

## КОНЦЕПЦІЯ ЕФЕКТИВНОГО ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСУВАННЯ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Наукові праці МАУП, 2016, вип. 48(1), с. 154–171

*Міжнародна практика довела успішність бюджетування, орієнтованого на результати, і комплексного середньострокового планування витрат як основних концептуальних підходів до підвищення ефективності витрат з точки зору досягнення оперативних і стратегічних цілей. Досліджуються науково-теоретичні обґрунтування щодо введення системи бюджетування в практику фінансово-економічної діяльності закладів вищої освіти. Особлива увага приділяється системі внутрішньовузівського бюджетування, орієнтованій на соціально-економічну результативність інноваційної освітньої діяльності.*

Існують різні концептуальні підходи до вдосконалення бюджетного фінансування системи освіти як основного джерела ресурсного забезпечення інноваційної освітньої діяльності.

Перший — це встановлення мінімальної частки витрат державного і місцевих бюджетів на освіту; другий — введення цільових податків або визначення частки податкових надходжень, що мають строге цільове призначення, у рамках існуючих податків і податкових ставок; третій — встановлення мінімальних нормативів витрат держави, обчислених у грошовому вираженні на душу населення, або частки ВВП загалом на сферу освіти; четвертий — розширення переліку видів витрат, що входять до поняття “захищені статті бюджету”, тобто витратних статей, що фінансуються у першу чергу.

Проте самі по собі прибутки і витрати бюджету, навіть затверджені законодавчо, не здатні стати стимулюючими факторами реалізації державної фінансової політики у сфері вищої освіти до тих пір, поки на законодавчо-нормативному і виконавчому рівні держава не перейме на себе функцію суб'єкта стимулювання розвитку вищої школи. На думку вітчизняних економістів, перетворен-

ня прибутків і витрат бюджету на реальні економічні стимули відбувається завдяки науково обґрунтованому порядку визначення обсягів і структури засобів, що зацікавлює їх одержувача в кращих результатах діяльності, і правильно побудованій системі бюджетного фінансування, до якої входять відповідні принципи, форми і методи, а також критерії надання бюджетних коштів суб'єктам господарювання [1], тобто потрібний перехід до системи управління за результатами. Своєю чергою це вимагає зміни і концептуальних підходів до державного управління фінансових потоків у соціальній сфері.

Дослідженням програмно-цільового методу та розробленням методики планування бюджетів займалися як зарубіжні, так і вітчизняні науковці, а саме: Р. Ентоні, Ханс де Брюйн, Б. Райзберг, Д. Террі, К. Друрі, М. Кінг Альфред, Е. Майер, Б. Райн, А. Фалуді, Дж. Фостер, Д. Хан, Ч. Хорнгрен, К. Шим, І. Т. Балабанов, У. О. Балик, І. А. Бланка, Г. Г. Кирейцев, С. О. Левицька, І. Ф. Книщенко, В. І. Самборський та ін. Я. Я. Дьяченко досліджував теоретико-методологічні основи забезпечення цільового використання бюджетних коштів, О. В. Голинська — програмно-цільовий метод управління бюджета-

ми, зокрема основні позиції та компоненти, Ц. Г. Огонь — програмно-цільовий метод та ефективність бюджетних програм. Результати цих досліджень доводять, що програмно-цільовий метод має істотні переваги порівняно з іншими методами в бюджетному процесі, є найефективнішим, оскільки спрямовується на одержання результатних показників. Віддаючи належне їх науковим напрацюванням з цієї проблематики, слід зауважити, що дослідження системи бюджетування у вищій школі ще не мають координованого і системного характеру. Ця проблематика заслуговує на ретельне дослідження, оскільки в сучасних умовах актуалізації набувають питання бюджетного планування, орієнтованого на результат, що здатне дати максимально позитивний ефект за умови застосування комплексного підходу до фінансового забезпечення освітньої сфери. Тому виникає необхідність дослідження міжнародного і вітчизняного досвіду програмно-цільового бюджетування, будь-яких науково-теоретичних обґрунтувань стосовно введення методів бюджетування в практику фінансово-економічної діяльності сфери освіти.

Дослідимо сутність, основні положення, принципи й цілі побудови системи бюджетування у вищій школі для ефективної реалізації її втілення.

Сукупність особливих процедур, у процесі проведення яких встановлюються цілі і способи досягнення показників результативності у сфері управління державними витратами, в міжнародній практиці визначається як система програмно-цільового бюджетування [2]. Виокремлюють 6 найважливіших особливостей програмно-цільового методу, прийнятого в бюджетних процесах США, Великої Британії, Австралії і Новій Зеландії:

- розподіл фінансових ресурсів здійснюється не за статтями витрат, а за програмами або стратегічними напрямками. Під програмами розуміються ті типи і види діяльності, які здійснює одне відомство або міністерство. Витрати підвідомчих установ оцінюються за результатом, тобто за обсягом наданих послуг, а не за затраченими ресурсами;

- програми формулюються на основі загальних цілей і стратегічних пріоритетів ді-

яльності, які визначають міністерства і відомства;

- контроль за цільовим використанням бюджетних коштів трансформується в контроль за результатами діяльності органів управління і ефективністю витрат, тобто спожитих підвідомчими установами ресурсів. Оцінки результативності й ефективності програм публікуються і використовуються під час планування витрат на наступний бюджетний рік;

- бюджетний процес через цільові індикатори тісно пов'язується зі змістом діяльності органів державного управління, що своєю чергою забезпечує зв'язок між якістю і результативністю роботи галузевих міністерств та їх фінансуванням;

- державні службовці самостійно вибирають методи досягнення цілей своїх програм, враховуючи право переміщувати кошти між статтями витрат у рамках виділених їм бюджетів. Одночасно максимально конкретизується їх відповідальність за результати;

- проект бюджету надається законодавчим органам влади в такому форматі, де плани і пріоритети уряду на майбутній рік виражені й у фінансових показниках, і в критеріях результативності державних органів управління.

Особливо цікавим є досвід розвитку концепції і практики застосування програмно-цільового бюджетування в США. Можна виокремити три етапи впровадження програмно-цільового бюджетування на федеральному рівні США.

*Перший етап* (1949–1962) передбачав формування програмно-цільового федерального бюджету (що дістало назву Performance Budget), який був переорієнтований з витрат державних ресурсів на виконання державних функцій, здійснення діяльності й досягнення результатів. Performance budget повинен був відображати не стільки структуру витрат у розрізі їх видів (оплата праці, закупівля товарів, оренда приміщень тощо), скільки очікуваний результат від здійснення програм або виконання конкретних державних функцій.

*Другий етап* був орієнтований на подальше вдосконалення системи “Планування –

програмування – бюджетування” (Planning – Programming – Budgeting System, PPBS), що продовжувався до 1965 р. Основною метою PPBS було забезпечення оптимального (у рамках заданих бюджетних обмежень) розподілу бюджетних ресурсів. Ця система продовжувала траєкторію Performance Budget.

Необхідність переходу на нову систему була зумовлена низкою недоліків колишньої системи. Наприклад, зайва децентралізація процесу бюджетного планування призводила до помилок у визначенні витратних потреб і розподілі бюджетних асигнувань між конкуруючими програмами.

Істотним недоліком було обмеження горизонту планування одним роком. PPBS давала змогу порівнювати альтернативні способи виконання поставлених завдань і вибирати найкращий. Кожне федеральне міністерство (відомство) повинне було проаналізувати всі виконувани ним види діяльності, згрупувати їх у програми, орієнтовані на досягнення певних соціально значущих цілей, побудувати ієрархію завдань або заходів, що ведуть до досягнення мети, і довести цю ієрархію до базових елементів. Крім того, вимагалось оцінити витрати на виконання кожного елемента програм для подальшої оцінки вартості реалізації програм загалом.

*Третій етап* — управління за цілями (Management by Objectives, МВО), що розвинувся в період правління президента Р. Ніксона. Система МВО привнесла до концепції програмно-цільового бюджетування посилення міри відповідальності усіх співробітників міністерств за досягнення цілей, що стоять перед їх організацією. При цьому глава міністерства/відомства відповідає за досягнення цілей національного значення, висунутих президентом, а співробітники — за реалізацію окремих завдань, сформульованих ними спільно з керівниками і спрямованих на досягнення цілей національного значення. Як і в підходах, розглянутих раніше, результат діяльності міністерств визначався показниками обсягу послуг, що надавалися ними, проте у рамках МВО вперше була зроблена спроба оцінити соціальну значущість досягнутих результатів. Таким чином, необхідно

зазначити, що однією з головних труднощів під час впровадження концепції бюджетування є створення системи показників соціальної та економічної ефективності державних витрат. При цьому соціальна ефективність (effectiveness) трактувалась як досягнення певного соціального результату з розрахунку на одиницю витрат, а економічна ефективність (efficiency) — як обсяг виготовлення на одиницю витрат.

Подальший розвиток концепції програмно-цільового бюджетування і, відповідно, ефективності бюджетних витрат у США призвів до розмежування понять прямих і кінцевих результатів діяльності міністерств. Під прямим результатом зазвичай розуміють обсяг наданих державою товарів і послуг — “виготовлення”. Наприклад, це може бути чисельність випускників університетів. Кінцевим (соціальним) результатом у цьому випадку буде підтримка певного рівня освіченості населення.

Розподіл результатів на прямі та кінцеві надав новий сенс показникам соціальної й економічної ефективності, оскільки це уможливило їх вимірювання. Так, наприклад, для вимірювання соціальної ефективності державних витрат досить порівняти заплановані й реальні кінцеві результати, а для вимірювання економічної ефективності — запланований обсяг надання послуг з реально наданими.

*Четвертий етап* передбачав розробку і реалізацію бюджету США “на нульовій основі” (Zero — Based Budgeting, ZBB) президента Дж. Картера. ZBB-система ґрунтувалась на встановленні міністерствам і відомствам цілей, які можуть бути досягнуті при різних рівнях витрат, причому міністерства повинні були запропонувати кілька програм для досягнення кожної з цілей, і витрати, принаймні, за однією з програм мали бути нижчими поточного рівня. У процесі підготовки бюджетних заявок кожне міністерство повинне було побудувати ієрархію цілей — з нижньої ланки організації до міністерства/відомства загалом — і оцінити обсяг ресурсів, потрібний для їх досягнення, безвідносно до відповідних бюджетних витрат попереднього періоду. Концептуально ZBB встановлювало

найбільш чіткий і зрозумілий зв'язок між бюджетними ресурсами і результатами реалізації програм.

На *п'ятому етапі* (1993), в період президентства Б. Клінтона, був ухвалений федеральний закон "Про оцінку результатів діяльності державних установ" (Government Performance Results Act, GPRA). GPRA визначав кілька цілей, якими повинна керуватися державна політика бюджетних витрат, і основні шляхи досягнення цих цілей. Перерахуємо такі цілі: зміцнення довіри народу до федерального уряду; підвищення соціальної ефективності програм і посилення відповідальності державних органів за результати їх виконання; вдосконалення процедур вироблення програмних цілей, вимірювання соціальної та економічної ефективності реалізації програм, поліпшення форм звітності; допомога керівникам федеральних міністерств у налагодженні роботи з орієнтацією на кінцевий результат; підвищення якості законодавчих рішень; вдосконалення державного управління на федеральному рівні США загалом.

Для реалізації цих цілей було побудовано усю систему планів і звітів, що взаємопов'язувала ресурси і результати. Слід також підкреслити, що до масового застосування у федеральних міністерствах нові концепції пройшли перевірку в пілотних міністерствах. В основних рисах цілі, концепції, а також система планів і звітів діють у США до сьогодні.

У разі якщо міністерство вважає за неможливе виділити кілька цілей для своєї програми, воно може вибрати одну, акцентуючи увагу на якості. Крім того, під час планування міністерства отримали право групувати види програмної діяльності на власний розсуд.

На базі річних планів міністерств Адміністративно-бюджетне управління складає федеральний план роботи на рік, який щорічно передається в конгрес разом з проектом бюджету.

Відповідно до вимог GPRA кожне міністерство готує звіт про результати своєї діяльності за попередній фінансовий рік. У звіті повинні міститися порівняння досягнутих показників соціальної ефективності із за-

планованими (program performance). Якщо фактичні показники не відповідають запланованим і заявлені цілі не досягнуті, міністерства повинні пояснити причини і визначити графік заходів, виконання яких дасть змогу вийти на заплановані показники. Заходи, необхідні для досягнення поставлених цілей, можуть полягати в ухваленні нових законів і відомчих інструкцій, проведенні організаційних реформ тощо. Якщо результати звітного періоду свідчать про те, що на початку вибрані цілі недосяжні, міністерства у своїх звітах повинні пояснити причину і запропонувати нові формулювання. Нарешті, в цей документ мають бути включені основні висновки за оцінкою результатів виконання програм (program evaluations) за звітний рік.

Відповідальність керівників програм за досягнуті результати передбачає, що керівники користуються свободою вибору конкретних шляхів досягнення цих результатів. На практиці це означає відмову від деяких традиційних адміністративних процедур і вимог. Так, відповідно до GPRA керівники мають право перерозподіляти ресурси між різними статтями витрат у рамках виділеного їм кошторису. Проте у своїх щорічних звітах вони мають перерахувати всі випадки такого перерозподілу і показати, з якою ефективністю була ними використана управлінська свобода.

У звіті представлені усі показники за попередній, поточний і майбутній фінансові роки (прогноз), що дає можливість проводити порівняльний аналіз і бачити поліпшення або складнощі, що виникли.

Крім того, під час розгляду результативності кожної бюджетної послуги здійснюється проведення опитування населення з метою виявлення думки про якість наданих послуг.

Таким чином, у найрозвиненіших країнах світу вже відпрацьовані методи державного управління соціальною сферою, які служать для ранжування програмних цілей, виміру результативності й ефективності програм, а також процедур звітності про хід їх виконання. Нині тією чи іншою мірою ці технології застосовуються не лише в країнах з розвинутою ринковою економікою, а й в країнах

(Таїланд, Туреччина, Папуа — Нова Гвінея), що розвиваються, і в державах з перехідною економікою (Болгарія, Угорщина). Процеси бюджетних реформ у цих країнах ще не закінчені, і однозначних результатів поки немає, але накопичений ними досвід може бути корисним для України — наприклад, той факт, що вдосконалення публічної відповідальності органів державного управління соціальною сферою відбувається паралельно з підвищенням результативності цільових програм. Останнє досягається разом із введенням оцінок обсягових показників діяльності державних установ, показників якості послуг, що надаються державою, і задоволеності споживачів [3].

Сучасні вітчизняні підходи до управління бюджетними грошовими потоками є важливою частиною державної фінансової політики у сфері освіти і при цьому не суперечать основним міжнародним принципам управління бюджетними потоками за результатами. До таких “консолідованих” принципів належать:

- принцип інформативної достовірності. Як система управління вищою школою, так і система управління грошовими потоками повинні забезпечуватися інформаційною базою, ґрунтуючись на первинні документи і сучасні програмні засоби аналітичної обробки інформації, реалізуюючи функції сортування даних, агрегації показників, вибірки. Такі інформаційні бази також потрібні для формування різноманітної управлінської звітності як сукупності форм і спеціалізованих звітів, що мають повноту відображеної інформації. Управлінська звітність, згідно з теоретичними основами менеджменту, є основою під час планування та прийняття ефективних управлінських рішень стосовно ситуацій в усіх аспектах освітньої діяльності, зокрема і якістю навчання;

- принцип збалансованості полягає у збалансуванні грошових потоків за видами, обсягами, тимчасовими інтервалами й іншими характеристиками, необхідними для підтримки і розвитку системи управління вищою школою, оскільки стабільна наявність необхідного обсягу фінансових ресурсів за-

безпечує основу для постійного поліпшення освітнього процесу;

- принцип ефективності. Акумуляовані бюджетні залишки так само, як невикористані грошові кошти, можуть втрачати свою вартість у часі внаслідок інфляції та інших чинників. Реалізація принципу ефективності у процесі управління освітньою діяльністю та її ресурсним забезпеченням передбачає ефективне їх використання шляхом здійснення фінансових інвестицій через централізовані фонди.

Зміни, що відбуваються в законодавчо-нормативній базі, регламентують діяльність державного сектора економіки України, призводять до серйозних перетворень у фінансовому забезпеченні усієї сфери освіти, зокрема вищої освіти.

Передусім змінилися підходи до управління фінансовими потоками. Так, наприклад, за чинною сьогодні законодавчо-нормативною базою усі суб'єкти системи вищої освіти діляться на державні й недержавні некомерційні організації. Грошові потоки для всіх типів освітніх організацій пов'язані з отриманням прибутків з різних джерел і здійсненням витрат, тобто застосуванням засобів, отриманих у вигляді прибутків. Основними джерелами отримання прибутків, визначеними чинним законодавством, є: бюджет засновника; самостійна статутна діяльність освітнього закладу; добровільні пожертвування і цільові внески юридичних і фізичних осіб.

Загалом позитивний грошовий потік майже для кожної державної установи вищої школи — двошаровий, тобто одночасно бюджетний і позабюджетний.

Своєю чергою порядок використання грошових коштів визначається, по-перше, джерелом цих засобів (бюджетні або позабюджетні) і, по-друге, документами, що регламентують діяльність конкретної освітньої установи. При цьому основними напрямками витрачання засобів є: витрачання бюджетних коштів за статтями бюджетної класифікації відповідно до затвердженого кошторису; відшкодування витрат за рахунок позабюджетних засобів відповідно до затвердженого кошторису прибутків і витрат за позабю-

джетними засобами, складеного за статтями бюджетної класифікації; сплата податків, зборів і мит; витрачання засобів, що залишилися після сплати податків, на функціонування і розвиток освітніх установ.

Специфікою витрачання бюджетних коштів є те, що вони мають строго цільовий характер і можуть використовуватися виключно відповідно до затвердженого кошторису.

Згідно з чинною сьогодні законодавчо-нормативною базою приплив грошових коштів у сферу вищої освіти може здійснюватися як за рахунок державного фінансування, так і за рахунок засобів юридичних і фізичних осіб. Основна ж частина коштів, що витрачаються, потрапляє під юрисдикцію Бюджетного кодексу і строго регламентується статтями бюджетної класифікації.

Держава повинна самостійно встановлювати критерії планування і оцінювати порівняльну ефективність здійснених витрат. Впровадження показників ефективності в бюджетне планування — досить тривалий і трудомісткий процес, що вимагає змін не лише в механізмах бюджетного фінансування, а й в управлінні державним сектором освіти загалом. Тому наступним кроком у раціоналізації управління фінансуванням сфери освіти є впровадження нових інструментів бюджетування, а саме:

- порядку виділення бюджетних коштів, орієнтованого на результат діяльності установи, що принципово змінює умови фінансування, при яких виділення фінансових ресурсів здійснюється під конкретно задані результати;

- організації бюджетної класифікації витрат за програмним принципом відповідно до цілей і завдань державної політики, тобто у нашому випадку — державної стратегії розвитку освіти;

- введення середньострокового і короткострокового бюджетного планування.

Основне призначення державної фінансової політики у сфері освіти є фінансове забезпечення державних освітніх послуг, тобто і нині основним інвестором у сфері освіти України продовжує залишатися держава.

Така позиція властива не лише нашій країні, а й усім розвиненим країнам світу. Так, наприклад, на початку 1960-х років у найбільш високорозвинених країнах світу темпи зростання фінансового забезпечення освіти випереджали темпи зростання фінансової підтримки реального сектора економіки.

Як свідчить міжнародний досвід, програмно-цільовий метод використання державних ресурсів, як комплекс заходів федерального масштабу, повинен не лише розповсюджуватись на всю систему освіти загалом, а й передбачати створення централізованих механізмів їх координації, а також формування системи індикаторів і показників змін у сфері освіти, зумовлених змінами і в обсягах фінансування, і в методах управління фінансовими ресурсами освітніх установ.

Перетворення кошторисних витрат на цільові програми, що мають чіткі завдання, вимірювані результати, систему оцінки й індикатори їх досягнення, дає змогу встановлювати раціональне співвідношення між фінансуванням розвитку освіти з різних джерел і забезпечувати зв'язок державного рівня фінансового управління сферою освіти і фінансового механізму в кожній конкретній установі освіти.

Міжнародний і вітчизняний досвід програмно-цільового бюджетування й індикативного планування визначає економічну ефективність освітньої послуги шляхом об'єднання зовнішніх і внутрішніх фінансово-економічних показників (індикаторів) у загальну систему збалансованих показників.

Легко встановити пріоритети фінансування основних напрямів розвитку освіти. Першочергове значення має вдосконалення змісту і технологій освіти. Їх інноваційна спрямованість має забезпечити в найближчому майбутньому підвищення конкурентоспроможності економіки України за рахунок зростання якості людського капіталу. Друге за значущістю — підвищення ефективності бюджетних і позабюджетних коштів за рахунок вдосконалення управління фінансовими потоками сфери освіти. На третьому місці — розвиток системи забезпечення якості освіти шляхом широкого входження в неї суспільно-

державних структур і професійних об'єднань, тобто переорієнтація системи освіти на потреби інформаційної економіки і конкретних працевлаштувачів. І на четвертому — вдосконалення економічних механізмів, які прискорюють обіг фінансових ресурсів і забезпечують цілкове використання бюджетних засобів.

Вирішення стратегічного завдання підвищення ефективності управління ресурсами освітньої сфери неможливе без інституційних змін у системі освіти, що забезпечують зростання економічної самостійності освітніх закладів, посилення їх відповідальності за кінцеві результати діяльності, підвищення результативності і прозорості фінансування освіти. Своєю чергою підвищення ефективності фінансування освіти передбачає: зростання інвестицій, що спрямовуються на модернізацію основних фондів і приріст нефінансових активів у сфері освіти; оновлення навчально-матеріальної бази установ освіти; зниження диспропорцій у фінансуванні освіти за його рівнями і суб'єктами; підвищення рівня оплати й інвестиційної привабливості педагогічної праці; розширення системи програмно-цільового фінансування освіти на основі середньострокових і довгострокових цільових програм.

Підвищення ефективності управління освітньою діяльністю у сфері вищої освіти безпосередньо пов'язане з економічною самостійністю вишів, посиленням їх відповідальності за кінцеві результати, підвищенням прозорості зовнішнього і внутрішнього фінансування.

У процесі досягнення зазначених показників оцінка ефективності фінансування вищої школи передбачається за такими критеріями:

- скорочення числа ВНЗ — таких, навчально-матеріальна база яких вимагає капітального ремонту, і тих, що перебувають у аварійному стані;
- зростання інвестицій, що спрямовуються на модернізацію основних фондів і приріст нефінансових активів у сфері вищої освіти (наприклад, зростання частки недержавних фондів у фінансуванні вишів, збільшення частки позабюджетних джерел фінансування тощо);

- оновлення матеріально-технічної бази ВНЗ, зростання їх числа, що мають навчально-лабораторну, комп'ютерну і технологічну базу, яка відповідає сучасним вимогам і нормам;

- розширення системи програмно-цільового фінансування вищої освіти, наприклад, зростання питомої ваги вишів, які фінансуються на основі довгострокових і середньострокових цільових програм.

Ефективна реалізація державної політики фінансування освіти неможлива без планування потреб у фінансових ресурсах, які повинні надходити в оперативне розпорядження установи освіти за чітко визначеною траєкторією точно в строк.

Погоджуючись з позицією державних органів управління освітою з питання раціоналізації мережі державних ВНЗ, необхідно встановити (як це прийнято в економічно розвинених країнах) порядок фінансування освіти, включаючи вищу школу, у відсотках до обсягу ВВП. Це дасть змогу порівнювати обсяги державних асигнувань на завдання вищої освіти в Україні з іншими країнами, а також з показниками, встановленими ООН. Фінансування державних вишів, особливо дослідницьких та інноваційних університетів, слід здійснювати за затвердженими мінімально допустимими фінансовими нормами — з поступовим збільшенням цих сум залежно від результативності освітньої діяльності ВНЗ, зокрема і нововведень.

Важливою умовою успішності системи управління фінансовими ресурсами усіх рівнів системи освіти є узгодження стратегічного бачення макrorівня і конкретних оперативних дій, оскільки разом із стратегічними цілями завжди доводиться ставити і вирішувати тактичні завдання. Звідси виникає потреба в постійній оцінці результатів, корекції стратегічного плану і контролі виконання його індикаторів. Тобто контроль повинен природно йти за розробкою плану дій. Таким чином, планування і контроль мають бути інтегровані один в одного, що дасть можливість оцінювати ефективність управління, а також сформулювати системи мотивації генерування

і реалізації інновацій на мікрорівні, тобто у конкретному ВНЗ.

Очевидно, що бюджетне планування, орієнтоване на результат, є одним з елементів системи взаємодоповнюючих заходів з підвищення ефективності державного управління освітніми новаціями і як таке здатне дати максимально позитивний ефект за умови застосування комплексного підходу до фінансового забезпечення освітньої сфери. Успіх впровадження цього методу залежить від ефективного взаємозв'язку концепцій бюджетної й адміністративної реформи і практичних кроків з їх проведення, а також від реалізації низки інших напрямів політики підвищення ефективності державного сектора як основного джерела інвестицій в освітній новації.

Доцільно провести дослідження будь-яких науково-теоретичних обґрунтувань щодо введення методів бюджетування в практику фінансово-економічної діяльності сфери освіти.

Для ефективної реалізації системи бюджетування у вищій школі необхідно досліджувати її сутність, основні принципи й цілі побудови, деталізувати змістові наповнення кожної з її складових. Часто під бюджетуванням розуміється технологія управління фінансово-економічною діяльністю організації, що дає змогу ефективно розподіляти і використовувати фінансові ресурси, визначати реальну потребу у фінансуванні діяльності, заснованої на розробці фінансових планів і бюджетів.

Такої самої думки дотримується О. Н. Волкова, кажучи, що бюджетування — це процес узгодженого планування і управління діяльністю організації за допомогою бюджетів (кошторисів) і економічних показників, що дають можливість визначити вклад кожного підрозділу і кожного менеджера в досягнення загальних цілей [4]. Не суперечить цим висловлюванням позиція Є. С. Стоянової, для якої процес бюджетування є складовою фінансового планування, тобто процесу визначення майбутніх дій з формування і використання фінансових ресурсів [5].

Різні аспекти бюджетного управління і його методологію висвітлено у працях

К. В. Щиборща, в яких автор показує бюджетування як процес складання і реалізації бюджетів, відповідно до яких організація здійснює свою діяльність [6]. Проте, на нашу думку, автором не беруться до уваги такі істотні сторони бюджетування, як контроль за виконанням бюджетів і управлінням діяльністю некомерційної організації.

З огляду на зазначене, найбільш теоретично повним і обґрунтованим є визначення В. Є. Хруцького, який вказує на те, що бюджетування — це, з одного боку, процес складання фінансових планів і кошторисів, а з другого — управлінська технологія [7], призначена для вироблення і підвищення фінансової обґрунтованості управлінських рішень, що приймаються.

Проаналізувавши підходи різних наукових шкіл до визначення сутності бюджетування, доходимо висновку, що бюджетування є не лише системою і технологією, а й процесом, який, подібно до бюджетного процесу на рівні держави, є послідовністю створення, утвердження, виконання і контролю за виконанням усієї сукупності бюджетів організації. Тобто бюджетування — це передусім найефективніший інструмент фінансового управління, що передбачає технологію створення скоординованого за усіма підрозділами плану роботи організації, що ґрунтується на комплексному аналізі прогнозів, отриманих за допомогою розрахунку економічних і фінансових індикаторів діяльності, які забезпечують вирішення проблем, що виникають, і досягнення поставлених цілей.

Поділяючи думку А. А. Кочнева, який виділяє сім основних принципів побудови повноцінної системи бюджетного управління [8], розглянемо кожен з них детальніше.

1. Бюджетування — це інструмент досягнення цілей функціонування організації. Таким чином, бюджетування є інструментом виконання стратегічних цілей. Застосування цієї технології забезпечує нерозривний зв'язок стратегічних цілей з планами, що спрямовані на їх досягнення і забезпечують реалізацію планів оперативними процесами. Саме бюджетування призводить стратегію до дії.



2. Бюджетування — це управління процесом. Основою постановки бюджетування є фінансова структура, яка повинна відображати передусім структуру основних видів діяльності організації. Якщо кілька видів діяльності є відносно самостійними джерелами доходу, то враховуватись і управлятись вони повинні окремо. Це необхідно для того, щоб правильно оцінити результати діяльності за кожним напрямом, забезпечити ефективне управління кожним з них.

3. Бюджетування — управління на основі збалансованих фінансових показників. Для ефективно розробки бюджетів необхідно визначити, які фінансові показники є орієнтиром для керівництва організації, які індикатори сприймаються як критерії успіху діяльності на період планування. Ці показники мають бути пов'язані зі стратегічними цілями і визначені гранично конкретно. Крім того, фінансові показники мають бути збалансовані, оскільки покращення одного показника часто веде до погіршення іншого. І, зрештою, вони повинні становити систему, що охоплює всі елементи фінансової структури організації.

4. Бюджетування — управління за допомогою бюджетів. Головними інструментами технології бюджетного управління є три основні бюджети: бюджет руху грошових коштів, бюджет прибутків та витрат і прогнозний баланс.

5. Бюджетування охоплює всі рівні управління фінансово-господарською діяльністю організації. Однією з важливих ознак ефективно системи бюджетування є її “тотальне” поширення на всі рівні організаційної структури.

6. Бюджетування здійснюється на регулярній основі.

7. Бюджетування, як і будь-який управлінський процес, повинне здійснюватися безперервно. Затверджений план — це тільки основа для продовження роботи з планування, оскільки в процесі діяльності виникає постійна потреба вносити корективи в розроблені плани. Справді, процес планування в деякому розумінні важливіший за результат, на отримання якого він спрямований.

Оскільки саме під час планування керівники усіх рівнів колективно виробляють узгоджені підходи до вирішення проблем, осмислюють ті завдання, що стоять перед ними, оцінюють обмеження, можливості та ризики. Актуальність впровадження згаданих принципів у процес постановки системи бюджетування для організацій вищої школи визначається такими основними чинниками: необхідністю знаходження внутрішніх резервів зниження державних витрат на освітні програми вищої освіти, обґрунтування оптимальних рівнів витрат фінансових коштів; оптимізацією податкової політики й іншими завданнями, пов'язаними з удосконаленням системи управління фінансовою діяльністю ВНЗ і з повноцінним фінансовим забезпеченням інноваційної освітньої діяльності; необхідністю підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняних вишів і (як наслідок) отримання додаткових конкурентних переваг за рахунок ефективнішої ресурсної підтримки освітніх новацій; можливістю органічної інтеграції сучасних управлінських та інформаційних технологій, що якісно підвищує ефективність управління всієї освітньої діяльності ВНЗ і передусім його інноваційного сектору; потребою у підвищенні інвестиційної привабливості вищої освіти, оскільки будь-які інвестори охочіше вкладають фінансові ресурси в установи з високим рівнем організації менеджменту.

Загалом система бюджетування у ВНЗ дає змогу упорядкувати потік інформації, розподілити відповідальність за ухвалення рішення, здійснювати контроль за діяльністю окремих господарських одиниць, пов'язувати стратегічні, тактичні й оперативні рівні планування фінансово-господарської діяльності, постійно орієнтуючись на підвищення інноваційної можливості та якості інтелектуального капіталу. Впровадження бюджетного підходу в управління освітньою діяльністю ВНЗ дає можливість планувати його фінансово-господарську діяльність з розрахунком на досягнення певного фінансового результату. У контексті цільової спрямованості системи бюджетування є правомірним вживання як синоніму бюджетування більш місткого

терміна – “бюджетування, орієнтоване на результат”.

У загальному вигляді систему внутрішньовузівського бюджетування представлено на рисунку. Якщо з цієї схеми випадає хоч один елемент, то навряд чи можна розраховувати на успіх постановки бюджетування і на те, що воно допоможе вирішити проблеми у сфері управління фінансами ВНЗ. На підставі критичного аналізу позицій різних авторів вважаємо за необхідне сформулювати авторську позицію і запропонувати таке визначення бюджетування, орієнтованого на результативність інноваційного аспекту освітньої діяльності ВНЗ. Під внутрішньовузівським бюджетуванням у системі інноваційного розвитку ВНЗ слід розуміти

інструмент управління його фінансово-господарською діяльністю, спрямований на досягнення сформульованої засновниками місії і стратегії розвитку, яка полягає у плануванні й виконанні бюджетів не лише структурних підрозділів, а й усього ВНЗ загалом, а також у безперервному процесі контролю за виконанням бюджетів підтримки інновацій і план-факторного аналізу результатів інноваційної освітньої діяльності. Відповідно до цього визначення внутрішньовузівське бюджетування забезпечує управління фінансово-господарською діяльністю вишів з метою досягнення не лише затвердженої закладами місії і стратегії розвитку, а й передбачуваних результатів інноваційної освітньої діяльності.

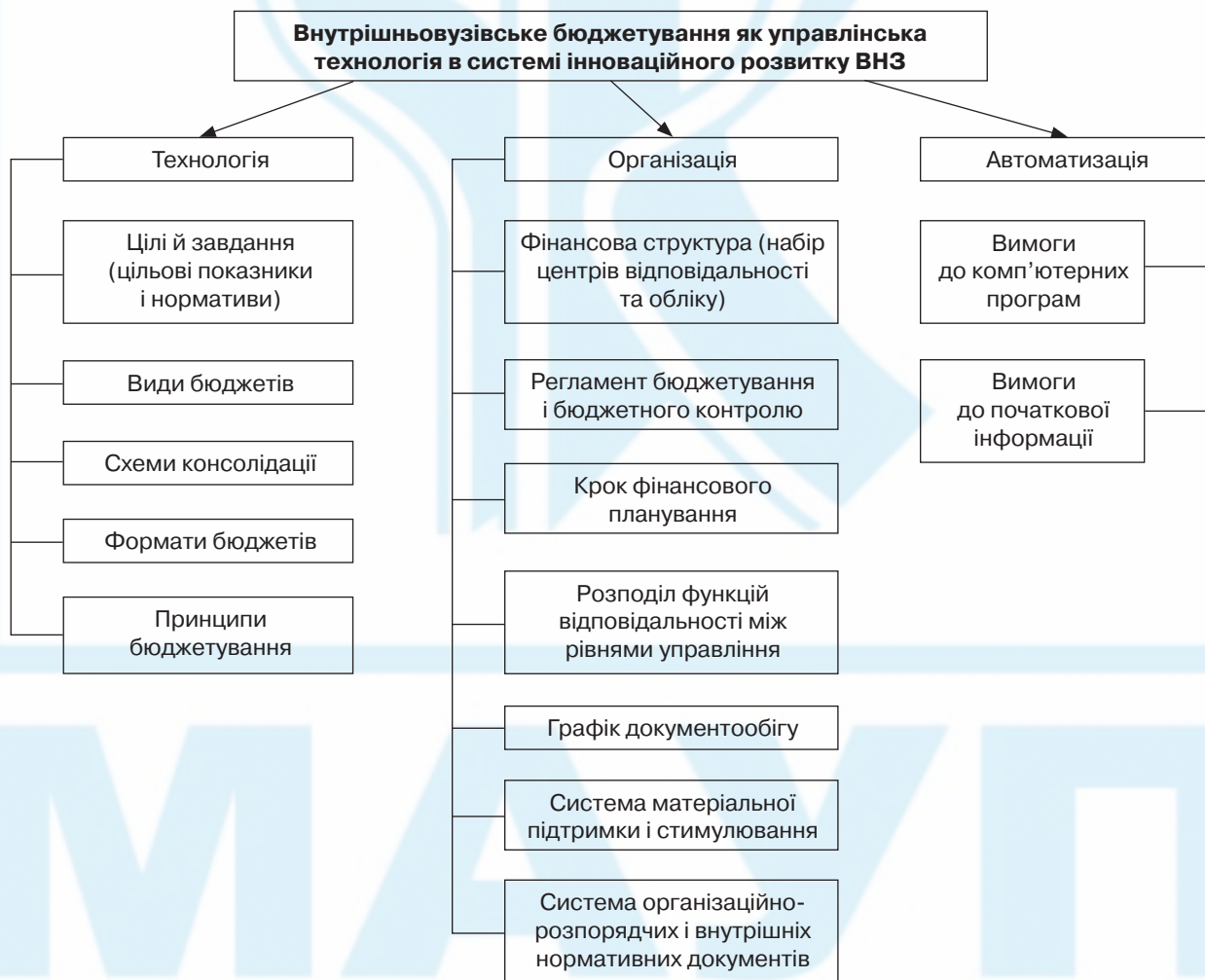


Рис. Блок-схема внутрішньовузівського бюджетування

Так, наприклад, загальними вимогами, що висуваються не лише до бюджетних цільових програм, а й до програми фінансового забезпечення інновацій вищої школи і кожного ВНЗ, можуть стати:

- чітке формулювання мети програми, що відповідає пріоритетам державної політики у сфері вищої освіти, повноваженням і відповідальності державних органів управління освітою і ректоратів ВНЗ;

- кількісна оцінка очікуваних результатів реалізації програми, включаючи надання освітніх послуг певної якості й обсягу, а також ефект від наданих послуг для їх одержувачів за кожною освітньою програмою ВНЗ;

- система індикаторів економічної й соціальної ефективності освітньої діяльності вищої школи і цільових значень кожного з таких показників, необхідних і достатніх для попередньої (на етапі підготовки), поточної (на етапі реалізації) і завершальної (після завершення програми або її етапу) оцінки програми;

- обґрунтування потреб у ресурсах для досягнення мети і результатів програми, оцінки зовнішніх умов і ризиків для реалізації програми;

- формування системи управління реалізацією програми, розмежування повноважень і відповідальності різних одиниць управління вищою школою і всередині ВНЗ.

Необхідність максимально ефективного використання системи бюджетування в середині ВНЗ зумовлює своєю чергою і необхідність вивчення видів окремих бюджетів, метою яких стає виявлення можливості їх подальшого застосування в різних площинах управління фінансово-господарською діяльністю ВНЗ, зокрема і в фінансовому забезпеченні освітніх інновацій.

Поняття “бюджет” досить часто і широко використовується в економічній літературі. Проте питання про зміст і сутність цієї дефініції досі є дискусійним у колах дослідників цієї проблематики. Можна виокремити два підходи до визначення поняття бюджету.

Прибічники першого підходу вважають бюджет планом, часто — планом прибутків і витрат.

До них належить Р. Ентоні, який вважає, що бюджет є планом, вираженим у кількісних, зазвичай грошових показниках, що охоплюють заданий період часу, — як правило, рік [9, 898]. За визначенням, сформульованим Інститутом дипломованих бухгалтерів-управлінців з управлінського обліку (США), бюджет — це кількісний план у грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий до певного періоду, який зазвичай відображає плановану величину доходу, яка має бути досягнута, і (чи) витрати, які мають бути зніжені протягом цього періоду, а також капітал, який необхідно залучити для досягнення цієї мети.

Економісти другої групи визначають бюджет як інструмент управління фінансами організації, що дає змогу не лише управляти грошовими потоками, а й регулювати стосунки як усередині господарюючого суб’єкта, так і з зовнішнім середовищем. Так, наприклад, А. Є. Балабанов розглядає бюджет передусім як метод обліку, що дає можливість порівнювати фактичні результати з плановими показниками [10]. А. Д. Шеремет визначає бюджет як “фінансовий план дій” і звертає увагу на відповідність терміна “бюджет” терміна “кошторис”, підкреслюючи тим самим зв’язок процесу оперативного планування як однієї з функцій управління з управлінським обліком [11].

В економічній літературі не існує також єдиної думки щодо поняття бюджету ВНЗ. Так, М. Гринь дає таке визначення бюджету ВНЗ: фінансовий договір між адміністрацією і підрозділами ВНЗ, в якому планується величина його прибутків за усіма джерелами і величина його витрат за усіма напрямками [12]. На думку Н. Б. Озерової, бюджет вишів (як бюджетної установи) — це сукупність фінансових кошторисів, отриманих ВНЗ як із засобів федерального, регіонального або муніципального бюджетів, так і від ведення ним підприємницької діяльності [13]. ВНЗ використовує цей бюджет для реалізації основних завдань, поставлених перед ним, відповідно до законів України “Про освіту” і “Про вищу освіту”. О. В. Рєпіна дає таке визначення бюджету ВНЗ: основний документ університету,

де відображаються усі його доходи і витрати [14].

Проаналізувавши думки різних авторів щодо визначення поняття бюджету, зауважимо розходження в поглядах при формулюванні цього поняття. Не можна говорити про бюджет тільки як про документ, що є лише планом, з одного боку, і як про інструмент управління фінансами — з другого. Поняття бюджету є більш містким, і, враховуючи викладені методологічні підходи, вважаємо за необхідне запропонувати авторське визначення поняття бюджету стосовно освітньої організації: “Бюджет ВНЗ — це форма освіти і витрачання засобів, призначених для досягнення місії і виконання стратегії, сформульованих засновниками освітньої організації”.

З цих позицій регламенти і процедури формування бюджетів установ вищої освіти повинні ґрунтуватися на такому: бюджет — це основний документ ВНЗ, де відображаються усі його прибутки і витрати строго відповідно до чинної законодавчо-нормативної бази, фінансової політики держави і ВНЗ як генератора освітніх новацій.

Під прибутковою частиною бюджету вищів розуміються грошові кошти, що надходять відповідно до законодавства України. Під витратами бюджету розуміють грошові засоби, що спрямовуються на фінансове забезпечення завдань і функцій ВНЗ.

Прибуткову частину бюджету вищів доцільно формувати з двох основних джерел:

1. Засоби бюджетів різного рівня, зокрема:

1) нормативне бюджетне фінансування з державного бюджету. За цільовим значенням призначається для: а) забезпечення освітнього процесу; б) розвитку наукової діяльності; в) реальних та інтелектуальних інвестицій (капітальне будівництво, капітальний ремонт, придбання навчального устаткування, реалізація різних державних цільових програм);

2) нормативне бюджетне фінансування з державного бюджету або бюджету місцевого рівня. Прибутки цих видів бюджетів за цільовим значенням призначаються для: а) реалізації цільових

програм розвитку освітньої діяльності, у тому числі розвитку інноваційної спроможності ВНЗ; б) реалізації цільових програм розвитку науки у ВНЗ; в) виплати цільових стипендій і грантів.

2. Позабюджетні засоби, що розподіляються за джерелами освіти таким чином: 1) від освітніх послуг (підготовка бакалавра, спеціаліста, магістра, навчання в аспірантурі й докторантурі, МВА, друга вища освіта, курси підвищення кваліфікації тощо); 2) від наукової діяльності (виконання договірних наукових робіт); 3) від надання приміщень в оренду; 4) від інших прибутків (надання послуг виробничих і адміністративних підрозділів; здача дорогоцінних металів, реалізація брухту; реалізація навчальної літератури понад комплектацію бібліотечних фондів тощо); 5) від компенсаційних прибутків цільового призначення (компенсація витрат: на проживання в гуртожитку, на утримання дітей у дитячих дошкільних установах, на літній відпочинок у спортивно-оздоровчих комплексах, на оздоровлення в профілакторії); 6) від спонсорської допомоги і внесків цільового призначення. Прибуткову частину бюджету ВНЗ необхідно розробляти і реалізовувати у строгій відповідності з принципом бюджетної рівноваги, а саме:

- за джерелами прибутків, що стійко склалися;
- відповідно до рівня прибутків попереднього фінансового року;
- за допомогою прогнозування збільшення прибуткової частини, яке здійснюється на основі аналізу стійкої позитивної динаміки за конкретними джерелами прибутків за кілька попередніх років.

За напрямами витрачання засобів у витратній частині бюджету необхідно виділити:

1. Фонд оплати праці.
2. Фонд платежів до позабюджетних державних фондів.
3. Фонд підтримки і розвитку матеріально-технічної бази ВНЗ.
4. Фонд соціальної підтримки.
5. Інноваційний фонд.
6. Фонд платежів у місцевий і державний бюджети за податками.
7. Резервний фонд стабілізації та розвитку.

Витратна частина бюджету ВНЗ повинна формуватися на основі таких принципів:

- бюджетної рівноваги, яка передбачає бездефіцитність бюджету. Для безумовного виконання цього принципу, на нашу думку, обов'язковим є формування резервного фонду в розмірі не менше 1 % від обсягу інтегрального бюджету ВНЗ;

- фінансової стійкості — передбачає ліквідність обов'язків щодо витрат, які бере на себе адміністрація ВНЗ і керівники його структурних підрозділів. Це означає, що сумарні планові зобов'язання за витратами не повинні перевищувати рівня прибутків, що досягається;

- обґрунтованості й колегіальності — означає, що професійно сформований бюджет університету передається на затвердження вченій раді. Звіт про виконання бюджету викладається вченій раді або загальним зборам трудового колективу ВНЗ. Проміжні звіти про виконання бюджету університету поквартально публікуються в засобах масової інформації вишів;

- ефективності як перевищення соціально-економічної результативності над сукупними витратами ВНЗ.

Правовою основою формування і виконання прибуткової та витратної частин бюджету ВНЗ є внутрішньовузівські нормативні акти. При цьому під бюджетною системою ВНЗ слід розуміти сукупність бюджетів усіх його структурних підрозділів, що виконують такі функції: планування прибутків і витрат, координація поставлених завдань відповідно до місії і стратегії навчального закладу, контроль за цільовим використанням фінансових коштів.

Здійснювати подібні заходи необхідно на основі концентрації фінансових і матеріальних ресурсів, що виділяються по прозорій і ефективній траєкторії. Для успішного функціонування в нових умовах ВНЗ необхідно вже зараз вибудувати правильну стратегію, яка дає змогу не лише сформулювати місію і встановити ієрархію стратегічних цілей, а й визначити потреби у різного виду ресурсно-му забезпеченні, виділяючи необхідний обсяг ресурсів на інноваційний розвиток.

Міжнародна практика довела успішність бюджетування, орієнтованого на результати, і

комплексного середньострокового планування витрат як основних концептуальних підходів до підвищення ефективності витрат з погляду досягнення оперативних і стратегічних цілей. Проте залишається невирішеною проблема розподілу чинників витрат і прибутків з урахуванням специфіки інноваційного характеру освітньої діяльності як одного з фундаментальних питань вимірювання ефективності. Характер освітньої діяльності та її пріоритети такі, що довільне зменшення витрат без урахування виконання соціальних зобов'язань і насамперед — доступності якісного навчання може призвести тільки до зменшення доходів. Тобто ринковий спосіб оцінки ефективності — збільшення прибутків при зменшенні витрат — у чистому вигляді для освітньої діяльності неприйнятний.

Передусім для досягнення планованих результатів з розвитку інноваційного потенціалу вищої школи в кожному ВНЗ має бути достатній обсяг асигнувань, необхідних для реалізації як діючих, так і нових освітніх програм. Водночас скорочення або припинення виділення асигнувань повинні відбуватися за формалізованою процедурою відповідно до чітких і прозорих критеріїв оцінки результативності тієї або іншої освітньої програми.

Крім того, при розподілі на конкурсній основі засобів бюджету по інноваційних освітніх програмах ВНЗ доцільно використовувати такі принципи: формалізації й обґрунтованості оцінки результативності інноваційних освітніх програм, а також їх відповідності пріоритетам державної політики у сфері вищої освіти; обґрунтованості й прозорості оцінки фінансових витрат на реалізацію покладених на ВНЗ функцій, зокрема конкретизованих з урахуванням специфіки того чи іншого нововведення в освітню діяльність; вимірності ресурсного забезпечення і кінцевих результатів інноваційної освітньої діяльності.

У світовій практиці існують три основні методи вимірювання ефективності державних витрат: аналіз індексів, регресивний аналіз і аналіз пакетів даних [3]. Розглянемо кожен із цих методів.

1. Аналіз індексів полягає в зіставленні ефективності діяльності організації з показ-

никами попередніх періодів і з показниками подібних до неї організацій з урахуванням альтернативних варіантів. Для цього розраховують собівартість кожного виду державних послуг або продукції, а також показники продуктивності як відношення складових ресурсів до обсягу продукції (послуг). Практика показала, що цей метод оцінки ефективності найдоцільніше використовувати для державних унітарних підприємств.

2. За допомогою методу регресійного аналізу ефективність оцінюється на основі аналізу відхилень від середнього. Незважаючи на те що цей підхід ширший за попередній, він вимагає додаткової інформації для оцінки причинно-наслідкових зв'язків у досліджуваних процесах.

3. Метод оцінки пакетів даних, що виник порівняно недавно, орієнтований на визначення максимального рівня результативності. Діяльність організації визнається неефективною, якщо її продуктивність нижча за “передовий рівень” або собівартість послуги перевищує показник, визнаний “ефективним”. Проте цей метод не завжди доцільно використовувати, оскільки реальні дані ґрунтуються на усереднених показниках, а для потреб моделі вони модифікуються. Керівників бюджетних установ цей метод не влаштовує через неможливість точно визначити кількісні показники результативності освітньої діяльності як загалом, так і за її основними аспектами.

Кожен метод має і переваги, і недоліки. Однак, на думку аналітиків і практиків, основні труднощі вибору методу для оцінки конкретного виду діяльності організації полягають у тому, що відсутня пряма залежність результату від використовуваного методу. І зарубіжні, і вітчизняні аналітики сходяться на тому, що при виборі методу визначення ефективності державних витрат необхідно орієнтуватися на потреби користувачів інформації, для чого на основі індикаторного аналізу слід не лише виявляти і показувати конкретні групи індикаторів ефективності, а й заносити їх у річні звіти. Встановлено прямий взаємозв'язок між введенням у дію подібної системи і ефективністю соціальних послуг у рамках спеціалі-

зованих програм і проектів. При цьому методологія програмно-цільового бюджетування наполягають на тому, що підхід, заснований на аналізі дієвості програм, що реалізуються, є найбільш інформативним і доцільним.

Нині вважається, що найбільший успіх у впровадженні методики індикаторного аналізу в практику виконання бюджетних витрат був досягнутий у країнах ОЕСР [15]. Сфера управління ефективністю державних витрат за методикою ОЕСР характеризується такими параметрами: рівнем використання простих і однозначних показників; методами непрямой оцінки якісних і кількісних показників; процесним підходом до оцінки дій та ініціатив; визначенням пріоритетних сфер виміру (наприклад, ефективність, результативність, якість, економічність).

Загалом світова практика довела, що підвищення конкурентоспроможності будь-якої організації досягається за рахунок підвищення її рейтингу і фінансової ефективності, тобто через одночасне задоволення запитів і держави, і конкретних споживачів [16]. Узагальнюючи міжнародний і вітчизняний досвід визначення ефективності соціальної послуги, можна дійти висновку, що найдоцільніше здійснювати її розрахунок за допомогою системи показників (індикаторів) за трьома напрямками: 1) вимірювання результатів навчання в розрізі основної та інноваційної освітньої діяльності; 2) вимірювання ефективності функціонування структурних одиниць освітньої установи; 3) вимірювання ефективності роботи керівної ланки.

Звідси беруть початок відмінності в показниках ефективності та їх розподілення на зовнішні (загальноузівські) і внутрішні (показники структурних підрозділів). Як зовнішні фінансові показники можна використовувати чисті активи ВНЗ. Внутрішні показники, або показники структурних підрозділів, характеризують внутрішні бізнес-процеси і послуги. Вони призначені, по-перше, для того, щоб оцінити ефективність виконання обов'язків на рівні підрозділів і робочих груп; по-друге, щоб порівняти прибутки і витрати за кожним процесом (послугою). Щоб оцінити ефективність, необхідно розділити освіт-

ню діяльність шляхом закріплення за одними підрозділами функцій її організації, за іншими — реалізацію самого процесу навчання з його діленням на традиційне та інноваційне. Так само слід розподілити і показники. Таким чином, як фінансові показники для підрозділів як центрів обліку прибутків можна використовувати: показники руху контингенту по інноваційних освітніх програмах, показники прибутків по стандартних і нестандартних курсах навчання, визначення рентабельності кожного курсу навчання і рівня його інноваційності. Водночас фінансовими показниками для підрозділів як центрів обліку витрат можуть вважатися показники витрат за стандартними, спеціалізованими й інноваційними курсами навчання, зокрема дотримання нормативів витрат. Далі потрібна формалізація бюджетного процесу, який складається з таких документованих процедур:

1. Опис і паспортизація інноваційних бізнес-процесів. Структуризація процесів освітньої діяльності дає змогу провести їх подальший детальний опис. Під описом розуміється визначення показників (переліку операцій, розрядів робіт, умов праці тощо), що характеризують кожен процес і час кожної операції. Опис, сформований за встановленою формою, є паспортом інноваційного бізнес-процесу. Паспортизація потрібна для планування витрат ресурсів за кожним процесом і є основою створення нормативної бази внутрішньовузівського бюджетування.

2. Створення бюджетного комітету — робочого органу, спрямованого здійснювати загальне керівництво процесом бюджетування, розробляти його методичне забезпечення і регламент, узагальнювати дані приватних бюджетів, готувати спільно з відповідними підрозділами проект бюджету і представляти його керівництву на затвердження. Бюджетний комітет є основою організаційного забезпечення процесу бюджетування.

3. Розробка бюджетного регламенту — сукупності процедур, стандартів, нормативно-методичних документів, що визначають організацію процесів бюджетування, документообіг, часові рамки розробки бюджетів і склад учасників цього процесу.

Бюджетний регламент охоплює: положення про розробку бюджету, у низці випадків — окремі положення про розробку зведеного бюджету і приватних бюджетів; положення про бюджетний комітет; методичні матеріали з бюджетування; положення про контроль виконання бюджету; положення про оцінку діяльності й стимулювання виконання бюджетних показників; інші положення залежно від специфіки реалізації освітніх програм. Розробка бюджетного регламенту дає можливість поставити внутрішньовузівське бюджетування на системну основу, забезпечити входження в цей процес усіх підрозділів і, зрештою, спрямувати його на досягнення стратегічних цілей розвитку інноваційного потенціалу ВНЗ.

4. Розробка організаційно-фінансової моделі бюджетування. У процесі бюджетування можуть використовуватися різні алгоритми розробки бюджетів. У сукупності ці алгоритми формують організаційно-фінансову модель бюджетування. Модель повинна визначати перелік показників, методи їх розрахунку, черговість розрахунків, характер їх взаємозв'язку, а також міру впливу цих показників на інноваційний розвиток ВНЗ. До укрупненої організаційно-фінансової моделі бюджетування ВНЗ, орієнтованої на результативність освітніх новацій, повинні входити: центри відповідальності, в розрізі яких передбачається формування бюджетів, зокрема бюджет інноваційного розвитку; номенклатура освітніх програм, яка буде плануватись під час розробки бюджетів різних структурних підрозділів ВНЗ; номенклатура витрат за різними групувальними ознаками, передусім перелік витрат, що належать до змінних і постійних, прямих і непрямих тощо; формат бюджетування, під яким маються на увазі терміни бюджетування і функціональний склад бюджетів, яким припускає оперувати ВНЗ; перелік планованих ресурсів, що залежить від бажаної міри детальності планування; елементи фонду оплати праці. Заробітну плату можна планувати з різною мірою деталізації: як фонд оплати праці загалом, у розрізі основної і додаткової частин, як фонд окладів і тарифних ставок, доплат, преміальний

фонд тощо; планування чисельності працівників і їх середньої заробітної плати за окремими категоріями працівників. Тут можливі варіанти виділення видів робіт, професій і посад; планування прибутків за окремими категоріями учасників освітніх програм або їх груп для планування грошових надходжень. Деталізація розрахунків у цій частині може бути різною.

У процесі планування необхідно врахувати велике число показників, а головне їх взаємозв'язок. Будь-яка зміна окремого показника у ланцюжку взаємозалежностей викликає зміни інших показників. Ручна розробка багатоваріантного бюджету майже неможлива. Особливим моментом є автоматизація аналізу виконання бюджету, зокрема інтеграція програмного продукту для бюджетування з програмою для бухгалтерського обліку.

Перераховані аспекти постановки внутрішньовузівського бюджетування в системі інноваційного розвитку ВНЗ є універсальними і можуть застосовуватися для будь-якого вишу з урахуванням специфіки його освітньої діяльності. Проте необхідно врахувати, що під час введення цієї системи можливе виникнення низки проблем, таких як: відсутність команди кваліфікованих фахівців, які могли б повністю сформулювати ідеологію цієї системи з урахуванням розвитку інноваційного потенціалу ВНЗ; обмеженість системи бюджетування розробкою роз'єднаних блоків або фрагментів підсистем без орієнтації їх на генерування і реалізацію нововведень; відсутність взаємозв'язку між витратами і витрачанням фінансових коштів під час побудови загальної системи бюджетування ВНЗ; недостатнє опрацювання регламентуючих документів; відсутність взаємозв'язку управлінського і бухгалтерського обліку; відсутність ефективної системи матеріального стимулювання впровадження освітніх новацій. Таким чином, загалом система внутрішньовузівського бюджетування, орієнтована на соціально-економічну результативність інноваційної освітньої діяльності, є одним з ключових чинників стійкого розвитку ВНЗ. Виражені кількісно внутрішні й зовнішні по-

казники задоволеності засновників, інвесторів і споживачів освітніх новацій мають бути представлені як у стратегічному плані розвитку ВНЗ, так і в його фінансовому плані у формі індикаторів з розбиттям за роками. Сукупність таких індикаторів виконує роль взаємопов'язаних показників, що успішно застосовуються як у стратегічному менеджменті, так і в системі інноваційного менеджменту вищих навчальних закладів.

Цей висновок підтверджується і зарубіжним досвідом. Наприклад, в Австралії, Канаді, Фінляндії і Швеції оцінка ефективності соціальних послуг широко застосовується з початку 1980-х років, тоді як у Великій Британії система бюджетування тільки доповнює інформацію стратегічного і середньострокового планування у сфері вищої професійної освіти. Проте в усіх розвинених країнах досить розвинена система менеджменту і моніторингу міри адаптації змін в освіті до нових вимог ринку праці, на основі яких формуються звіти про результативність освітньої діяльності. Очевидні відмінності існують не лише в методологічних підходах до побудови систем планування і бюджетування, а й до оцінки показників результативності освітньої діяльності. Так, наприклад, Австралія, Данія і Франція поєднують кількісні та якісні методи оцінки. У Канаді, Швеції і Великій Британії під час оцінювання результативності перевагу надають кількісним методам. У Фінляндії так вчиняють тільки в разі неможливості використовувати якісні оцінки. При цьому сам процес планування витрат на освіту цікавить практиків і дослідників значно менше, ніж результати цього процесу. Більшість країн, що реформували свої системи управління державними витратами, отримують оціночні результати шляхом опитувань споживачів, у процесі яких виявляється кількість скарг на якість і задоволеність споживачів тієї або іншої освітньої програми. Дуже повчальний і досвід Австралії, де застосування індикативного планування і програмно-цільового бюджетування сприяло переходу до системи показників ефективності тієї чи іншої соціально-економічної діяльності. Якщо на початку реформ (1983–1984) управлінці концентрували свою



увагу на ресурсах, що надходять, то нині їхня мета — оцінка ефективності результатів. Показники, які входять в австралійську систему планування і бюджетування, використовуються в угодах про ефективність і входять до щоквартальних звітів державних організацій. До них належать так звані “ключові показники”, що відображають оперативну ефективність управління. До таких показників під час оцінювання цілеспрямованості державного фінансування освіти належать: час ухвалення рішень; точність ухвалення рішень; відповідність стандартам надання послуги; середня кількість скарг за контрольний період часу; час освоєння однієї освітньої програми.

Досвід Канади цікавий тим, що ця країна за 1990-ті роки кардинально змінила пріоритети своєї фінансової політики — від прагнення понизити бюджетний дефіцит до орієнтації на максимальний результат з кожного долара платника податків. За останнє десятиліття Канада стала країною, державний сектор якої максимально орієнтований на результат завдяки функціонуванню спеціалізованої програми управління державними витратами, яка дала змогу оцінювати пропоновані ініціативи за витратах на їх реалізацію.

Класифікація причин, через які США приєдналися до процесу ефективного управління і планування витрат на вищу освіту, свідчить, що найважливішим для них було таке: зменшення бюджетного фінансування університетів з боку федерального уряду; зміна демографічного складу населення; поява нових моделей вищої освіти. Серед численних проблем, які детально обговорювались урядами штатів і продовжують обговорюватися тепер, є забезпечення: а) доступності і престижності освіти; б) гарантії якості через максимальну увагу до процесу навчання; в) доказів корисності досягнутих результатів. Як наслідок, велика кількість університетів звернулися до методів планування як до засобу, що забезпечує вигідні стратегічні зміни для адаптації до навколишніх умов роботи, що швидко змінюються. У кінці 1980-х років процес введення середнього і поточного планування у фінансову діяльність університетів сповільнився. У 1990-х роках інтерес до про-

цесів планування як таких, що забезпечують специфічні вигоди в нових умовах, знову зріс. У США вважається, що система університетського планування — один із способів, завдяки якому університети можуть взятися за рішення наведених складних завдань. План і способи його реалізації для університету є засобом знаходження конкурентної переваги і свого місця в умовах навколишнього середовища. Нині університети США розглядають планування як процес, заснований на аналізі соціальної місії університету, зовнішніх і внутрішніх умов діяльності для досягнення певної мети. Зазвичай університетський стратегічний план розрахований на тривалий період (від п'яти до десяти років). Щорічно він коригується, щоб відобразити зміни в зовнішніх і внутрішніх умовах функціонування, зберігаючи основні цілі. Для підтримки тактичних заходів на короткий період (зазвичай на один рік) в університетах складається оперативний, або тактичний план.

Отже, досвід позитивно реалізованої системи планування показує, що її відсутність може бути тією основною причиною, через яку бізнес і фінансові корпорації не виявляють цікавості до ВНЗ у сфері надання йому грантів, цільового фінансування й інших пожертвувань. Справді, відсутність чітко заявленої мети діяльності вишу, його місії, а головне — конкретних заходів для досягнення заявлених результатів не додає йому привабливості й не дає змогу бізнесу будувати свою стратегію щодо такого ВНЗ. Інша справа — ВНЗ, який явно демонструє можливу перспективу свого розвитку і заявляє про зрозумілі й досяжні пріоритети.



## Література

1. Родионова В. М. Воздействие финансов на развитие экономики: финансовое стимулирование экономики / В. М. Родионова. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 210 с.
2. *Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation.* United States General Accounting Office // GAO Report to Congressional Committees. — 1997. — March. — 54 p.

3. Улюкаев А. В. Проблемы государственной бюджетной политики: науч.-практ. пособие / А. В. Улюкаев. — М.: Дело, 2004. — 544 с.
4. Волкова О. Н. Управленческий учет: учебник / О. Н. Волкова. — М.: Проспект, ТК "Велби", 2005. — 472 с.
5. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент: теория и практика: учебник / Е. С. Стоянова, И. Т. Балабанов, И. А. Бланк и др. — [6-е изд., перераб. и доп.]. — М.: Перспектива, 2010. — 656 с.
6. Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий / К. В. Щиборщ. — М.: Дело и Сервис, 2001. — 541 с.
7. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования / В. Е. Хруцкий, Т. В. Сизова, В. В. Гамаюнов. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 400 с.
8. Кочнев А. Преимущества системы бюджетного управления [Электронный ресурс] // Портал iTeam: Система управления "Русский Менеджмент". — Режим доступа: [http://www.iteam.ru/publications/finances/section\\_11/article\\_25/](http://www.iteam.ru/publications/finances/section_11/article_25/)
9. Anthony R. N. Accounting: Text and Cases / R. N. Anthony, J. S. Reese. — 8-th ed. — Illinois: Homewood, 1989. — 1030 p.
10. Балабанов А. Е. Стратегическое планирование развития университета / А. Е. Балабанов // Унив. упр.: практика и анализ. — 2002. — № 2 (21). — С. 20–29.
11. Шеремет А. Д. Управленческий учет: учеб. пособие / А. Д. Шеремет, И. М. Волков, С. М. Шапигузов и др. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2002. — 512 с.
12. Гринь А. М. Управление бюджетом вуза / А. М. Гринь // Унив. упр.: практика и анализ. — 2003. — № 4 (27). — С. 16–25.
13. Озерова Н. Б. Практика управления финансовыми ресурсами вуза / Н. Б. Озерова // Советник бухгалтера в сфере образования и науки. — 2004. — № 2 (220). — С. 3–11.
14. Репина О. В. Финансовое планирование и формирование бюджета на университетском уровне / О. В. Репина // Унив. упр.: практика и анализ. — 2000. — № 4 (15). — С. 49–53.
15. In Search of Results: Performance Management Practices // OECD. — 1997. — 133 p.
16. Маршал Мейер В. Оценка эффективности бизнеса: что будет после Balanced Scorecard? / Маршал В. Мейер; [пер. с англ.]. — М.: Вершина, 2004. — 269 с.

*Запропоновано авторське визначення поняття бюджету та бюджетування, орієнтованого на результативність інноваційного аспекту освітньої діяльності ВНЗ. Програмно-цільовий метод використання державних ресурсів як комплекс заходів державного масштабу повинен не тільки поширюватися на всю систему освіти загалом, а й передбачати створення централізованих механізмів їх координації, а також формування системи індикаторів і показників змін у сфері освіти, зумовлених змінами і в обсягах фінансування, і в методах управління фінансовими ресурсами освітніх установ.*

*The author definition of budget and budgeting, performance-oriented innovative aspect of the educational institutions. International practice has proved success of results-based budgeting and complex medium-term cost planning as the basic conceptual approaches to improve cost-effectiveness from the standpoint of achieving operative and strategic goals. Management by Objectives of allocation of public resources as a set of actions on the national level, should apply not only to the entire education system in general, but provide for the creation of centralized mechanisms of their coordination, and the system building of indicators and fluctuation index in education, due to changes both in scope of finance and in management method of financial resources in educational institutions.*

*Предложено авторское определение понятия бюджета и бюджетирования, ориентированного на результативность инновационного аспекта образовательной деятельности вуза. Программно-целевой метод использования государственных ресурсов как комплекс мероприятий государственного масштаба должен не только распространяться на всю систему образования в целом, но и предусматривать создание централизованных механизмов их координации, а также формирование системы индикаторов и показателей изменений в сфере образования, обусловленных изменениями и в объемах финансирования, и в методах управления финансовыми ресурсами образовательных учреждений.*

Надійшла 18 січня 2016 р.