

робничо-господарським), інфраструктурним, ресурсним (ресурсно-потенціальним) та екологічним напрямками.

ІV. Висновки. Ефективне управління сільськими територіями не можливе без їх детальної структуризації та групування.

Вертикальна структуризація сільських територій характеризує їх в адміністративному плані: первинний, районний, регіональний загальнодержавний рівні. Кожний наступний ієрархічний рівень структурної ієрархії знаходиться в адміністративній підпорядкованості вищому рівню та одночасно здійснює управління нижчерівневими адміністративними одиницями та координує їх.

На сучасному етапі розвитку України важливим залишається питання реформи її адміністративного устрою. Вона повинна забезпечити сільські громади не тільки широкими повноваженнями щодо розвитку населених пунктів, але й реальними фінансовими інструментами для реалізації таких повноважень.

1. Гоголь Т. В. Ідентифікація структурних елементів системи розвитку сільських територій / Т.В. Гоголь. [Електронний ресурс] / Режим доступу до док.: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu_uprav1/2010_4/6.pdf.

2. Павлов О. І. Сільські території як об'єкт впливу консолідованої державної політики / О. І. Павлов. [Елек-

тронний ресурс] // Режим доступу до док.: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=41>.

3. Ігнатенко М. М. Моделі та стратегії розвитку сільських територій / М. М. Ігнатенко. [Електронний ресурс] // Режим доступу до док.: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vbumb/2010_3/5.pdf.

4. Проект Закону України "Про планування територіальної інфраструктури сільської місцевості". [Електронний ресурс] // Режим доступу до док.: <http://search.ukr.net/google/search.php?engine=3&q=%D0%A1%D1%96%D0%BB%D1%8C%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0+%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%8F&cx=partner-pub-7302036088769417%3Ah6gebird1fi&cof=FORID%3A10>.

5. Смушак М. В. Організація системного розвитку сільських територій регіону: Дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук – спец. 08.00.05 "Розвиток продуктивних сил і регіональна економіка" / М. В. Смушак. – Ужгород, 2009. – 234 с.

6. Гафурова О. В. Сільська поселенська мережа: поняття, склад, проблеми формування / О. В. Гафурова. [Електронний ресурс] // Режим доступу до док.: <http://elibrary.nubip.edu.ua/7655/>.

7. Проект закону України "Про адміністративно-територіальний устрій України" [Електронний ресурс] // Режим доступу до док.: <http://www.csi.org.ua/www/?p=1881>.

We consider vertical and horizontal structure of rural areas. The vertical structure of rural areas of Ukraine, according to the administrative-territorial structure of the state is grounded.

Кропельницька С. О. Григорів О. О.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ В СИСТЕМУ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ

У статті досліджуються основні засади нормативно-правового забезпечення впровадження та можливостей застосування процесу бюджетування в системі вищої освіти. Автори пропонують концептуальну схему організаційно-правового забезпечення впровадження бюджетування у ВНЗ.

Ключові слова: система вищої освіти, нормативно-правове забезпечення, управління фінансово-господарською діяльністю вищого навчального закладу, бюджетування.

І. Вступ. Одним із стратегічних напрямів процесу державотворення в Україні на сучасному етапі є реформування системи вищої освіти. Основні завдання щодо її розбудови через витратні зобов'язання держави у цій сфері і доко-

рінного оновлення через опрацювання і запровадження інноваційних механізмів управління визначені Конституцією України (1996 р.), Законами України «Про освіту» (1991, 1996 рр.), «Про вищу освіту» (2002 р.), Указом Президента України «Про основні напрями реформування вищої освіти в Україні» (1995 р.), національною програмою «Освіта» (Україна ХХІ століття) (1993 р.), Національною стратегією розвитку освіти в Україні на 2012-2021 роки (2011 р.), іншими документами[1-5].

З метою вирішення проблеми діяльності закладів освіти у багатьох галузевих нормативно-правових актах знайшли відображення норми, присвячені фінансуванню бюджетних установ. Так, для вирішення даних проблем на державному та місцевому рівнях розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р.

№ 538-р «Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі», наказом Міністерства фінансів України від 02.08.2010 № 805 «Про затвердження Основних підходів до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів» [28-30] було законодавчо введено програмно-цільове фінансування закладів бюджетної сфери, у тому числі освіти. Метою запровадження програмно-цільового методу є встановлення безпосереднього зв'язку між виділеними бюджетними коштами та результатами їх використання.

Актуальною проблемою удосконалення фінансового механізму вищих навчальних закладів (далі – ВНЗ) є розробка концепції управління витратами з урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності конкретного ВНЗ.

Дослідження теоретичних і методологічних основ бюджетування є одним із найпроблематичніших, а тому знаходиться в полі зору багатьох вітчизняних учених та молодих науковців, зокрема М. Білик, О. Терещенко, В. Савчука, П. Кулікова, С. Петренко, О. Кукліна, Т. Рижой, В. Виноградної та ін. Проте державні вищі навчальні заклади (далі – ДВНЗ) не завжди приділяють питанню розробки та впровадження системи бюджетування достатньої уваги. Планування доходів і витрат з використанням останньої, на нашу думку, є ефективним напрямком удосконалення процесу управління фінансово-господарською діяльністю вищого навчального закладу з метою отримання додаткових конкурентних переваг і забезпечення ефективного використання ресурсів. А отже, є актуальною проблемою, що потребує глибшого дослідження.

II. Постановка завдання. Зважаючи на вищесказане, завданням наукової статті розв'язання проблеми організаційно-правового забезпечення впровадження системи бюджетування у ВНЗ.

Впровадження та перспективи функціонування системи бюджетування у ВНЗ України залежать від тих основних соціально-економічних, ідеологічних та правових умов, що характерні для економіки нашої держави в цілому. Адже ми не створюємо чогось нового, а лише

намагаємось адаптувати визнану у світі модель управління фінансовими ресурсами в умовах некорпоративного сектору економіки, зокрема у ДВНЗ.

III. Результати. Вибір оптимальної моделі організаційно-правового забезпечення системи бюджетування зумовлюється двома аспектами, які взаємодоповнюють один одного: по-перше, цілями, яких ми хочемо досягти, створюючи таку систему; по-друге, організаційними чинниками та правовими умовами, за яких дана система впроваджуватиметься.

Потребу в опрацюванні й запровадженні нового механізму управління, що уможливає функціонування ДВНЗ як повноправних суб'єктів ринкових відносин, зумовило різке скорочення їх асигнувань і надання їм значної самостійності у сфері внутрішнього управління. Це передбачає формування ефективної інформаційної системи, використання даних якої дає можливість ВНЗ обґрунтувати управлінські рішення як у коротко-, так і довгостроковій перспективі задля належного позиціонування на ринку освітніх послуг та підтримки їх високої якості. Зважаючи на авторське розуміння категорії бюджетування¹, формування такої інформаційної системи можливе на основі організації й розвитку управлінського обліку, покликаного забезпечувати необхідною об'єктивною та оперативною інформацією всі рівні управління ВНЗ, та однієї з управлінських технологій – бюджетування – для досягнення встановлених цілей з урахуванням впливу середовища функціонування організації. Зрозуміло, що діапазон дії методів, інструментів системи бюджетування обмежений нормативно-правовою регламентацією та повинен бути забезпечений інформаційною складовою.

Адаптація системи бюджетування в умовах українських ВНЗ передбачає використання фінансового прогнозування як одного із фінансових методів. Вивчивши нові економічні процеси, можна передбачити їх розвиток і визначити максимально наближені до реальності показники на майбутнє.

Стратегію розвитку фінансів структурних підрозділів ВНЗ на певну перспективу забезпечить фінансове прогнозування, а тактичні шляхи досягнення цієї перспективи – фінансове пла-

¹ Авторське (О. Григорів) трактування категорії «бюджетування» як спеціальної управлінської технології, яка передбачає формування бюджетів для обраних об'єктів та їх використання з метою забезпечення оптимальної структури, співвідношення доходів та витрат, надходжень та видатків, активів та пасивів організації чи її ланок для досягнення встановлених цілей з урахуванням впливу середовища функціонування організації.

нування. Фінансове планування може бути реалізоване у ВНЗ через складання фінансових планів (бюджетів) формування і використання фінансових ресурсів як на рівні кожного підрозділу – центру відповідальності, так і всієї структури загалом. Функції щодо узагальнення показників фінансово-господарської діяльності структурних ланок можуть бути покладені на інститути, кафедри, які і повинні володіти такою інформацією, щоб скласти прогнози розвитку ВНЗ на перспективу.

Об'єктивна необхідність аналізу і розробки організаційно-правових засад бюджетування у ВНЗ виникає з принципово нових умов ведення господарської діяльності в ринковому середовищі. Необхідним є науково-організаційне, нормативно-правове та методичне забезпечення цього процесу.

Науково-організаційне забезпечення полягає у проведенні відповідних економічних і соціальних досліджень, в узагальненні світового досвіду й науковому обґрунтуванні концепції і напрямків розвитку бюджетування, їх організаційного оформлення.

Нормативно-правове забезпечення вимагає розробки законодавчої бази та нормативної документації щодо регулювання розвитку системи бюджетування у ВНЗ.

Методичне забезпечення потребує в першу чергу розробки внутрішньовузівських нормативних положень, інструкцій, виходячи зі специфіки фінансово-господарської діяльності ВНЗ. Важливою в даному напрямі є розробка методичних вказівок щодо розробки фінансових планів (бюджетів) ВНЗ та складання консолідованої звітності, а також встановлення внутрішніх норм і нормативів (наприклад, норми витрат коштів на підготовку одного студента).

Враховуючи те, що ці процеси поєднують доволі широке коло різноманітних сфер, учасників та інтересів, можна стверджувати, що сьогодні в Україні діють закони, що регулюють окремі напрямки впровадження та функціонування системи бюджетування у вузах.

Враховуючи те, що об'єктом дослідження виступає ВНЗ державного сектору економіки, тому й правове поле окреслюємо з врахуванням юридичних норм, які регулюють діяльність таких бюджетних установ.

Аналіз діючої і розробка відповідної нормативно-правової бази бюджетування у ВНЗ має відбуватися відповідно до принципів автономії та диверсифікації вищих навчальних закладів.

Тема автономії широко дискутується в Європі і, в зв'язку зі створенням спільного простору європейської вищої освіти (Болонським процесом), набула особливого значення. З одного боку, є намагання створити певні стандарти, спільні для всіх університетів з усіх країн, а, з іншого, необхідно зберегти і навіть підсилити в багатьох країнах статус автономії університетів [8].

Подальший розвиток та впровадження європейських норм і стандартів в освіті, науці і техніці спонукає до перегляду діючого нормативно-правового забезпечення механізмів державного управління освітніми закладами, одним з яких є бюджетування.

Загальні концептуальні засади реформування сфери вищої освіти визначені Президентом України у таких основних нормативних, програмних та інших документах: [4-7]. Зокрема, одним із завдань Національної стратегії розвитку освіти на 2012-2021 роки у сфері вищої освіти передбачено централізацію управління вищою освітою, реформування та оптимізацію мережі вищих навчальних закладів, приведення її у відповідність з потребами розвитку національної економіки та запитами ринку праці; розширення автономії ВНЗ.

При цьому фінансове та матеріально-технічне забезпечення освітньої галузі має створити передумови для надання громадянам якісної освіти відповідно до сучасних запитів кожної особистості і потреб інноваційного розвитку держави. Задля досягнення цієї мети у вищезгаданому документі передбачено: *перехід у фінансуванні навчальних закладів від принципу утримання навчальних закладів до принципу формування їх бюджетів*, (виділено авторами. – К. С., Г. О.) виходячи із чисельності контингенту та стандарту вартості навчання одного учня, студента [5, с. 29]. Окрім цього, модернізувати систему управління освітою в Україні передбачається через апробацію і впровадження різних моделей державно-громадського управління розвитком навчальних закладів; перехід до програмно-цільового управління [5, с. 32].

Зважаючи на вищесказане, можемо спрогнозувати, що завдяки підвалинам, закладених у згаданих нормативно-правових актах, така управлінська технологія як бюджетування матиме право на життя.

Це підтверджується ще й тим фактом, що Україна є членом Міжнародної організації зі стандартизації (скорочена назва ISO), метою якої є підтримка і розробка єдиних стандартів, мето-

дик проведення тестування та сертифікації, направлених на розвиток торгівлі якісними продуктами та послугами в різних країнах і в усьому світі.

Для забезпечення якісної освіти в умовах інноваційного розвитку країни необхідно на рівні з покращенням якості підготовки спеціалістів удосконалити систему управління вузу, однією із складових якої є управління фінансовими ресурсами. Стандарт ISO 9004 [9] «Системи управління якістю. Настанови щодо поліпшення діяльності» містить вимоги щодо управління фінансами, як однієї із складових системи менеджменту якості. Крім того, він спрямовує організацію на досягнення не тільки результату, як ступеню задоволеності споживача, але і покращення фінансово-економічних показників діяльності. З точки зору процесного підходу як одного з принципів системи менеджменту якості, це матиме вигляд управління матеріальними, трудовими та іншими ресурсами ВНЗ як результативним процесом, а за принципом системного підходу до управління – це організоване і постійне планування діяльності і доведення розроблених планів до усіх структурних підрозділів ВНЗ.

Принципи менеджменту, наведені у міжнародних стандартах якості, є придатними і корисними, але не обов'язковими для застосування вищими навчальними закладами. Водночас, на нашу думку, їх застосування у ВНЗ може принести йому суттєві переваги у конкуренції з іншими навчальними закладами. Для розробки ефективної системи менеджменту якості згідно з вимогами ISO необхідно враховувати особливості діяльності ВНЗ, який є соціально-економічною системою, що працює у сфері надання освітніх послуг і безпосередньо не виробляє матеріальних цінностей. Завдання впровадження процесного підходу та інших принципів, задекларованих у стандарті ISO 9004, у діяльність вищого навчального закладу повинно стати стратегічною перспективою інноваційного управління освітніми установами на базі бюджетування їх діяльності.

Адже, система освіти, починаючи із СРСР, завжди фінансувалась за залишковим принципом. Українська держава перейняла цю небезпечну з економічного боку традицію. Оскільки, на думку М. Н. Курко, інертність освітніх систем є достатньо високою, то зменшення фінансування відчувається лише через декілька років, що створює хибне уявлення про непотрібність витрат на освіту з боку держави [10].

Основним джерелом фінансування витрат на освіту, науку і культуру є Державний бюджет, відповідно до норм Конституції України, законів України «Про освіту» та «Про вищу освіту» одним із джерел фінансування системи вищої освіти встановлено державне замовлення.

Законодавчо прийнятим методом фінансування вищої освіти в Україні є бюджетне фінансування, що здійснюється на основі єдиного кошторису доходів та видатків. Так, згідно зі ст. 51 Бюджетного кодексу України, відповідно до затвердженого бюджетного розпису розпорядники коштів Державного бюджету України одержують бюджетні асигнування, що є підставою для затвердження кошторисів [11].

Кошторис ВНЗ має дві складові: загальний та спеціальний фонди. Загальний фонд містить в собі обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання ВНЗ основних функцій [12]. Спеціальний фонд містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою своїх функцій [13].

Проекти кошторисів складаються всіма державними навчальними закладами на наступний бюджетний рік. У доходній частині проектів кошторисів зазначаються планові обсяги надходжень, які передбачається спрямувати на покриття видатків установ із загального та спеціального фондів відповідних бюджетів [14].

Відповідно до статті 8 Бюджетного кодексу України Наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. № 11в Україні впроваджена нова бюджетна класифікація [15]. Протягом одинадцяти років вона зазнала чималих змін та доповнень. Саме тому наказом Державного казначейства України від № 333 від 12.03.2012 р. було затверджено нову інструкцію щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету [16].

Не менш важливим аспектом в управлінні фінансовими ресурсами вузів є набуття чинності 27 лютого 2012 року нового Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Порядок затверджено наказом Міністерства фінансів № 44 від 24 січня 2012 року з метою встановлення єдиних вимог до складання фінан-

сової та бюджетної звітності відповідно до статті 58 Бюджетного кодексу, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11, 18].

Тож необхідною передумовою складання кошторису та впровадження бюджетування у вищих навчальних закладах є ефективно діюча система обліку, звітності та збору інформації. Облікова політика, на думку науковців, зазвичай включає законодавчий, нормативний, методичний та організаційно-розпорядчий рівні [19].

Водночас, прийняттю тих чи інших варіантів облікової політики для цілей управлінського обліку повинна передувати процедура вибору та обґрунтування конкретних елементів облікової управлінської політики і варіанти взаємозв'язку з бухгалтерським (фінансовим) обліком.

Як зазначалось раніше, бюджетування є складовою частиною структури управлінського обліку, більш того, вважаємо, що бюджетування має стати центральною ланкою управлінського обліку вузу.

Управлінський облік не регламентується законодавчо і у вузі організовується відповідно до облікової політики, яка, як і в будь-якій організації, багато в чому визначає механізм управління і є сполучною ланкою між менеджментом і обліком, тому формуванню облікової політики повинна передувати розробка внутрішнього документу вузу «Положення про управлінський облік у вузі».

Отже, реорганізація системи управління вузом з відповідним інформаційним забезпеченням передбачає адекватну організацію управлінського обліку в сучасному вузі, що неможливо з багатьох аспектів реалізувати в рамках діючої облікової системи.

Для проведення цієї реорганізації максималь-но ефективно, необхідно проаналізувати облікову систему вузу в її існуючому вигляді. Насамперед, слід проаналізувати облікову політику з позицій сильних і слабких сторін для отримання інформації з метою прийняття управлінських рішень. Після чого необхідним є аналіз існуючої системи бухгалтерського (фінансового) та оперативного обліку.

У загальному вигляді, на думку Н. А. Наумової організаційно – методологічна модель управлінського обліку у вузі повинна включати три складові: методичну, організаційну і технічну, що сфокусується у формі сукупності елементів облікової політики для цілей управлінського обліку [20].

Облікова політика для цілей управлінського обліку вузу представляє собою сукупність прийнятих способів його ведення (елементів облікової управлінської політики) і взаємозв'язку з фінансовим обліком.

З метою кращого розуміння ролі і місця бюджетування в системі управління ресурсами ВНЗ розглянемо послідовно складові облікової політики вузу. Облікова політика в частині фінансового обліку. Державні вузи України, будучи бюджетними установами, мають багаторічний досвід ведення суворо регламентованого і жорстко контрольованого бухгалтерського обліку, тому формування облікової політики в частині бухгалтерського (фінансового) обліку не є для головних бухгалтерів ВНЗ великою професійною проблемою. Усвідомлюючи необхідність складання такого важливого для облікової діяльності внутрішнього документа вузу, головні бухгалтери керуються при його формуванні Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18].

Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснює державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Згідно зі ст. 6 Закону порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання кошторисів бюджетних установ встановлюється Державною казначейською службою України (далі – ДКСУ). Таким чином, ДКСУ є основним методологічним центром, який розробляє і впроваджує нормативно-правові принципи ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. На бюджетні установи не поширюється діяльність національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Водночас на виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [30] затверджено П(С)БО в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», яке набирає чинності з 01.01.2013 р. Зазначеним П(С)БО визначаються зміст та форми фінансової звітності, загальні вимоги до розкриття її елементів, що використовуватимуться бюджетними установами.

Основними нормативними документами, що регламентують організацію обліку в бюджетних установах є: План рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ [21] і Порядок його застосування [22], Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій

бюджетних установ [23], нова бюджетна класифікація видатків та інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету і щодо застосування класифікації кредитування бюджету [15,16], Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах ДКСУ [24]. У цих нормативних документах викладена методика обліку операцій з виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами, приведений план рахунків і вказівки щодо застосування економічної класифікації видатків для установ, які знаходяться на бюджетному фінансуванні, а також з метою забезпечення здійснення контролю органами ДКСУ при взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні, удосконалення механізмів використання бюджетних коштів та управління бюджетними коштами відображено порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах ДКСУ

При необхідності та за погодженням з ДКСУ міністерства і відомства можуть розробляти та видавати укази з використання загальних положень з бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки їх діяльності в установах своєї підпорядкованості.

Облікова політика в частині управлінського обліку. Управлінський облік, як уже зазначалося, не регламентується законодавчо, тому організація системи управлінського обліку залежить від конкретних потреб управління і економічних можливостей вузу.

Формування облікової політики в частині управлінського обліку виходить за рамки обов'язків головного бухгалтера, так як формується відповідно до «Положення про управлінський облік у вузі» і в залежності від рішення керівництва ВНЗ, суб'єктом управлінського обліку може бути інша посадова особа (бухгалтер-менеджер, керівник планово-фінансової служби).

Бюджетування як система має достатньо глибокі історичні корені. Його походження пов'язане з виникненням камеральної бухгалтерії, що має на меті «схематичне, легко контрольоване визначення ходу виробництва і його результатів на основі попередньо складених кошторису і бюджету» [25, с. 450].

Окреслення окремих організаційно-правових аспектів впровадження бюджетування у ВНЗ дозволяє зробити висновки про те, що жоден із

нормативно-правових актів, методичних документів не є регуляторами прямої дії. Вони тією чи іншою мірою регулюють окремі етапи, елементи цього процесу. В той же час жоден документ не зобов'язує застосовувати у ВНЗ досліджувану нами управлінську технологію. Але, зважаючи на її ефективність на теоретичному (у трактуваннях науковців) та на практичному (на підприємствах) рівнях, ми наполягаємо на подальшому опрацюванні організаційно-правового механізму впровадження бюджетування у вищій школі.

До розглянутого вище, слід також додати положення про непрямий вплив таких законодавчих актів як Бюджетний кодекс України, Закон України «Про Державний бюджет на відповідний рік» на можливість і необхідність бюджетування у ВНЗ.

Так, статтю 20 Бюджетного кодексу України визначено складові елементи застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, під яким розуміється метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу [11].

Зважаючи на те, що ВНЗ, які фінансуються з державного бюджету, проходять ці стадії при складанні, розгляді, затвердженні та виконанні кошторисів бюджетних установ, можна вважати вищезазначену норму закону такою, що закладає основні засади у впровадженні бюджетування у системі вищої освіти.

Особливий статус державних вузів, що відрізняє його від інших суб'єктів економічних відносин, передбачає формування специфічної системи бухгалтерського обліку, в основі якої – бюджетний облік.

Бюджетний облік як складова єдиного економічного обліку є науково-обґрунтованою системою спостереження, реєстрації, групування, узагальнення і контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджетів [26, с. 489].

Бюджетний облік як інформаційна система виконання бюджету повинен постійно пристосовуватися до зростаючих потреб бюджетного процесу. Діюча система бюджетного обліку має бути зорієнтована на модель ринкової економіки і відповідати міжнародним принципам обліку і звітності.

Особливістю ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах є поділ операцій за оз-

наками: за коштами загального фонду – ознака «0»; за коштами, отриманими як плата за надані послуги – ознака «1»; за коштами, отриманими в результаті виробничої діяльності – ознака «2».

За подібною структурою щороку розподіляються видатки Державного бюджету України. Законами України «Про Державний бюджет на відповідний рік» [27] визначаються видатки на підготовку кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики; здійснення методичного та матеріально-технічного забезпечення діяльності навчальних закладів та ін., що фінансуються із загального та спеціального фондів бюджету.

Отже, структура бюджетів, які використовуватимуться при впровадженні бюджетування у ВНЗ повинна відповідати вищезазначеному Закону, який хоча і непрямо впливає на цей процес, але водночас є нормативним актом прямої дії на систему фінансування ДВНЗ.

Насамкінець, зауважимо, що процес бюджетування, на нашу думку, повинен бути стандартизований за допомогою бюджетних форм, інструкцій і процедур, які систематизуються у «Положенні про бюджетування». Важливість стандартизації підтверджується при складанні внутрішньої звітності, у якій відбиваються, перш за все, відхилення фактичних показників від запланованих в кошторисі (бюджеті). Отже, як у бюджеті, так і в звіті, повинні використовуватися одні й ті ж найменування статей та їх коди, тобто коди бюджетної класифікації. Для моніторингу рівня досягнення цілей вузу в цілому і його структурних підрозділів у формах внутрішньої звітності, необхідно виділяти витрати на досягнення запланованого рівня якісних показників центрів відповідальності. Наявність чітких критеріїв якості роботи центрів відповідальності має стати ключовим елементом бюджетування.

На основі вищевикладеного пропонуємо сформулювати концептуальну схему організаційно-правового забезпечення процесу бюджетування ДВНЗ (рис. 1).

Ефективність інформаційного забезпечення управління підвищується, якщо у вузі діють у поєднанні з бюджетуванням, заснованому на маркетингових дослідженнях, як ринку освітніх послуг, так і ринку праці, облік за центрами відповідальності та нормативний облік витрат. До такого поєднання елементів управлінського обліку та їх розвитку, необхідно прагнути вузам, зберігаючи накопичений вітчизняний досвід

ведення обліку і доповнюючи його новими підходами зарубіжної облікової практики.

Диверсифікація джерел фінансування вузів визначила їх самостійність у вирішенні багатьох завдань і одночасно стала однією з основних причин необхідності ведення управлінського обліку в загальному та бюджетування як його складової, зокрема.

IV. Висновки. Теоретичне осмислення змісту і структури організаційно-правового забезпечення впровадження і функціонування системи бюджетування у ВНЗ, аналіз його фактично діючих складових, чітке розуміння його структури, місця і мети окремих елементів має непересічне практичне значення, оскільки може сприяти визначенню слабких ланок у цьому механізмі, а отже, і шляхів їхнього зміцнення, посилення їхньої позитивної дії тощо. А у кінцевому підсумку – забезпечувати ефективність в управлінні закладами вищої освіти, їх ресурсною базою як на рівні регіону, так і держави в цілому.

1. Конституція України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/254к/96-вр
2. Закон України “Про освіту” від 23 березня 1996 року № 100/96-ВР. / Загальна середня освіта : зб. нормативно-правових документів. – К. : ЗАТ “Нічлава”, 2003. Ч. 1. – с. 42–71.
3. Про вищу освіту : закон України від 17 січ. 2002 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 20. – Ст. 134.
4. Про Державну національну програму «Освіта» («Україна XXI століття») : постанова Кабінету Міністрів України від 3 листоп. 1993 р. № 896 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Національна стратегія розвитку освіти в Україні на 2012-2021 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://guonkh.gov.ua/content/.../16/.../4455.pdf>
6. Указ Президента України “Про заходи щодо забезпечення пріоритетного розвитку освіти в Україні” від 30.09.2010 р. № 926/2010 та ін. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lawdiss.org.ua/books/131.doc.html>
7. Особливості формування механізмів державного управління ВНЗ в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.kbuara.kharkov.ua/e-book/.../07.pdf
8. Болонський університет. Велика хартія університетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.magna-charta.org/home.html>
9. ДСТУ ISO 9004:2009 Системи управління якістю. Наставни щодо поліпшення діяльності (ISO 9004:2009, IOT). – К.: ДЕРЖСПОЖИВСТАНДАРТ УКРАЇНИ, 2010. – 61 с.
10. Курко М.Н. Нормативно-правове забезпечення фінансування вищої освіти в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/.../РВ-2_22.pdf
11. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року № 2542 із змінами і доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

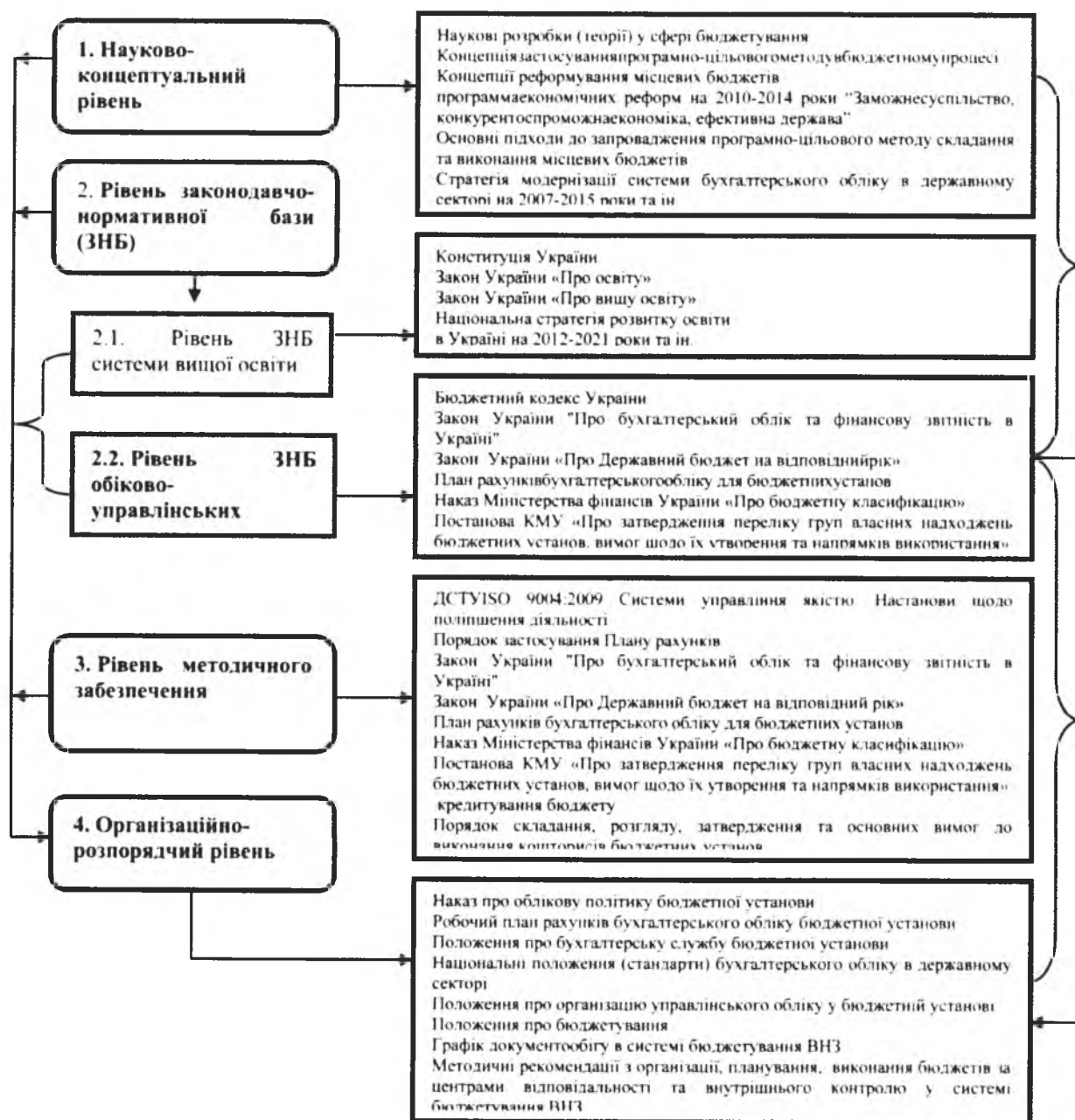


Рис. 1. Концептуальна схема організаційно-правового забезпечення впровадження бюджетування у ДВНЗ

12. Рижка Т. В. Особливості бюджетування вищих навчальних закладів. за сучасних умов функціонування. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/.../176-182.pdf

13. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» зі змінами і доповненнями, внесеними постановою № (63-2007-п) від 24.01.2007. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-p

14. Ткаченко І. Т. Звітність бюджетних установ [Електронний ресурс] : [навч. посіб.] / Ткаченко І. Т. – Режим доступу : <http://ukrniga.org.ua/ukrniga-text/71>

15. Наказ Міністерства фінансів України від 14 січня 2011р. № 11 «Про бюджетну класифікацію». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: finansi.in.ua/povaya-lyudzhzhetnaya-klassifik.

16. Наказ Міністерства фінансів України № 333 від 12.03.2012 р. «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0079-09

17. Куклін О. В. Напрями оптимізації фінансового механізму вищого навчального закладу / О. В. Куклін // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць. – Київ: ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2011. – Випуск 18. – С. 220-230. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ir.kneu.kiev.ua:8080/handle/2010/629>

18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/996-14

19. *Бецуля І., Піскунова Н., Петрова І.* Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/Soc...1/6.pdf

20. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://diss.rsl.ru/diss/05/0033/050033017>

21. План рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nibu.factor.ua/ukr/info/.../Plan-schet/

22. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ska.at.ua/.../obliku.../15-1-0-5386

23. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nibu.factor.ua/ukr/info/uchet.../In61/

24. Наказ державного казначейства України № 136 від 09.08.2004 р. «Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України» із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: fz-09.at.ua/zbirnik-1.docx

25. *Ивашкевич В. Б.* Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.

26. *Юрій С. І.* Казначейська система: Підручник. – 2-ге вид. змін. й доп. / С. І. Юрій, В. І. Стоян, О. С. Даневич. – Тернопіль: Карт – бланш, 2006. – 818 с.

27. Закон України «Про Державний бюджет України на 2012 рік». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

28. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538-р „Про схвалення концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.parliament.org.ua/index.php?

29. Наказ Міністерства фінансів України від 02.08.2010 № 805 „Про затвердження Основних підходів до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів” із змінами і доп. від 12 січня 2012 року № 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF12027.html

30. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постановою Кабінету міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

In the article examines the basic principles of legal software implementation and application possibilities budgeting process in higher education. The authors propose a conceptual scheme of organizational and legal support for implementing budgeting in universities.