



Отримано: 25 листопада 2019 р.

Прорецензовано: 02 грудня 2019 р.

Прийнято до друку: 10 грудня 2019 р.

e-mail: Julia.kharchuk@oa.edu.ua

DOI: 10.25264/2311-5149-2019-15(43)-153-160

Харчук Ю. Ю. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки закладів вищої освіти України у контексті теорії обмежень. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : науковий журнал. Острого : Вид-во НаУОА, грудень 2019. № 15(43). С. 153–160.

УДК: 657.631.6: 336.61 (477)

JEL-класифікація: I 12-23; M 31; M 41

**Харчук Юлія Юрїївна,***кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту, помічник ректора з освітнього менеджменту, Національний університет «Острозька академія»***ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ  
ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ У КОНТЕКСТІ ТЕОРІЇ ОБМЕЖЕНЬ**

У статті розкрито особливості трактування сутності економічної безпеки закладів вищої освіти України та її обліково-аналітичного забезпечення в умовах реформування ринку освітніх послуг та в контексті нейтралізації ендогенних та екзогенних обмежень. Розглянуто специфіку використання теорії обмежень у діяльності закладів вищої освіти. Виявлено взаємозв'язок між рівнем економічної безпеки закладів вищої освіти України та якістю управлінського обліку й стратегічного аналізу їхньої діяльності з урахуванням обмежувальних ендогенних та екзогенних факторів. Обґрунтовано необхідність розробки та чіткого дотримання закладами вищої освіти нових вимог до обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки на основі достовірної та релевантної інформаційної бази прийняття управлінських рішень. Запропоновано напрями підвищення економічної безпеки закладів вищої освіти України шляхом покращення її обліково-аналітичного забезпечення у контексті теорії обмежень.

**Ключові слова:** економічна безпека, заклади вищої освіти, обліково-аналітичне забезпечення, теорія обмежень, обмежуючі ендогенні та екзогенні фактори.

**Харчук Юлія Юрьевна,***кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, учета и аудита, помощник ректора по образовательному менеджменту, Национальный университет «Острожская академия»***УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ  
УЧРЕЖДЕНИЙ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ УКРАИНЫ  
В КОНТЕКСТЕ ТЕОРИИ ОГРАНИЧЕНИЙ**

В статье раскрыты особенности трактовки сущности экономической безопасности учреждений высшего образования Украины и ее учетно-аналитического обеспечения в условиях реформирования рынка образовательных услуг в контексте нейтрализации эндогенных и экзогенных ограничений. Рассмотрена специфика использования теории ограничений в деятельности учреждений высшего образования. Обнаружена взаимосвязь между уровнем экономической безопасности учреждений высшего образования Украины и качеством управленческого учета и стратегического анализа их деятельности с учетом ограничивающих эндогенных и экзогенных факторов. Обоснована необходимость разработки и четкого соблюдения учреждениями высшего образования новых требований к учетно-аналитическому обеспечению экономической безопасности на основе достоверной и релевантной информационной базы принятия управленческих решений. Предложены направления повышения экономической безопасности учреждений высшего образования Украины путем улучшения ее учетно-аналитического обеспечения в контексте теории ограничений.

**Ключевые слова:** экономическая безопасность, учреждения высшего образования, учетно-аналитическое обеспечение, теория ограничений, ограничивающие эндогенные и экзогенные факторы.

**Yulia Kharchuk,***PhD in Economic Sciences, Associate Professor at the Department of Finance, Accounting and Audit, Rector's assistant in education management of the National University of Ostroh Academy***ACCOUNTING AND ANALYTICAL PROVISION OF ECONOMIC SECURITY  
OF HIGHER EDUCATION IN UKRAINE IN THE CONTEXT OF LIMITATION THEORY**

The author reveals peculiarities of interpretation of the essence of economic security of higher education institutions of Ukraine and its accounting and analytical support in the conditions of reforming the market of educational services and in the context of neutralization of endogenous and exogenous restrictions.

*The article substantiates that at the current stage of development of the national economy of Ukraine, the importance of ensuring a high level of economic security of higher education institutions is conditioned by the increase of their financial autonomy and responsibility for their financial status, the type of financial stability, the quality of provision of educational services and the efficiency of their activities as a whole. All this puts additional demands on the top management of educational institutions to strengthen the control over the organization and implementation of accounting and analytical procedures, the implementation of the budget, the rationality of spending the state and local budgets, the special fund, earned and attracted independently. However, it also gives the freedom to choose the optimal organizational structure of a higher education institution, an educational management system to eliminate ineffective units, and to close educational programs that are not in demand among educational applicants.*

*The specificity of the use of the theory of restrictions in activity of higher education institutions is considered. Specifically, the types of restrictions are described in detail, the system of analytical indicators for improving the educational management of educational institutions in the context of the theory of constraints is refined in order to improve their economic security. Yes, endogenous limitations include power and time constraints. The capacity limitation is caused by a mismatch between the high demand for quality education and the lack of material and technical facilities of the educational institutions, the reduction of budget funding, the lack of highly qualified and motivated scientific and teaching staff, etc. Time constraints, despite the fact that the duration and technology of providing educational services to education recipients are clearly regulated by current legislation and higher education standards, are intensified by the increasing competition between educational institutions to ensure better quality education and to gain leadership in the Ukrainian and world educational services market.*

*Among exogenous constraints, particular attention is paid to market and demographic constraints. Yes, market constraints are related to the imbalance of labor market needs and the supply of specialties and highly qualified graduates of higher education institutions. Increasing competition between entrants of the educational institutions, the solvency of the population, high entrant's requests for quality of education, conditions of study and living in dormitories of higher education institutions also play an important role.*

*Demographic constraints, which are directly dependent on the number and level of knowledge of graduates of general secondary education and their desire to pursue higher education, particularly in Ukraine, and not abroad, have a significant impact on the scope of educational institutions.*

*The relationship between the level of economic security of higher education institutions of Ukraine and the quality of management accounting and strategic analysis of their activity in the context of limiting endogenous and exogenous factors have been identified.*

*The necessity of developing and strict adherence to the higher education institutions of Ukraine, new requirements for accounting and analytical support of economic security on the basis of reliable and relevant information base of management decisions is substantiated.*

*The directions of increasing the economic security of higher education institutions of Ukraine by improving its accounting and analytical support in the context of constraint theory are proposed.*

**Key words:** *economic security, higher education institutions, accounting and analytical support, constraint theory, limiting endogenous and exogenous factors.*

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі реформування ринку освітніх послуг України діяльність закладів вищої освіти (далі – ЗВО) зазнає значних змін у сфері вдосконалення системи управління та фінансування, забезпечення і підвищення якості надання послуг освітнього й неосвітнього характеру, здійснення наукових досліджень та оптимізації мережі шляхом об'єднання й укрупнення університетів. Саме ці заходи є основою таких програмних документів: Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» [1], Національна стратегія розвитку освіти в Україні на період до 2021 року [2], Дорожня карта освітньої реформи (2015–2025) [3]. Вирішення цих надзвичайно складних та відповідальних завдань вимагає від ЗВО посилення своїх конкурентних переваг, що передбачає не лише ефективне використання ресурсного потенціалу, а й вибір правильної стратегії розвитку з урахуванням обмежувальних ендогенних та екзогенних факторів.

Крім цього, реалізація зазначених вище заходів може значно знизити рівень економічної безпеки ЗВО, зокрема в умовах її неналежного обліково-аналітичного забезпечення без врахування теорії обмежень (ТОС – Theory of Constraints). Тому кожному ЗВО у процесі забезпечення бажаного рівня економічної безпеки доцільно виокремити основні обмеження, які необхідно обов'язково врахувати у своїй діяльності. Адже суттєва зміна умов функціонування закладів освіти в контексті реформування ринку освітніх послуг висуває нові вимоги до обліково-аналітичного забезпечення як управлінського процесу, так і економічної безпеки ЗВО, а відтак рівня релевантності інформаційної бази для прийняття ефективних управлінських рішень, активного використання й розвитку управлінського обліку й стратегічного аналізу в контексті теорії обмежень. Тим більше, сьогодні питання організації й здійснення управлінського обліку та стратегічного аналізу лише починають запроваджуватися і привертати увагу як практиків, які безпосередньо працюють в університетах, так і науковців. Це своєю чергою підтверджує актуальність та своєчасність дослідження обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки ЗВО в контексті теорії обмежень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Фінансові та обліково-аналітичні аспекти діяльності ЗВО України розглянуто у працях таких українських науковців: Т. Боголіб, С. Голова [6], В. Куценко, С. Левицької, І. Парасій-Вергуненко [10], В. Сафонові, С. Свірко, І. Стеціві [11], В. Студінського, Г. Тюленєва [12] та



інших. Серед західних економістів, які досліджували теоретично-практичні аспекти функціонування ЗВО, доцільно виокремити П.Друкера, Н.Маркуччі, Е.Моргана та інших. Водночас питання обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки ЗВО на ринку освітніх послуг України з урахуванням теорії обмежень недостатньо вивчені на сучасному етапі реформування вищої освіти та потребують додаткових досліджень.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає у визначенні напрямів підвищення рівня економічної безпеки ЗВО України шляхом вдосконалення її обліково-аналітичного забезпечення у контексті теорії обмежень.

**Виклад основного матеріалу.** Для забезпечення бажаного рівня економічної безпеки ЗВО України необхідно зосередити увагу не лише на виконанні кількісних показників у розрізі матеріально-технічної бази, науково-педагогічного потенціалу, контингенту студентів, а й на досягненні високої якості, ефективності, конкурентоспроможності, відповідності результатів діяльності національним та світовим стандартам. Для цього необхідним є впровадження системи управління на основі теорії обмежень з урахуванням специфіки діяльності ЗВО, які, маючи ознаки ринкового суб'єкта господарювання, є водночас бюджетними установами (у перспективі неприбутковими організаціями), що продукують суспільні блага і є здебільшого представниками державного сектору економіки України. Основною ціллю їхнього функціонування є не отримання прибутку (за винятком ЗВО приватної форми власності), а покращення конкурентних переваг, фінансової стійкості, економічної безпеки шляхом надання якісних послуг освітнього та неосвітнього характеру, завоювання лідерських позицій на національному та міжнародному ринках освітніх послуг.

Крім цього, доцільно зауважити, що поняття «економічна безпека» є розповсюдженим та широко вживаним. Різноманітність запропонованих українськими та зарубіжними вченими науково-методичних підходів щодо визначення сутності цієї економічної категорії у розрізі діяльності суб'єктів господарювання приватного та державного секторів економіки ще раз доводить неоднозначність її трактування. Проте у контексті використання теорії обмежень та вивчення праць сучасних науковців, зокрема І. Стеців [11; 15], вважаємо за доцільне визначати економічну безпеку ЗВО як такий стан їх економіки, що дає змогу зберігати стійкість до внутрішніх та зовнішніх загроз і гарантує стабільну діяльність та динамічний розвиток. Водночас варто зауважити, що все це можливо забезпечити лише за умови достатньої кількості фінансових ресурсів на покриття поточних та капітальних видатків закладів освіти, якісного обліково-аналітичного забезпечення досліджуваної категорії тощо.

Закономірно, що ЗВО, які мають високий рівень економічної безпеки, притаманний абсолютний тип фінансової стійкості, займають одні з перших позицій у рейтингах закладів вищої освіти України, користуються попитом на національному та світовому ринках освітніх послуг, мають достатній рівень фінансових ресурсів для покриття не лише поточних витрат, а й фінансування бюджетів розвитку, реалізації науково-дослідних проєктів, залучення викладачів світового рівня, стажування викладацько-професорського складу та студентів у провідних університетах Європи та світу.

Однак, розглядаючи економічну безпеку ЗВО у контексті її обліково-аналітичного забезпечення, варто детальніше зупинитися на сутності та особливостях цього процесу. Так, під обліково-аналітичним забезпеченням економічної безпеки доцільно розуміти реєстрацію з достатнім рівнем аналітики обліку господарських операцій, що формують доходи, видатки (витрати, затрати), фінансові результати діяльності ЗВО, впливаючи на результативність використання отриманих (залучених) цільових коштів; процес вивчення даних фінансової звітності закладів освіти з метою здійснення оцінки їхнього фінансового стану і результатів функціонування в минулому та прогнозування рівня економічної безпеки в майбутньому.

Свою чергою метою обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки ЗВО є отримання оперативної та об'єктивної інформації в розрізі господарських операцій, які формують рівень економічної безпеки у поточному періоді й на перспективу; оцінка досягнутого рівня економічної безпеки за попередні періоди діяльності ЗВО, прогнозування її рівня в майбутньому, і, як результат, попередження й зниження невизначеності, яка пов'язана з прийняттям управлінських рішень щодо раціонального й ефективного використання фінансових ресурсів [11; 12; 15] та підвищення конкурентоспроможності на ринку освітніх послуг України та світу.

Окрім цього, необхідно зауважити, що підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки ЗВО повинно здійснюватися винятково на основі чіткого дотримання Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору, Закону України «Про вищу освіту» [4] та інших нормативно-правових актів, правильного використання Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [5]. Кожен ЗВО зобов'язаний дотримуватися алгоритму використання, а за відсутності впровадження ефективного обліково-аналітичного забезпечення досліджуваної категорії, спираючись

на її сутність та основні завдання. На сучасному етапі розвитку вищої освіти України обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки ЗВО є системою контролю за рухом коштів загального та спеціального фондів, що базується на загальноприйнятих принципах, виконує інформаційну, управлінську та контрольну функції.

Однак у контексті реформування сфери вищої освіти, обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки ЗВО України доцільно розглядати враховуючи особливості теорії обмежень, зокрема у сфері управління витратами, у тому числі за центрами відповідальності.

Уперше дослідження впливу обмежень на управління витратами підприємств здійснив ізраїльський фізик Ельях Голдрат, засновник нової революційної концепції управління – теорії обмежень [13]. Надалі ідеї теорії Е. Голдрата було продовжено та розвинуто в працях таких українських науковців: В. Козак [7], Н. Михайлишин, Н. Мельник [9], І. Парасій-Вергуненко [10]. Серед зарубіжних вчених, які вивчали діяльність суб'єктів господарювання у контексті теорії обмежень, доцільно виокремити Д. Галловея, У. Норина, Д. Сміта, Т. Маккея, Т. Корбетта [8; 14]. Вони запропонували новий підхід до аналізу витрат господарюючих суб'єктів та побудови управлінського обліку на основі теорії обмежень.

Узагальнюючи результати досліджень зазначених вище науковців та враховуючи специфіку діяльності ЗВО України, вважаємо за доцільне у контексті обліково-аналітичного забезпечення їхньої економічної безпеки виокремити такі основні обмеження:

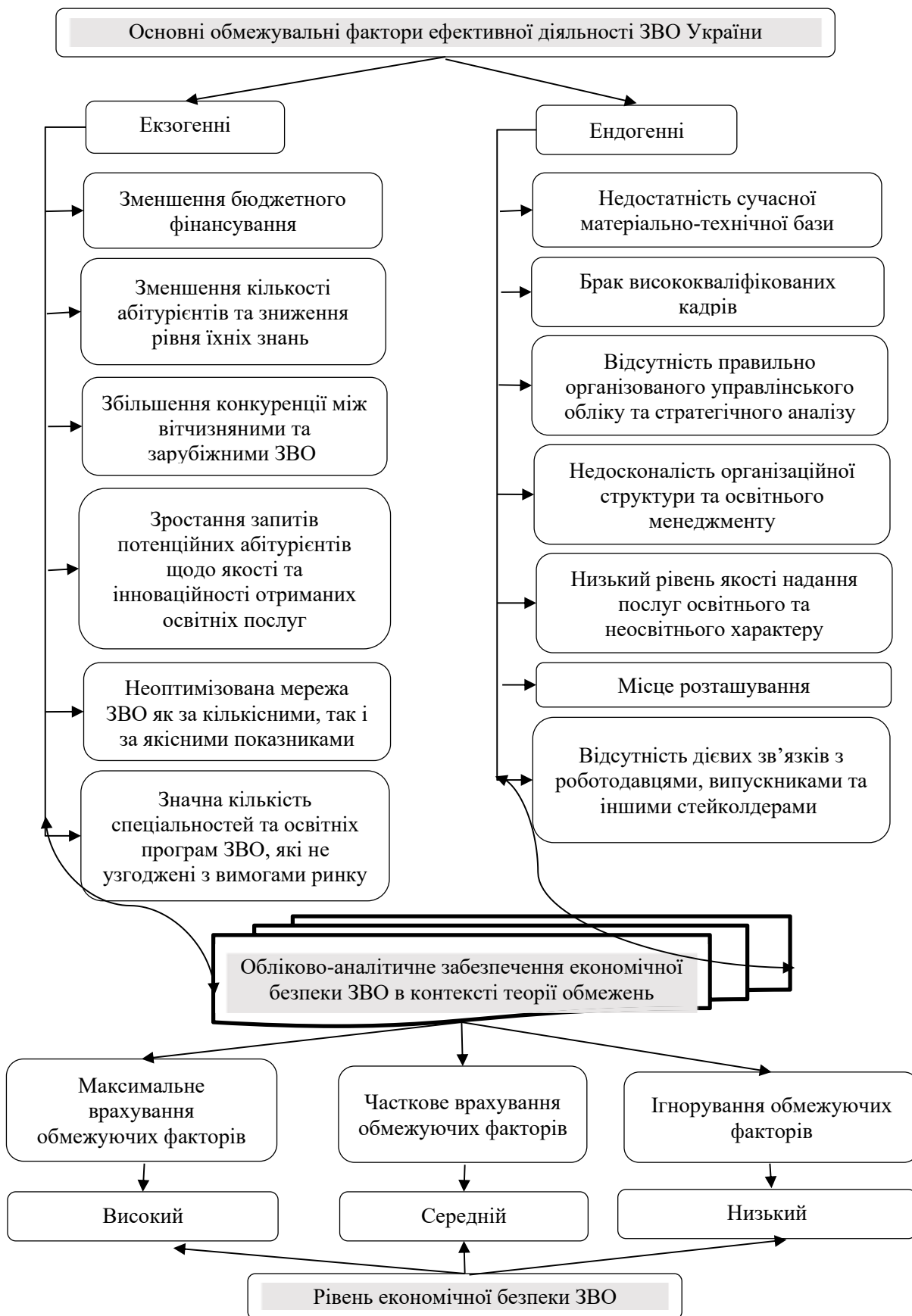
- зменшення бюджетного фінансування;
- недостатність сучасної матеріально-технічної бази;
- брак висококваліфікованих кадрів, які виїжджають за кордон або працевлаштовуються у секторах економіки з більшою заробітною платою;
- зменшення кількості абітурієнтів та зниження рівня їхньої успішності;
- зростання запитів потенційних абітурієнтів щодо якості та інноваційності отриманих освітніх послуг;
- місце розташування ЗВО, оскільки заклади освіти, розташовані у невеличких населених пунктах, програють столичним та обласним;
- загострення конкуренції між українськими ЗВО, що, насамперед, сприяє покращенню якості послуг освітнього та неосвітнього характеру, однак у багатьох випадках призводить до використання недоброчесних піар технологій;
- збільшення конкуренції між вітчизняними та зарубіжними ЗВО, які пропонують українським абітурієнтам вступ без сертифікатів зовнішнього незалежного оцінювання;
- значна кількість навчальних закладів, спеціальностей та освітніх програм, які частково відповідають вимогам сучасного ринку праці;
- відсутність дієвих зв'язків з роботодавцями, одними із основних стейкхолдерів освітніх програм, які прагнуть працевлаштовувати винятково висококваліфіковані кадри зі стажем та досвідом роботи, водночас не беручи безпосередньої участі в освітньому процесі як в інтелектуальному, так і фінансовому аспекті;
- недосконалість менеджменту ЗВО, особливо в контексті неврахування ринкових обмежень під час планування й проведення вступної кампанії, формування пропозиції освітньо-професійних та освітньо-наукових програм для потенційних вступників.

Вплив обмежувальних факторів ефективної діяльності ЗВО на рівень їхньої економічної безпеки в контексті обліково-аналітичного забезпечення відображено на рис. 1.

Закономірно, що ендогенні обмежувальні фактори краще піддаються управлінню порівняно із екзогенними. Однак з метою якісного обліково-аналітичного забезпечення високого рівня економічної безпеки ЗВО зобов'язані враховувати всі можливі ендогенні та екзогенні обмежувальні фактори, здійснювати заходи щодо нейтралізації їхнього негативного впливу.

Крім цього, потрібно наголосити на тому, що ЗВО на відмінну від суб'єктів підприємницької діяльності та в контексті теорії обмежень можуть дещо нівелювати вплив такого обмежувального фактора як «обмеження часу», зокрема для послуг освітнього характеру. Адже тривалість здобуття освіти у розрізі кожного з рівнів та обсяг освітньо-професійної підготовки чітко регламентується ст. 5 Закону України «Про вищу освіту» (для бакалаврів 180–240 кредитів ЄКТС (1 кредит 30 годин), магістрів – 90–120 кредитів ЄКТС за винятком медичних, фармацевтичних, ветеринарних університетів, для яких тривалість підготовки магістрів становить 300–360 кредитів ЄКТС) [4].

Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки ЗВО базується на основі системи кількісних та якісних показників, оцінка яких у динаміці дозволяє керівництву закладів вищої освіти здійснювати якісний контроль за досягненням стратегічних цілей, виявляти слабкі місця та ухвалювати управлінські рішення щодо покращення діяльності у майбутньому. Систему аналітичних показників обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки ЗВО України у контексті теорії обмежень подано в таблиці 1.



**Рис. 1. Вплив обмежувальних факторів ефективної діяльності ЗВО на рівень їхньої економічної безпеки**

Джерело: розроблено автором

Таблиця 1

**Система аналітичних показників обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки ЗВО України в контексті теорії обмежень**

Види обмежень	Аналітичні показники
<b>Екзогенні обмеження</b>	
Ринкові	Загальна кількість ЗВО, які функціують на ринку освітніх послуг України у розрізі форм власності, масштабів діяльності, підготовки фахівців певної спеціальності.
	Середня та відносна частки ринку в розрізі ЗВО України.
	Рівень конкуренції на ринку освітніх послуг.
	Загальна кількість студентів, які навчаються у ЗВО, у розрізі курсів, спеціальностей та форм здобуття освіти.
	Рейтинг ЗВО за кількістю здобувачів освіти у розрізі першого (бакалаврського), другого (магістерського) та третього (наукового) рівнів освіти.
	Рейтинги ЗВО за якістю надання освітніх послуг, якістю абітурієнтів, результатами науково-дослідної роботи тощо.
	Співвідношення вартості здобуття освіти у ЗВО за окремими спеціальностями та формами й середньою вартістю навчання в Україні.
Демографічні	Загальна кількість випускників закладів загальної середньої освіти у поточному році та у перспективній динаміці.
	Частка абітурієнтів, що вступили до ЗВО, у загальній кількості випускників закладів загальної середньої освіти.
	Рівень народжуваності в Україні.
	Ліцензований обсяг ЗВО та рівень заповнюваності ліцензованого обсягу у %
	Рівень заповнюваності місць державного замовлення вступниками у розрізі рівнів освіти та спеціальностей.
	Динаміка кількості абітурієнтів, яких зараховано студентами ЗВО в цілому та за окремими спеціальностями і формами здобуття освіти.
Коефіцієнт розширення (скорочення) контингенту студентів ЗВО.	
<b>Ендогенні обмеження (обмеження потужності)</b>	
Фінансові обмеження	Співвідношення витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу та іншого персоналу (адміністративного й обслуговувального персоналу, спеціалістів, фахівців, робітників).
	Частка місць державного замовлення у загальній кількості здобувачів освіти в розрізі рівнів та спеціальностей.
	Середні витрати в розрізі спеціальностей на підготовку одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта (у конкретному ЗВО та в інших закладах).
	Вартість здобуття освіти за контрактом одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта за спеціальностями та формами навчання.
	Співвідношення доходів та витрат за загальним й спеціальним фондами.
Динаміка та структура доходів і витрат спеціального фонду ЗВО.	
Кадрові обмеження	Співвідношення кількості викладачів, що мають наукові ступені (зокрема кандидатів і докторів наук) до загальної кількості науково-педагогічних працівників, %.
	Частка науково-педагогічних працівників у загальній чисельності персоналу ЗВО, %.
	Частка викладачів, які мають науковий ступінь (або вчене звання), що здійснюють підготовку бакалаврів (норматив $\geq 50\%$ ).
	Частка викладачів, які мають науковий ступінь (або вчене звання), що здійснюють підготовку магістрів (норматив $\geq 60\%$ ).
	Частка викладачів, які мають науковий ступінь доктора наук (або вчене звання професора), що здійснюють підготовку бакалаврів (норматив $\geq 10\%$ ).
	Частка викладачів, які мають науковий ступінь доктора наук (або вчене звання професора), що здійснюють підготовку магістрів (норматив $\geq 50\%$ ).
	Кількість публікацій у фахових виданнях у розрахунку на одного науково-педагогічного працівника.
Кількість патентів (авторських свідоцтв) у розрахунку на одного науково-педагогічного працівника.	
Технологічні та технічні обмеження	Ліцензійний обсяг за окремими спеціальностями та в цілому по ЗВО.
	Частка навчальних площ в загальній площі ЗВО, %.
	Коефіцієнт використання аудиторного фонду.
	Коефіцієнт змінності використання аудиторного фонду.
	Забезпеченість навчальних аудиторій мультимедійним обладнанням, % (норматив $\geq 30\%$ ).
	Кількість площ навчальних приміщень у розрахунку на одного студента, м <sup>2</sup> (норматив $\geq 2,4$ м <sup>2</sup> ).
Рівень забезпеченості студентів гуртожитками, % (норматив $\geq 70\%$ ).	

Джерело: розроблено автором на основі [10; 15].



На основі запропонованих аналітичних показників ЗВО мають здійснювати контроль за обмеженнями та розробляти відповідні заходи щодо нейтралізації й мінімізації їхнього негативного впливу на діяльність закладів освіти в цілому та ринку освітніх послуг України, зокрема. Водночас інформація щодо ендогенних обмежень має активно використовуватися в управлінському обліку ЗВО та в їхніх аналітичних звітах за попередні періоди й прогнозах на майбутні один, три роки. Уміле використання вищим керівництвом запропонованої системи аналітичних показників у рамках стратегічного аналізу дасть можливість ЗВО визначити обмежувальні фактори, що стримують їхній розвиток, розробити заходи щодо усунення такого впливу, здійснювати постійний контроль за їх виконанням та забезпечити свою конкурентоспроможність і лідерські позиції на ринку освітніх послуг України та світу.

**Висновки.** Отже, уточнивши сутність економічної безпеки ЗВО на ринку освітніх послуг України, розкривши особливості її обліково-аналітичного забезпечення у контексті теорії обмежень, доцільно виокремити основні напрями підвищення її рівня шляхом:

- зміни механізмів фінансування вищої освіти й кожного ЗВО, зокрема, які стимулюватимуть не тільки кількість, а й якість;
- цільового та ефективного використання асигнувань з Державного та/або місцевих бюджетів за умови максимального режиму економії всіх можливих ресурсів;
- запровадження дієвих алгоритмів залучення ЗВО коштів за надання додаткових освітніх послуг і послуг неосвітнього характеру, використання фандрайзингу тощо;
- забезпечення добросовісної конкуренції ЗВО шляхом проведення прозорості, цілеспрямованої профілактичної роботи серед потенційних абітурієнтів, використання новітніх інноваційних технологій у навчально-науковому та навчально-виховному процесі, залучення професорсько-викладацького складу та студентів до участі в міжнародних обмінних програмах та грантах;
- тісної співпраці ЗВО із роботодавцями, випускниками та іншими стейкхолдерами як у сфері підвищення якості надання освітніх послуг, забезпечення практичної складової науково-дослідної діяльності, так і можливості фінансування здобуття освіти талановитими, однак малозабезпеченими студентами;
- використання поглибленої аналітики за рахунками обліку доходів (асигнувань з Державного та/або місцевих бюджетів України, власних надходжень, зокрема за рахунок фандрайзингу) та видатків (витрат, затрат).

Реалізація зазначених вище заходів сприятиме проведенню ефективних аналітичних та контрольних процедур за результатами освітньої й неосвітньої діяльності ЗВО, що в цілому дозволить підвищити якість обліково-аналітичного забезпечення їх економічної безпеки у контексті теорії обмежень в умовах реформування сфери вищої освіти України.

#### Література:

1. Указ Президента України «Про стратегію сталого розвитку «Україна-2020». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>. (дата звернення 17.11.2019 р.).
2. Указ Президента України «Про національну стратегію розвитку освіти в Україні на період до 2021 року». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/344/2013>. (дата звернення 19.11.2019 р.).
3. Дорожня карта освітньої реформи (2015–2025) / Міністерство освіти і науки України. URL: <http://mon.gov.ua/content/Діяльність/Зв'язки%20з%20громадськістю/Громадське%20обговорення/08-road-map-sk-end.pdf>. (дата звернення 18.11.2019 р.).
4. Про вищу освіту: Закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18> (дата звернення 19.11.2019 р.).
5. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. №1203. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (дата звернення 18.11.2019 р.).
6. Голов С. Ф. Управлінський облік на основі теорії обмежень. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 6. С. 40–48.
7. Козак В. Є. Управлінський облік за теорією обмежень: загальна характеристика. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 6. С. 170–174.
8. Коуен О., Федурко О. Основи теорії обмежень. Талін: TOC Strategic Solutions. 2012. 331 с.
9. Михайлишин Н. П., Мельник Н. Г. ТОС – теорія, що ламає стереотипи. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 4. С. 81–83.
10. Парасій-Вергуненко І.М. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління закладами вищої освіти за теорією обмежень. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал*. Острог : Вид-во НаУОА, вересень 2018. № 10 (38). С. 131–136.
11. Стеців І.С. Економічна безпека ВНЗ: сутність та особливості планування. *Національний університет «Львівська політехніка»*, 2010. С. 218–222.



12. Тюленев Г.Д. Оцінювання економічної безпеки вищих навчальних закладів в Україні. URL: [http://thesis.at.ua/publ/15\\_11\\_15\\_12\\_2013\\_r\\_menedzhment\\_rozvitok\\_teorija\\_ta\\_praktika/tjulenev\\_g\\_d\\_ocinjuvannja\\_ekonomichnoji\\_bezpeki\\_vishhikh\\_navchalnih\\_zakladiv\\_v\\_ukrajini/9-1-0-270](http://thesis.at.ua/publ/15_11_15_12_2013_r_menedzhment_rozvitok_teorija_ta_praktika/tjulenev_g_d_ocinjuvannja_ekonomichnoji_bezpeki_vishhikh_navchalnih_zakladiv_v_ukrajini/9-1-0-270)
13. Goldratt E. M. From Cost World to Throughput World. *Advances in Management Accounting*. 1992. P. 35–53.
14. Noreen E., Smith D., Mackey T. J. *The Theory of Constraints and Implications for Management Accounting*. North River Press, 1995. 216 p.
15. Харчук Ю.Ю. Взаємозв'язок між економічною безпекою та фінансовою стійкістю закладів вищої освіти на ринку освітніх послуг України в контексті їх обліково-аналітичного забезпечення. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : науковий журнал*. Острог : Вид-во НаУОА, вересень 2018. № 10(38). С. 137–144.