

І. М. Парасій-Вергуненко

доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", головний науковий співробітник відділу методології бухгалтерського обліку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, parasiy_vergundenko@bigmir.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6506-6965>

**ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ МЕХАНІЗМ ВПРОВАДЖЕННЯ
БЮДЖЕТУВАННЯ В ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Анотація. В умовах збільшення фінансової самостійності закладів вищої освіти (ЗВО) зростає роль фінансового планування й бюджетування. У статті розкрито економічну сутність останнього як найважливішої складової управлінського обліку, а також особливості його проведення у ЗВО. Виокремлено основні функції бюджетування, до котрих віднесено планування, координування, розподіл зон відповідальності, стимулювання та контроль. Визначено переваги бюджетування як дієвого інструменту підвищення ефективності використання ресурсів освітніх закладів і зменшення видатків за рахунок децентралізації управління. Розглянуто проблемні аспекти впровадження бюджетування в закладах освіти, негативні чинники, що стримують цей процес, та запропоновано шляхи підвищення його ефективності у ЗВО. Розроблено організаційні етапи впровадження бюджетування в закладах освіти й конкретизовано адміністративні процедури кожного етапу. Для полегшення організації цього процесу обґрунтовано порядок створення бюджетного регламенту, визначено його зміст і організаційні процедури із формування бюджетного комітету.

Ключові слова: бюджетування, заклад вищої освіти, облік, контроль, аналіз, бюджетний регламент.

Рис. 1. Літ. 19.

Iryna Parasiy-Vergunenko

Dr. Sc. (Economics), Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, parasiy_vergundenko@bigmir.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6506-6965>

**ORGANIZATIONAL MECHANISM OF THE BUDGETING
IMPLEMENTATION IN THE UNIVERSITIES**

Abstract. The article reveals the economic essence of budgeting as the most important component of the accounting management and highlights the peculiarities of its implementation in HEIs. The purpose of this article is to develop an organizational budgeting mechanism for universities through specifying its stages, defining the functions and principles of budgeting. The main functions of budgeting are outlined: planning, coordination, allocation of responsibility areas, stimulation, and control. The advantages of budgeting as an effective tool for increasing the efficient use of resources in HEIs and reducing expenditures by decentralizing management are substantiated. The problematic aspects of budgeting implementation in universities are considered, and the negative factors of hindering this process are identified. The author specifies the organizational stages of budgeting implementing in HEIs, which include: the identification of responsibility centers; development of a system of analytical accounts; formation of the accounting policy for the organization by the responsibility centers; development of the forms of planned budgets and analytical reports; substantiation of the analytical indicators system for the responsibility centers; preparation of planned and actual

© Парасій-Вергуненко І. М., 2019

budgets for the responsibility centers and institutions of education in general; conducting factor analysis of budget execution; justification for adjusting calendar plans and budgets. In order to facilitate the budgeting organization in universities, the content and structure of the budget regulations are outlined. The procedure of creation of the budget committee is proposed, the responsibilities of its managers and members are defined. The author identifies the main problem aspects of budgeting organization in HEIs, which require further research and practical solution and include the development of the assignment principles of separate structural subdivisions to the corresponding responsibility centers and the transfer pricing methods in universities.

Keywords: budgeting, higher education institution (HEI), accounting, control, analysis, budget regulations.

JEL classification: M41.

И. М. Парасий-Вергуненко

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета в кредитных и бюджетных организациях и экономического анализа ГБУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", главный научный сотрудник отдела методологии бухгалтерского учета НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ МЕХАНИЗМ ВНЕДРЕНИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ

Аннотация. В условиях увеличения финансовой самостоятельности вузов возрастает роль финансового планирования и бюджетирования. В статье раскрыты экономическая сущность последнего как важнейшей составляющей управленческого учета, а также особенности его проведения в вузах. Выделены основные функции бюджетирования, к которым отнесены планирование, координация, распределение зон ответственности, стимулирование и контроль. Определены преимущества бюджетирования как действенного инструмента повышения эффективности использования ресурсов учебных заведений и уменьшения расходов за счет децентрализации управления. Рассмотрены проблемные аспекты внедрения бюджетирования в учебных заведениях, негативные факторы, сдерживающие этот процесс, и предложены пути повышения его эффективности в вузах. Разработаны организационные этапы внедрения бюджетирования в учебных заведениях и конкретизированы административные процедуры каждого этапа. Для облегчения организации этого процесса обоснован порядок создания бюджетного регламента, определены его содержание и организационные процедуры по формированию бюджетного комитета.

Ключевые слова: бюджетирование, высшее учебное заведение, учет, контроль, анализ, бюджетный регламент.

В умовах посилення фінансової самостійності закладів вищої освіти (ЗВО) зростає роль фінансового планування та бюджетування, спрямованого на підвищення ефективності діяльності та забезпечення якнайповнішого використання ресурсного потенціалу закладів освіти для досягнення стратегічних і поточних цілей. У процесі управління ЗВО, зокрема їх витратами, мають бути розв'язані такі завдання: вдосконалення освітнього процесу, націленого на поліпшення якості відповідних послуг; забезпечення конкуренто- і платоспроможності ЗВО; матеріальне забезпечення освітніх послуг за кошти, виділені на їх надання; посилення соціальної відповідальності за підвищення кваліфікації й навчання науково-педагогічного та іншого персоналу закладу освіти.

Можливості диверсифікації дохідної частини бюджету ЗВО як некомерційних організацій істотно обмежені, тому основні зусилля управлінського персоналу повинні бути спрямовані на управління його витратною частиною. Наразі найпоширенішим інструментом, що забезпечує ефективне управління фінансами на базі децентралізованого підходу до розподілу повноважень і відповідальності за кінцевий результат будь-якого суб'єкта господарювання, є система бюджетування.

Вагомий внесок у розроблення методологічних засад бюджетування та розвитку управлінського обліку зробили такі вітчизняні вчені, як М. Д. Білик, І. О. Бланк, С. Ф. Голов, О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник, О. О. Терещенко, М. Г. Чумаченко [1–6]. Методичні й практичні аспекти бюджетування в закладах освіти України досліджують В. М. Виноградня, О. О. Григорів, Н. М. Іщенко, Т. М. Кондрашова, П. О. Куцик, О. О. Левицька, В. І. Леонтьєва, Г. А. Норд, Н. О. Руденко, С. В. Свірко [7–15] та ін.

Метою статті є розроблення порядку організації бюджетування в закладах вищої освіти шляхом конкретизації його етапів, визначення функцій і принципів, обґрунтування організаційних регламентів.

Бюджетування як невід'ємна складова управлінського обліку спрямоване на окреслення практичних заходів щодо реалізації стратегічних і поточних планів управління витратами закладів освіти та їхніх структурних підрозділів. Для розроблення ефективного механізму впровадження бюджетування в практику ЗВО необхідно передусім уточнити сутність останнього, його мету й місце в системі фінансових відносин у такому закладі як самостійній організаційній і фінансовій одиниці.

Перші згадки про бюджетування як ефективний механізм управління фінансовими ресурсами підприємств зустрічаються в працях Ф. Вілла 1857 р., котрий розумів під ним “складання попереднього кошторису, що перед початком планового періоду дає інформацію про очікувані надходження й видатки, рух капіталу та всі результати ділової активності підприємств” [16, с. 67]. Попри певні відмінності сучасних трактувань поняття “бюджетування”, принципові розбіжності між ними відсутні. Узагальнення його найпоширеніших визначень дає підстави стверджувати, що його сутність зводиться до процесу формування бюджетів організації, її структурних підрозділів чи окремих об'єктів (видів діяльності) з метою збалансування й забезпечення оптимальної структури доходів та витрат, активів і пасивів та контролю виконання бюджету. Об'єктом бюджетування в ЗВО є джерела фінансування їхньої діяльності, доходи й видатки, рух грошових коштів, використання матеріальних і фінансових ресурсів [7, с. 31].

Система бюджетування має сприяти ефективнішій діяльності державних ЗВО (або їхніх структурних підрозділів) та підвищенню їх конкурентоспроможності на основі механізму результативного управління фінансовими ресурсами. Процес бюджетування у ЗВО включає формування зведених, операційних, допоміжних бюджетів із подальшим аналізом планових і фактичних показників та з'ясуванням причин виникнення суттєвих відхилень. При цьому під бюджетом розуміють кількісний план доходів, витрат у гро-

шовому вираженні чи інших показників діяльності в натуральних вимірниках, що затверджені для певного часового періоду.

Роль і місце бюджетування в загальній системі управління ЗВО досить повно характеризуються його функціями, основними з котрих є:

– *планування* оперативної діяльності, яке забезпечує досягнення стратегічних цілей функціонування та розвитку ЗВО, що реалізується через фінансове уточнення поточних планів;

– *координація* різних видів діяльності ЗВО та його структурних підрозділів, узгодження інтересів закладу й окремих центрів фінансової відповідальності (діяльність ЗВО залежить від роботи кожного окремого центру відповідальності, а остання, у свою чергу, – від інших структурних підрозділів, з'єднаних у один ланцюг технологічного процесу підготовки бакалаврів, магістрів; це передбачає координацію діяльності різних центрів відповідальності на основі бюджетування задля досягнення спільних стратегічних цілей);

– *розподіл зон відповідальності* окремих структурних підрозділів за загальний результат діяльності освітнього закладу;

– *стимулювання (мотивація)* керівників усіх рівнів щодо досягнення локальних цілей конкретного центру відповідальності, контроль поточної діяльності, забезпечення дотримання планової дисципліни (при складанні бюджетів варто відштовхуватися від результатів за минулі періоди);

– *контроль* стану виконання бюджетів доходів і витрат для оцінки ефективності напрямів діяльності центрів відповідальності на основі порівняння фактичних даних із плановими, що дає змогу знайти способи зменшення витрат та отримання додаткових доходів за рахунок мобілізації внутрішніх резервів, підвищення якості навчання й застосування маркетингових підходів до залучення додаткового контингенту студентів, надання нових видів освітніх послуг чи підключення інших ринкових інструментів використання ресурсного (матеріального та інтелектуального) потенціалу ЗВО. Встановлення відхилення фактичних даних доходів і витрат від бюджетних має здійснюватися щокварталу та слугує важливим оперативним контрольним індикатором наявності проблемних зон діяльності структурних підрозділів або нереалізованих можливостей. Висновки робляться на підставі планфакт-аналізу за підсумками року.

Використання бюджетування допомагає визначити слабкі й сильні центри фінансової відповідальності з метою виявлення найефективніших підрозділів ЗВО, стимулювати розвиток найбільш перспективних із них та мінімізувати витрати діяльності закладу загалом. У системі управлінського обліку ЗВО воно дає змогу:

- встановити ключові показники, що забезпечують досягнення затверджених стратегічних цілей і завдань ЗВО;
- розрахувати планові та фактичні значення ключових показників;
- сформуванати інформаційну базу управлінського обліку ЗВО;
- оперативно оцінити фінансовий стан закладу й тенденції його розвитку;
- організувати чітку систему документообігу та інформаційних потоків у процесі планування й контролю;

- розподілити відповідальність за досягнення показників діяльності між окремими центрами закладу.

До головних переваг застосування бюджетування в системі управління витратами закладів освіти С. О. Ідоу [17] і Р. Дж. Мейсінгер [18, с. 18] відносять: можливість визначення пріоритетних напрямів діяльності закладу, а також взаємодії та комунікації між структурними підрозділами; наявність чіткого, функціонального плану дій; посилення контрольного механізму за витратами; управління мінімізацією ризиків. Госпрозрахунковим підприємствам впровадження системи бюджетування, крім іншого, дає можливість оптимізувати організаційну структуру (позбутися неприбуткових підрозділів або окреслити основних донорів ресурсів). Однак для бюджетної установи такий підхід є некоректним, оскільки питання існування окремих підрозділів регулюється стандартами освіти й гарантується державою, а не ринковою складовою. А проте в процесі аналізу діяльності центрів фінансової відповідальності в бюджетній установі уможлиблюється оцінка ефективності її чинної організаційної структури та визначаються підстави для вдосконалення останньої без порушення соціальної структури [14, с. 45].

Організація бюджетування в системі управлінського обліку ЗВО має здійснюватися за науково обґрунтованими принципами, які встановлюють загальні правила його впровадження, підвищують ефективність управління витратами таких закладів та сприяють мінімізації можливих ризиків. О. О. Терещенко виокремлює для суб'єктів підприємницького сектору такі принципи побудови й функціонування бюджетування: повноти, координації, централізації, спеціалізації, періодичності, прозорості, точності, економічності [5, с. 18]. Ці принципи мають універсальний характер та повинні застосовуватися незалежно від специфіки діяльності суб'єктів господарювання, а отже, можуть бути використані для запровадження бюджетування в державному секторі, зокрема в державних ЗВО. Водночас, з огляду на статус останніх як неприбуткових організацій, такі принципи здатні набувати специфічного характеру й дещо модифікуватися. Наприклад, принцип економічності для ЗВО мав би бути трансформований у принцип економічної доцільності бюджетування, котрий передбачає, що витрати на впровадження й здійснення бюджетування не повинні перевищувати економічний ефект від такого інструменту бюджетного управління, спрямованого на результат. При цьому принцип спеціалізації бюджетів застосовувати недоцільно: оскільки центри відповідальності (факультети) не мають власних поточних рахунків у банку, реального руху грошових коштів у розрізі окремих таких центрів не буде. Принцип прозорості є універсальним та стосується не конкретно процедур бюджетування, а формування внутрішньої інформації з урахуванням корпоративних цінностей організації.

На наш погляд, принцип точності взагалі не варто виокремлювати, адже щодо прогнозів вона суб'єктивна, а щодо фактичних даних повинна бути обов'язковою умовою будь-яких облікових технологій, у протилежному випадку втрачається сенс ведення бухгалтерського обліку. Крім того, пропонуємо

доповнити наведений перелік *принципом методичної єдності*, котрий передбачає ідентичність для всіх центрів відповідальності порядку розрахунку аналітичних показників, відображення зобов'язань, санкціонування й контролю витрат, а також тотожність правил передавання повноважень керівникам таких центрів, однаковість бюджетних форматів для ідентичних за типом центрів. Велике значення має й *принцип декомпозиційного бюджетування*, згідно з яким бюджет нижчого рівня є деталізацією бюджету вищого рівня [11, с. 199]. Дотримуватися цього принципу важливо при зведенні бюджетів окремих центрів відповідальності в загальний, консолідований бюджет ЗВО.

Застосування у ЗВО зазначених принципів уможливить організацію такої системи бюджетування, що сприятиме вдосконаленню управління в закладі та поліпшенню якісних параметрів його діяльності за рахунок розширення аналітичного обліку при формуванні необхідної внутрішньої інформації. Разом із тим запровадження бюджетування в практичну діяльність економічних суб'єктів супроводжується відповідними труднощами. На думку С. К. Хансена, Д. Т. Отлі та В. А. Ван дер Стеда, до них належать: консолідація інформації з різних бюджетів, яка є доволі трудомісткою процедурою, котра супроводжується чималими витратами часу; відсутність стратегічної спрямованості та гнучкості жорстких бюджетів, що зазвичай перешкоджає креативному підходу в менеджменті й часто не стимулює творчі зміни; зосередженість бюджетів на зниженні витрат, а не на створенні вартості або поліпшенні якості послуг; суперечність бюджетів окремих структурних підрозділів цілям і завданням інших підрозділів унаслідок неефективного бюджетування або використання недостовірної чи неповної інформації [19].

Для усунення зазначених недоліків та підвищення ефективності бюджетування в закладах вищої освіти О. О. Григорів пропонує дотримуватися певних умов, інакше бюджетування може не дати очікуваних результатів. По-перше, освітні заклади повинні мати в розпорядженні відповідну методологічну й методичну базу розроблення, контролю та аналізу виконання зведеного бюджету, а працівники управлінських служб – належну кваліфікацію, щоб уміти застосовувати цю методологію на практиці. По-друге, для розроблення, контролю й аналізу виконання бюджетів потрібна відповідна кількісна інформація про діяльність закладу, достатня для оцінки його реального фінансового стану, руху товарно-матеріальних і фінансових потоків, основних господарських операцій. Отже, у ЗВО повинна бути система управлінського обліку, що реєструє факти господарської діяльності, необхідні для забезпечення складання, контролю та аналізу зведеного бюджету. Така система є основою облікового блоку (облікової компоненти) бюджетного процесу. По-третє, останній реалізується через відповідну організаційну структуру й систему управління, котра є регламентом взаємодії служб апарату управління і структурних підрозділів, що закріплює у внутрішніх нормативних актах та інструкціях обов'язки кожного підрозділу на всіх стадіях бюджетного процесу. Регулярно, у відповідний термін, до цього апарату зі структурних підрозділів має надходити облікова інформація, необхідна

для його забезпечення. По-четверте, процес розроблення, контролю й аналізу виконання бюджету передбачає реєстрацію та обробку великих масивів інформації, що важко зробити вручну. В бюджетному процесі оперативність і якість обліково-аналітичної роботи істотно підвищуються, а кількість помилок скорочується в разі використання програмно-технічних засобів. Усі чотири компоненти бюджетного процесу тісно пов'язані між собою та становлять інфраструктуру системи бюджетування ЗВО [8, с. 51].

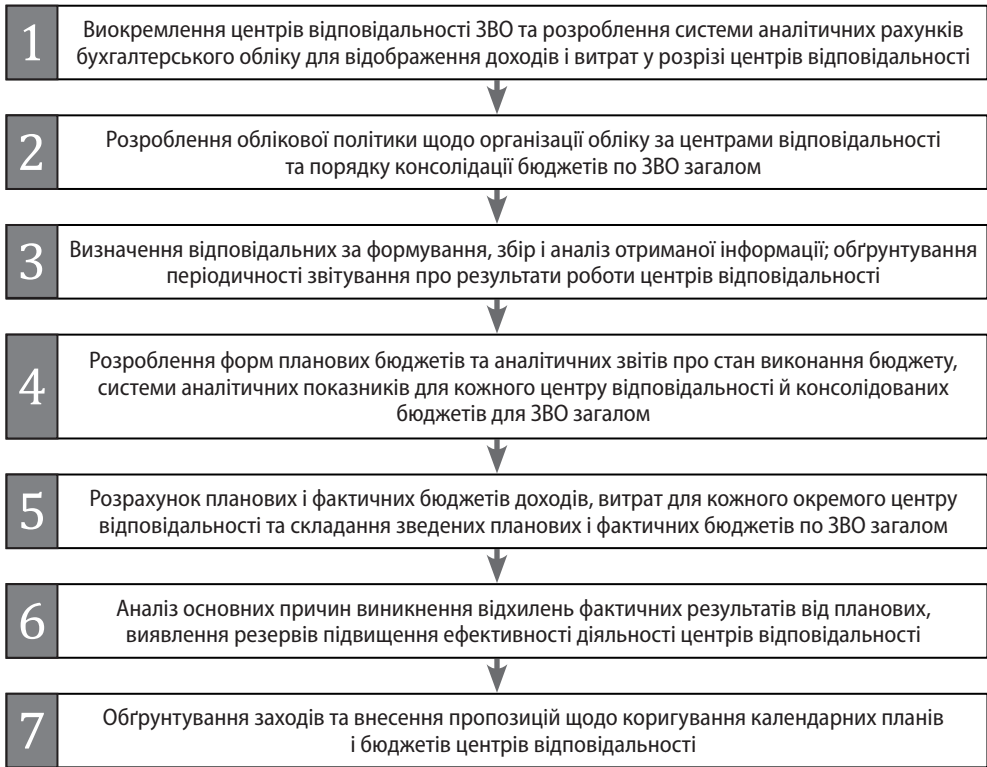
Процес бюджетування при впровадженні системи управлінського обліку повинен охоплювати всі види діяльності ЗВО та формувати повний набір взаємопов'язаних зведених, операційних і допоміжних бюджетів, до складу яких мають входити:

- зведені бюджети: доходів і витрат, руху грошових коштів;
- операційні бюджети: доходів, витрат, інвестицій для різних центрів відповідальності;
- допоміжні бюджети: витрат на оплату праці науково-педагогічних працівників із нарахуваннями на неї; на стипендіальне забезпечення; на матеріальне забезпечення дітей-сиріт, що залишилися без батьків; витрат на проходження практики; витрат на придбання матеріальних ресурсів; витрат на комунальні послуги; витрат на відрядження; загальногосподарських витрат тощо.

Беручи до уваги підпорядкованість управлінського обліку специфічним цілям та завданням діяльності конкретних ЗВО, номенклатура, структура, зміст бюджетів, а також процедури формування й консолідації показників зведених, операційних і допоміжних бюджетів мають бути визначені кожним навчальним закладом самостійно та затверджені в обліковій політиці.

Впровадження бюджетування в системі управлінського обліку з метою контролю доходів і витрат окремих структурних підрозділів ЗВО пропонуємо здійснювати за етапами, наведеними на рисунку.

При цьому для виконання першого етапу передбачається проведення більш аналітичного обліку з метою отримання розгорнутої інформації про доходи й витрати центрів відповідальності, що, у свою чергу, базується на розробленні системи кодування бухгалтерських аналітичних рахунків для виокремлення та накопичення інформації про діяльність кожного такого центру. На другому етапі необхідно затвердити такі положення: структуру ЗВО за центрами відповідальності для здійснення бюджетного управління; вимоги до документообігу та його графік; періодичність звітування про виконання бюджетів доходів і витрат та порядок консолідації зведених бюджетів; план рахунків управлінського обліку. На третьому етапі з урахуванням визначеної періодичності формуються оперативні (тижневі або декадні) дані, місячний і квартальний звіти. Система одиничних та узагальнюючих аналітичних показників, розроблена на четвертому етапі, має керуватися цілями моніторингу окремих напрямів діяльності структурних підрозділів, базується на даних оперативного аналітичного бухгалтерського обліку і статистичної звітності та повинна розкривати (деталізувати) хід виконання загального бюджету доходів і витрат ЗВО. На п'ятому етапі в першу чергу



Рисунк. Організаційні етапи впровадження бюджетування в систему управлінського обліку закладів вищої освіти

Побудовано автором.

необхідно контролювати дотримання календарного плану виконання бюджетів доходів та витрат, надходження й витрачання грошових коштів за кожним календарним періодом, у т. ч. наростаючим підсумком із початку року. При розробленні бюджетів центрів відповідальності потрібно виокремлювати два рівні управління фінансовими потоками: верхній і нижній. Кожен бюджет нижчого рівня є деталізацією бюджету вищого рівня, тобто бюджети підрозділів ЗВО (центрів відповідальності) входять до складу зведених (консолідованих) бюджетів ЗВО. Бюджети доходів та витрат (або тільки витрат) для кожного центру відповідальності доцільно розробляти на календарний рік із розбивкою по кварталах, доповнюючи їх функціональними (допоміжними) бюджетами за відповідними статтями (елементами) витрат. На шостому етапі визначаються винні в недовиконанні планових бюджетів, виокремлюються негативні фактори, котрі не залежать від зусиль окремих центрів відповідальності, а також показники, за якими спостерігається істотне відхилення від календарного плану й бюджету. Під час реалізації завершального етапу передбачається розроблення низки типових рішень стосовно реакції керівників центрів відповідальності на поточні відхилення фактичних доходів і витрат від запланованих.

Для організації процесу бюджетування у ЗВО потрібно дотримуватися певного регламенту, згідно з котрим:

- функціональні й операційні бюджети структурних підрозділів (центрів відповідальності) мають узагальнюватися (консолідуватися) у зведеному бюджеті ЗВО;

- розроблення бюджетів і аналіз їх виконання здійснюються за ковзним графіком із постійним коригуванням бюджетних параметрів діяльності ЗВО та його структурних підрозділів по закінченні кожного звітного періоду;

- в освітньому закладі бюджетним періодом варто вважати календарний рік, що пов'язано з особливостями фінансування з державного бюджету;

- з метою поточного контролю аналіз звітних форм бюджетів та передання його результатів повинні проводитися з чітким дотриманням графіка.

Адміністрування бюджетного процесу в ЗВО передбачає створення бюджетного комітету, який буде встановлювати процедури бюджетування, розробляти форми бюджетів, координувати дії щодо складання й прийняття реальних бюджетів, що відповідають цілям ЗВО, контролювати виконання бюджету та проводити моніторинг реалізації функцій управління. До бюджетного комітету мають входити працівники, котрі приймають рішення, а також ті, що готують відповідну інформацію – керівники структурних підрозділів або представники облікової й планово-економічної служб. Цей комітет повинен розробляти та поширювати нормативно-інструктивні матеріали зі складання бюджетів, забезпечувати інформацією для їх підготовки, надавати консультаційні й технічні послуги функціональним керівникам, визначати точний порядок складання бюджету, а також терміни звітування. До його обов'язків віднесено аналіз виконання бюджетів, з'ясування причин відхилення фактичних даних від планових, формування висновку про необхідність коригувань. Окрім того, бюджетний комітет аналізує, узагальнює та реалізує пропозиції персоналу з удосконалення бюджетного процесу.

Для забезпечення ефективної роботи з бюджетування важливо передбачити в бюджетному регламенті ЗВО відповідні адміністративні процедури розроблення й прийняття бюджетів, які слугуватимуть для керівників структурних підрозділів основним нормативним документом. Бюджетний регламент – це встановлений у організації порядок складання, передання, узгодження, консолідації інформації, проведення план-факт-аналізу та оцінки виконання бюджетів різного виду й рівнів [13]. Головне завдання такого регламенту полягає в забезпеченні можливості контролювати хід виконання бюджетів різних видів і рівнів управління. В ньому має бути визначено методика вертикальної й горизонтальної деталізації (або інтеграції) бюджетів та ідентифіковано ознаки, за котрими вона буде здійснюватися, сформовано сукупність центрів відповідальності, а також прописано механізм розподілу відповідальності.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. За умов бюджетного дефіциту та потенційного скорочення фінансового забезпечення освітньої галузі нагальною потребою є не номінальне, а реальне надання фінансової автономії державним ЗВО та їхнім структурним підрозділам, що ви-

магає посилення контролю доходів і витрат ЗВО на основі бюджетування. Впровадження системи бюджетування в державних ЗВО дає змогу скоординувати та спрямувати діяльність усіх структурних підрозділів такого закладу на досягнення цільового результату, виокремити сфери відповідальності й розподілити функції управління між керівниками підрозділів, поліпшити інформативність обліку і взаємодію структурних підрозділів, а також задалегідь виявити критичні періоди в діяльності ЗВО та визначити потребу в зовнішньому фінансуванні. Впровадження системи бюджетування в державних ЗВО дасть можливість відстежувати й планувати вхідні та вихідні грошові потоки, контролювати тимчасові нестачі й надлишки фінансового забезпечення. Основним напрямом подальших досліджень, який потребує методичного забезпечення та практичного розв'язання, є розроблення принципів віднесення окремих структурних підрозділів до відповідних типів центрів відповідальності ЗВО, розроблення для них типових форматів бюджетів і методики їх аналізу.

Список використаних джерел

1. Білик М. Д. Бюджетування у системі фінансового планування. *Фінанси України*. 2003. № 3. С. 97–109.
2. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента : в 2-х т. Т. 1. К. : Ника-Центр ; Эльга, 2001. 592 с.
3. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Лібра, 2003. 704 с.
4. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Бюджетування на підприємстві : навч. посіб. Київ : Кондор, 2008. 312 с.
5. Терещенко О. О. Теоретичні засади бюджетування на підприємстві. *Фінанси України*. 2001. № 11. С. 17–23.
6. Чумаченко Н. Г. Развитие управленческого учета в Украине. *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. № 10 (16). С. 2–9.
7. Виноградня В. М. Напрями удосконалення процесу бюджетування у вищих навчальних закладах. *Економічний вісник Переяслав-Хмельницького ДПУ ім. Григорія Сковороди*. 2011. Вип. 17/2. С. 30–34.
8. Григорів О. О. Бюджетування в управлінні фінансовими ресурсами вищих навчальних закладів. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2011. Вип. 7 (2). С. 49–53.
9. Іщенко Н. М. Бюджетування діяльності ВНЗ як фактор модернізації національної економіки. *Наукові праці Чорноморського державного університету ім. Петра Могили. Сер.: економіка*. 2016. Вип. 263. Т. 275. С. 24–28.
10. Кондрашова Т. М. Розробка і впровадження системи управління бюджетними коштами державних вищих навчальних закладів. *Фінанси України*. 2004. № 9. С. 45–50.
11. Куцик П. О. Бюджетування як основа складання оперативного планування та контролінгу вищих навчальних закладів. *Економічні науки. Сер.: облік і фінанси*. 2010. Вип. 7 (25). Ч. 2. С. 192–201.
12. Левицька О. О. Фінансово-управлінський аналіз діяльності центрів відповідальності “Витрати”. *Фінансова система України*. 2011. Вип. 16. С. 182–191.
13. Леонтьєва В. І. Бюджетування як засіб контролю в системі вищої освіти. *Науковий збірник Прикарпатського національного університету ім. Василя Стефаника. Сер.: актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2007. Вип. 3. Т. 1. С. 403–408.
14. Норд Г. А., Руденко Н. О. Елементи бюджетування в державних ВНЗ в умовах фінансової автономії. *Наукові праці Чорноморського державного університету ім. Петра Могили. Сер.: економіка*. 2016. Вип. 263. Т. 275. С. 42–46.

15. Свірко С. В. Бюджетування в управлінському обліку бюджетних установ: загальновідомі підходи та новації. *Вчені записки*. 2014. Вип. 16. С. 167–174.
16. Villa F. *Elementi di Amministrazione e Contabilita*. 3 Aufl. Pavia, 1857. 235 s.
17. Idowu S. Budgeting: a management tool. *ACCA Students News Letter*. 1996. April. P. 58–59.
18. Meisinger R. J., Dubeck L. W. *College and university budgeting: An introduction for faculty and academic administrators*. Natl. Assn. Of College&Univ., 1994. 205 p.
19. Hansen S. C., Otley D. T., Van der Stede W. A. Practice Development sin Budgeting: An Over view and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*. 2003. Vol. 15. P. 95–116.

References

1. Bilyk, M. D. (2003). Budgeting in the financial planning system. *Finance of Ukraine*, 3, 97–109 [in Ukrainian].
2. Blank, I. A. (2001). *Fundamentals of financial management* (Vol. 1). Kiev: Nika-Centr, El'ga [in Russian].
3. Holov, S. F. (2003). *Management accounting*. Kyiv: Libra [in Ukrainian].
4. Kuzmin, O. Ye., Melnyk, O. H. (2008). *Budgeting at the enterprise*. Kyiv: Kondor [in Ukrainian].
5. Tereshchenko, O. O. (2001). Theoretical fundamentals of budgeting at the enterprise. *Finance of Ukraine*, 11, 17–23 [in Ukrainian].
6. Chumachenko, N. G. (1997). Development of management accounting in Ukraine. *World of accounting*, 10 (16), 2–9 [in Russian].
7. Vynohradnia, V. M. (2011). Directions for improving the budgeting process in higher education institutions. *Economic Bulletin of Pereiaslav-Khmelnytskyi Hryhorii Skovoroda State Pedagogical University*, 17/2, 30–34 [in Ukrainian].
8. Hryhoriv, O. O. (2011). Budgeting in the management of financial resources of higher educational institutions. *The actual problems of regional economy development*, 7 (2), 49–53 [in Ukrainian].
9. 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. 263, Iss. 275, 24–28 [in Ukrainian].
10. Kondrashova, T. M. (2004). Development and implementation of the budget management system of state higher education institutions. *Finance of Ukraine*, 9, 45–50 [in Ukrainian].
11. Kutsyk, P. O. (2010). Budgeting as a basis for developing operational planning and controlling higher education institutions. *Economic Sciences. Series: accounting and finance*, Vol. 7 (25), Iss. 2, 192–201 [in Ukrainian].
12. Levytska, O. O. (2011). Financial and managerial analysis of the activity of the centers of responsibility “Expenses”. *The financial system of Ukraine*, 16, 182–191 [in Ukrainian].
13. Leontieva, V. I. (2007). Budgeting as a means of control in higher education. *Scientific Bulletin of Vasyl Stefanyk Precarpathian National University. Series: actual problems of the region's economy development*, Vol. 3, Iss. 1, 403–408 [in Ukrainian].
14. 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. 263, Iss. 275, 42–46 [in Ukrainian].
15. Svirko, S. V. (2014). Budgeting in the management accounting of budgetary institutions: well-known approaches and innovations. *Scientific notes*, 16, 167–174 [in Ukrainian].
16. Villa, F. (1857). *Elementi di Amministrazione e Contabilita*. 3 Aufl. Pavia.
17. Idowu, S. (1996). Budgeting: a management tool. *ACCA Students News Letter*, April, 58–59.
18. Meisinger, R. J., Dubeck, L. W. (1994). *College and university budgeting: An introduction for faculty and academic administrators*. Natl. Assn. of College&Univ.
19. Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice Development sin Budgeting: An Over view and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95–116.