

Л. П. Коритник

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу бюджетних видатків соціальної сфери та економічного розвитку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, korytnykl@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7241-932>

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТІВ
В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Анотація. Стаття присвячена висвітленню актуальних питань запровадження бюджетування в управлінському обліку закладів вищої освіти (ЗВО) в контексті визначення механізму побудови бюджетів центрів відповідальності (формування дохідної й видаткової частин). Окреслено напрями інтеграції бюджетування як технології менеджменту із системи управлінського обліку в комплексну систему управління державними фінансовими ресурсами. Складено перелік прогнозних показників, котрі беруться до уваги при розробленні структури планових доходів та витрат як закладу в цілому, так і кожного його структурного підрозділу, що дасть змогу забезпечити проведення економічно обґрунтованих розрахунків планового обсягу надходжень загального та спеціального фондів ЗВО, а також визначити напрями їх використання в розрізі кодів економічної класифікації видатків, центрів відповідальності, джерел фінансування, видів послуг, освітньо-кваліфікаційних рівнів і спеціальностей/спеціалізацій. Виокремлено ключові аспекти організаційного процесу формування бюджету ЗВО та їх підрозділів (центрів відповідальності).

Ключові слова: бюджет, бюджетні кошти, бюджетування, державні фінансові ресурси, заклади вищої освіти, фінансування, управлінський облік, центр відповідальності.

Лит. 21.

Liliya Korytnyk

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

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7241-932>

**CONCEPTUAL PRINCIPLES OF FORMING BUDGETS
IN MANAGEMENT ACCOUNTING OF HIGHER EDUCATION
INSTITUTIONS**

Abstract. The article reflects the results of the study of the topical issues of budgeting introduction in the management accounting of higher education institutions (HEIs) in the context of determining the mechanism for budgeting responsibility centers (in terms of revenue and expenditure parts). The directions of budgeting integration as a management technology from the system of management accounting into an integrated system of management of state financial resources are outlined. This analysis results in a list of forecast indicators taken into account when developing the structure of planned revenues and expenditure of both the institution as a whole and each of its structural subdivisions separately, which will allow for the implementation of economically feasible calculations of the planned volume of revenues of the general and special funds of HEIs, as well as directions for their use in the context of codes of economic classification of expenditures. The calculation of income and expenditure should be in line with the indicators of the draft estimate of HEIs. It is substantiated that when drafting the estimate

© Коритник Л. П., 2019

and budget, particular attention should be paid to the expediency of planned expenditures, the correctness of their distribution in accordance with the economic classification of expenditures and the level of achievement of specific results, using the assessment of the efficiency of using budgetary funds, which meets the requirements for the introduction of the program-target method in the budget process. The key aspects of the organizational process of forming the budget of institutions of higher education and their subdivisions (responsibility centers) are highlighted.

Keywords: budget, budget funds, budgeting, state financial resources, institutions of higher education, financing, management accounting, responsibility center.

JEL classification: H83, M41.

А. П. Корытник

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник отдела бюджетных расходов социальной сферы и экономического развития НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

**КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТОВ
В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЙ**

Аннотация. Статья посвящена освещению актуальных вопросов внедрения бюджетирования в управленческом учете высших учебных заведений (вузов) в контексте определения механизма построения бюджетов центров ответственности (формирования доходной и расходной частей). Обозначены направления интеграции бюджетирования как технологии менеджмента из системы управленческого учета в комплексную систему управления государственными финансовыми ресурсами. Составлен перечень прогнозных показателей, которые принимаются во внимание при разработке структуры плановых доходов и расходов как учреждения в целом, так и каждого его структурного подразделения, что позволит обеспечить проведение экономически обоснованных расчетов планового объема поступлений общего и специального фондов вузов, а также определить направления их использования в разрезе кодов экономической классификации расходов, центров ответственности, источников финансирования, видов услуг, образовательно-квалификационных уровней и специальностей/специализаций. Выделены ключевые аспекты организационного процесса формирования бюджета вузов и их подразделений (центров ответственности).

Ключевые слова: бюджет, бюджетные средства, бюджетирование, государственные финансовые ресурсы, высшие учебные заведения, финансирование, управленческий учет, центр ответственности.

Концептуальні засади реформування галузі освіти та процес модернізації системи управління державними фінансами відіграють ключову роль у визначенні напрямів удосконалення фінансового менеджменту закладів вищої освіти (далі – ЗВО). Постає потреба в оцінці ефективності здійснених державних видатків і переході на новий механізм фінансового забезпечення ЗВО, що ґрунтується на результативних показниках використання власних надходжень та асигнувань загального фонду.

У сучасних умовах фінансування ЗВО пріоритетними напрямками їхньої інноваційно-інвестиційної діяльності є пошук способів зменшення видатків загального і спеціального фондів, побудова чіткої й раціональної структури доходів та видатків, створення ефективної системи планування, контролю, аналізу й управління діяльністю як ЗВО загалом, так і його структурних

підрозділів. Реалізація окреслених цілей можлива шляхом запровадження процесу бюджетування в управлінському обліку ЗВО як інструменту забезпечення оптимізації та підвищення якості й прозорості використання державних фінансових ресурсів. Головною метою процесу бюджетування у ЗВО має стати формування ефективного механізму управління фінансовими ресурсами, що сприятиме наповненню дохідної та раціоналізації видаткової частини кошторису, а також забезпечить стійкий і стабільний фінансовий стан ЗВО в конкурентному середовищі на ринку освітніх послуг.

На жаль, організаційні й методичні підходи до побудови управлінського обліку законодавством не регламентовано – вони визначаються лише потребою ЗВО в достатній та якісній обліково-аналітичній інформації для цілей управління. Так само ні нормативно-правове поле діяльності бюджетних установ, ні науковий доробок провідних учених не визначають єдиних підходів до механізму формування бюджетів ЗВО та його структурних підрозділів. Зазначене зумовлює необхідність розроблення універсальних правил і базових процедур створення уніфікованих для всіх ЗВО форм бюджетів на основі обліково-аналітичного забезпечення процесу бюджетування, яке включає основні оперативні та стратегічні управлінські документи, що забезпечить встановлення взаємозв'язку між розподілом ресурсів і результативними показниками діяльності, сприятиме створенню єдиних методологічних засад формування ефективної системи планування, контролю й управління доходами та видатками ЗВО та його структурних підрозділів.

Дослідженням теоретичних засад і методичних положень запровадження бюджетування в управлінському обліку бюджетних установ, зокрема ЗВО, займалися такі науковці, як О. О. Григорів, Н. М. Іщенко, Г. А. Норд, І. М. Парасій-Вергуненко, А. З. Підгорний, С. В. Свірко, Ю. Ю. Харчук [1–8]. Надзвичайно велику увагу бюджетуванню приділено в працях зарубіжних учених, що свідчить про актуальність і значущість запровадження та функціонування бюджетування в практиці іноземних суб'єктів господарювання. Серед них – Ф. Вілл, К. Друрі, Ч. Хорнгрен, С. Датар і М. Раян, А. Чендлер [9–12].

Не применшуючи важливість проведених досліджень і цінність отриманих результатів переліченими науковцями, слід визнати, що проблемам запровадження бюджетування таких суб'єктів господарювання бюджетної сфери, як ЗВО, приділяється недостатня увага, а теоретичні, методичні й методологічні засади управлінського обліку та бюджетування в галузі освіти не дістали належного розвитку, отже, є перспективи подальших наукових досліджень з окреслених проблем.

Мета статті полягає в обґрунтуванні механізму формування дохідної й видаткової частин бюджетів центрів відповідальності ЗВО шляхом встановлення переліку прогностичних показників, із урахуванням котрих розробляється структура планових доходів і витрат, а також визначенні основних джерел надходжень та напрямів їх використання для побудови універсального формату бюджету ЗВО й центрів відповідальності.

В контексті модернізації управління державними фінансовими ресурсами, в т. ч. у сфері освітньої діяльності, одним із ефективних напрямів удосконалення бюджетного менеджменту є впровадження бюджетування, що забезпечить підвищення якості управління й раціональності використання бюджетних коштів та дасть змогу отримати додаткові конкурентні переваги за рахунок поліпшення власної фінансової результативності. Як технологія менеджменту цей процес притаманний трьом рівням управління державними фінансовими ресурсами: загальнодержавному, як складова бюджетного процесу й бюджетної політики держави, рівню головних розпорядників бюджетних коштів, як складова бюджетного процесу та системи управлінського обліку, а також розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (підприємств і установ державного сектору), як складова системи управлінського обліку.

Бюджетування в системі державного управління (загальнодержавний рівень) спрямоване на балансування показників діяльності всіх розпорядників бюджетних коштів і визначення потреби в обсягах державних видатків та пошуку джерел їх покриття в розрізі галузей і країни загалом відповідно до пріоритетних напрямів економічного й соціального зростання з урахуванням національних та міжнародних тенденцій розвитку. Для головних розпорядників бюджетних коштів воно має два вектори: в ролі складової бюджетного процесу, що передбачає раціоналізацію обсягів державних фінансових ресурсів для виконання суб'єктом управління покладених на нього функцій у рамках реалізації бюджетних і державних цільових програм; у ролі складової управлінського обліку, котра полягає в координації бюджетних ресурсів між розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня з урахуванням результативних показників діяльності кожного та концепції загальної стратегічної цілі. У свою чергу, бюджетування в системі управлінського обліку підприємств і установ державного сектору націлене на виявлення джерел наповнення дохідної та оптимізацію видаткової частин бюджету, вдосконалення фінансової діяльності й ефективності управління з метою підвищення фінансової результативності та виконання оперативних і стратегічних завдань функціонування й розвитку.

Таким чином, на кожному рівні управління державними фінансовими ресурсами бюджетування орієнтоване на результати діяльності та досягнення соціальної й економічної ефективності. Ключовим чинником при цьому є запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі, що пов'язує здійснені видатки з результативними показниками використання бюджетних коштів і оцінкою ефективності їх використання. Головна мета бюджетування полягає в ресурсному забезпеченні досягнення цілей та завдань. Його концепція в рамках програмно-цільового методу змінює пріоритети з постатейного фінансування й утримання суб'єктів управління на виконання державних функцій у контексті надання та фінансування якісних державних послуг, виходячи з інтересів суспільства, держави й суб'єктів державного сектору.

Бюджетування на всіх рівнях управління державними фінансовими ресурсами передбачає процедуру складання, розгляду, затвердження та виконання плану формування й використання фінансових ресурсів, який називається бюджетом, а також звітування про його реалізацію та контроль його виконання. При цьому дефініцію “бюджет”, котра вживається в процесі бюджетування, не слід ототожнювати з поняттям бюджету, що є загальноприйнятим для бюджетного процесу та вживається в Бюджетному кодексі України. Попри однакову мету (формування й розподіл бюджетних ресурсів), значення, зміст, структура і сфера впливу цих бюджетів зовсім різні.

Наявність великих інформаційних і фінансових потоків між усіма трьома рівнями управління державними фінансовими ресурсами дає підстави стверджувати, що бюджети, складені в системі управлінського обліку, можуть застосовуватися для визначення планових бюджетних показників у відповідному процесі шляхом консолідації таких бюджетів у межах головних розпорядників чи галузей економіки. Такий підхід сприятиме встановленню взаємозв'язку економічно обґрунтованих потреб підприємств і установ державного сектору та фінансових можливостей суб'єктів управління й показників державного бюджету, інтеграції бюджетування системи управлінського обліку в комплексну систему управління державними фінансами; забезпечить зв'язок між напрямками використання бюджетних коштів і метою, завданнями й результативними показниками бюджетних програм; створить єдине інформаційне підґрунтя для технології бюджетного планування на поточний бюджетний період в умовах запровадження середньострокового бюджетного планування. Зазначене актуалізує розроблення універсальних форм бюджетів у межах головних розпорядників бюджетних коштів або сфер діяльності.

Хоча науковці по-різному трактують дефініції “бюджетування” й “бюджет”, стосовно обов'язковості впровадження бюджетування в діяльність суб'єктів господарювання вони однастайні. Зазначене посилює роль управлінського обліку у фінансовому управлінні.

Інформаційним джерелом бюджетування є фінансовий і управлінський облік, котрі забезпечують наявність масиву даних як для планування бюджетів, так і для подальшого контролю та аналізу їх виконання й оцінки ефективності управління ресурсами ЗВО та його підрозділами (центрами відповідальності). Як слушно зауважила С. В. Свірко, детальне обґрунтування кожного показника бюджетів за центрами відповідальності дасть змогу підвищити достовірність даних кошторисного планування, а отже, й ефективність фінансового управління бюджетними установами загалом [7].

На основі організаційної структури ЗВО в процесі бюджетування створюються центри відповідальності, котрими є структурні підрозділи цих закладів (інститути, факультети, деканати, кафедри, відділення, наукові, навчально-методичні та обліково-аналітичні відділи, відділ матеріально-технічного забезпечення, фінансово-економічний відділ, бухгалтерія, інженерні й техніч-

ні служби тощо). Зазвичай у ролі центрів відповідальності виступають інститути/факультети (центри доходу та витрат, очолює директор/декан); кафедри (центри доходу й витрат, очолює завідувач кафедри); адміністративно-господарські структурні підрозділи (центри витрат, очолюють керівники відповідних підрозділів); ЗВО в цілому (центр інвестицій, очолює ректор).

При формуванні бюджету ЗВО та центрів відповідальності повинні враховуватися прогнози показники на майбутній плановий період, на основі яких визначатиметься структура доходів і витрат як усього закладу, так і кожного його структурного підрозділу, та котрі відіграють провідну роль у складанні й виконанні бюджету. Серед таких показників доцільно виокремити ті, що стануть детермінантами для встановлення розміру надходжень спеціального фонду та фінансування загального фонду. Ключовими з них є план зарахування студентів (окремо за формами фінансування й за формами навчання), виходячи з ліцензійного обсягу, та планова (орієнтовна) вартість підготовки одного студента. Ці показники є розрахунковими критеріями для оцінки прогнозованої величини надходжень (доходів) по закладу в цілому й у розрізі його структурних підрозділів, форм фінансування (загальний і спеціальний фонди) та навчання. Крім того, в частині наповнення спеціального фонду ЗВО потрібно взяти до уваги плановий обсяг додаткових платних послуг, котрі можуть надаватися закладом відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 № 796 [13], що забезпечить прогнозування всього спектра власних надходжень.

Серед прогнозних показників для визначення обсягів витрат доцільно насамперед назвати найбільш ресурсомістку складову бюджету – планову чисельність науково-педагогічного та іншого персоналу за категоріями, що є джерелом для встановлення розміру витрат на заробітну плату в розрізі загального і спеціального фондів. Окрім того, слід врахувати дані, обов'язкові для забезпечення функціонування ЗВО та його належного утримання. Це натуральні показники споживання комунальних послуг за попередній період і вартість тарифів на дату розрахунку з огляду на коефіцієнти підвищення тарифів, необхідні для прогнозування обсягів витрат на оплату комунальних послуг, а також кількісні й вартісні показники щодо потреби в придбанні товарів, робіт, послуг. Зазначені прогнозні показники забезпечать формування належного масиву даних для побудови дохідної та видаткової частин бюджету шляхом встановлення величини надходжень спеціального фонду й фінансування загального фонду та на цій основі – діапазону дозволених витрат, а їх врахування сприятиме складанню реалістичних планових обсягів як надходжень від основної діяльності (підготовки кадрів, надання інших додаткових освітніх послуг), так і витрат на оплату: праці з нарахуваннями, комунальних послуг, вартості придбаних товарів, робіт, послуг тощо.

Планування дохідної частини загального й спеціального фондів бюджету ЗВО має здійснюватися на основі планової кількості студентів і орієнтовної вартості підготовки одного студента. Дохідна частина загального фонду

бюджету планується з урахуванням ліцензованого обсягу підготовки за кожною спеціальністю та орієнтовної вартості підготовки одного студента за кожною спеціальністю/спеціалізацією, за кожним джерелом доходів спеціального фонду ЗВО. В межах пропонованого дослідження буде розглянуто надходження лише від основної діяльності – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їхньою основною діяльністю, котрі включають підготовку кадрів та інші додаткові освітні послуги.

Щодо підготовки кадрів (включається підготовка понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу відповідно до договорів, укладених із фізичними та юридичними особами, студентів, аспірантів і докторантів; перепідготовка й підвищення кваліфікації кадрів, навчання для здобуття післядипломної освіти понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу) розрахунок здійснюється виходячи з планової чисельності студентів, котрі навчаються за кошти фізичних/юридичних осіб по ЗВО загалом і в розрізі кожного структурного підрозділу (інституту, факультету) та орієнтовної вартості підготовки одного студента за кожною спеціальністю/спеціалізацією. Стосовно інших додаткових освітніх послуг (підготовки до вступу у ЗВО та до зовнішнього незалежного оцінювання; проведення понад обсяги, встановлені навчальними планами, тренінгів, курсів, занять у гуртках, факультативів, семінарів, практикумів; прийому кандидатських іспитів; підготовки до захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора філософії (кандидата наук) і його проведення; навчання за міжнародними сертифікаційними програмами; атестації осіб щодо вільного володіння державною мовою; курсів іноземної мови; викладання дисциплін іноземною мовою; організації спеціальних курсів, семінарів, тренінгів, стажування, підвищення професійної компетентності в іншій формі, що не потребує отримання відповідної ліцензії, тощо) розрахунок здійснюється зважаючи на плановий обсяг надання інших платних послуг, прогнозовану кількість споживачів цих послуг і визначену фінансово-економічним відділом їх вартість.

Складання переліку статей бюджету щодо доходів від наукової діяльності визначається специфікою діяльності ЗВО та напрямом досліджень відповідного центру відповідальності (інституту, кафедри тощо). Бюджет центру відповідальності з наукової діяльності формується окремо від бюджету освітньої діяльності у зв'язку з різними кодами програмної класифікації доходів і видатків бюджету (наука – 2201040, підготовка кадрів – 2201160). Структура дохідної частини бюджету центрів відповідальності повинна відповідати затвердженому рішенням керівника закладу переліку платних послуг, котрі надаються ЗВО на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 № 796 [13]. Сукупність показників бюджетів кожного центру відповідальності в частині доходів і витрат має відповідати відповідним зведеним показникам кошторису та бюджету ЗВО.

На основі зведеного планового показника доходів бюджету для формування бюджетів ЗВО загалом і його структурних підрозділів здійснюється розрахунок планового обсягу витрат спеціального фонду за кодами еконо-

мічної класифікації видатків, який повинен узгоджуватися з проектом кошторису. Під час складання кошторису й бюджету особливу увагу слід приділити доцільності запланованих витрат, правильності їх розподілу згідно з економічною класифікацією видатків та рівнем досягнення конкретних результатів із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів, що відповідає умовам запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Так, у першу чергу й у повному обсязі слід враховувати потреби тих структурних підрозділів ЗВО, які найбільшою мірою сприяють досягненню поставлених цілей і завдань, забезпечують формування дохідної частини бюджету закладу, розвивають його науковий потенціал та забезпечують його високий рейтинг на вітчизняному і світовому ринках освітніх послуг.

Для центрів відповідальності ЗВО характерні показники, покладені в основу обліку, контролю й аналізу. Це перелік статей бюджету дохідної частини та фактичні (понесені) видатки за кодами економічної класифікації. Розглянемо порядок формування витрат для побудови бюджету ЗВО й центрів відповідальності в розрізі економічної класифікації видатків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 [14]. Так, розрахунок витрат на виплату заробітної плати (фонд заробітної плати) (КЕКВ 2111 “Заробітна плата”) у ЗВО здійснюється на основі планової потреби в чисельності працівників, закріпленої штатним розписом, і структури самої заробітної плати виходячи з розмірів оплати праці за посадовими окладами, обов’язкових доплат та надбавок, виплат на оздоровлення науково-педагогічним і педагогічним працівникам, щорічної грошової винагороди педагогічним працівникам, надбавок стимулюючого характеру, коефіцієнта підвищення заробітної плати із 1 січня планового року, передбаченого законом про державний бюджет на відповідний рік.

Посадові оклади (тарифні ставки), а також перелік та розмір доплат і надбавок обов’язкового характеру визначаються постановою Кабінету Міністрів України “Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери” від 30.08.2002 № 1298 [15] та наказом Міністерства освіти і науки України “Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ” від 26.09.2005 № 557 [16]. За КЕКВ 2120 “Нарахування на оплату праці” здійснюються нарахування на фонд оплати праці. Згідно із Законом України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 № 2464-VI, роботодавці зобов’язані на суму нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну й додаткову заробітну плату, нарахувувати та сплачувати єдиний соціальний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, котрий встановлено на рівні 22 % від фонду оплати праці [17].

За КЕКВ 2210 “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар” обчислюється розмір витрат на придбання предметів, матеріалів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструментів, обладнання та інших необоротних матеріальних активів (далі – ІНМА), термін експлуатації яких не перевищує 365 календарних днів і вартість яких без ПДВ становить не більше ніж 6 тис. грн (відповідно до пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу [18]). Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333, до них належить придбання канцелярського, креслярського, письмового приладдя, паперу, бланків, конвертів, марок для відправки службової кореспонденції тощо; матеріалів, у т. ч. будівельних, обладнання, інвентарю й інструментів для господарської діяльності, а також для благоустрою території; пально-мастильних матеріалів, талонів, смарт-карт і запчастин до транспортних засобів; комп’ютерної техніки, оргтехніки й витратних матеріалів для них; закупівля та виготовлення меблів (столів, стільців, шаф, тумбочок та ін.), жалюзі, ролетів, металевих ґрат, віконних і дверних блоків тощо для загальнови-робничих потреб; придбання або передплата періодичних, довідкових, інформаційних видань, зокрема електронних, закупівля й виготовлення підручників та книг та ін. [14]. При визначенні розміру витрат на придбання ІНМА беруться до уваги їх залишки на кінець періоду, кількість, що підлягає списанню в поточному періоді, та пропозиції структурних підрозділів ЗВО щодо забезпечення певними видами предметів, матеріалів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, оновлення складу конкретних об’єктів із обґрунтуванням потреби в придбанні, кількості, номенклатури й ціни (з урахуванням норм постанови Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 № 332 [19]).

Згідно з КЕКВ 2240 “Оплата послуг (крім комунальних)”, проводиться розрахунок розміру витрат на оплату послуг сторонніх організацій, що залучаються ЗВО для виконання обов’язкових видів робіт, які не можуть бути здійснені штатними працівниками та які повинні бути виконані кваліфікованими фахівцями сторонніх організацій (витрати на обслуговування освітнього процесу, утримання, експлуатацію, ремонт, технічне обслуговування основних засобів та інших необоротних малоцінних активів). При плануванні витрат за цим кодом слід поділити розрахунок на дві складові: послуги обов’язкового характеру (оплата послуг телефонного зв’язку, плата за послуги інтернет-провайдерів, оплата послуг із вивезення відходів тощо), котрі можуть базуватися на фактичних видатках минулого періоду, та послуги за потребою (зокрема, проведення ремонту обладнання, приміщень), які повинні визначатися реальною потребою структурного підрозділу з її детальним обґрунтуванням із зазначенням технічної характеристики об’єкта, причин здійснення ремонту згідно з дефектним актом, прогнозованою вартістю послуги відповідно до проектно-кошторисної документації тощо.

За КЕКВ 2250 “Видатки на відрядження” обчислюється величина витрат на відрядження в межах України та за кордон. Точний розмір коштів на відрядження на весь період важко спрогнозувати, оскільки в процесі освітньої, наукової й господарської діяльності відбуваються заходи та події, на котрі

учасники освітнього процесу повинні бути відряджені й котрі неможливо передбачити (участь студентів у змаганнях і конкурсах, запрошення на конференцію чи семінар, службові поїздки керівного складу ЗВО тощо). Тому при плануванні витрат на відрядження доцільно виходити із фактичних видатків минулого періоду та заздалегідь запланованих відряджень на наступний період із урахуванням їх кількості й тривалості відряджень, маршрутів, виду проїзду, вартості і терміну проживання, розміру добових витрат, при цьому дотримуючись граничних норм витрат, закріплених постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98 [20].

Згідно з КЕКВ 2270 “Оплата комунальних послуг та енергоносіїв” визначається обсяг витрат на оплату послуг тепло-, водопостачання й водовідведення, постачання електроенергії (освітлення), природного газу та інших енергоносіїв відповідно до натуральних показників споживання кожного виду комунальних послуг за попередній період і тарифів, чинних у поточному періоді, з урахуванням коригуючого коефіцієнта на їх збільшення.

За КЕКВ 2800 “Інші поточні видатки” ЗВО розраховує витрати на сплату податків і зборів, обов’язкових платежів до бюджету, що передбачені нормами чинного законодавства. Наприклад, обсяг зобов’язань з ПДВ встановлюється виходячи із суми планових доходів від надання послуг, які підлягають оподаткуванню цим податком за ставкою 20 % (розділ V Податкового кодексу України [18]), зобов’язань з екологічного податку – фактичної цифри викидів у атмосферне повітря (розділ VIII Податкового кодексу України [18]). Планування витрат на отримання ліцензій і акредитацію здійснюється відповідно до наявної кількості спеціальностей, котрі повинні пройти акредитацію, та намірів ЗВО розширити освітню діяльність шляхом започаткування провадження освітньої діяльності за новою спеціальністю чи за іншим рівнем вищої освіти, збільшення ліцензованого обсягу, започаткування провадження освітньої діяльності з метою підготовки іноземців тощо.

При плануванні капітальних витрат (КЕКВ 3000 “Капітальні видатки”) слід обґрунтувати потребу в їх здійсненні та забезпечити наявність кошторисних призначень для їх виконання. Розраховуючи витрати на придбання обладнання й предметів довгострокового користування, термін експлуатації яких перевищує 365 днів та вартість яких без ПДВ становить понад 6 тис. грн (згідно з пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України [18]), слід виходити з обґрунтованої потреби в його придбанні, а також чинних норм забезпечення, фактичної наявності, терміну служби обладнання, його вартості й очікуваного ефекту від їх оновлення. Розмір витрат на капітальні роботи повинен здійснюватися після детального обґрунтування потреби в капітальному ремонті із зазначенням технічної характеристики об’єкта, причин проведення такого ремонту згідно з дефектним актом, прогнозованої вартості робіт відповідно до проектно-кошторисної документації, локального кошторису та інших документів. При віднесенні певних видів робіт до капітальних особливу увагу варто звернути на Примірний перелік послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту примі-

щень, будинків, споруд, затверджений наказом Державного комітету України з питань житлово-комунального господарства від 10.08.2004 № 150 [21].

Описане планування і складання бюджетів для центрів відповідальності та ЗВО в цілому на наступний плановий рік має розпочинатися наприкінці поточного фінансового року, після затвердження закону про державний бюджет на відповідний плановий рік. За рішенням керівника ЗВО формування бюджетів може бути покладене на фінансово-економічний відділ за участю керівників структурних підрозділів, котрі повинні нести персональну відповідальність за економічну обґрунтованість визначених показників бюджету їхнього структурного підрозділу, повноту та своєчасність наповнення дохідної частини бюджету, цільове й раціональне використання фінансових ресурсів. Бюджет центру відповідальності розглядається трудовим колективом підрозділу, узгоджується з проректором відповідного напрямку діяльності та подається на затвердження керівнику ЗВО. У свою чергу, бюджет ЗВО розглядається ректоратом і виноситься на затвердження вченої ради закладу до закінчення поточного фінансового року.

Контроль та аналіз дотримання показників виконання бюджетів можуть бути покладені на проректора з економічних питань, відділ внутрішнього аудиту чи контролю, фінансово-економічний відділ – залежно від організаційної структури ЗВО та розподілу посадових обов'язків і повноважень. Поточне коригування бюджетів центрів відповідальності й, отже, бюджету загалом здійснюється ректоратом закладу за наявності обґрунтованої потреби щодо внесення змін керівником підрозділу.

Періодична (щомісячна, щоквартальна) управлінська звітність з виконання бюджету за рішенням керівника ЗВО може готуватися відділом внутрішнього аудиту чи контролю, фінансово-економічним відділом та доводитися до відома ректорату. Підсумковий звіт про виконання бюджету закладу за фінансовий рік виноситься керівником ЗВО на вчену раду. Оперативні і стратегічні рішення за результатами бюджетування мають прийматися безпосередньо керівником та ректоратом закладу в контексті адекватності основним цілям і завданням його розвитку.

На підставі викладеного доходимо таких висновків. Запровадження бюджетування у ЗВО та складання бюджетів центрів відповідальності можливе на основі запропонованого механізму формування дохідної й видаткової частин їхніх бюджетів шляхом встановлення переліку прогнозних показників, із урахуванням котрих визначається структура планових доходів і витрат, а також основних джерел надходжень та напрямів їх використання в розрізі кодів економічної класифікації видатків, центрів відповідальності, джерел фінансування, видів послуг, освітньо-кваліфікаційних рівнів і спеціальностей/спеціалізацій. Цей підхід забезпечить єдині методологічні засади створення ефективної системи планування, контролю та управління дохідною й видатковою складовими діяльності як усього ЗВО, так і його структурних підрозділів, а також сприятиме раціональному плануванню доходів та витрат, ефективному й цільовому використанню державних фінансових ресурсів,

унеможливить спрямування останніх на цілі, не передбачені бюджетом та кошторисом закладу, допоможе досягти очікуваних результатів, що визначено умовами запровадження програмно-цільового методу.

Введення форм бюджетів, побудованих на окреслених теоретико-методичних засадах, забезпечить реалізацію ефективної системи управління бюджетними коштами, сприятиме оптимізації доходів і витрат ЗВО, підвищенню ефективності бюджетного менеджменту на кожному рівні управління державними фінансовими ресурсами. Крім того, запровадження бюджетування у ЗВО та складання бюджетів кожного його структурного підрозділу дасть можливість оптимізувати організаційну структуру, виявити неприбуткові спеціальності й підрозділи, визначити основних “постачальників” фінансових ресурсів, знайти приховані резерви структурних підрозділів щодо потенційної можливості надання платних послуг і наповнення дохідної частини кошторису ЗВО.

Список використаних джерел

1. Григорів О. О. Бюджетування в управлінні фінансовими ресурсами вищих навчальних закладів. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2011. Вип. 7. С. 49–53. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7%282%29__11.
2. Григорів О. О. Роль бюджетування і бухгалтерського (управлінського) обліку у системі управління вищими навчальними закладами. *Культура народів Причорномор'я*. 2012. № 234. С. 27–29. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/59033>.
3. Іщенко Н. М. Бюджетування діяльності ВНЗ як фактор модернізації національної економіки. *Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу “Києво-Могилянська академія”*. Сер.: економіка. 2016. Т. 275. Вип. 263. С. 24–28.
4. Норд Г. Л., Руденко Н. О. Елементи бюджетування в державних ВНЗ в умовах фінансової автономії. *Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу “Києво-Могилянська академія”*. Сер.: економіка. 2016. Т. 275. Вип. 263. С. 42–46.
5. Парасій-Вергуненко І. М. Організаційний механізм впровадження бюджетування в закладах вищої освіти. *Фінанси України*. 2019. № 3. С. 92–102.
6. Методика впровадження системи бюджетування у вищих навчальних закладах / укл.: А. З. Підгорний, І. С. Лапіна, Т. С. Корольова. Одеса : ОНЕУ, ротاپринт, 2012. 31 с.
7. Свірко С. В. Бюджетування в управлінському обліку бюджетних установ: загальновідомі підходи та новації. *Вчені записки*. 2014. Вип. 16. С. 167–174.
8. Харчук Ю. Ю. Управлінський облік за центрами відповідальності та його роль в обліково-аналітичному забезпеченні економічної безпеки вищих навчальних закладів державної та комунальної власності в Україні. *Наукові записки Національного університету “Острозька академія”*. Сер.: економіка. 2016. № 3. С. 186–192.
9. Villa F. Elementi di amministrazione e contabilità. Pavia : Tipografia Eredi Bizzoni, 1853. 476 p.
10. Drury C. Management and Cost Accounting. London : Thomson Learning, 2004. 1280 p.
11. Horngren Ch. T., Datar S. M., Rajan M. V. Cost accounting: a managerial emphasis. 14th ed. Saddle River, NJ : Prentice Hall, 2012. 896 p.
12. Chandler A. D. Strategy and Structure. Boston : MIT Press, 1962. 351 p.
13. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і

комунальної форми власності : постанова Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 № 796. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF>.

14. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.

15. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 № 1298. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF>.

16. Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ : наказ Міністерства освіти і науки України від 26.09.2005 № 557. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05>.

17. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

18. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

19. Про граничні суми витрат на придбання легкових автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, комп'ютерів, придбання і утримання мобільних телефонів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету : постанова Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 № 332. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-2001-%D0%BF>.

20. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів : постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-%D0%BF>.

21. Про затвердження Примірнього переліку послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд : наказ Державного комітету України з питань житлово-комунального господарства від 10.08.2004 № 150. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-04>.

References

1. Hryhoriv, O. O. (2011). Budgeting in the management of financial resources of higher educational institutions. *The actual problems of regional economy development*, 7, 49–53. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7%282%29__11 [in Ukrainian].

2. Hryhoriv, O. O. (2012). The role of the budgeting and accounting (internal accounting) in the system management of higher educational institutions. *Culture of the peoples of the Black Sea*, 234, 27–29. Retrieved from <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/59033> [in Ukrainian].

3. Ishchenko, N. M. (2016). Budgeting of the higher education institutions as a modernization factor on the national economy. *Proceedings of Petro Mohyla Black Sea National University. Series: Economics*, Vol. 275, Iss. 263, 24–28 [in Ukrainian].

4. Nord, H. L., Rudenko, N. O. (2016). Elements of budgeting in state universities activity in the financial autonomy conditions. *Proceedings of Petro Mohyla Black Sea National University. Series: Economics*, Vol. 275, Iss. 263, 42–46 [in Ukrainian].

5. Parasi-Verhunen, I. M. (2019). Organizational mechanism of the budgeting implementation in the universities. *Finance of Ukraine*, 3, 92–102 [in Ukrainian].

6. Pidhornyi, A. Z., Lapina, I. S., Korolova, T. S. (Eds.). (2012). *Methods of budgeting in higher education institutions*. Odesa: ONEU [in Ukrainian].

7. Svirko, S. V. (2014). Budgeting in management accounting budgetary institution: know approaches and innovations. *Scientific Notes*, 16, 167–174 [in Ukrainian].
8. Kharchuk, Yu. Yu. (2016). Management accounting after the responsibility centers and its role in accounting and analytical support management of economic security of state and communal higher educational establishments in Ukraine. *National university "Ostroh Academy" scientific papers. Economics*, 3, 186–192 [in Ukrainian].
9. Villa, F. (1853). *Elementi di amministrazione e contabilità*. Pavia: Tipografia Eredi Bizzoni.
10. Drury, C. (2004). *Management and Cost Accounting*. London: Thomson Learning.
11. Horngren, Ch. T., Datar, S. M., Rajan, M. V. (2012). *Cost accounting: a managerial emphasis* (14th ed.). Saddle River, NJ: Prentice Hall.
12. Chandler, A. D. (1962). *Strategy and Structure*. Boston: MIT Press.
13. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2010). *On approval of the list of paid services that can be provided by educational institutions, other institutions and institutions of the educational system belonging to the state and communal ownership* (Decree No. 796, August 27). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF> [in Ukrainian].
14. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *On approval of the Instruction on the application of the economic classification of budget expenditure and the Instruction on the application of the classification of budget lending* (Order No. 333, March 12). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> [in Ukrainian].
15. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2002). *On the remuneration of employees on the basis of the Uniform tariff grid of grades and coefficients for remuneration of employees of institutions, establishments and organizations of certain sectors of the budget sphere* (Decree No. 1298, August 30). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF> [in Ukrainian].
16. Ministry of Education and Science of Ukraine. (2005). *On streamlining the conditions of remuneration and approval of schemes of tariff discharges of employees of educational establishments, educational institutions and scientific institutions* (Order No. 557, September 26). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05> [in Ukrainian].
17. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *On collection and registration of the single contribution for mandatory state social insurance* (Act No. 2464-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> [in Ukrainian].
18. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine* (Act No. 2755-VI, December 2). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
19. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2001). *On the maximum amounts of expenses for the purchase of cars, furniture, other equipment and inventory, computers, purchases and maintenance of mobile phones by government bodies, and institutions and organizations maintained at the expense of the state budget* (Decree No. 332, April 4). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-2001-%D0%BF> [in Ukrainian].
20. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2011). *On the amounts and composition of expenses for business trips of civil servants, as well as other persons who are sent on business trips by enterprises, institutions and organizations that are wholly or partially retained (financed) at the expense of budgetary funds* (Decree No. 98, February 2). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-%D0%BF> [in Ukrainian].
21. State Committee of Ukraine for Housing and Communal Services. (2004). *On approving the Approximate list of services for the maintenance of buildings and structures and adjoining territories and services for the repair of premises, buildings, structures* (Order No. 150, August 10). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-04> [in Ukrainian].