери їх застосування з урахуванням конкретних фінансово-господарських операцій, здійснюваних закладами вищої освіти.

2.2. Позабюджетна діяльність закладів вищої освіти

В умовах переходу України до нової організації її економічної та соціальної систем розвивається ряд нових підходів і механізмів господарювання. До них належить позабюджетна діяльність закладів вищої освіти.

Серед основних проблем, які доводиться вирішувати колективам закладів вищої освіти, що освоюють новий для себе напрям діяльності, слід назвати психологію його членів. Багато керівників і викладачі переконані: «Нам повинні дати...» (фінанси, матеріали, абітурієнтів, обладнання, методичні рекомендації, прилади і так до нескінченності). Але хто і чому, власне, повинен дати? Очевидно, що така постановка завдання сьогодні неправомірна.

Державні заклади вищої освіти утримуються за рахунок коштів, що стягуються з платників податків, тож повинні постійно доводити своє право на переважне отримання цих коштів.

Цей підрозділ має на меті розкрити зміст найважливіших сторін позабюджетної діяльності закладу вищої освіти, дати основні необхідні поняття, узагальнити відповідний досвід, накопичений за роки, а також сформулювати деякі рекомендації за головними аспектами цього питання.

Кожен заклад вищої освіти, за чинним законодавством України, має право здійснювати надання платних послуг, у результаті чого може отримувати

додаткові власні надходження від здійснюваної діяльності й використовувати їх для виконання своїх статутних завдань.

Перш за все необхідно усвідомити поняття «комерціалізація», «безприбутковість», причому не з позицій чинного законодавства, а щодо ринкової економіки, в рамках якої змушені функціонувати такі традиційно неринкові структури, як заклади вищої освіти.

Некомерційними, непідприємницькими, такими, що не прагнуть до отримання прибутку, в умовах ринку можна вважати такі установи, які:

- а) мають достатній обсяг фінансування;
- б) перебувають під обґрунтованою і правомірною заборонаю засновника або держави на підприємництво.

Ідеальним слід вважати варіант, що поєднує перераховані умови.

Відповідно до п. 8 ч. 2 ст. 32 Закону України «Про вищу освіту», заклади вищої освіти мають рівні права, що становлять зміст їх автономії та самоврядування, у тому числі мають право надавати додаткові освітні та інші послуги відповідно до законодавства [59].

Згідно зі ст. 73 Закону України «Про вищу освіту», заклад вищої освіти відповідно до законодавства та статуту може надавати фізичним та юридичним особам платні послуги за умови забезпечення надання належного рівня освітніх послуг як основного статутного виду діяльності [59].

Перелік платних освітніх та інших послуг, що можуть надаватися державними і комунальними закладами вищої освіти, затверджується Кабінетом Міністрів України [59].

Порядок надання платних освітніх та інших послуг, включаючи порядок визначення їх вартості для здобувачів вищої освіти, встановлюється центральним органом виконавчої влади у сфері освіти і науки, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку і торгівлі, та центральним органом виконавчої влади,

що забезпечує формування державної фінансової, бюджетної, податкової політики [59].

Державні й комунальні заклади вищої освіти мають право надавати додатково платні освітні та інші послуги виключно понад обсяги, встановлені державним стандартом, і поза діяльністю, що фінансується за рахунок коштів відповідних бюджетів.

Відповідно до п. 1 Переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 № 796 у сфері освітньої діяльності передбачено такі види додаткових платних послуг [115]:

1) навчання понад державне (регіональне) замовлення в межах ліцензійного обсягу відповідно до договорів, укладених з фізичними або юридичними особами, студентів та курсантів невійськових закладів фахової передвищої та вищої освіти, що визначені постановою Кабінету Міністрів України від 17.07.2015 № 506 «Про затвердження Порядку надання окремим категоріям осіб, які навчаються у невійськових закладах фахової передвищої та вищої освіти, статусу курсанта»;

2) навчання студентів, курсантів для здобуття другої вищої освіти певного рівня у разі, коли вища освіта такого рівня вже здобута (здобувається) особою за державним (регіональним) замовленням (крім випадків, коли право на безоплатне здобуття другої вищої освіти певного рівня надано законодавством);

2-1) викладання здобувачам фахової передвищої, вищої освіти однієї чи кількох дисциплін (предметів) англійською та/або іншими іноземними мовами поряд з викладанням відповідно до навчального плану зазначеної дисципліни (предмету) державною мовою, крім випадків, коли таке викладання передбачене навчальними планами;

3) підвищення кваліфікації, перепідготовка, інше навчання для здобуття післядипломної освіти понад державне (регіональне) замовлення в межах ліцензійного обсягу;

3-1) проведення спеціальних курсів, семінарів, тренінгів, стажування, підвищення професійної компетентності в іншій формі, що не потребує отримання відповідної ліцензії;

3-2) визнання кваліфікації, здобутої за результатами неформальної або інформальної освіти;

4) навчання за освітнім рівнем кваліфікованого робітника понад державне (регіональне) замовлення в межах ліцензійного обсягу, крім випадків, коли здобуття освітнього рівня кваліфікованого робітника передбачено навчальним планом підготовки за освітнім рівнем фахової передвищої або вищої освіти;

5) підготовка до вступу до закладів фахової передвищої, вищої освіти та до зовнішнього незалежного оцінювання;

6) перепідготовка, підвищення кваліфікації, інше навчання за замовленням центрів зайнятості;

7) прийом кандидатських іспитів, видання та розповсюдження авторефератів, дисертацій, стенографування під час захисту дисертацій, організація, підготовка до захисту дисертацій на здобуття ступенів доктора філософії/доктора мистецтва (кандидата наук), доктора наук та його проведення для осіб, які навчаються (навчалися) відповідно до договорів, укладених з фізичними або юридичними особами, у тому числі для осіб, які не навчаються (не навчалися) у відповідному закладі вищої освіти або науковій установі (крім оплати часу проведення засідання членам спеціалізованої вченої ради та оплати часу участі в таких засіданнях офіційних опонентів);

8) здійснення наукового супроводження осіб, які підвищують кваліфікацію самостійно, та стажування таких осіб;

9) організація, проведення у позанавчальний час (у тому числі канікули, святкові та вихідні дні) заходів за освітнім, науковим, технічним, художнім, туристичним, екологічним, спортивним, оздоровчим та гуманітарним напрямками, крім тих, що фінансуються за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів тощо.

Презумпція здійснення позабюджетної діяльності закладів вищої освіти підтверджується безліччю прикладів з їх сучасної діяльності, які традиційно вважалися непридатними для такого роду діяльності. У зв'язку із цим слід враховувати, що позабюджетна діяльність, здійснювана при й у рамках традиційно неринкової структури:

а) спочатку є заходом вимушеним, застосовуваним в умовах перехідного, невідомої тривалості періоду й з метою компенсації тих фінансових коштів, які повинні бути надані державою, але або зовсім не отримані, або отримані несвоєчасно;

б) проникаючи в неринкові структури, стає мало не рівноправним джерелом фінансування життєдіяльності закладів вищої освіти;

в) розростаючись до відомих розмірів (оцінити які можна лише в кожному конкретному випадку), може створити загрозу «іміджу» установи й навіть якості основної статутної діяльності, що має стати предметом певної уваги контролюючих органів.

Говорячи про необхідність контролю, зазначимо ряд обставин:

1. Регулювання ринкових відносин у такій традиційно неринковій сфері, як вища школа, є можливим і до певної міри необхідним, особливо щодо тієї частини діяльності закладу вищої освіти, де держава виступає гарантом якості освітніх послуг.

2. Регулювання позабюджетної діяльності в закладі вищої освіти має здійснюватися державними органами без адміністративного волюнтаризму, на

основі ряду критеріїв, відповідність яким гарантує якість діяльності закладу вищої освіти.

3. Система критеріїв, що визначають міру контролю за позабюджетною діяльністю закладу вищої освіти з боку державних органів, і порядок здійснення контролю повинні бути регламентовані. У чинному законодавстві вже зараз є невеликий, але корисний досвід такої регламентації.

4. Щодо системи критеріїв, то в чинному Законі України «Про освіту» не дотримано вимоги їх чіткості.

Кілька слів про таку історію ринкової категорії, як «капіталізація прибутку», безпосередньо пов'язаної з позабюджетною діяльністю закладу вищої освіти.

Традиційно неринковий характер діяльності закладу вищої освіти й стільки ж традиційний (до недавнього часу) поділ економічної теорії на політекономію капіталізму та політекономію соціалізму досі викликають у багатьох «реакцію відторгнення» зазначеної категорії від економіки системи вищої освіти.

Капіталізація отриманого закладом вищої освіти перевищення сукупних доходів над загальною сумою видатків означає формування в закладі вищої освіти фонду накопичення, який може бути використаний ним на:

- а) розвиток матеріально-технічної та соціально-економічної бази;
- б) формування резервів фінансових коштів;
- в) утворення коштів, які, будучи спрямованими на здійснення господарських операцій, дозволять отримати додаткові кошти, що компенсують недостатні обсяги бюджетного фінансування (наприклад, депозитні банківські операції).

Немає нічого поганого в тому, що заклад вищої освіти, який функціонує в умовах хронічного браку бюджетних коштів, вживає заходів, пов'язаних з отриманням додаткових позабюджетних коштів, які сприяють нормальному його функціонуванню, а іноді й просто забезпечують життєдіяльність.

Розглянемо терміни та визначення, пов'язані із сутністю позабюджетної діяльності закладу вищої освіти. У зв'язку з прийняттям Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Закон України «Про підприємництво» був скасований.

Проте, на нашу думку, заклад вищої освіти державної форми власності, надаючи платні послуги, здійснює підприємницьку діяльність з метою отримання прибутку. Кошти, отримані від надання платних послуг, заклад вищої освіти використовує на свій розсуд. Тобто, по суті, за таких умов заклад вищої освіти здійснює підприємницьку діяльність.

У зв'язку із цим, ми пропонуємо доповнити Закон України «Про вищу освіту» двома статтями:

Стаття 73-1 «Підприємницька діяльність закладу вищої освіти» [86, с. 116]:

1. Заклад вищої освіти має право вести підприємницьку діяльність, передбачену його статутом.

2. До підприємницької діяльності закладу вищої освіти належать такі операції:

– виконання й здавання в оренду основних фондів та майна закладу вищої освіти;

– продаж товарів, обладнання; надання посередницьких послуг;

– пайова участь у діяльності інших установ (у тому числі освітніх) та організацій;

– придбання акцій, облігацій, інших цінних паперів та отримання доходів (дивідендів, відсотків) за ними;

– здійснення операцій, що дають дохід, безпосередньо не пов'язаний з власним виробництвом передбачених статутом продукції, робіт, послуг і з їх реалізацією.

3. Діяльність закладу вищої освіти з реалізації передбачених його статутом виробленої продукції, робіт і послуг належить до підприємницької лише в тій

частині, в якій отримується від цієї діяльності дохід і не реінвестується безпосередньо в цей навчальний заклад і (або) на безпосередні потреби забезпечення, розвитку та вдосконалення освітнього процесу (в тому числі на заробітну плату) в цьому навчальному закладі.

4. У своїй підприємницькій діяльності заклад вищої освіти прирівнюється до підприємства й підпадає під дію Господарського кодексу України.

5. Засновник або орган управління закладом вищої освіти мають право припинити його підприємницьку діяльність, якщо вона йде на шкоду освітньої діяльності, передбаченої статутом, до рішення суду із цього питання.

Стаття 73-2. Індивідуальна трудова науково-педагогічна діяльність [86, с. 117]:

1. Індивідуальна трудова науково-педагогічна діяльність, що супроводжується отриманням доходів, розглядається як підприємницька й підлягає реєстрації відповідно до законодавства України.

2. Індивідуальна трудова науково-педагогічна діяльність не ліцензується. При її реєстрації заявник подає до відповідного реєстраційного органу лише заяву та документ про сплату реєстраційного збору.

3. Не зареєстрована індивідуальна трудова науково-педагогічна діяльність не допускається. Фізичні особи, які займаються такою діяльністю з порушенням законодавства України, несуть відповідальність відповідно до законодавства України. Усі доходи, отримані від такої діяльності, підлягають стягненню в доход відповідного місцевого бюджету в установленому порядку.

Повернемося до визначення підприємництва. У загальному випадку підприємництво – це ініціативна самостійна діяльність будь-якого суб'єкта в будь-якій сфері з метою отримання прибутку. Якщо ж ідеться саме про підприємництво у вищій освіті, то тут виникає питання: чи сумісні поняття «освіта» й «підприємництво», або як поєднувати освіту та підприємництво?

Порушена проблема може, на наш погляд, бути вирішена так. При незмінно і швидко скорочуваному обсязі централізованих фінансових і матеріальних ресурсів закладам вищої освіти не вижити без залучення додаткових фінансових коштів з інших (крім бюджетних) позабюджетних джерел.

Заклад вищої освіти не може скласти серйозної конкуренції у виробництві товарів і послуг спеціалізованим підприємствам. Але це і не є його завданням.

По-перше, співробітники закладу вищої освіти мають перевагу в своїй основній сфері – освітній.

По-друге, підприємництво для більшості членів колективу закладу вищої освіти має побічний, додатковий характер і зумовлено, як правило й головним чином, необхідністю отримання додаткового доходу. І лише для невеликої частини колективу воно є основною діяльністю з метою залучення до закладу вищої освіти додаткових ресурсів. При цьому заклади вищої освіти шукають незайняті або створюють нові «ніші» ринку, зазвичай так чи інакше пов'язані з основною діяльністю колективу, а також зумовлені індивідуальними, особистими якостями або кваліфікацією окремих його членів.

Отже, підприємницьку діяльність закладу вищої освіти відрізняє від підприємницької діяльності підприємств цілий ряд особливостей. Наведемо деякі з них.

Перш за все, розглянута діяльність колективу закладу вищої освіти має не основний, а допоміжний характер, що доповнює й забезпечує виконання основної діяльності з досягнення поставленої перед ним мети – вільного розвитку всіх членів колективу через вільний розвиток кожного. Водночас співробітники та студенти закладу вищої освіти не можуть жити за іншими, ніж суспільство в цілому, економічними законами.

Тому спонукальними мотивами організації та розширення масштабів підприємницької діяльності для закладу вищої освіти можуть бути компенсація нестачі коштів для підтримки, відновлення, а іноді й розширення основних

фондів, спричиненого дефіцитом бюджетних коштів; підвищення ефективності використання основних фондів; забезпечення умов для реалізації потенціалу співробітників; розширення масштабів задоволення потреб зовнішніх для закладу вищої освіти суб'єктів.

Заклад вищої освіти в умовах, що виникли у сфері вищої освіти, змушений займатися підприємництвом як у сфері освіти, так і в інших сферах. Але заздалегідь можна стверджувати, що ця діяльність приречена на провал, якщо при оподаткуванні її результатів органи влади будуть керуватися правилами, прийнятими для виробничих, комерційних структур.

Оскільки головна мета закладів вищої освіти пов'язана з отриманням соціального ефекту, вони неконкурентоспроможні у сфері підприємництва. Для забезпечення конкурентоспроможності вони повинні направити всі свої зусилля на отримання прибутку, не відмовляючись від досягнення соціального ефекту, тобто на розвиток вищої освіти. Тому при оцінюванні органами влади доцільності оподаткування прибутку закладу вищої освіти й джерел його отримання потрібно виходити з того, в якому напрямі його використовували.

Якщо прибуток капіталізують, тобто направляють на розширення масштабів діяльності з метою збільшення маси прибутку, то він має підлягати оподаткуванню на загальних підставах, передбачених законом. Якщо ж заклад вищої освіти направляє (реінвестує) його на розвиток матеріально-технічної бази або вирішення соціальних завдань, то його прибуток підлягає звільненню від оподаткування.

Державний заклад вищої освіти за своєю суттю є некомерційною організацією, не прагне до отримання прибутку заради прибутку, а направляє всю його суму виключно на власний розвиток з метою задоволення потреб громадян у суспільних благах. Статус бюджетної установи не дає права працівникам такої установи розпоряджатися дивідендами від отриманого прибутку.

Отже, мета організації підприємництва закладу вищої освіти – це залучення законними методами фінансових і матеріальних коштів з будь-яких позабюджетних джерел для забезпечення ефективного виконання ними своєї основної функції із задоволення потреб громадян у здобутті вищої освіти й підготовки кадрів для галузей національної економіки країни.

С. Левицька поділяє підприємницьку діяльність закладів вищої освіти на три категорії, а саме [79, с. 7]:

- 1) надання послуг освітнього характеру;
- 2) надання послуг й виробництво товарів, пов'язаних з навчально-виховним процесом;
- 3) надання послуг і виробництво товарів, які не мають прямого стосунку до навчально-виховного процесу.

На сьогодні у фінансовому аспекті в закладах вищої освіти комерційну діяльність доцільно розглядати в двох напрямках, а саме як: 1) надання послуг, пов'язаних з навчально-виховним процесом, – платних освітніх послуг; 2) надання послуг, не пов'язаних з навчально-виховним процесом, – науково-дослідних, інформаційних, господарських та інших.

Зупинимось на них докладніше.

1. Надання послуг, пов'язаних з навчально-виховним процесом, – платних освітніх послуг. Природно, що основну групу видів підприємництва закладів вищої освіти становить надання освітніх послуг. Серед них найбільш поширена послуга – підготовка кадрів різних рівнів освіти й кваліфікації за прямими договорами із замовниками кадрів – підприємствами, об'єднаннями, організаціями, установами та фізичними особами, як вітчизняними, так і іноземними. Сюди також входить підвищення кваліфікації фахівців, методичної майстерності викладачів; освоєння керівниками нових структур управління діяльністю навчальних закладів; перепідготовка фахівців.

Освітні послуги надають у платній і безкоштовній формах. Варто зазначити, що будь-які освітні послуги кимось повинні бути оплачені з метою відшкодування необхідних витрат на навчання. Тому говорити про платність або безоплатність освіти можна лише з позицій здобуття освіти або професійної підготовки. Обсяг платних освітніх послуг щороку зростає. Такі послуги надають не тільки недержавні освітні установи. Нині розширюється практика надання платних освітніх послуг державними закладами вищої освіти.

Побудова механізму фінансування навчання в умовах переходу до ринкової економіки базується на поєднанні джерел надходження коштів від ряду суб'єктів економічних відносин: держави, громадських організацій, комерційних структур, осіб, які навчаються, тощо.

Виходячи із цього, оплата може здійснюватися або в особистій (проводиться студентом), або в інституційній формі (проводиться державою, господарськими суб'єктами, комерційними структурами тощо). При цьому не виключено, а, навпаки, передбачено форму оплати, що поєднує як приватне, так і інституційне фінансування.

Одним з критеріїв результативності традиційної системи вищої (в широкому розумінні слова) освіти в нашій країні був, як відомо, досить високий ступінь її доступності. Комерціалізація вищої освіти, тобто введення платного навчання, яке набуває все більшого поширення, здатне зробити питання про доступність вищої освіти одним з найбільш гострих, що безпосередньо впливають на соціально-економічну та політичну стабільність у країні.

Складність цієї проблеми посилюється процесом формування нового типу соціального розшарування – за життєвим рівнем, трудовою мотивацією, соціальною і професійною орієнтацією, як наслідок, можливістю адаптації до ринкових форм господарської поведінки. Те саме ми спостерігали при аналізі історії фінансування освіти на початку ХХ ст.

Виходячи із цього, можна зробити висновок, що основні соціально-економічні наслідки впливу комерціалізації навчання, а саме введення платності навчання, на роль вищої школи в суспільстві і, як наслідок, на соціально-трудова поведінку населення, в коротко- і середньостроковій перспективі можуть бути такими:

- 1) зниження конкурсу до ЗВО;
- 2) значне скорочення кількості абітурієнтів, здобувачів вищої освіти;
- 3) значне звуження соціальних верств населення, що забезпечують відтворення висококваліфікованої робочої сили;
- 4) позбавлення прошарку інтелігенції можливостей зростання за рахунок відтворення своєї групи;
- 5) відмова батьків від особистих матеріальних і духовних потреб на користь освіти дітей;
- 6) пошук додаткових місць роботи й заробітків з метою забезпечення оплати вищої освіти;
- 7) зниження планованої кількості дітей в сім'ях;
- 8) формування нових напрямів у міграції населення, викликаних відмінностями у вартості навчання;
- 9) відторгнення окремих регіонів країни від сфер вищої освіти;
- 10) відтворення висококваліфікованого рівня тільки в елітарних прошарках суспільства;
- 11) погіршення генетичного фонду населення.

Таким чином, якщо традиційна вища школа виступала як консолідуюча сила суспільства, то при комерціалізації навчання у формі введення оплати вища школа може перетворитися на знаряддя глибокого деструктиву суспільства, формування нового, елітарного типу його розшарування, а також виникнення гостропроблемних тенденцій у зайнятості.

Необхідно зазначити, що при інституційній формі оплати вищої освіти вищий ступінь її доступності забезпечується тільки щодо таких економічних критеріїв, як рівень доходів, платоспроможність тощо. Вирішення проблеми в такому випадку ніби зміщується в інші сфери: по-перше, у сферу структурних співвідношень (мотиваційних, профорієнтаційних, територіальних тощо), по-друге, у сферу загальноекономічних ринкових відносин.

Доступність платної вищої освіти при інституційній формі оплати навчання буде жорстко визначатися станом ринку праці (кон'юнктурою попиту та пропозиції робочої сили й робочих місць, ціною робочої сили тощо), а також наявністю в інституційних одиниць бажання та можливості оплачувати навчання.

Існує багато аргументів на користь необхідності повної фінансової підтримки державою функціонування й розвитку вищої освіти. Однак, це аж ніяк не означає, що держава повинна покривати всі видатки в цій соціальній сфері. Як випливає з висновків багатьох західних економістів щодо фінансування вищої освіти, при дефіциті бюджетних коштів оплата освітніх послуг студентів може існувати за рахунок власних або запозичених коштів.

При цьому забезпечується врахування таких факторів:

– особиста вигода (отримання в перспективі вищого доходу й соціального статусу, більш значної частки в споживанні, кращих умов праці, більш широкого доступу до надбань науки, культури, техніки та технології);

– підвищення відповідальності студента за здобуття освіти, а закладу вищої освіти – за якість підготовки фахівця. Кошти на оплату освітніх послуг, а також житлово-побутових і культурних потреб у період навчання можуть бути отримані на основі укладення студентом контракту (договору) з будь-яким власником фінансових коштів, у тому числі з органами виконавчої влади.

Перехід на оплатність економічних відносин студента й закладу вищої освіти з приводу здобуття вищої освіти дає змогу:

– не збільшуючи видатків на вищу освіту з державного бюджету, розширити масштаби охоплення охочих здобути вищу освіту;

– більш імовірно узгоджувати потреби ринків робочої сили з реальними масштабами підготовки фахівців у професійно-кваліфікаційному розрізі.

Доцільність такого підходу підтверджує багаторічна практика ряду розвинених країн. Так, в Англії тому, хто навчається, незалежно від його доходів, надається кредит для оплати освітніх послуг, а також стипендія, розмір і умови надання якої встановлюються комісією за студентськими кредитами й періодично коригуються залежно від реальних доходів сім'ї студента. Фінансова підтримка надається, як правило, студентам перших курсів, виходячи з припущення, що на старших курсах студенти повинні вступити в договірні відносини з приводу свого працевлаштування до обраних ними роботодавців.

Закон «Про освіту» передбачає право громадян, які пройшли конкурс і зараховані до вищого навчального закладу, на отримання особистого державного освітнього кредиту, наданого на різних умовах. Порядок надання такого кредиту визначає законодавство Англії.

Не можна не відзначити ту обставину, що, навіть встановивши економічні відносини з приводу отримання освітніх послуг, не всі сторони цих відносин можуть бути впевнені в повному виконанні умов договору. Інакше кажучи, є аргументи не на користь оплати вищої освіти, представлені з позицій «приватного власного блага»:

– самі студенти під час навчання не можуть досить точно оцінити якісний рівень надаваних освітніх послуг, оскільки їх результатами вони скористаються лише згодом. Ця невизначеність щодо майбутніх доходів (заробітків) викликає серйозне побоювання в надійності самостійної оплати вищої освіти;

– дотримуючись цієї ж логіки, можна припустити, що й кредитори, майбутні роботодавці (потенційні інвестори), якщо вони орієнтуються на стан ринку праці лише в цю мить, не завжди будуть готові вкладати кошти у вищу освіту.

Сьогодні підготовка фахівців здійснюється за відповідними освітньо-професійними програмами. Особливої актуальності набуває в Україні дуальна форма вищої освіти, коли роботодавець (орган державної влади чи приватна компанія) бере весь ризик навчання на себе й несе відповідальність за працевлаштування випускника, обговоривши всі умови в тристоронньому (ЗВО-студент-роботодавець) договорі з таким студентом. Дуальна форма навчання передбачає, що студент, навчаючись у закладі вищої освіти, паралельно проходить конкурс для свого працевлаштування й працює у відповідного роботодавця. А відповідна освітньо-професійна програма підготовки такого фахівця є узгодженою між закладом вищої освіти та відповідним роботодавцем і націлена на його підготовку чітко під потреби такого роботодавця.

За дуальною формою навчання теоретичний матеріал опановують у закладі з педагогом, а практичне навчання проходить у відповідного роботодавця. Такий підхід суттєво відрізняється від «практичних відпрацювань», оскільки в його основі не тільки закріплення теорії на практиці, а саме навчання в умовах практичної роботи.

Освітньо-професійна програма є сьогодні документом, який є юридичною формою такої підготовки відповідного фахівця за фахом.

Безумовно, нові інституційні механізми повинні впливати на політику держави й активізувати участь в освітньому процесі самого споживача освітніх послуг – студента. Введення платності вищої освіти покликане стати одним з факторів підвищення її соціально-економічної результативності, і в цьому сенсі вона необхідна, оскільки, як зазначалося вище, здатна підвищити відповідальність закладу вищої освіти за якість підготовки фахівця, а споживача освітніх послуг – за якість навчальної діяльності.

Говорячи про відповідальність споживачів платних освітніх послуг, не варто її абсолютизувати й закривати очі на численні факти порушення їх прав. Як показує досвід практичної роботи, до таких порушень належать: необґрунтоване

стягнення грошей з батьків або порушення порядку введення платних освітніх послуг у державних закладах вищої освіти; надання освітніх послуг без укладення відповідних договорів; відсутність в укладених договорах гарантій захисту прав споживачів; ненадання закладами вищої освіти вичерпної інформації для споживача платних освітніх послуг про умови навчання, повноваження закладу вищої освіти тощо.

Щоб уникнути цих у край небажаних ситуацій, дуже важливо забезпечити споживачам платних освітніх послуг гарантії якісного навчання, що відповідає вимогам державних освітніх стандартів. Такі гарантії, безумовно, повинні бути забезпечені відповідним механізмом правового захисту, який на сьогодні сформовано не повністю. Зокрема, досі не розроблені правила надання платних освітніх послуг, тобто відсутній нормативно-правовий акт, який регулює правовідносини споживачів і виробників платних освітніх послуг. Відповідно до Закону України «Про захист прав споживачів», ці правила повинні бути затверджені Кабінетом Міністрів України.

Однак Закон України «Про захист прав споживачів» встановлює більш повні і високі гарантії захисту прав споживачів послуг. Чинні норми цього закону у сфері вищої освіти поки реалізуються слабо, головною причиною чого багато в чому є відсутність правил надання платних освітніх послуг. Розробка й затвердження правил сприяло б більш широкому застосуванню Закону України «Про захист прав споживачів» у сфері платних освітніх послуг і помітно знизило «бар'єр ризику» у споживачів цих послуг.

Завершуючи аналіз надання послуг освітнього характеру, варто підкреслити, що їх здійснення на платній основі є можливим лише за наявності в закладу вищої освіти резерву навчально-педагогічного потенціалу та матеріально-технічної бази понад необхідні для виконання державного замовлення (контрольних цифр).

Найбільшого поширення в напрямі формування контингенту абітурієнтів набули платні підготовчі курси як у цей, так і інший заклад вищої освіти. Тут

заклади вищої освіти відчують сьогодні серйозну конкуренцію з боку окремих самостійних установ, здатних вивчати зміну попиту й пропозиції на ринку навчальних послуг, оперативно змінювати документацію, запрошувати авторів оригінальних методик і збирати в себе найдосвідченіших педагогів з різних закладів вищої освіти, добре оплачуючи їх роботу.

Поряд з платними підготовчими курсами в закладах вищої освіти організовують стажування викладачів, аспірантів, наукових, інженерно-технічних та інших працівників на відповідних кафедрах, у лабораторіях, на виробництвах. Ця діяльність ґрунтується на договорах між студентами та освітніми установами, науково-дослідними, проєктними та іншими організаціями України.

Часто практикується організація спеціалізованих платних курсів і консультаційних пунктів з вивчення іноземних мов, здобуття інженерами другої професії в галузі управління або економіки тощо.

Співробітники закладів вищої освіти зайняті проведенням науково-дослідних і проєктних робіт, включаючи економічні й соціологічні дослідження, на які сьогодні спостерігається дедалі більший попит. Подібні роботи виконують силами кафедр, лабораторій або створених при них науково-дослідних і проєктно-наукових підрозділів.

Надаються також платні освітні послуги населенню, зокрема, організовуються курси підготовки різних фахівців: бухгалтерів, державних службовців відповідно до їх напрямів роботи, курси з вивчення іноземної мови. Слід зазначити, що державні заклади вищої освіти стикаються із серйозною конкуренцією приватних закладів вищої освіти й у наданні платних освітніх послуг населення за тими напрямками, де є високий попит.

Водночас поки що недостатньо поширена навчально-методична робота, якою зайняті співробітники закладів вищої освіти, але в майбутньому можна очікувати помітне збільшення доходів закладів вищої освіти за рахунок реалізації цього напрямку діяльності. До основних її видів належать розробка та видання

замовної методичної та іншої навчальної літератури, а саме написання та реалізація за договірними цінами навчальних посібників, підручників, різних розробок, зокрема ділових ігор; створення й реалізація ілюстраційних матеріалів (схем-конспектів тощо), збірників для аналізу господарських ситуацій, їх програмного забезпечення тощо; редагування, підготовка до тиражування, видання і поширення навчально-методичної документації; видання та реалізація пакетів прикладних програм; розробка й реалізація методичних матеріалів з атестації науково-педагогічних працівників; розробка організаційно-управлінських документів щодо створення та організації роботи закладів вищої освіти різних типів.

2. Надання послуг, не пов'язаних з навчально-виховним процесом, – науково-дослідних, інформаційних, господарських та інших.

У цьому напрямі найбільшого поширення серед викладачів закладів вищої освіти набули розробка й реалізація пакетів різноманітних програм навчального характеру; виготовлення обладнання, тренажерів для навчальних закладів, дрібносерійних партій деталей або окремих машин; випуск невеликих партій хімічних речовин на замовлення підприємств; ремонт, налагодження та обслуговування обчислювальної техніки, вимірювальних приладів тощо.

Крім того, надають такі послуги:

- інформаційні (підбір і обробка бібліографічної, реферативної, науково-технічної, довідкової та іншої інформації);
- з патентування винаходів і відкриттів;
- з проведення експертизи наукових робіт, проектів (конструкторських, будівельних тощо), якості продукції (товарів) та інших робіт;
- медичні та побутові;
- з проведення посередницьких операцій з матеріально-технічного постачання, розміщення замовлень на виробництво продукції (робіт), продажу

навчально-методичної та іншої навчальної літератури, розробленої кафедрами, лабораторіями й виданої закладом вищої освіти.

Нарешті, як особливу групу можна відокремити таку комерційну й посередницьку діяльність, здатну в майбутньому набути значного поширення в діяльності закладів вищої освіти, як операції з купівлі-продажу навчального обладнання, операції із цінними паперами.

Крім того, у закладах вищої освіти вже сьогодні організована й розвивається фінансова діяльність: вони можуть створювати різноманітні підприємства, засновуються та функціонують асоціації, заклади вищої освіти можуть купувати цінні папери (акції, векселі тощо) і здійснювати операції з ними.

Так, відповідно до ст. 33 Закону України «Про вищу освіту», структурними підрозділами закладу вищої освіти можуть бути [59]:

– навчально-науковий інститут – структурний підрозділ університету, академії, інституту, що об'єднує відповідні кафедри, лабораторії, науково-дослідні центри та експериментальні лабораторії, які провадять освітню діяльність і наукові дослідження;

– наукові, навчально-наукові, науково-дослідні, науково-виробничі та проєктні інститути, навчально-науково-виробничі центри (сектори, частини, комплекси тощо), дослідні станції, конструкторські бюро, відділи аспірантури і докторантури, навчально-виробничі комбінати, експериментальні підприємства, клінічні бази закладів медичної освіти, університетські клініки та лікарні, юридичні клініки, полігони, наукові парки, технопарки, музеї, оперні студії, навчальні театри, філармонії, інші підрозділи, що забезпечують практичну підготовку фахівців певних спеціальностей та/або проводять наукові дослідження.

Поряд із цим у закладах вищої освіти поширені послуги з конструювання різних машин і пристроїв, проведення досліджень у сфері маркетингу обладнання, розробки нового механізму організації праці й зарплати. В окремих випадках статтями госпрозрахункового доходу закладів вищої освіти є проведення

лабораторних випробувань технічних пристроїв, проб металів, ґрунтів тощо на замовлення суб'єктів господарювання, а також сільгоспроботи й транспортне обслуговування.

Водночас частка доходу, отримуваного від раніше поширеного виду отримання позабюджетних коштів – здавання в оренду різних об'єктів, поступово зменшується. Головною умовою, що стримує розвиток підприємництва в цьому напрямі непрофільної сфери діяльності закладу вищої освіти, є необхідність першочергового забезпечення потреб основної діяльності, незважаючи на те, що комерційне використання потужностей закладу вищої освіти з економічного погляду вигідніше.

В оренду найчастіше здають також спортивні споруди: тири, спортзали, басейни; а також кімнати в гуртожитках (як правило, під готелі та малі підприємства). Нежитлові приміщення (перш за все підвали) здають під малі підприємства, склади. Іноді здають їдальні в оренду. Відомі випадки здавання іншим освітнім установам навчальних приміщень (найчастіше аудиторій) для проведення занять; іноді частина навчальних будівель здають під офіси банків і інших комерційних структур.

Сьогодні здавання в оренду різних об'єктів є поки другою за значущістю після підготовки фахівців за договорами статтею госпрозрахункового доходу закладів вищої освіти. Зменшення масштабів здавання в оренду зумовлено рядом причин, серед яких як найважливіші можна виділити пасивний характер цього шляху, в результаті якого колектив закладу вищої освіти отримує значно менше від того, що він міг би заробити, активно самостійно використовуючи основні фонди, надані йому власником. Та й податкова політика держави сьогодні така, що велика частина доходів від позабюджетних операцій подібного роду перераховується в бюджет. Нарешті, колектив навчального закладу не є власником майна, в основному майно перебуває в оперативному управлінні в ЗВО, і, згідно із

законом, повинен віддавати невикористану частину доходу власнику або органу управління.

Розглядаючи питання комерційного використання площ і дорогого устаткування закладів вищої освіти, не можна не згадати про внутрішній і зовнішній контроль. Для створення організаційної та методичної роботи, здійснення комерційних видів діяльності, а також для забезпечення обліку та контролю за їх результатами в закладах вищої освіти створені різноманітні фінансові відділи. На фінансовий відділ покладають функції з розробки економічного механізму управління комерційною діяльністю, забезпечення обліку надходження коштів за всіма видами діяльності, організації взаємовідносин зі сторонніми господарськими структурами, що забезпечують часткове задоволення потреб закладу вищої освіти.

До позабюджетних операцій належить також отримання матеріальних засобів у порядку передачі з балансу на баланс або в будь-який інший безоплатній формі від підприємств – замовників фахівців, а також отримання, придбання майна в інших юридичних осіб. При цьому слід зазначити, що з юридичної точки зору ніякого доходу тут не вбачається, є тільки перехід власності.

Хочеться відзначити, що існує безліч видів можливого підприємництва закладу вищої освіти, з яких слід вибрати саме ті, які найбільш близькі для нього.

Після встановлення можливих видів підприємництва, на які на ринку є попит, заклад вищої освіти може перейти до вибору оптимальних для себе варіантів. Щоб здійснити вибір, потрібно визначити його критерії, що дозволяють обґрунтовано оцінити, які варіанти можливих найбільш відповідають інтересам саме цього закладу вищої освіти.

Очевидно, перш за все потрібно з'ясувати, якими кадрами, площами, матеріально-технічною базою та оснащенням володіє заклад вищої освіти. Крім того, передбачувана підприємницька діяльність не повинна бути сторонньою для

професорсько-викладацького складу, а навпаки, бути продовженням його основних функцій.

Безсумнівно, заклад вищої освіти, що пропонує, наприклад, освітні послуги певного типу за відсутності відповідних кваліфікованих кадрів, рано чи пізно буде витіснений з ринку освітніх послуг. Навряд чи заклад вищої освіти технічного профілю може на належному рівні надавати послуги організаціям і громадянам з підготовки або перепідготовки фахівців у галузі права, економіки чи управління. Суб'єкт, що володіє потрібними коштами, природно, вибере той навчальний заклад, який має традиції та відповідну школу в обраній сфері, а не новачка.

Аналогічне становище щодо матеріальної бази. Одна справа, коли для підготовки, наприклад, економістів у закладу вищої освіти є належним чином обладнані та оформлені аудиторії й кабінети, оснащення для проведення ділових та інноваційних ігор, макети, стенди, плакати, методичні матеріали тощо. Зовсім інше, коли навчальний процес організують у дві зміни і передбачають лише лекції. Неважко також уявити, що чекає заклад вищої освіти, який, наприклад, куцово організовує виробництво виробів, досить широко представлених на ринку.

Підприємницька діяльність закладу вищої освіти не повинна здійснюватися на шкоду основній – виконання його соціального завдання. Крім того, виробничий процес (у сфері підприємництва) не повинен здійснювати на шкоду організації та проведення навчальної практики студентів.

2.3. Фінансові правопорушення у сфері вищої освіти

Фінансовий контроль за діяльністю закладів вищої освіти дає змогу виявити порушення фінансової дисципліни в цій сфері, що й було відзначено в цьому розділі.

Виявлені правопорушення за своїм змістом можуть бути адміністративними, кримінальними й фінансовими. Для цього дослідження інтерес становлять саме фінансові правопорушення. У зв'язку із цим необхідно проаналізувати поняття, ознаки та зміст цих правопорушень з позицій науки фінансового права.

Вища освіта – одна із сфер бюджетного фінансування, схильних до розкрадання. Традиційно порушення у сфері вищої освіти розглядають з позицій юридичних, економічних наук. Найбільш близькими до юридичних аспектів вивчення порушень фінансової дисципліни у сфері вищої освіти є дослідження питань економічного характеру в освіті, розкриті в працях Л. К. Воронової, А. І. Іванського, А. О. Монаєнка, Н. Я. Якимчук.

У рамках цього дослідження розглядаються порушення фінансової дисципліни у сфері вищої освіти, за які передбачені різні види відповідальності: адміністративна, кримінальна та фінансова.

Аналіз чинного законодавства дозволяє виділити склади правопорушень, пов'язаних з порушенням законодавства та фінансової дисципліни закладами вищої освіти:

1) адміністративні правопорушення:

– включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань; порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів; порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного

набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет) на відповідний рік (ст. 164-12 КУпАП) [71];

– здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу України мають проводитися з іншого бюджету; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік; нецільове використання бюджетних коштів; видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону; здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік (ст. 164-12 КУпАП) [71];

– булінг (цькування), тобто діяння учасників освітнього процесу, які полягають у психологічному, фізичному, економічному, сексуальному насильстві, у тому числі із застосуванням засобів електронних комунікацій, що вчиняються стосовно малолітньої чи неповнолітньої особи або такою особою стосовно інших учасників освітнього процесу, внаслідок чого могла бути чи була заподіяна шкода психічному або фізичному здоров'ю потерпілого (ст. 173-4 КУпАП) [71];

– неповідомлення керівником закладу освіти уповноваженим підрозділам органів Національної поліції України про випадки булінгу (цькування) учасника освітнього процесу (ст. 173-4 КУпАП) [71];

– недопущення посадових осіб центрального органу виконавчої влади із забезпечення якості освіти та його територіальних органів до проведення інституційного аудиту або здійснення заходів державного нагляду (контролю), вчинення інших дій, що перешкоджають таким посадовим особам у проведенні інституційного аудиту або здійсненні заходів державного нагляду (контролю),

ненадання їм інформації або надання неправдивої інформації (ст. 188-54 КУпАП) [71];

– невиконання законних вимог (приписів, розпоряджень) або інших розпорядчих документів посадових осіб центрального органу виконавчої влади із забезпечення якості освіти та його територіальних органів щодо усунення порушень вимог законодавства України у сфері освіти (ст. 188-54 КУпАП) [71];

2) злочини:

– незаконна відмова у прийнятті до навчального закладу будь-якої форми власності (ст. 183 ККУ);

– незаконна вимога оплати за навчання у державних чи комунальних навчальних закладах (ст. 183 ККУ);

– нецільове використання бюджетних коштів службовою особою, а так само здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих розмірах (ст. 210 ККУ);

3) бюджетні правопорушення (ст. 116 БКУ) [16]:

– включення недостовірних даних до бюджетних запитів;

– порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання;

– визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників;

– порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;

– порушення вимог цього Кодексу щодо розроблення і забезпечення головними розпорядниками бюджетних коштів затвердження порядків використання бюджетних коштів;

– порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм;

– порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Казначейства України;

– порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, включаючи необґрунтовану відмову в реєстрації або несвоєчасну реєстрацію бюджетних зобов'язань;

– порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати;

– здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами Казначейства України;

– нецільове використання бюджетних коштів;

– здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч БКУ;

– порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у неповному обсязі;

– невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку;

– включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм, а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;

4) податкові правопорушення [119]:

– порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах (ст. 117 ПКУ)

– неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120 ПКУ);

– порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 121 ПКУ);

– порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання (ст. 124 ПКУ);

– порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати (ст. 125-1 ПКУ);

– подання податковим агентом податкового органу документів, що містять недостовірні відомості.

Для цього дослідження інтерес становлять саме фінансові правопорушення у сфері вищої освіти, за які передбачена фінансова відповідальність.

У сучасній науковій літературі питання про сутність і зміст фінансових правопорушень є дискусійним, оскільки законодавство не закріплює це поняття.

Виділення цього виду правопорушення зумовлено перш за все тим, що існує самостійна галузь права, у цьому випадку – фінансове право, отже, може існувати фінансове правопорушення.

Так, наприклад, на думку М. П. Кучерявенка, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства виступає у формі: стягнення всієї суми прихованого або заниженого платежу до бюджету у формі податку; штрафу (що накладається податковим органом); пені, що стягується з платника за затримку сплати податку [77, с. 352].

Як слушно зауважує М. В. Занфіров, під фінансово-правовими санкціями слід розуміти обов'язкові структурні елементи фінансово-правової норми, що мають майновий характер, забезпечені примусовою силою держави, застосовуються в спеціальному процесуальному порядку уповноваженими на це органами публічної влади та їх посадовими особами у випадку здійснення фінансового правопорушення суб'єктом фінансово-правових відносин з метою відшкодування збитків бюджету й позабюджетних фондів, а також покарання правопорушників [57, с. 235].

Водночас А. Й. Іванський визначає фінансово-правову відповідальність як державний осуд, що має прояв з точки зору суб'єктивного права як нормативний, формально визначений у фінансовому праві, гарантований і забезпечений фінансово-правовим примусом юридичний обов'язок зазнавати правопорушником заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій (штраф, пеня) за вчинене ним правопорушення у сфері фінансової діяльності [62, с. 36].

При цьому А. О. Монаєнко фінансово-правову відповідальність визначає як форму державного примусу у сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, що полягає в застосуванні компетентними органами державної влади до правопорушника фінансово-правових норм обтяжень майнового характеру у вигляді штрафу та/чи пені. Фінансово-правова відповідальність є юридичною відповідальністю і володіє всіма ознаками останньої. Підставою для притягнення до фінансової відповідальності є факт здійснення фінансового правопорушення [104, с. 115].

Л. А. Савченко зазначає, що фінансово-правова відповідальність – це вид юридичної відповідальності, яка виражається в застосуванні до правопорушника уповноваженими на те державними органами фінансово-правових норм-заходів державного примусу [127, с. 65].

В. П. Нагребельний, В. Д. Чернадчук, В. В. Сухонос вважають, що фінансово-правова відповідальність являє собою обов'язок винної у здійсненні

фінансового правопорушення особи зазнавати заходів державно-владного примусу, які передбачені санкціями фінансово-правових актів, що полягають у покладанні додаткових юридичних обов'язків майнового характеру й застосовуються уповноваженими державними органами (управленою особою фінансових правовідносин) у встановленому законом процесуальному порядку [105, с. 190].

Підтримуючи положення Н. І. Хімічевої про наявність самостійного виду відповідальності – фінансово-правової, О. Ю. Грачова зазначає, що ця відповідальність застосовується за порушення у сфері фінансової діяльності держави, а саме в зв'язку з утворенням, розподілом і використанням грошових фондів держави, необхідних для реалізації ними своїх можливостей. Відповідно, правопорушення, вчинені в ході цієї діяльності, пов'язані з порушенням правил як мінімум у бюджетній і податковій сферах [150, с. 202].

Також поняття фінансового правопорушення проаналізував М. В. Занфіров. Він вказує на те, що в основі цього поняття – загальний зміст поняття правопорушення, розроблений теорією права. У зв'язку із цим він розуміє фінансове правопорушення як суспільно небезпечне, винне, протиправне діяння, що посягає на фінансові відносини, за яке передбачено заходи фінансово-правової відповідальності. Із цього визначення М. В. Занфіров виділяє такі ознаки фінансового правопорушення, як: суспільна небезпека; фінансова протиправність; вольове діяння; фінансова відповідальність за вчинене діяння; винуватість [57, с. 230].

Розглядаючи бюджетне правопорушення як вид фінансового правопорушення, О. В. Болтінова вказує на існування цього правопорушення з певними його підвидами [10, с. 199].

Відокремленість фінансового правопорушення визначається не законодавцем, а предметом правового регулювання конкретної галузі. Тому, незважаючи на те, що відповідальність за порушення фінансового законодавства

закріплена в різних актах нормативно-правового характеру, можна говорити про наявність фінансового правопорушення.

Будь-яке фінансове правопорушення є правопорушенням у галузі фінансів, але не будь-яке правопорушення в галузі фінансів буде фінансовим правопорушенням. Для того, щоб розуміти, яке правопорушення є фінансовим, необхідно позначити його ознаки.

До цих ознак додамо специфічність суб'єкта, вказуючи на учасника фінансових правовідносин. Зокрема, такими суб'єктами можуть виступати платники податків, податкові агенти, фінансові органи, розпорядники бюджетних коштів тощо – залежно від виду фінансового правопорушення.

Говорячи про склад податкового правопорушення, Н. О. Онищук передбачає наявність обов'язкових елементів правопорушення (винуватість, протиправність, караність) [112, с. 194]. Однак більшість складів податкових правопорушень сформульовані в Податковому кодексі України без вказівки на яку-небудь конкретну форму вини.

А. В. Бризгалін та інші сучасні вчені у своїх працях під складом податкового правопорушення визнають встановлену в податковому законодавстві сукупність ознак, за наявності яких протиправне діяння вважається податковим правопорушенням [106, с. 361].

С. В. Василенко зазначає, що склад податкового правопорушення – це встановлені нормами податкового права ознаки (елементи), сукупність яких дає змогу вважати протиправне діяння податковим правопорушенням [21, с. 146].

Проаналізувавши усталені позиції в науці фінансового права щодо визначення фінансових правопорушень, необхідно розглянути зміст, особливості та види фінансових правопорушень у сфері вищої освіти, виявлені при здійсненні фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти.

Здійснення фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти націлене на проведення профілактики й своєчасне виявлення порушень фінансової

дисципліни, а також законності та економічності в управлінні фінансовою діяльністю цих установ. Відповідно, виявлені порушення фінансової дисципліни у сфері вищої освіти будуть мати такі ознаки:

– суспільна небезпека, оскільки наслідки цього правопорушення будуть негативними для фінансової діяльності держави й територіальної громади;

– специфічний суб'єкт (суб'єктом може бути заклад вищої освіти, орган державної влади тощо), який виступає як платник податків, податковий агент, учасник бюджетного процесу тощо;

– винуватість, яка передбачає доведеність вини певного суб'єкта в установленому законом порядку;

– протиправність, тобто присутнє порушення певної норми фінансового законодавства;

– караність, за що передбачено законодавством застосування санкцій за вчинене правопорушення.

З огляду на ці ознаки, визначимо фінансове правопорушення у сфері вищої освіти як суспільно небезпечне, винне, протиправне діяння, що посягає на фінансові відносини, в яких одним із суб'єктів виступає заклад вищої освіти, за здійснення якого передбачено чинним законодавством заходи фінансової відповідальності.

Таким чином, оскільки фінансове правопорушення у сфері вищої освіти є суспільно небезпечним діянням, необхідно посилювати фінансовий контроль за діяльністю закладів вищої освіти, адже зниження якості й доступності освіти в державі є одним з основних викликів і загроз економічній безпеці України.

З метою поліпшення якості вищої освіти Міністерство освіти і науки України або інший орган управління має проводити періодичні ревізії діяльності відповідного закладу вищої освіти, який порушує фінансову дисципліну.

Найбільш поширеними правопорушеннями серед закладів вищої освіти, на нашу думку, є:

- нецільове використання бюджетних коштів;
- несвоєчасна виплата соціальної стипендії;
- порушення порядку ведення операцій, здійснюваних за допомогою каси;
- недотримання вимог у договірних відносинах з оренди майна;
- відсутність контролю за своєчасним і повним перерахуванням коштів, одержуваних закладом вищої освіти (плата за навчання, проживання в гуртожитку, орендна плата, оплата комунальних послуг);
- грубе порушення правил ведення бухгалтерського обліку, що виразилося в спотворенні статей форми бухгалтерської звітності;
- порушення вимог, що пред'являються до оформлення фактів господарського життя економічного суб'єкта первинними обліковими документами;
- порушення загальних вимог до бухгалтерської (фінансової) звітності економічного суб'єкта, в тому числі до її складу;
- порушення вимог, що пред'являються до проведення інвентаризації активів і зобов'язань, а також до переліку об'єктів, що підлягають інвентаризації;
- невжиття заходів щодо справляння простроченої заборгованості по орендній платі за користування майном;
- недотримання вимоги державної реєстрації різних прав (прав власності, інших речових прав на нерухомі речі), виникнення, обмежень, переходу і припинення цих прав, за винятком майна, зазначеного в законодавстві;
- порушення керівником закладу вищої освіти вимог до ведення бухгалтерського обліку, зберігання документів бухгалтерського обліку та оформлення облікової політики;
- інші порушення й недоліки.

Для запобігання цим правопорушенням потрібно проводити профілактичну, інструктивно-методичну та аналітичну роботу, а також ревізійні заходи, які даватимуть змогу покращити комплексний стан фінансової діяльності закладів вищої освіти.

За результатами аналізу порушень фінансової дисципліни у сфері вищої освіти встановлено типові фінансові правопорушення в цій сфері:

1) порушення, пов'язані з оформленням прав на майно і з доходами від його використання, – відсутність реєстрації прав на земельні ділянки, невнесення об'єктів до реєстру речових прав на нерухоме майно, розпорядження майном закладу вищої освіти без узгодження з засновником або власником цього майна; здійснення внесків до статутного капіталу сторонніх організацій майном закладу вищої освіти; зменшення ставок орендної плати та фактичних розмірів площ закладу вищої освіти, що здаються в оренду; перевищення посадових повноважень в частині розпорядження майном, закріпленим за закладом вищої освіти; заборгованість орендарів по орендній платі та оплаті комунальних послуг; неправильний розрахунок комунальних послуг, незатребуваність пенею за прострочення оплати орендної плати та комунальних платежів;

2) порушення, пов'язані з виконанням бюджету, – прийняття зобов'язань понад ліміт, несвоєчасне відображення в облікових документах проведених операцій, нецільові видатки, запозичення бюджетних коштів на виплату зарплати по позабюджетній діяльності, авансування страхових соціальних платежів за рахунок бюджетних коштів, недотримання балансу бюджетних і позабюджетних коштів).

Найбільш поширеним і економічно небезпечним для держави серед усіх фінансових правопорушень є нецільове використання бюджетних коштів закладом вищої освіти, який може допускати такі порушення фінансової дисципліни:

– невідповідність реальних доходів і видатків джерелам формування й напрямом використання грошових коштів;

- використання бюджетних коштів на проєкти, що не затверджені бюджетним кошторисом і підлягають фінансуванню за рахунок інших доходів;
- використання бюджетних коштів для формування статутного капіталу різних суб'єктів господарювання;
- перерозподіл бюджетних коштів між різними статтями видатків бюджету без необхідних обґрунтувань та погоджень;
- витрачання грошових коштів, матеріальних цінностей понад встановлені ліміти;
- видача позик фізичним і юридичним особам за рахунок коштів бюджету, виділених закладу вищої освіти;
- здійснення комерційних угод під заставу, предметом якого виступає майно закладу вищої освіти;
- видача авансів під незавершене виробництво.

У ході перевірок закладів вищої освіти виявляються численні факти використання бюджетних коштів не за цільовим призначенням (практично в кожного закладу вищої освіти):

1) порушення, пов'язані з оплатою праці (завищення розрядів з оплати праці, доплати за шкідливі умови праці без проведення атестації робочих місць, виплати за угодами, що дублюють функціональні обов'язки працівника, недоплата працівникам зарплати);

2) порушення, пов'язані з оплатою товарів, робіт, послуг (завищення обсягів і вартості робіт, укладення договорів без конкурсу або порушення законодавства при укладанні контрактів, неправомірна оплата за будівництво або ремонт будівель);

3) порушення, пов'язані з виплатою стипендій (необґрунтована виплата стипендій, оплата відряджень студентам);

4) порушення, пов'язані з касовими операціями (несвоєчасна здача в касу готівкових коштів; видача грошових коштів за неоформленими документами, завищення ліміту готівкових коштів, видача авансу за наявності заборгованості);

5) порушення, пов'язані з недостачами й надлишками грошових коштів;

6) порушення, пов'язані з дебіторською та кредиторською заборгованістю (невідображення взаємозаліків за навчання студентів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб, нестягнення або несписання заборгованості, непред'явлення пені);

7) порушення, пов'язані з веденням обліку і звітності закладу вищої освіти (списання грошових коштів без первинних документів, списання майна без попереднього оприбуткування).

До переліку типових правопорушень у сфері вищої освіти, серед яких до фінансових правопорушень у цій сфері можна віднести такі:

1) ненадання органу управління закладом вищої освіти й громадськості щорічного звіту про надходження та витрачання фінансових і матеріальних коштів, і (або) звіту про результати самообстеження;

2) відсутність забезпеченості безкоштовними підручниками, навчальними посібниками, навчально-методичними матеріалами, засобами навчання й виховання студентів, які освоюють основні освітньо-професійні програми за рахунок бюджетних коштів у межах державних освітніх стандартів.

З вищевказаного видно, що у сфері вищої освіти найбільш поширені фінансові правопорушення, пов'язані з майном і отриманням доходу від нього, а також з виконанням бюджету, а саме нецільове витрачання бюджетних коштів. Слід зазначити, що контролюючим органам необхідно приділяти особливу увагу правильності оформлення майнових прав закладами вищої освіти, а також ведення й оформлення всіх господарських операцій.

З огляду на той факт, що більшої частини виявлених фінансових правопорушень можна уникнути в ході здійснення внутрішнього фінансового

контролю, можна дійти висновку про нерозвиненість або неефективність цього контролю в закладах вищої освіти.

Отже, необхідно запропонувати для поліпшення внутрішнього фінансового контролю закладу вищої освіти розширити структуру органів фінансового контролю шляхом введення служби внутрішнього фінансового контролю [90, с. 32].

Виділення подібної структурної одиниці зумовлено такими факторами [90, с. 32]:

– економічна ситуація в державі змушує заклади вищої освіти здійснювати фінансово-господарські операції для збереження стійких позицій у загальнодержавній фінансовій системі;

– економічна ситуація в державі, низький рівень демографічного розвитку створює умови для конкуренції між закладами вищої освіти за абітурієнтів, а отже, і за бюджетне фінансування.

Вирішення зазначених проблем буде більш ефективним за наявності впорядкованої та структурованої системи внутрішнього фінансового контролю закладу вищої освіти. Сучасний заклад вищої освіти має створювати комплексну систему якості, що відповідає європейському стандарту якості. В основі подібної системи повинен бути внутрішній контроль за витрачанням коштів закладу вищої освіти, одержуваних за рахунок бюджетного фінансування та від комерційної діяльності.

Більшості виявлених фінансових правопорушень можна було уникнути в процесі внутрішнього фінансового контролю. На сьогодні цей вид контролю в закладах вищої освіти розвинений недостатньо.

Підбиваючи підсумки дослідження, доходимо таких висновків.

Для ефективного функціонування системи фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти необхідне дотримання балансу публічних і приватних інтересів при здійсненні контрольної діяльності. Наявність подібного

балансу забезпечується системою фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, представленої такими видами контролю, як державний, внутрішньоорганізаційні, громадський і аудиторський.

У науці фінансового права відсутній єдиний підхід до розуміння форм і методів фінансового контролю, оскільки для різних видів фінансового контролю визначені форми й методи, що не збігаються один з одним. На нашу думку, формами фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти є: попередня, поточна й подальша. Основні методи фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти: ревізія, перевірка, спостереження, інвентаризація, обстеження й аналіз.

Виявлені порушення фінансової дисципліни у сфері вищої освіти мають такі ознаки, як: суспільна небезпека, специфічний суб'єкт, його вина, протиправність і караність.

Аналіз чинного законодавства дає змогу виділити певні склади порушень фінансової дисципліни у сфері вищої освіти: адміністративні правопорушення, бюджетні й податкові правопорушення, а також кримінальні злочини. Виявлення цих порушень фінансової дисципліни у сфері вищої освіти відбувається в зв'язку з проведенням фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти.

Найбільш поширеними фінансовими правопорушеннями у сфері вищої освіти, виявленими в результаті перевірок, можна назвати порушення, пов'язані з використанням майна закладу вищої освіти та отриманням доходу від нього, а також у зв'язку з виконанням бюджету (нецільове витрачання бюджетних коштів).

Виходячи з вищевикладеного, доходимо висновку, що контролюючим органам необхідно приділяти особливу увагу правильності оформлення майнових прав закладами вищої освіти, а також ведення й оформлення всіх господарських операцій.

Висновки до розділу 2

1. За результатами дослідження фінансовий контроль за видатками закладів вищої освіти запропоновано визначити як сукупність контрольних дій органів публічної влади, громадських організацій та інших суб'єктів з перевірки дотримання закладами вищої освіти законності, доцільності, ефективності використання виділених головним розпорядником бюджетних коштів грошових фондів з метою реалізації ефективної освітньої політики держави для забезпечення прав і свобод громадян у сфері вищої освіти та виконання ними статутних завдань у частині використання бюджетних коштів.

2. Встановлено, що основною метою фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти є профілактика й своєчасне виявлення порушень ними фінансової дисципліни, а також законності та економічності в управлінні фінансовою діяльністю цих установ.

3. Головними напрямками відомчого фінансового контролю у сфері вищої освіти є: а) нагляд за законним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; б) контроль за наявністю й рухом майна; в) перевірка формування достовірної та повної інформації про фінансові результати діяльності підвідомчих закладів вищої освіти.

Основним органом, що здійснює цей вид фінансового контролю, є Міністерство освіти і науки України, якому підпорядкований відповідний заклад вищої освіти або інше міністерство як головний розпорядник бюджетних коштів, у сфері управління якого перебуває той чи інший заклад вищої освіти (Мінфін України стосовно Університету державної фіскальної служби України, СБУ стосовно Національної академії служби безпеки України, МВС України стосовно Національної академії внутрішніх справ України).

4. Встановлено, що внутрішньоорганізаційний фінансовий контроль у сфері вищої освіти є самостійною функцією управління, яка реалізується закладом вищої освіти. Головне його призначення – систематичне спостереження за ефективністю фінансово-економічної діяльності, моніторинг дотримання фінансової дисципліни, виявлення внутрішньоорганізаційних резервів, забезпечення збереження грошових і матеріальних засобів, усунення причин і умов, що породжують фінансові правопорушення.

Суб'єктів, які здійснюють внутрішньоорганізаційні фінансовий контроль у закладі вищої освіти, можна поділити на дві групи: загальні та спеціальні. Перша група суб'єктів, поряд зі своїми основними функціями, виконує ті, які мають стосунок до фінансової діяльності (ректор, Вчена рада), А друга – це спеціально створені суб'єкти для здійснення фінансової діяльності й фінансового контролю (бухгалтерії, фінансові відділи та управління тощо). Цей вид контролю регламентовано внутрішніми документами самого закладу вищої освіти, а саме статутами, положеннями про фінансовий відділ тощо.

5. Аудиторський (незалежний) фінансовий контроль у сфері вищої освіти доповнює державний фінансовий контроль і здійснюється відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність аудиторів (аудиторськими фірмами)». Мета аудиторського контролю – встановлення достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності закладів вищої освіти.

6. Внутрішній аудит у закладі вищої освіти дозволяє оцінити надійність і ефективність його системи внутрішнього контролю. Становлення служб внутрішнього аудиту в закладах вищої освіти проходить досить складно. Ця практика є швидше винятком, ніж правилом. Основними завданнями, що стоять перед подібною службою внутрішнього аудиту, є: забезпечення відповідності науковим принципам управління в закладі вищої освіти; оцінювання надійності та ефективності системи внутрішнього контролю закладу вищої освіти, а також

надання консультаційної підтримки її органам управління на етапі розробки систем і процедур внутрішнього контролю; оцінювання системи управління ризиками; оцінювання ефективності та економічності управління господарською діяльністю закладу вищої освіти.

7. Громадський фінансовий контроль за діяльністю закладів вищої освіти заснований на положеннях Конституції України. Конституційні положення встановлюють права громадян на участь в управлінні справами держави, обов'язок органів державної влади та органів місцевого самоврядування забезпечити кожній особі можливість ознайомлення з документами й матеріалами, що безпосередньо зачіпають її права і свободи. Чинне законодавство України передбачає право громадян брати участь як особисто, так і в складі громадських організацій у здійсненні громадського контролю. Громадський фінансовий контроль можуть здійснювати як окремі громадяни, так і трудові колективи, громадські об'єднання (партії, рухи, профспілки тощо), засоби масової інформації. Об'єкт контролю залежить від завдань суб'єктів контролю. Наприклад, профспілки можуть контролювати своєчасність і повноту виплати закладами вищої освіти заробітної плати, різних соціальних допомог: з тимчасової непрацездатності, при народженні дитини, по догляду за дітьми тощо.

8. За результатами дослідження громадський фінансовий контроль у сфері вищої освіти запропоновано визначити як діяльність певних суб'єктів з метою суспільної перевірки й оцінювання, а також спостереження за діяльністю закладів вищої освіти на предмет законного та доцільного витрачання грошових коштів і прийнятих ними рішень у фінансовій сфері.

9. Удосконалено науково-практичний підхід до інституційного забезпечення фінансового контролю за видатками у сфері вищої освіти за допомогою створення двох основних суб'єктів: Громадської палати України й Українського студентського союзу. Громадська палата України може брати активну участь у контролі за доходами професорсько-викладацького складу та ректорів закладів

вищої освіти. За таких умов Громадська палата України зможе приймати рішення провести контроль за нарахуванням зарплат і порівняти показники якості роботи закладу вищої освіти із зарплатою її керівника. Український студентський союз (УСС) як суб'єкт громадського контролю зможе здійснювати перевірку заявок закладів вищої освіти на придбання будь-якого майна в рамках державних закупівель.

10. Встановлено, що попередня форма фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти виражається в тому, що контрольний захід проводять до початку здійснення господарської діяльності (наприклад, у рамках внутрішньоорганізаційного контролю – у перевірці бухгалтерією проекту кошторису закладу вищої освіти на майбутній фінансовий рік).

Поточна форма фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти полягає в оперативній документальній і фактичній перевірці їх господарської діяльності. Переважно цю форму реалізує бухгалтерія в рамках внутрішньоорганізаційного контролю.

Подальша форма фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти в рамках внутрішньоорганізаційного фінансового контролю характеризується розглядом і затвердженням звітів про виконання кошторисів закладів вищої освіти, а при здійсненні державного фінансового контролю відбувається перевірка цільового або нецільового використання бюджетних коштів, виділених на фінансування вищої освіти.

11. Ревізія є основним методом фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти і являє собою комплексну перевірку діяльності закладу вищої освіти, виражену в проведенні контрольних дій щодо документального й фактичного вивчення законності та доцільності всіх фінансово-господарських операцій, а також достовірності й правильності їх відображення в бухгалтерській звітності. Метою ревізії закладів вищої освіти є визначення цільового характеру,

ефективності та економності використання коштів, як власних, так і державних, а також матеріальних цінностей.

Основним завданням ревізії закладів вищої освіти є перевірка їх фінансово-господарської діяльності з таких підстав: 1) відповідність здійснюваної діяльності закладу вищої освіти установчим документам; 2) обґрунтованість розрахунків кошторисних призначень; 3) виконання кошторисів; 4) використання бюджетних коштів (за їх наявності) за цільовим призначенням; 5) забезпечення збереження грошових коштів і матеріальних цінностей; 6) дотримання фінансової дисципліни та правильності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності; 7) обґрунтованість операцій з грошовими коштами; 8) повнота й своєчасність розрахунків з позабюджетними фондами; 9) здійснення розрахунків з оплати праці та інших розрахунків з фізичними особами; 10) обґрунтованість проведених поточних і капітальних видатків.

12. Спостереження як метод фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти полягає в отриманні інформації про наявність товарно-матеріальних цінностей, про їх зберігання та використання.

13. За результатами дослідження запропоновано стосовно фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, що використовують різні джерела фінансування своєї діяльності, такий різновид спостереження, як ендаумент-моніторинг, який являє собою спостереження за рухом грошових коштів закладів вищої освіти. Ендаумент-моніторинг повинен бути двох видів: зовнішній і внутрішній. Зовнішній ендаумент-моніторинг здійснюється органами державної влади як органами управління відповідним закладом вищої освіти (Мінфіном України, МОН України тощо). Внутрішній ендаумент-моніторинг повинні проводити органи управління закладу вищої освіти, наприклад, його Вчена рада.

14. Ще одним методом фінансового контролю, який дає змогу оцінювати стан господарської діяльності суб'єкта на місцях, є інвентаризація, що передбачає

з'ясування стану збереження майна в процесі фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту.

15. Обстеження діяльності закладів вищої освіти як метод фінансового контролю націлений на загальний аналіз фінансово-господарської діяльності. Мета обстеження може бути досягнута через вирішення таких завдань: дослідження документів обліку та звітності закладу вищої освіти; виявлення фінансового стану закладу вищої освіти; перевірка дотримання нормативних актів у сфері виконання бюджетних призначень та правильності їх оформлення; оцінювання обґрунтованості й цільового витрачання бюджетних коштів закладом вищої освіти.

16. Встановлено, що ще одним методом, до якого звертаються в рамках фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, є аналіз, за якого використовують середні й відносні величини, групування та інші його статистико-математичні прийоми. Використання цих прийомів аналізу дає змогу виявити замасковані фінансові правопорушення, що позначаються на результатах фінансово-господарської діяльності та викликають неузгодженість різних взаємопов'язаних економічних показників.

17. За результатами дослідження запропоновано вдосконалити законодавче забезпечення позабюджетної діяльності закладів вищої освіти з метою розширення джерел їх фінансування шляхом доповнення Закону України «Про вищу освіту» двома статтями: 73-1 «Підприємницька діяльність закладу вищої освіти» та 73-2 «Індивідуальна трудова науково-педагогічна діяльність». Вказані пропозиції нададуть можливість закладам вищої освіти залучати законними методами фінансові й матеріальні кошти з будь-яких позабюджетних джерел для забезпечення ефективного виконання ними своєї основної функції задовольняти потреби громадян у здобутті вищої освіти та підготовки кадрів для галузей національної економіки країни, виконувати належним чином свої статутні завдання.

18. Доведено, що комерційну діяльність закладів вищої освіти доцільно розглядати в двох напрямках, а саме як: 1) надання послуг, пов'язаних з навчально-виховним процесом, – платних освітніх послуг; 2) надання послуг, не пов'язаних з навчально-виховним процесом, – науково-дослідних, інформаційних, господарських тощо.

19. За результатами дослідження виявлені порушення фінансової дисципліни у сфері вищої освіти мають такі ознаки, як: суспільна небезпека, оскільки наслідки цього правопорушення будуть негативними для фінансової діяльності держави й територіальної громади; специфічний суб'єкт (суб'єктом може бути заклад вищої освіти, орган державної влади тощо), який виступає як платник податків, податковий агент, учасник бюджетного процесу тощо; винуватість, яка передбачає доведеність вини певного суб'єкта в установленому законом порядку; протиправність, тобто присутнє порушення певної норми фінансового законодавства; караність, за що передбачено законодавством застосування санкцій.

20. Встановлено типові фінансові правопорушення у сфері вищої освіти: 1) порушення, пов'язані з оформленням прав на майно і з доходами від його використання, – відсутність реєстрації прав на земельні ділянки, невнесення об'єктів до реєстру речових прав на нерухоме майно, розпорядження майном закладу вищої освіти без узгодження з засновником або власником цього майна; здійснення внесків до статутного капіталу сторонніх організацій майном закладу вищої освіти; зменшення ставок орендної плати та фактичних розмірів площ закладу вищої освіти, що здаються в оренду; перевищення посадових повноважень у частині розпорядження майном, закріпленим за закладом вищої освіти; заборгованість орендарів по орендній платі та оплаті комунальних послуг; неправильний розрахунок комунальних послуг, незатребуваність пенею за прострочення оплати орендної плати та комунальних платежів; 2) порушення, пов'язані з виконанням бюджету, – взяття зобов'язань понад ліміт, несвоєчасне

відображення в облікових документах проведених операцій, нецільові видатки, запозичення бюджетних коштів на виплату зарплати по позабюджетній діяльності, авансування страхових соціальних платежів за рахунок бюджетних коштів, недотримання балансу бюджетних і позабюджетних коштів.

21. Для покращення внутрішнього фінансового контролю закладу вищої освіти запропоновано розширити структуру внутрішніх органів фінансового контролю шляхом введення служби внутрішнього фінансового контролю.

Створення подібної структури в закладі вищої освіти буде більш ефективним за наявності впорядкованої та структурованої системи внутрішнього фінансового контролю. Сучасний заклад вищої освіти має створювати комплексну систему якості, що відповідає європейському стандарту. В основі подібної системи повинен бути внутрішній контроль за витрачанням коштів закладу вищої освіти, одержуваних за рахунок бюджетного фінансування та від комерційної діяльності.

ВИСНОВКИ

У дисертації подано теоретичне узагальнення й сучасне вирішення наукового завдання, що полягає в розробці нових теоретичних положень і науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення правового регулювання видатків на вищу освіту в Україні. Отримані в процесі дослідження результати дають змогу сформулювати такі висновки та внести пропозиції, що мають теоретичне і практичне значення для науки фінансового права.

1. За результатами дослідження запропоновано розуміти фінансово-правовий механізм бюджетних видатків як систему правових засобів, що відрізняються один від одного за своїми функціями й правовою природою, які послідовно організовані та спрямовані на усунення всіх перешкод під час реалізації бюджетних прав та законних інтересів держави і громадян у частині виділення бюджетних коштів. Це дасть змогу розширити розуміння фінансово-правового інституту видатків та апарат фінансово-правової науки.

2. Встановлено, що бюджетні видатки є системою зобов'язань з фінансування відповідних бюджетних програм, що залучаються державою із зазначенням виконавця за умови дотримання законодавства про видатки та з визначенням «зустрічного» задоволення. Досягнення «зустрічного» задоволення передбачає виконання бюджетного зобов'язання. Бюджетні видатки являють собою процес погашення бюджетних зобов'язань, що включає прийняття грошових зобов'язань, їх підтвердження, санкціонування їх оплати, підтвердження їх виконання. Потрібно розмежовувати бюджетні видатки як правову можливість фінансування відповідних соціально-економічних та інших програм і бюджетні видатки як «механізм» їх здійснення на основі правових норм, що регулюють видаткові відносини між одержувачем бюджетних коштів і їх головним розпорядником. «Видатки бюджету» є сукупністю правовідносин щодо

фінансування з бюджету за допомогою передачі одержувачам бюджетних коштів прав і (або) виконання бюджетних зобов'язань у певному обсязі. Видатки бюджету не ототожнюються з виконанням бюджету за видатками, оскільки виникають у відповідному бюджеті раніше, ніж будь-які грошові кошти.

3. За результатами дослідження фінансовий контроль за видатками закладів вищої освіти запропоновано визначити як сукупність контрольних дій органів публічної влади, громадських організацій та інших суб'єктів з перевірки дотримання закладами вищої освіти законності, доцільності, ефективності використання виділених головних розпорядником бюджетних коштів грошових фондів з метою реалізації ефективної освітньої політики держави для забезпечення прав і свобод громадян у сфері вищої освіти та виконання ними статутних завдань у частині використання бюджетних коштів. Це дасть змогу вдосконалити процес здійснення фінансового контролю у сфері вищої освіти та деталізувати фінансову діяльність держави в частині здійснення фінансового контролю за видатками.

4. За результатами дослідження громадський фінансовий контроль у сфері вищої освіти запропоновано визначити як діяльність певних суб'єктів з метою суспільної перевірки й оцінювання, а також спостереження за діяльністю закладів вищої освіти щодо законного та доцільного витрачання грошових коштів і прийнятих ними рішень у фінансовій сфері. Це поняття деталізуватиме фінансовий контроль і дасть змогу виокремити та класифікувати більш детально види фінансового контролю.

5. Удосконалено науково-практичний підхід до інституційного забезпечення фінансового контролю за видатками у сфері вищої освіти шляхом створення двох основних суб'єктів: Громадської палати України й Українського студентського союзу. Це надасть громадському фінансовому контролю у сфері вищої освіти більш практичного значення та сприятиме підвищенню ефективності цього виду фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти.

6. За результатами дослідження запропоновано стосовно фінансового контролю за діяльністю закладів вищої освіти, що використовують різні джерела фінансування своєї діяльності, такий різновид спостереження, як ендаумент-моніторинг, який являє собою спостереження за рухом грошових коштів закладів вищої освіти. Таке вдосконалення класифікації методів фінансового контролю дасть змогу в сучасних умовах відповідати реаліям і бути затребуваними відповідно до нових тенденцій та інноваційних підходів до ефективного здійснення фінансового контролю за видатками у сфері вищої освіти.

7. За результатами дослідження запропоновано вдосконалити законодавче забезпечення позабюджетної діяльності закладів вищої освіти з метою розширення джерел їх фінансування шляхом доповнення Закону України «Про вищу освіту» статтею 73-1 «Підприємницька діяльність закладу вищої освіти» та статтею 73-2 «Індивідуальна трудова науково-педагогічна діяльність». Це дасть змогу закладам вищої освіти залучати законними методами фінансові кошти й матеріальні ресурси з будь-яких позабюджетних джерел для забезпечення ефективного виконання ними своєї основної функції із задоволення потреб громадян у здобутті вищої освіти й підготовки кадрів для галузей національної економіки країни та виконувати належним чином свої статутні завдання.

8. Для покращення внутрішнього фінансового контролю закладу вищої освіти запропоновано розширити його структуру шляхом створення служби внутрішнього фінансового контролю. Створення подібної структури в закладі вищої освіти буде більш ефективним за наявності впорядкованої та структурованої системи внутрішнього фінансового контролю, що сприятиме формуванню якісної системи використання бюджетних коштів закладом вищої освіти за допомогою мобілізації його власних можливостей.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні проблеми економічних відносин у сфері вищої освіти України та основні напрями їх розв'язання: препринт (аналіт. матеріали) / Я. Вітренко, В. Ковтунець, С. Мельник, Д. Кірієнко ; за заг. ред. В. Ковтунця. Київ : Ін-т вищ. освіти НАПН України, 2015. 208 с.
2. Аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2018 році». Київ : НІСД, 2018. 688 с.
3. Ахокас И. И., Гехт А. Н. Об оценке эффективности использования бюджетных средств. *Финансы*. 2012. № 4. С. 8–11.
4. Анциферов С. А., Андреев С. А., Шидловская Т. Ю. Критерии оценки эффективности использования бюджетных средств. *Финансовое право*. 2016. № 3. С. 22–27.
5. Бекерская Д. А. Бюджетное право и бюджетный процесс в Украине : учеб.-метод. пособ. Одесса : Юрид. лит., 2004. 208 с.
6. Боголіб Т. М. Фінансування вищої освіти України: проблеми і перспективи їх вирішення. *American Scientific Journal*. 2017. № 1 (9). С. 70–78.
7. Бойко Н. Н. К вопросу об определении понятия эффективности использования бюджетных средств. *Финансовое право*. 2014. № 1. С. 4–7.
8. Бойко В. В. До питання визначення поняття контролю виконання державного бюджету за видатками. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6. Т. 2. С. 73–76.
9. Бойко В. В. Окремі аспекти здійснення контролю за виконанням державного бюджету за видатками. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 6. С. 197–200.

10. Болтинова О. В. Бюджетное право : учеб. пособ. для магистратуры. Москва, 2018. 325 с.
11. Болтинова О. В. К вопросу о повышении эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации. *Актуальные проблемы российского права*. 2014. № 3. С. 342–350.
12. Бондарчук Н. В. Правові засади фінансування системи вищої освіти в умовах змін. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2008. № 2. С. 100–103.
13. Бондарчук Н. В. Розвиток правових засад фінансового механізму інвестування вищої освіти в Україні. *Митна справа*. 2008. № 6. Ч. 2. С. 48–54.
14. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник. Київ : Вища школа, 1994. 364 с.
15. Буличева Н. А., Пивовар Ю. І. Сучасні правові та організаційні проблеми фінансування вищої освіти в Україні. *Держава і право*. 2009. Вип. 44. С. 411–416.
16. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 12.02.2020).
17. Бучковська Я. Г. Проблеми фінансування освіти в Україні. *Наука й економіка*. 2010. № 2 (18). С. 20–24.
18. Варналій З. С. Фінансове забезпечення вищих навчальних закладів України – справа державна. *Економічний вісник університету*. 2018. Вип. 36 (1). С. 9–17.
19. Варналій З. С., Красільник О. В., Хмелевська Л. П. Фінансування державних вищих навчальних закладів України : монографія. Київ : Знання України, 2017. 231 с.
20. Варнакова Г. Ф. Контроль и ревизия : электронный учебный курс. Ульяновск, 2010. 320 с.

21. Василенко С. В. Правові основи здійснення податкового контролю. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. № 6. С. 145–150.
22. Вахович І. М., Волинчук Ю. В. Фінансове забезпечення вищої освіти: методологія та механізм реалізації в умовах формування соціально орієнтованої ринкової економіки : монографія. Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2010. 286 с.
23. Вдовічен В. А. Функціональні напрями казначейської системи обслуговування бюджетів за доходами. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2015. № 3-2. С. 116–118.
24. Вершило Т. А. К вопросу о правовых проблемах эффективного использования бюджетных средств. *Финансовое право*. 2013. № 12. С. 21–25.
25. Веприяк Д. М., Нашинець-Наумова А. Ю. Фінансове право : навч.-метод. комплекс. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 168 с.
26. Висновки про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про державний бюджет України на 2020 рік». Київ : Рахункова палата. 2021. 87 с.
27. Вища освіта в Україні: порядок денний для реформ / за заг. ред. Є. Б. Ніколаєва. Київ : Представництво Фонду Конрада Аденауера в Україні, 2017. 61 с.
28. Вітренко Ю. М. Нова модель економічної діяльності у сфері вищої освіти / Ін-т вищої освіти НАПН України. Київ, 2017. 19 с.
29. Віхров О. П., Ніщимна С. О. Фінансове право : конспект лекцій. Чернігів : ЧДІЕУ, 2002. 280 с.
30. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. Москва, 1973. 180 с.

31. Волкова Н. Ф. Ефективність використання коштів ВНЗ. *Фінанси України*. 2005. № 5. С. 66–72.

32. Волошин М. Роль держави у зростанні видатків на розвиток людського капіталу. *Економічний вісник університету* : зб. наук. пр. учених та аспірантів ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». 2010. № 14. URL: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2010_14/Voloshin.pdf (дата звернення: 12.02.2020).

33. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент : Моя книга, 2006. 448 с.

34. Гаращук В. М. Контроль та нагляд у державному управлінні : навч. посіб. Харків : Нац. юрид. акад. України, 1999. 180 с.

35. Гаращук О., Куценко В. Інноваційний шлях розвитку вищої освіти – передумова підвищення її якості. *Вісник Київського університету ім. Тараса Шевченка. Економіка*. 2014. Вип. 9. С. 18–24.

36. Гладкий М. А. Функції держави в забезпеченні позабюджетного фінансування вищих навчальних закладів. *Вісник Академії митної служби України. Серія: Державне управління*. 2014. № 1. С. 159–163.

37. Годме П. М. Финансовое право / пер. и вступ. статья Р. О. Халфиной. Москва : Прогресс, 1978. 429 с.

38. Гришин Д. А., Павлова Л. В. Организация и правовые основы финансового обеспечения и ведомственного финансового контроля учреждений и органов ФСИН России в условиях формирования уголовно-исполнительной системы. Рязань, 2010. 230 с.

39. Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право : учеб. пособ. 2-е изд., испр. и доп. Москва : Юриспруденция, 2000. 304 с.

40. Губерська Н. Л. Процедури створення, реорганізації та ліквідації вищих навчальних закладів в Україні. *Адміністративне право і процес*. 2015. № 2 (12). С. 118–126.

41. Данілов О. Д., Серебрянський Д. М. Фінанси у запитаннях та відповідях : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та допов. Київ : КНТ, 2008. 528 с.

42. Данілов О. Д., Панасюк Л. В. Оптимізація фінансування вищих закладів освіти в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2010. № 20. С. 19–22.

43. Демчук О. Благодійні фонди – запорука прозорого використання неурядових коштів у державних закладах освіти. *Інформаційний портал Харківської правозахисної групи: Права людини в Україні*. URL: <http://www.visnyk.iatp.org.ua/> (дата звернення: 12.02.2020).

44. Деревянко Б. В. Господарсько-правове регулювання надання послуг у сфері освіти : монографія / Донец. юрид. ін-т МВС України. Донецьк : Кальміус, 2012. 526 с.

45. Деревянко Б. В. Послуги у сфері освіти: правове регулювання : монографія / Донец. юрид. ін-т М-ва внутр. справ України. Донецьк : Кальміус, 2013. 386 с.

46. Дідик А. М., Погорелов Ю. С. Показники оцінювання продуктивності та економності використання бюджетних коштів закладами вищої освіти. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2019. № 1 (202). URL: http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/host/10.23.10.100/db/ftp/visnyk/ekonom_202_2019.pdf (дата звернення: 15.03.2020).

47. Дмитришин М. В. Моделі джерел фінансування вищих навчальних закладів різних країн світу. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права ім. Короля Данила Галицького*. 2014. № 9. С. 305–311.

48. Добровольська Л. М. Деякі аспекти державного фінансування вищої освіти. *Фінанси України*. 2003. № 8. С. 50–55.
49. Дослідницькі університети: світовий досвід та перспективи розвитку в Україні : монографія / А. Ф. Павленко, Л. Л. Антонюк, Н. В. Василькова, Д. О. Ільницький та ін. ; за заг. ред. А. Ф. Павленка, Л. Л. Антонюк. Київ : КНЕУ, 2014. 350 с.
50. Дубровіна Н. А., Дубровіна В. А. Фінансування вищих навчальних закладів у Польщі. *Бізнес Інформ*. 2012. № 6. С. 148–151.
51. Економічні аспекти проблем розвитку вищої освіти в Україні : монографія / за ред. І. М. Грищенка. Хмельницький : ХНУ, 2010. 478 с.
52. Євменькова К. М. Фінансування послуг вищої освіти в країнах Заходу. *Наука молода*. 2008. № 9. С. 88–90.
53. Єригіна Г. Право оперативного управління майном бюджетних наукових установ. *Підприємництво, господарство і право*. 2006. № 12. С. 31–35.
54. Єфименко Т. І. Бюджетна політика України в системі інструментів конкурентоспроможності держави. *Демографія та соціальна економіка*. 2008. № 2. С. 42–51.
55. Єфименко Т. І., Гасанов С. С., Богдан І. В. Видатки державного бюджету на вищу освіту: структурні зміни та проблема формульного розподілу. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія Економічні науки*. 2018. Київ, 2018. Спецвипуск : Ефективність організаційно-економічного механізму інноваційного розвитку вищої освіти України : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (5 жовтня 2018 р., м. Київ). С. 27–51.
56. Загальна теорія держави і права : підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін. ; за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М. В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О. В. Петришина. Харків : Право, 2009. 720 с.

57. Занфіров В. М. Співвідношення фінансово-правової відповідальності та фінансових санкцій. *Право України*. 2012. № 7. С. 230–238.

58. Закон України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 р. № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 15.03.2020).

59. Закон України «Про вищу освіту» від 1 липня 2014 р. № 1556-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18#Text> (дата звернення: 15.03.2020).

60. Затонацька Т. Зарубіжний досвід фінансування розвитку освіти: перспективи застосування в Україні. *Вісник Київського університету ім. Тараса Шевченка. Економіка*. 2012. Вип. 139. С. 36–39.

61. Зінченко В. О. Джерела фінансового забезпечення вищих навчальних закладів. *Економіка і регіон*. 2009. № 1. С. 39–42.

62. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія. Одеса : Юридична література, 2008. 504 с.

63. Ілляшенко Т. О., Радіонова І. О. Проблеми та перспективи фінансування освіти і науки в Україні в умовах економічної кризи. *Механізм регулювання економіки*. 2010. № 1. С. 223–28.

64. Каленюк І. С. Проблеми удосконалення фінансово-економічного управління системою освіти. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну*. 2013. № 5. С. 172–178.

65. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. Київ : Ельга, НікаЦентр, 2002. 360 с.

66. Касич А. О., Циган В. А. Особливості фінансування вищої освіти в Україні та інших країнах світу. *Ефективна економіка*. 2013. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2587> (дата звернення: 15.03.2020).

67. Касич А. О. Управління якістю освітньої діяльності ВНЗ на засадах стратегічного підходу. *Сучасні детермінанти розвитку бізнес-процесів в Україні* :

матеріали наук.-практ. інтернет-конф., м. Київ, 24 трав. 2017 р. Київ, 2017. С. 293–295.

68. Касич А. О., Циган В. А. Особливості фінансування вищої освіти в Україні та інших країнах світу. *Ефективна економіка*. 2013. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2587> (дата звернення: 15.03.2020).

69. Кириленко О. П., Марчук А. П. Модернізація бюджетного забезпечення освіти в рамках секторальної децентралізації. *Фінанси України*. 2018. № 6. С. 75–90.

70. Коваленко Д. І. Фінансування інвестиційної діяльності вищих навчальних закладів. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія: Економіка*. 2016. Вип. 2. С. 168–173.

71. Кодекс України про адміністративні правопорушення. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 15.12.2020).

72. 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.

73. Кузьмина Н. Г. Зарубежный опыт финансирования образования в условиях возрастания автономии вузов. *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3: Экономика. Экология*. 2008. № 2. С. 233–238.

74. Куклін О. В. Фінансово-економічний механізм освітньої діяльності: аналіз, проблеми, перспективи. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2010. № 2 (6). С. 24–30.

75. Кулакова М. Н. Международные модели финансирования вузов и их применение для вузов в период реформирования системы высшего образования. *Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса*. 2011. № 1 (10). С. 67.

76. Куліков П. М. Організаційно-економічні особливості функціонування системи освітнього кредитування в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2009. № 1. С. 167–174.

77. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Легас, 2012. 584 с.

78. Лазарев В. А., Мохначев С. А. Конкурентоспособность вуза как объект управления : монографія. Москва : Пригородные вести, 2003. 374 с.

79. Левицька С., Харчук Ю. Фінансування діяльності вітчизняних державних вищих навчальних закладів в умовах сталого національного розвитку. *Нова педагогічна думка*. 2013. № 1.1. С. 6–9.

80. Ловінська Л. Г., Стефанюк І. Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія. Київ : НДФІ, 2006. 240 с.

81. Литвиненко Ж. М. Класифікація видатків держави на вищу освіту. *Актуальні проблеми публічного та приватного права* : тези доповідей IV Міжнар. наук.-практ. конф., 25 жовтня 2013 р. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 187–188.

82. Литвиненко Ж. М. Міжнародний досвід фінансового забезпечення науки у вищих навчальних закладах. *Актуальні проблеми сучасного адміністративного права* : матеріали круглого столу, 22 березня 2013 р. / за ред. В. М. Огаренка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 128–131.

83. Литвиненко Ж. М. Фінансування видатків як складова фінансової діяльності держави. *Правове життя сучасної України* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (16–17 травня 2013 р.) / відп. за вип. д-ра юрид. наук, проф. В. М. Дрьомін ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса : Фенікс, 2013. Т. 2. С. 140–142.

84. Литвиненко Ж. М. Оцінка ефективності бюджетних видатків. *Право як ефективний суспільний регулятор* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 19–20 лютого 2021 р. Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2021. Ч. 2. С. 21–23.

85. Литвиненко Ж. М. Правове регулювання позабюджетної діяльності закладів вищої освіти. *Правові новели*. 2021. № 13. Т. 2. С. 19–25.

86. Литвиненко Ж. М. Правові аспекти фінансування видатків на вищу освіту як складова фінансової діяльності держави. *Право та державне управління*. 2012. № 4 (9). С. 115–119.

87. Литвиненко Ж. М. Система фінансового контролю за видатками на вищу освіту. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 4 (32). Vol. 3. С. 36–41.

88. Литвиненко Ж. М. Суб'єкти та правові засоби фінансування вищої освіти в Україні. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2012. № 4 (38). С. 97–101.

89. Литвиненко Ж. М. Фінансова політика України в галузі вищої освіти. *Проблеми теорії фінансового права в сучасний період* : матеріали наук.-практ. круглого столу, 13 листопада 2013 р. / Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 46–47.

90. Литвиненко Ж. М. Фінансові правопорушення в сфері вищої освіти. *Пріоритетні напрями розвитку сучасної юридичної науки* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 18–19 вересня 2020 р. Харків : Громадська організація «Асоціація аспірантів-юристів», 2020. С. 32–33.

91. Лошенко І., Іванченко А. Інструменти формування конкурентоспроможності ВНЗ. *Наука і життя: українські тенденції, інтеграція у світ* : матеріали наук. конф. URL: <http://intkonf.org/ktn-loshenyuk-ir-ivanchenko-a-instrumenti-formuvannya-konkurentospromozhnosti-vnz/> (дата звернення: 15.12.2020).

92. Луговий В. І. Управління освітою : навч. посіб. для слухачів, аспірантів, докторантів спеціальності «Держ. управління» Київ : Вид-во УАДУ, 1997. 302 с.

93. Малік Є. О., Білінець М. Ю. Фінансування вищої освіти: сучасні тенденції та зарубіжний досвід. *Ефективна економіка*. 2014. № 8. URL <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3259> (дата звернення: 15.03.2020).

94. Маринів Н. А. Місце податкової перевірки в системі податкового контролю. *Вісник Академії правових наук України* : зб. наук. пр. Харків : Право, 2005. Вип. 2 (41). С. 161–167.

95. Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права : учебник. 5-е изд., исправ. и доп. Москва : ИД Дело РАНХиГС, 2017. 528 с.

96. Мельник Л., Яковчук О. Механізм фінансування вищої освіти в Україні. *Вісник НУВГП. Економічні науки* : зб. наук. пр. Рівне : НУВГП, 2018. Вип. 3 (83). С. 130–139.

97. Мельничук О. Ф. Право людини на освіту : монографія. Вінниця : Мерк'юрі-Поділля, 2013. 439 с.

98. Микитюк І. С. Теоретичні положення концепції єдиної системи 419 державного фінансового контролю. *Вісник КНТЕУ*. 2007. № 1. С. 63–68.

99. Монаєнко А. О. Джерела та порядок фінансування видатків вищих навчальних закладів. *Підприємництво, господарство і право*. 2009. № 9. С. 72–75.

100. Монаєнко А. О. Особливості фінансової діяльності вищих навчальних закладів в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2009. № 7. С. 31–35.

101. Монаєнко А. О. Правові засади використання фінансових ресурсів в освіті. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична* : зб. наук. пр. Львів, 2007. Вип. 2. С. 203–211.

102. Монаєнко А. О. Правові основи фінансування видатків на освіту та науку : монографія. Львів : Червона Калина, 2009. 251 с.

103. Монаєнко А. О. Фінансовий контроль і відповідальність вищих навчальних закладів за використанням фінансових ресурсів. *Право України*. 2009. № 8. С. 112–118.

104. Монаєнко А. О. Фінансово-правова відповідальність як фундаментальний інститут фінансового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 9. С. 119–123.

105. Нагребельний В. П., Чернадчук В. Д., Сухонос В. В. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посіб. / за заг. ред. чл.-кор. АПрН України В. П. Нагребельного. Київ, 2003. 213 с.

106. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. А. В. Брызгалина. Москва : Аналитика-Пресс, 2016. 480 с.

107. Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків : монографія. Чернівці : Рута, 2004. 264 с.

108. Нечай А. А. Публічні фонди та публічні видатки як категорії фінансового права. *Право України*. 2004. № 4. С. 60–63.

109. Ніколаєнко С. Н. Освіта і наука: законодавчі та методологічні основи : навч. посіб. Київ : Політехніка, 2004. 280 с.

110. Орлюк О. П. Фінансове право : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 325 с.

111. Освітнє право : навч. посіб. для студентів гуманітарних ВНЗ / авт. кол.: В. В. Астахов, К. В. Астахова (мол.), О. Л. Войно-Данчишина та ін. ; за заг. ред. В. В. Астахова ; Нар. укр. акад. ; Міжнар. фонд «Відродження». Харків : Вид-во НУА, 2011. 188 с.

112. Онищук Н. О. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2011. Вип. 22. С. 192–202.

113. Остудімова В. А. Проблеми фінансування вищої освіти та науки в Україні. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2009. № 142 (ч. 2). URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnu/2009_142_2/09ova.pdf (дата звернення: 15.03.2020).

114. Павлюх О. Право на освіту: міжнародний та національний вимір (в контексті аналізу міжнародних договорів та національних нормативноправових актів). *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2014. Вип. 24. Т. 4. С. 178–181.

115. Перелік платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності: постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.03.2020).

116. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: монографія. Київ: КНЕУ, 2003. 260 с.

117. Петраков Я. В. Моделі фінансування вищої освіти в Європі та світі. *Фінанси України*. 2017. № 12. С. 95–121.

118. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку. *Менеджмент та підприємництво в Україні етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник НУ Львівська політехніка*. Львів, 2009. № 647. С. 184–190.

119. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1446> (дата звернення: 12.02.2020).

120. Поветкина Н. А. Эффективность расходования бюджетных средств: проблемы правовой квалификации. *Финансовое право*. 2015. № 3. С. 16–22.

121. Попович Л. О. Аналіз сучасного стану фінансування закладів вищої освіти в Україні. *Вісник Одеського національного університету імені І. І. Мечникова*. Одеса, 2018. Т. 23. Вип. 2 (67). С. 37–42.

122. Правові основи діяльності вищих навчальних закладів : навч. посіб. / О. М. Стороженко, О. Б. Німко. Київ : Плеяди, 2010. 50 с.

123. Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.03.2020).

124. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы : монография / Л. Л. Арзуманова, О. В. Болтинова, О. Ю. Бубнова и др. ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. Москва : НОРМА, ИНФРА-М, 2013. 384 с.

125. Розпутенко І. В. Державні видатки в перехідних економіках. Київ : Вид-во УАДУ, 1998. 242 с.

126. Савіщенко В. Інвестиції в освіту та науку України: проблеми теорії та практики. *Національний юридичний журнал*. 2016. № 1/2 (17). С. 62–67.

127. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія. Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. 280 с.

128. Савченко В. А. Механізм формування державного замовлення на підготовку фахівців і робітників. *Соціально-трудова відносина: теорія та практика*. 2014. № 1. С. 83–88.

129. Савченко І. Г., Чумак О. В. Модернізація державного механізму фінансування вищої освіти в умовах її реформування. *Теорія та практика державного управління*. 2017. № 3. С. 85–91.

130. Сас Н. М., Приходько І. П. Необхідність перебудови фінансування в державному ВНЗ. *Витоки педагогічної майстерності. Серія: Педагогічні науки*. 2011. Вип. 8 (1). С. 248–254.

131. Семчик О. О. Держава як суб'єкт фінансових правовідносин / за ред. Л. К. Воронової. Київ : Юридична думка, 2006. 116 с.

132. Сивашева Н. М. Пути повышения эффективности расходов государственного бюджета : монография. Москва, 2005. 160 с.

133. Соколов И. А. Методологические подходы к оценке эффективности бюджетных расходов, в том числе государственных программ. *Финансовый журнал*. 2014. № 2. С. 6–9.

134. Соколовська А. М. Дискусійні аспекти формульного розподілу бюджетних видатків на вищу освіту в Україні. *Фінанси України*. 2018. № 5. С. 8–21.

135. Сперанский М. М. План финансов. У истоков финансового права : сборник (в серии «Золотые страницы российского финансового права») / под ред. А. Н. Козырина. Москва : Статут, 1998. 180 с.

136. Співаковський О. В. Стан фінансування освіти і науки. *Освіта.ua*. 2016. 17 листоп. URL: <http://osvita.ua/blogs/53098/> (дата звернення: 15.03.2020).

137. Стадний Є. Концептуальна модель державного фінансування ВНЗ за результатами діяльності. Київ : Аналітичний центр CEDOS, 2016. URL: <https://cedos.org.ua/uk/articles/kontseptualna-modelderzhavnoho-finansuvannia-vnz-za-rezultatamy-diialnosti> (дата звернення: 15.03.2020).

138. Сушко Н. І., Даниленко С. В. Удосконалення регулювання державних видатків на послуги вищої освіти. *Фінанси України*. 2018. № 4. С. 56–75.

139. Тарасенко І. О., Нефедова Т. М. Проблеми фінансування вищої освіти в Україні в контексті забезпечення конкурентоспроможності. *Вісник Київського*

національного університету технологій та дизайну. 2013. № 4 (72). С. 177–185.

140. Тарасенко І. О., Нефедова Т. М. Проблеми фінансування вищої освіти в Україні в контексті забезпечення конкурентоспроможності. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія: Економічні науки.* 2013. № 4 (72). С. 177–185.

141. Теоретико-методологічне обґрунтування ефективних фінансово-економічних моделей розвитку вищої школи : монографія / за заг. ред. І. М. Грищенка. Київ : Ін-т вищ. освіти, 2015. 260 с.

142. Тимошенко О. В. Особливості реалізації фінансового механізму системи вищої освіти України. *Економічний вісник НГУ.* 2009. № 1. С. 123–130.

143. Тимошенко О. В., Федорова В. А. Фінансові аспекти конкурентоспроможності вищої освіти в Україні : монографія. Дніпропетровськ : Пороги, 2008. 390 с.

144. Тимченко О. М. Фінансові суперечності у сфері вищої освіти та науки в Україні. *Фінансові дослідження.* 2018. № 1 (4). URL: <http://ir.stu.cn.ua/123456789/17087> (дата звернення: 15.03.2020).

145. Уложенко В. М. Державна політика у галузі вищої освіти: правові засади формування в Україні. *Eurasian Academic Research Journal.* 2017. № 1 (07). С. 113–121.

146. Уткіна М. С., Янішевська К. Д. Характеристика законодавства в освітній сфері України та Франції: порівняльний аналіз. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки : зб. наук. пр.* Харків : Гельветика, 2014. Вип. 5. Т. 2. С. 266–270.

147. Федосов В. М. Бюджетна система : навч. посіб. / за ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 871 с.

148. Финансовое право России : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Норма, 2008. 688 с.

149. Финансовое право : учебник / под ред. И. Н. Пахомова. Харьков : Одисей, 2003. 448 с.

150. Финансовое право : учебник / А. Б. Быля, О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева и др. ; отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Проспект, 2009. 528 с.

151. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. Москва : Норма, 2008. 768 с.

152. Финансовое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. Москва, 2003. 420 с.

153. Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. Москва, 1996. 400 с.

154. Фінансова енциклопедія / О. П. Орлюк, Л. К. Воронова, І. Б. Заверуха та ін. ; за заг. ред. О. П. Орлюк. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 472 с.

155. Фінансове право України : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. Київ : Правова єдність, 2009. 395 с.

156. Фукс Н. А. Правові засади фінансування вищих навчальних закладів: переваги та недоліки нового Закону України «Про вищу освіту». *Правове регулювання економіки*. 2014. № 14. С. 40–52.

157. Хайнацька Ю. Ю., Гордєєва Т. А. Аналіз фінансування видатків на освіту в Україні. *Сучасний соціокультурний простір 2013* : матеріали Десятої Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. URL: <http://intkonf.org> (дата звернення: 15.03.2020).

158. Халфина Р. О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права. *Вопросы советского административного и финансового права*. Москва : Изд-во Академии наук СССР, 1952. С. 210–213.

159. Химичева Н. И. Понятие и система государственных и муниципальных расходов. *Финансовое право* : учебник. Москва, 2000. С. 527.

160. Худяков А. Л. К вопросу о предмете и понятии советского финансового права. *Известия Академии Наук Казахской ССР. Серия общественных наук*. 1986. № 3. С. 78–79.

161. Худяков А. Л. Основы теории финансового права. Алматы, 1995. 340 с.

162. Шаров О. І. Перспективи фінансової автономії університетів України. *Європейська інтеграція вищої освіти України в контексті Болонського процесу* : матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 23 листоп. 2016 р., Київ, 2016. URL: <http://ihed.org.ua/ua/resursy/konferentsiia.html> (дата звернення: 15.03.2020).

163. Шевченко Л. С. Фінансування вищої освіти: диверсифікація джерел. *Теорія і практика правознавства*. 2013. Вип. 2. С. 222–233.

164. Шевченко Л. С. Фінансування вищої освіти: подолання загроз ресурсної залежності. URL: <http://www.rusnauka.com> (дата звернення: 15.03.2021).

165. Эриашвили Н. Д. Финансовое право : учеб. для студ. вузов. 3-е изд., перераб. и доп. Москва : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2008. 575 с.

166. Фрич Р. І. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права. *Право та державне управління*. 2012. № 2 (7). С. 115–120.

167. Якубовський Р. В. Кредитування освіти: правові засади та проблеми вдосконалення. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 114–117.

168. Якубовський Р. В. Особливості бюджетного фінансування освіти. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 11. С. 177–180.

169. Якубовський Р. В. Правові аспекти позабюджетних коштів на освіту. *Університетські наукові записки. Часопис Хмельницького університету управління та права*. 2010. № 2(34). С. 201–205.

170. Якубовський Р. В. Фінансування освіти: правовий зміст, поняття та види. *Держава і право* : зб. наук. пр. Юридичні і політичні науки. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2009. Вип. 46. С. 410–415.

ДОДАТКИ

Додаток А

Список публікацій здобувача

Публікації, що висвітлюють основні наукові результати дисертації*Статті в наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз*

1. Литвиненко Ж. М. Суб'єкти та правові засоби фінансування вищої освіти в Україні. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2012. № 4 (38). С. 97–101.
2. Литвиненко Ж. М. Правові аспекти фінансування видатків на вищу освіту як складова фінансової діяльності держави. *Право та державне управління*. 2012. № 4 (9). С. 115–119.
3. Литвиненко Ж. М. Правове регулювання позабюджетної діяльності закладів вищої освіти. *Правові новели*. 2021. № 13. Т. 2. С. 19–25.
Стаття в зарубіжному періодичному науковому виданні
4. Литвиненко Ж. М. Система фінансового контролю за видатками на вищу освіту. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 4 (32). Vol. 3. С. 36–41.

Публікації, що додатково відображають наукові результати дисертації та засвідчують обов'язкову апробацію матеріалів дисертації*Матеріали конференцій*

5. Литвиненко Ж. М. Міжнародний досвід фінансового забезпечення науки у вищих навчальних закладах. *Актуальні проблеми сучасного адміністративного права* : матеріали круглого столу, 22 березня 2013 р. / за ред. В. М. Огаренка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 128–131.
6. Литвиненко Ж. М. Фінансування видатків як складова фінансової діяльності держави. *Правове життя сучасної України* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (16–17 травня 2013 р.) / відп. за вип. д-ра юрид. наук, проф. В. М. Дрьомін ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса : Фенікс, 2013. Т. 2. С. 140–142.
7. Литвиненко Ж. М. Класифікація видатків держави на вищу освіту *Актуальні проблеми публічного та приватного права* : тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції, 25 жовтня 2013 р. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 187–188.
8. Литвиненко Ж. М. Фінансова політика України в галузі вищої освіти. *Проблеми теорії фінансового права в сучасний період* : матеріали науково-практичного круглого столу / Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 13 листопада 2013 р. Запоріжжя : КПУ, 2013. С. 46–47.
9. Литвиненко Ж. М. Фінансові правопорушення в сфері вищої освіти. *Пріоритетні напрями розвитку сучасної юридичної науки* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 18–19 вересня 2020 р. Харків : Громадська організація «Асоціація аспірантів-юристів», 2020. С. 32–33.
10. Литвиненко Ж. М. Оцінка ефективності бюджетних видатків. *Міжнародні та національні правові виміри забезпечення стабільності* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 16–17 квітня 2021 р. Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2021. Ч. 2. С. 21–23.

Довідки про впровадження результатів дослідження

**СЕКРЕТАРІАТ КАБІНЕТУ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ**

вул. Грушевського, 12/2, Київ, 01008, тел. (044) 256 7624, телефакс (044) 254 0584, www.kmu.gov.ua

«20» лютого 2020 р.

ДОВІДКА

щодо впровадження результатів дисертаційного дослідження
аспіранта Класичного приватного університету

ЛИТВИНЕНКО Жанни Миколаївни

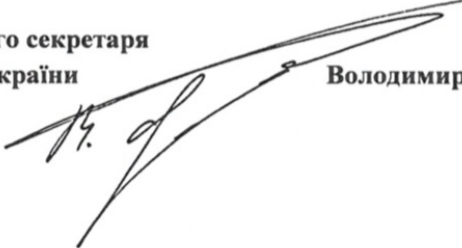
«Правове регулювання видатків на вищу освіту в Україні»

Результати дисертаційного дослідження Литвиненко Жанни Миколаївни про результати впровадження наукових досліджень за напрямом: «Правове регулювання видатків на вищу освіту в Україні» були використані в нормотворчій та законопроектній роботі Кабінету Міністрів України.

Автором було розроблено пропозиції щодо законодавчого забезпечення позабюджетної діяльності закладів вищої освіти з метою розширення джерел їх фінансування шляхом доповнення Закону України «Про вищу освіту» двома статтями: статтею 73-1 «Підприємницька діяльність закладу вищої освіти» та статтею 73-2 «Індивідуальна трудова науково-педагогічна діяльність».

Дані пропозиції були враховані Кабінетом Міністрів України в нормотворчій та законопроектній роботі.

Заступник Державного секретаря
Кабінету Міністрів України

**Володимир ФЕДОРЧУК**

