

Норд Г. Л.,
канд. екон. наук, доцент кафедри фінансів і кредиту,
e-mail: kma.nord@gmail.com

Руденко Н. О.,
канд. екон. наук, в. о. доцента кафедри обліку і аудиту,
Чорноморський державний університет ім. Петра Могили,
м. Миколаїв, Україна,
e-mail: NathalieRudenko@gmail.com

ЕЛЕМЕНТИ БЮДЖЕТУВАННЯ В ДЕРЖАВНИХ ВНЗ В УМОВАХ ФІНАНСОВОЇ АВТОНОМІЇ

У результаті дослідження висвітлена необхідність використання окремих елементів бюджетування в діяльності державних ВНЗ для підвищення ефективності використання коштів загального та спеціального фондів. Досліджені найбільш поширені інструменти бюджетування та можливість їх використання в державних ВНЗ. Розроблено обліково-методичне забезпечення для процесу розміщення тимчасового надлишку коштів спеціального фонду на депозитних рахунках у фінансово-банківських установах. Обґрунтовані альтернативні джерела для забезпечення витрат ДВНЗ – фонди розвитку.

Ключові слова: спеціальний фонд; бюджетування; центри фінансової відповідальності; ендаумент-фонд.

Постановка проблеми. Сучасні процеси реформування, що розпочалися в державному секторі, мають місце також і в сфері освіти, яким завдяки ним може отримати додатковий імпульс розвитку. Одним з перших кроків до реальної фінансової автономії закладів освіти є дозвіл на розміщення на депозитних рахунках тимчасово надлишкових коштів спеціального фонду державних ВНЗ. Отримання додаткових ресурсів надасть можливість розширити фінансування видатків розвитку, які не покриваються із бюджету. Наразі кошти загального фонду не покривають навіть всі поточні видатки.

Однак навіть за існування спеціального фонду більше 15 років він не є домінуючим джерелом забезпечення установ. І досі загальний фонд складає більшу частину зведеного кошторису для державних ВНЗ. Саме тому вільний доступ до коштів спеціального фонду та їх вільне використання може надати значну мотивацію розвитку всієї сфери вищої освіти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові розробки з теорії управління взагалі, і бюджетування зокрема були розвинені І. Ансоффом, П. Друкером, а також надалі Є. Брігхемом, Р. Капланом, Д. Нортон, Дж. Хоупом, Р. Піндайком та Д. Рубінфелдом. Теорія та практика бюджетування розробляється такими вченими пострадянського простору, як: І. А. Бланк, А. Д. Шеремет, А. Н. Поддєрьогін та інші. Особливості створення та функціонування ендаумент-фондів вивчаються у працях таких вчених, як О. А. Батурина, М. А. Ісаєва, Л. В. Козаренко, А. В. Леонов. Проблематика процесів бюджетування в державних ВНЗ відображена в працях вітчизняних науковців: П. Й. Ку-

цика, О. Р. Григорів, Т. М. Кондрашової, А. З. Підго- рного іт.

Виділення раніше невирішених частин загальної проблеми. Однак у сучасних українських реаліях питання фінансової автономії державних ВНЗ стоїть достатньо гостро, що викликає необхідність пошуку додаткових внутрішніх та зовнішніх джерел фінансового забезпечення. Для підвищення фінансової стійкості установи необхідно поєднання різнопланових інструментів бюджетування та обов'язкового впровадження управлінського обліку.

Метою статті є обґрунтування необхідності використання бюджетування діяльності в ДВНЗ, вивчення альтернативних інструментів бюджетування, а також розробка облікового забезпечення процесів розміщення тимчасово вільних коштів спеціального фонду ДВНЗ на депозитних рахунках у банку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним з аспектів процесу планування фінансового забезпечення закладів освіти є те, що календарний (а також і фінансовий) рік не збігаються з навчальним роком. Однак саме до навчального року прив'язана основна діяльність державних ВНЗ, і, відповідно, їх грошові потоки. Бюджетні установи затверджують помісячний план асигнувань загального фонду, оскільки тут мають місце наперед заплановані обсяги видатків. Однак до складу спеціального фонду входять такі компоненти (гранти, благодійна допомога), обсяги яких не можуть бути достовірно визначені наперед. Таким чином, досить утрудненим є планування вхідних та вихідних грошових потоків за коштами спеціального фонду за місяцями навчального року.

Однією з особливостей ВНЗ є також нерівномірність отримання грошових коштів спеціального фонду протягом року, що напряму пов'язано із характером діяльності таких установ. А саме, надання освітніх послуг в рамках навчального року, що передбачає отримання основної маси позабюджетних коштів у період, що передує початку навчання (оскільки найбільшу питому вагу в коштах спеціального фонду становить плата за освітні послуги). Можна планувати грошові потоки в межах цілої установи, однак більш доцільно використати принципи децентралізації, та передати певні права та обов'язки структурним підрозділам установи.

В умовах потенційного посилення фінансової автономії державних ВНЗ для підвищення ефективності використання коштів спеціального фонду запропоновано виділяти в структурі таких установ центри фінансової відповідальності. Центри доходів, витрат, інвестицій та фінансових результатів мають бути виділені ґрунтуючись на затверженому внутрішньому документі – Положенні про центри фінансової відповідальності.

У такому Положенні повинні знайти відображення основні типи центрів, види доходів, які вони можуть отримувати, види видатків, які вони можуть здійснювати (згідно КЕКВ) та відповідно, перелік таких центрів по видах (підрозділи, які надають ліцензовані освітні та наукові послуги; підрозділи, які надають інші послуги; обслуговуючі підрозділи) у конкретній установі.

Виділення в структурі установи центрів фінансової відповідальності напряму пов'язано із процесами бюджетування, які будуть зазвичай включати:

- розробку фінансової структури (аналіз існуючої структури та її удосконалення, вибір центрів відповідальності та розподіл повноважень);
- затвердження форм бюджетів (вибір та розподіл статей бюджету, розподіл відповідальності за планування та виконання бюджетів);
- редагування облікової політики установи (основні принципи, положення щодо реалізації платних послуг, визначення собівартості, нормування видатків);
- регламент планування (процес та формат планування, редагування планів);
- регламент бюджетування для кожного з виділених центрів відповідальності (структура кожного центру, регламент планування, структура бюджету та відповідальність за виконання).

Класично процедури бюджетування ґрунтуються на формуванні операційних бюджетів (які фокусуються на поточних операціях протягом бюджетного періоду та розглядають фінансовий цикл установи) та фінансових бюджетів (які мають на меті збалансування грошових потоків протягом бюджетного періоду). Операційні бюджети складаються з низки бюджетів нижчих рівнів, таких як: бюджети продажів, виробництва, запасів, постійних витрат та закупівель.

Необхідно зазначити, що державні ВНЗ здебільшого надають послуги, а не виробляють продукцію (лише в межах навчальних майстерень і господарств), тому класичні види бюджетів, що розроблені для ви-

робничих підприємств повинні переглядатися. Зважаючи на специфіку діяльності державних ВНЗ для різних підрозділів, бюджети продажів будуть приймати вигляд або плану набору студентів та виконання госпрозрахункових тем (для підрозділів, що надають ліцензовані освітні та наукові послуги), або плану з реалізації продукції (виробничими навчальними майстернями та підсобними господарствами в разі їх наявності). Інші підрозділи або не складають таких планів, оскільки не отримують доходів, або обсяги їх доходів напряму пов'язані із залученим контингентом студентів (гуртожитки, їдальня тощо).

Потрібно також наголосити, що існують концепції бюджетування, які пропонують відходити від жорстких бюджетів як таких, щоб не потрапити в так звану «річну пастку продуктивності» [9, с. 3], і пропонують замість цього підвищення децентралізації, гнучкі прогнози замість річних планів, інші форми оцінки відносної продуктивності.

Дійсно, на складання бюджетів та контроль за їх виконанням витрачається достатньо великий обсяг фінансових та людських ресурсів. Одночасно з цим актуальність бюджетів досить швидко зменшується, оскільки вказує на інформацію станом на певну дату в минулому. Місце бюджетів могли б зайняти такі інструменти, як: збалансована система показників; вимірювання показників ефективності і послуг з орієнтацією на процеси; бенчмаркінг і безперервне планування [8, с. 84]. Окремо необхідно додати, що концепція «*beyondbudgeting*» передбачає поєднання оперативного та стратегічного планування, а також передачу частини відповідальності за прийняття управлінських та фінансових рішень з центру до підрозділів.

Однак згідно із дослідженням С. Бекера, М. Меснера та У. Шефера, концепція «*beyondbudgeting*» не набула широкого застосування на практиці, і поступається концепціям функціонально-вартісного аналізу (ValueAnalysis) та системі збалансованих показників (BalancedScorecard) [9, с. 4].

Згідно результатів досліджень автора методики ValueAnalysisЛ. Майлса «аналіз вартості... – це організований творчий підхід, мета якого полягає в ефективній ідентифікації непродуктивних витрат або витрат, які не забезпечують ні якості, ні корисності, ні довговічності, ні інших вимог замовника» [3, с. 15].

В системі BalancedScorecardза основу беруться фінансові показники, однак увага приділяється показникам не фінансового характеру, що дозволяє забезпечити рівноважний підхід до оцінки матеріальних та нематеріальних активів установи [2].

Для державних ВНЗ не можна рекомендувати використання концепції «*beyondbudgeting*», оскільки в таких установах з державною формою власності фінансові ресурси повинні розподілятися згідно наперед запланованим напрямкам, хоч це і стосується коштів не загального, а спеціального фонду. В переважній більшості державних ВНЗ взагалі не застосовуються принципи бюджетування діяльності, які в цілому могли б дати значний поштовх до розвитку зазначених установ.

Так, дослідники Р. Мейсінгер [12, с. 1] та С. Ідову [10, с. 11] називають такі можливості і переваги вико-

ристання бюджетів: наявний механізм визначення пріоритетів; має місце функціональний план дій; розробляється контрольний механізм; присутня функціональна взаємодія; бюджет слугує інструментом комунікацій; бюджет є засобом управління та мотивації; використання бюджету обмежує ризики.

Однак використання бюджетів не позбавлено окремих недоліків, на які вказують дослідники С. Хансен, Д. Утлі та В. Ван дер Стед [11, с. 3]: мають місце витрати часу на консолідацію інформації з усіх бюджетів; бюджети часто є перешкодою до змін; бюджети рідко стратегічно спрямовані і часто суперечливі; бюджети зосереджені на зниженні витрат, а не на створенні вартості; бюджети можуть базуватися на непевній інформації тощо.

Для госпрозрахункових підприємств впровадження системи бюджетування окрім іншого дає можливість оптимізувати організаційну структуру (позбутися неприбуткових підрозділів, визначити основних донорів ресурсів тощо), однак для бюджетної установи такий підхід не можливий, оскільки питання існування окремих підрозділів гарантується державою, а не ринковою складовою. Тим не менш в процесі виділення центрів фінансової відповідальності в бюджетній установі стає можливим проаналізувати існуючу структуру і, по можливості, змінити її на більш прибуткову, не відхиляючи соціальної складової.

Впровадження системи бюджетування в державних ВНЗ надасть можливість відстежувати і планувати вхідні та вихідні грошові потоки, контролювати

тимчасові нестачі та надлишки фінансового забезпечення. У результаті, всередині установи буде відбуватися конкуренція між підрозділами за тимчасово вільні ресурси, хоча загальна величина ресурсів не буде збільшуватися. Однак окрім внутрішнього перерозподілу коштів необхідно включати можливість зовнішнього розміщення тимчасово вільних коштів спеціального фонду. Слід відмітити, що без законодавчого закріплення такої можливості та затвердження процедури розміщення, не можливо використати вільні ресурси поза межами установи.

Процедура розміщення тимчасово вільних коштів на депозитних рахунках у банках до недавнього часу була наявна лише для установ, що отримують кошти з місцевих бюджетів. Однак переважна частина ДВНЗ отримує фінансове забезпечення через загальнодержавний бюджет, що виключало можливості постачати надлишкові ресурси на фінансовий ринок держави.

У результаті попередніх досліджень було розроблено окремі параметри розміщення тимчасово вільних коштів спеціального фонду бюджетної установи поза її межами (у комерційних банках та ДКСУ). Міністерством фінансів України в тексті Постанови № 657 від 26.08.2015 [7] було закріплено Порядок розміщення вищими і професійно-технічними навчальними закладами на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків державного сектору економіки тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг (далі – Постанова). Порівняння основних параметрів розміщення наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Особливості розміщення спеціальних коштів на депозитних рахунках

Параметри розміщення	Для місцевих бюджетів існує	Для ДВНЗ запропоновано	Для ДВНЗ закріплено Постановою
Джерело вільних коштів	загальний чи спеціальний фонд	спеціальний фонд	кошти від надання платних послуг
Відсотки за депозитом зараховують до	загального фонду місцевого бюджету	спеціального фонду кошторису установи	спеціального фонду кошторису установи
Строк	в межах поточного бюджетного періоду	в межах поточного бюджетного періоду	в межах поточного бюджетного періоду
Повернення коштів на рахунки	не пізніше ніж за 10 днів до завершення бюджетного періоду	не пізніше ніж за 10 днів до завершення бюджетного періоду	не пізніше 20 грудня поточного бюджетного періоду
Установа для розміщення коштів	комерційний банк, що обирається на конкурсних засадах	ДКСУ (ЄКР), НБУ або державні комерційні банки	банк державного сектору економіки
Сума коштів	частина тимчасово вільних коштів, що не призведе до неплатоспроможності бюджету	частина тимчасово вільних коштів, розрахована згідно прогнозу руху грошових коштів по установі	тимчасово вільні кошти, відволікання яких не призведе до втрати платоспроможності та виникнення заборгованості по установі в цілому
Вид депозиту	на фіксований термін	до запитання в установах банку або на фіксований термін в органах ДКСУ	до запитання в установах банку
Валюта вкладу	національна	не розглядалося	національна
Прострочена кредиторська заборгованість за заг. або спец. фондом	відсутня	не розглядалося	відсутня

Облікове забезпечення процесу розміщення тимчасово вільного залишку коштів на депозиті в комерційному банку представлено в табл. 2.

Облікове забезпечення процесу розміщення тимчасово вільного залишку коштів на депозиті в комерційному банку

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		<i>існує методика</i>		<i>запропоновано</i>	
1	Нарахована оплата за надані послуги	364	711	364	711.1
2	Отримана оплата за надані послуги і зарахована на реєстраційний рахунок установи в органах ДКСУ	323	364	323	364
3	Перерахування тимчасово вільних коштів на окремий поточний рахунок установи в банку для зарахування на депозит	–	–	319.1	323
4	Повернення коштів з депозиту на реєстраційний рахунок установи в ДКСУ	–	–	323	319.1
5	Нарахування відсотків за депозитним вкладом установи	–	–	319.2	445
6	Перерахування відсотків за депозитом на відповідний рахунок установи в ДКСУ для подальшого використання	–	–	324.1	319.2
7	Нараховані відсотки віднесені на доходи	–	–	445	741.1

Джерело: розроблено з використанням [5; 6]

Для здійснення процедури розміщення тимчасово вільних грошових коштів спеціального фонду установи запропоновано внести відповідні зміни до робочого плану рахунків установи, а саме, ввести наступні субрахунки:

– для субрахунку «Інші поточні рахунки» додати «Депозитні рахунки установи» (319.1), де будуть обліковуватися суми, що переведені на депозит в установі банку. Визначені депозитні рахунки по суті є поточними, оскільки установі надається право отримати доступ до ресурсів за першим запитанням;

– для субрахунку «інші поточні рахунки» додати «Відсотки за депозитними рахунками установи» (319.2), де будуть обліковуватися суми нарахованих банківською установою відсотків за розміщений депозит, до перерахування їх на реєстраційний рахунок установи, відкритий в органі ДКСУ;

– для рахунку «Результати переоцінок» (445) додати субрахунок «Нараховані відсотки за депозитними операціями установи» для відображення нарахованих відсотків на власні кошти установи по спеціальному фонду;

– для субрахунку «Інші доходи установ» додати «Доходи від депозитних операцій установи» (741.1) для відображення відсотків в доходах установи по спеціальному фонду;

– для субрахунку «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» додати «Відсотки за депозитними операціями» (324.1) для зарахування та подальшого використання зазначеного виду доходу установою через рахунки, відкриті в органах ДКСУ.

Запропоноване облікове забезпечення операцій розміщення тимчасово вільних коштів спеціального фонду державних ВНЗ дозволить більш ефективно використовувати фінансові ресурси, що є в розпорядженні державних ВНЗ, а також забезпечить приріст вкладених коштів, що в подальшому може бути використано на розвиток установи.

Необхідно відмітити, що обсяг фінансових ресурсів, який може додатково накопичити державний ВНЗ в сучасних умовах не є достатнім для забезпечення всієї потреби споживання і розвитку. Для посилення фінан-

сової автономії таких закладів необхідно використовувати більш ефективні ринкові механізми. Одним з нових для вітчизняних ДВНЗ форм фінансового забезпечення є створення та функціонування ендаумент-фондів (endowment) [1, с. 36].

Під ендаументом розуміють цільовий капітал некомерційної організації, що формується завдяки благодійним внескам (фізичних або юридичних осіб), і надалі надається в довірче управління компанії або окремому фінансовому відділу для отримання доходів, що будуть використані для досягнення визначених цілей установи.

Дослідники Політехнічного інституту Ренселлера [4] виділяють два типи таких фондів: справжній (true endowment) та квазі (quasi endowment). Справжній ендаумент характеризується тим, що основне тіло вкладу, що отримано від донора, не використовується для підтримки установи, яка може розраховувати лише на відсотки, що отримані від управління таким вкладом. Квазіендаумент формується опікунською радою установи, і також передбачає використання лише відсотків, але в будь-який час за згодою ради може бути використано і саме тіло вкладу.

За спеціальними дослідженнями організації NACUBO в 2014 р. найбільшим ендаументом серед університетів та коледжів США володіє Гарвардський Університет – 35,8 млрд. дол. США, а найменшим з 854-х досліджених об'єктів – Університет Південної Вірджинії – 894 тис. дол. США [13].

Наповнення таких фондів здебільшого пов'язано із благодійними внесками випускників відповідних навчальних закладів, це створює одну з причин, за якою в Україні не спостерігається бурхливого розвитку ендаумент-фондів. Такий інструмент буде успішно розвиватися і покривати значну частину витрат установ вищої освіти лише разом із загальним розвитком економіки країни, фінансових ринків, підвищенням доходів громадян та розвитком відповідної культури благодійництва.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Необхідно зробити висновок, що в складних економічних умовах і при потенційному зменшенні обсягів фінансового забезпечення освітньої галузі,

нагальною потребою є не номінальне, а реальне надання фінансової автономії державним ВНЗ.

Лише поєднання бюджетної та госпрозрахункової частини надасть можливість покривати поточні видатки та розвиватися таким закладам. Одночасно із пов-

ноцінним функціонуванням комерційної складової зможуть розвиватися і методи управління тимчасово вільними фінансовими ресурсами спеціального фонду, сформується потреба в імплементації відповідних інструментів бюджетування.

ЛІТЕРАТУРА

1. Білінець М. Ю. Ендаумент-фонд як альтернативне джерело фінансування вищої освіти / М. Ю. Білінець // БізнесІнформ. – № 3. – 2015. – С. 35–39 [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.business-inform.net/pdf/2015/3_0/35_39.pdf.
2. Каплан Р., Нортон Д. Стратегічні карти. Вид-во «Олімп-Бізнес» [Електронний ресурс]: ITeam // Режим доступу : www.iteam.ru/publications/strategy/section_27/article_2136/.
3. Кузьмина Е. А. Функционально-стоимостный анализ. Экскурс в историю / Е. А. Кузьмина, А. М. Кузьмин // Методы менеджмента качества. – 2002. – № 7. – С. 14–20.
4. Матеріали Політехнічного інституту Ренсселіра (Rensselaer Polytechnic Institute) [Електронний ресурс] / Режим доступу : <https://www.rpi.edu/dept/finance/docs/GiftEndowmentandGiftfunds/Endowment%20funds.pdf>.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13#n16>.
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс] / Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/z0892-99.
7. Постанова Міністерства фінансів України «Порядок розміщення вищими і професійно-технічними навчальними закладами на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків державного сектору економіки тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг» від 26 серпня 2015р. №657 [Електронний ресурс] / Режим доступу : www.kmu.gov.ua/control/ru/cardnpd?docid=248463085.
8. Проць Н. Особливості концепції безбюджетної діяльності «beyondbudgeting» // Н. Проць / Банківські операції. – № 11–12/2013. – 2013. – С. 83–88.
9. Becker Sebastian, Messner Martin, Schäffer Utz. The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting / Sebastian Becker, Martin Messner, Utz Schäffer. – SSRN : Working papers series, 2009. – 61 p.
10. Idowu Samuel. Budgeting: a management tool / Samuel Idowu. – ACCA Students News letter, April 1996. – P. 58–59.
11. Hansen Stephen C., Otley David T., Vander Stede Wim A. Practice Development sin Budgeting: An Over view and Research Perspective / Stephen C. Hansen, David T. Otley, Wim A. VanderStede. – SSRN : Working paper sseries, 2003. – 40 p.
12. Meisinger Richard J. Collegeand university budgeting: an introduction for faculty and academic administrators / Richard J. Meisinger. – Natl. Assn. Of College&Univ., 1994. – 205 p.
13. National Association of College and University Business Officers.Commonfund study of endowment results [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.nacubo.org/Research/NACUBO-Commonfund_Study_of_Endowments/Public_NCSE_Tables.html.

А. Л. Норд, Н. А. Руденко,

Черноморский государственный университет им. Петра Могилы, г. Николаев, Украина

ЭЛЕМЕНТЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ ВУЗАХ В УСЛОВИЯХ ФИНАНСОВОЙ АВТОНОМИИ

Обоснована необходимость использования процессов бюджетирования деятельности государственных вузов для повышения эффективности использования ресурсов специального фонда. Рассмотрены основные инструменты бюджетирования и возможность их применения государственными вузами. Предложено учетное обеспечение процесса размещения временно свободных ресурсов специального фонда на депозитном счете в банке. Проанализирован альтернативный источник обеспечения расходов государственного вуза – фонды развития учреждения.

Ключевые слова: бюджетирование; центры финансовой ответственности; специальный фонд; эндаумент-фонд

G. L. Nord, N. O. Rudenko,

Petro Mohyla Black Sea State University, Mykolayiv, Ukraine

ELEMENTS OF BUDGETING IN STATE UNIVERSITIES ACTIVITY IN THE FINANCIAL AUTONOMY CONDITIONS

Authors justified necessity of budgeting in state universities to improve the utilization of the non-budgetary fund. Authors reviewed the basic tools of budgeting and the ability to use it in state universities. We have analyzed characteristics of the placing special funds on deposit accounts. It was proposed to provide an accounting of the process of temporarily allocation free recourses of non-budgetary fund in the deposit account in the bank. Authors analyzed an alternative source of provision for the costs of the state university – endowment funds, classified its types, amounts and nature.

Key words: budgeting; financial responsibility centers; special fund; endowment fund.