

Контроль виконання бюджетів вищих навчальних закладів

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Наш час зробив сферу освітніх послуг фактично двигуном наукоємних галузей економіки та чинником, який впливає на вартість людського капіталу і рівень життя у суспільстві. Якщо у ХХ столітті показовим була грамотність населення (вміння писати-читати), то на сьогоднішній момент одним з показників рівня життя у суспільстві є наявність вищої освіти (двох або більше) разом із володінням іноземними мовами. Вища освіта перестає бути привелеєю певних верств населення, вона стає відносно доступною для молоді та бажаною, оскільки її наявність вимагається роботодавцями.

В той же час інтеграційні процеси в світі роблять можливим отримання вищої освіти в будь-якій країні, що створює конкурентне середовище для вітчизняних вищих навчальних закладів. Враховуючи цей факт та світовий досвід в організації фінансування та управління освітою для вітчизняних вищих навчальних закладів (ВНЗ) актуальними є заходи з:

активізації залучення позабюджетних джерел фінансування, у т.ч. іноземних, разом з підвищенням ефективності використання матеріальних, фінансових та інтелектуальних ресурсів;

впровадження ефективної системи планування та контролю виконання бюджетів з урахуванням особливостей змішаного фінансування, у т.ч. розробити власні планово-контрольні процедури з урахуванням положень нормативно-правових актів в сфері бюджетного фінансування.

Аналіз останніх публікацій по проблемі. Питання дослідження механізму фінансового забезпечення освітніх установ знайшли відображення у роботах Антошкіної Л.І., Боголіб Т.М., Данилишина Б.М., Журавського В.С., Згуровського М.З., Куценко В.І., Кратт О.А., Козоріз М.А., Семів Л.К., Ходикіної І.Ю. та ін.

Проте з необхідністю вдосконалення системи фінансового регулювання вищої освіти, з'явилась потреба в трансформації структури управління та в застосуванні нових підходів в плануванні доходів і контролі витрат самого ВНЗ з урахуванням збільшення їх автономії, введення нових освітніх стандартів.

На основі емпіричного дослідження визначено, що більш розвинутими моделями державного фінансування освіти після *кошторисного* та *нормативного* фінансування є фінансування за *результатами діяльності* та бюджетне фінансування, яке передбачає диференційовану грантову підтримку та освітні ваучери [10].

На сучасному етапі розвитку управління освітою в Україні багато уваги приділяється розвитку *нормативного* фінансування освіти. Воно розглядається як гарантія фінансового забезпечення потреб освітньої установи з урахуванням чисельності студентів і стабільними нормативами (штатний розпис, система тарифів і окладів, стандарт вартості навчання, кількість студентів на одного викладача тощо). Так, прогнозом Держбюджету України на 2013-2014 рр. передбачено, зокрема, такі заходи розвитку галузі освіти:

встановлення типових штатних нормативів у навчальних закладах та установах освіти;

запровадження єдиного стандарту вартості навчання одного учня (студента);

перехід фінансування навчальних закладів від принципу утримання закладів до принципу формування їх кошторисів, виходячи з кількості учнів та стандарту вартості навчання одного учня (студента);

прийняття порядку формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, робочих кадрів з урахуванням потреб ринку праці та забезпечення контролю за його виконанням.

Так, у 2013 році відповідно до Закону України “Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-

педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів” обсяги державного замовлення на підготовку фахівців визначалися, виходячи з орієнтовної середньої вартості їх підготовки здійснюється на *конкурсній основі* (Постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2013 р. № 363 та № 346). При цьому орієнтовна середня вартість визначається кожним ВНЗ самостійно за методикою, що затверджена КМУ, та слугує підставою для визначення вартості навчання фахівців за контрактом. Таким чином, ВНЗ одержують різні обсяги державного замовлення не тільки по кількості місць, але й за сумами фінансування. До речі показник вартості навчання є одним з результативних показників виконання бюджетної програми в галузі «Освіта» - Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації (Наказ Міністерства фінансів України і Міністерства освіти і науки України від 01.06.2010р. N 298/519).

Зазначені особливості розподілу бюджетних коштів на освіту свідчать про наміри Уряду перейти від моделі *нормативного* фінансування до моделі фінансування *за результатами діяльності* на базі використання *програмно-целевого* підходу в державному управлінні та бюджетному процесі. Впровадження зазначеного методу повинно сприяти розвитку ініціативи, розширенню самостійності й економічної автономії вищих навчальних закладів.

За останні 20-30 років в США програмно-целевий підхід в управлінні знайшов своє удосконалення в системі планування, програмування, бюджетування та виконання (PPVES), яка відрізняється від минулого досвіду застосування програмно-целевого методу тим, що крім розробки та контролю поточних планів здійснюється розробка прогнозів (проектів) на майбутні 2-3 роки та їх коригування на підставі щорічного аналізу досягнення прогнозних показників.

Дотримання принципу “за результатами” у поєднанні з децентралізованим фінансуванням дає найкращі результати, але потребує порівняно високого рівня

розвитку ринкових відносин. Тому повний перехід до фінансування ВНЗ “за результатами” в Україні є реальним тільки в перспективі. Але в будь-якому випадку *нормативне* фінансування має менш жорсткі обмеження щодо прийому студентів і внутрішнього розподілу ресурсів, ніж *пряме кошторисного* фінансування з боку держави.

Формулювання цілей дослідження. Управління фінансами ВНЗ здійснюється на підставі системи бюджетів. Основними функціями бюджетування ВНЗ є:

- прогноз фінансово-економічного стану вузу;
- узгодження планових фінансово-економічних показників, закріплення відповідальності і повноважень за службами підрозділів;
- контроль виконання планових показників.

В той же час обмеження щодо застосування бюджетів тільки в сфері фінансів не бачиться логічним, оскільки даний процес передбачає розробку системи бюджетів, які за своїх змістом виступають планами та звітними документами різних об'єктів управління організації (установи). В цілому система бюджетів може складатися з:

- плана доходів за видами діяльності з урахуванням запланованих обсягів останніх; доречним є розробка плану доходів в трьох варіантах: за мінімальною, середньою та максимальною оцінкою;
- плана витрат за видами діяльності з розподілом на постійні та змінні та виокремленням лімітів і резервів; цей бюджет складається з таких бюджетів: бюджету запасів за їх видами з виокремленням лімітів і резервів; трудового бюджету за категоріями працюючих та видами виплат з виокремленням лімітів і резервів; бюджету загально-господарських витрат (у т.ч. управлінських) з виокремленням лімітів та резервів та розрахунком коефіцієнта розподілу між структурними підрозділами.

Бюджети доходів і витрат об'єднуються в кошторисах, після чого можливим стає розробка:

- графіка-календаря руху грошових коштів;
- бюджетів та графіків здійснення капітальних витрат та проведення кредитних операцій (за умов потреби).

З точки зору світової практики бюджетування актуальним становиться для організацій (установи) при досягненні їх виручки позначки 1млн.дол.США або з чисельністю колективу більш 100 осіб. За змістом процес бюджетування відрізняється від бізнес-планування тим, що бюджети розроблюються для управління (планування, аналізу, контролю, обліку, регулювання) фінансовими потоками організації, а бізнес-план виконує в більшості випадків функцію планування та аналізу перспективності чи ефективності нових й існуючих проектів. При цьому часова перспектива при бізнес-планування не обмежується, як при бюджетуванні, одним фінансовим роком з розбивкою на квартали (місяці). Так бізнес-плани можуть розроблюватися як на квартал, так й на період до 5-10 років.

Незважаючи на важливість етапу складання бюджетів не останнє місце у виконанні бюджетів залишається за поточним (оперативним) контролем їх виконання. Він дозволяє в поточному режимі оцінити рівень досягнення запланованих показників бюджетів та результативність роботи окремих підрозділів (окремих напрямів діяльності).

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. Виконання бюджету є процедура, яка складається з виконання його доходної та витратної частини. Виконання дохідної частини має вирішальне значення для виконання витратної частини, але в том саме час є й більш складним, якщо мати на увазі збільшення доходів. Обмеженість доходів за основним видом діяльності для ВНЗ може полягати в певній кількості ліцензійних місць (у т.ч. бюджетних місць), а також природною кількістю абітурієнтів, які можуть приймати та приймають участь в

щорічній вступній кампанії. Складності в нарощуванні доходної частини за рахунок доходів по іншим (додатковим) видам діяльності може бути пов'язано з відсутністю нормативно-правової бази або відсутністю відповідних положень в статуті закладу, не говорячи вже про відсутність ресурсів, які необхідні для ведення таких видів діяльності. Віддаючи належне контролю виконання доходної частини бюджету, приділимо увагу контролю виконання його витратної частини *методом фондування* [8].

Передумовою використання цього методу є те, що ефективність визначається двома факторами – результатом та кількістю ресурсів, що витрачені на одержання такого результату. Для ВНЗ результатом можуть виступати, зокрема, доходи (вартісний показник) та кількість студентів (кількісний показник).

Зростання ефективності при однаковому результаті пов'язано з меншою кількістю витрачених ресурсів - продуктивних витрат на утримання (оренду) основних засобів, на забезпечення норм запасів, на оплату праці, на оплату комунальних послуг тощо. Однак поступово скорочуючи витрати, можна спочатку збільшити ефективність, але у подальшому зниження рівня витрат буде перекиватися зростанням непродуктивних витрат, що в решті погіршить якість послуг. Так, можна об'єднувати в потік для проведення лекційних занять 5-6 груп студентів в залежності від їх чисельності, але збільшення потоку до 10 груп може супроводжуватися фізичними труднощами в аудиторній роботі студентів, низьким рівнем зв'язку викладача з аудиторією, відсутністю зворотньої реакції студентів, що призводить до зниження якості освітніх послуг. Крім того, скорочуючи матеріальну складову витрат (за рахунок кількості технічних засобів проведення занять та обслуговування навчального процесу, рівня освітлення та опалення), можна спостерігати збільшення непродуктивних витрат часу в роботі викладацького та обслуговуючого персоналу. Тому економія на витратах не повинна зменшувати активи (капітал), які здатні приносити результати.

З іншого боку, піклуючись тільки про капітал, тільки про ресурси можна залишитися без результату, тобто як таке збільшення всіх або окремих видів ресурсів не призводить до автоматичного збільшення результату, а навпаки може призвести до його зменшення. Прикладами необґрунтованого нарощування ресурсів можуть виступати збільшення аудиторного фонду, який у подальшому використовується неповно, або підвищення рівня оплати праці (збільшення вартості трудового ресурсу) без одночасного зростання доходів. Остане можливе, але за рахунок зменшення інших статей витрат (зменшення вартості інших ресурсів).

Завдання керівника полягає в тому, щоб досягти балансу між результатом і засобами, що виробляють такий результат. Ступень співвідношення результатів і засобів у виконанні бюджетів визначається тимчасовим горизонтом. Чим менше розрахунковий інтервал часу, тим сильніше ігнорується здатність ресурсів до генерування результату (тим більшого значення набувають питання скорочення витрат або зменшення вартості використаних ресурсів). При цьому витрати слід скорочувати з урахуванням їх здатність генерувати результат.

Чим менше розрахунковий інтервал часу, тим нижчий рівень завдання в ієрархії цілей та завдань діяльності. Тому коли мова йде про оперативний рівень управління процесом бюджетування, логічно обирати для контролю не стратегічний показник – кількість студентів, що навчаються та реально працевлаштовуються після отримання вищої освіти, а тактичний показник обсяг доходу від основної та інших видів діяльності.

Ідея поточного контролю виконання бюджетів у ВНЗ полягає в розгляданні останнього як деякої системи, в якій проводиться оцінка доцільності витрат, тобто визначається їх здатність генерувати доходи. Доходи в такій системі треба розглядати як її вхід, а витрати – вихід. Така модель суб'єкта економічної діяльності є протилежною для традиційної моделі, в якій дохід розглядається як вихід.

Ступінь жорсткості зв'язку між входом і виходом, тобто ступінь жорсткості зв'язку доходів і витрат залежить від того, чи має навчальний заклад відмінні від державних інші джерела фінансування. Наявність різних джерел фінансування та їх питома вага не усуває, а згладжує зв'язок «вхід-вихід». Якщо навчальний заклад має єдине джерело фінансування, то «жорсткість» зв'язку «вхід-вихід» максимальна.

Доходи на вході системи розподіляється для фінансування певних груп витрат, або для проведення виплат, що не класифікуються як витрати (наприклад, для повернення кредитів). Величина розподілених доходів облікується в розрізі фондів, кожний з яких представляє собою джерело фінансування певних витрат та інших виплат. Порядок утворення фонду визначається процедурою розподілу доходів, а порядок використання фонду є ніщо інше, як виплати та оплата витрат.

Можна не розподіляти доходи на фонди. Але інформація про те, скільки і на які потреби можна і слід витратити, викликає потребу у розподілі доходів між видами витрат (виплат). Розподіл доходу буде формувати індивідуальні джерела фінансування відповідних груп витрат (виплат), тобто фонди. Характер або вид витрат, для погашення яких утворюється фонд, специфіка його використання дадуть найменування фонду. Крім того, бюджетний облік доходів і витрат передбачає використання кодів економічної класифікації (наказ Міністерства фінансів України от 12.03.2012 № 333), за якими можна вести облік надходжень та видатків певного фонду, а також давати назву останньому.

Поповнення фондів є надходженнями, їх використання на оплату витрат – видатками, а сума їх залишків як різниця надходжень та видатків буде дорівнювати залишку коштів. Крім того, позитивний залишок фонду буде свідчити про потреби у фінансуванні та про зобов'язання провести виплати з тим, щоб забезпечити підприємство необхідними ресурсами. Сила потреби в цьому визначається важливістю витрат з точки зору їх здатності збільшувати доходи. Отже, позитивний залишок фонду (профіцит) буде свідчити про невикористані можливості, а негативний залишок (дефіцит) - про виплати, зроблених понад

джерела фінансування. За умов існування декілька фондів дефіцит одного з них може перекриватися профіцитом іншого. Іншими словами видатки по всіх фондах не повинні перевищувати наявних грошових коштів (у т.ч. кредитних), а сума наявних коштів, як вже зазначалось, на будь-яку дату буде дорівнювати сумі залишків по всіх фондах. Зазначені вище моменти дозволяють контролювати та регулювати дефіцит того чи іншого фонду, з того чи іншого виду витрат.

Кількість фондів може визначатися кількістю напрямів діяльності, кількістю структурних підрозділів або кількістю груп витрат. За останньою ознакою кількість фондів може встановлюватися за маржинальним підходом.

Як відомо, маржинальний підхід диференціює витрати на змінні та постійні. Змінні витрати безпосередньо пов'язані з величиною доходів та визначають «результативний» бік ефективності. Постійні витрати визначають життєздатність вищого навчального закладу як будь-якого суб'єкта господарювання. Тим самим, в постійних витратах знаходить своє відображення один з факторів ефективності - здатність до надання послуг або до генерування результату. Безумовно, виникають деякі складнощі з розподілом витрат на постійні та змінні, але в контролі виконання бюджетів на перший план впливає повнота обліку витрат. Але як відомо, бюджет частково фінансують видатки більшості державних ВНЗ, і суми такого фінансування йдуть у більшості випадків на покриття мінімальних -постійних витрат.

Отже, можна говорити про три фонди - фонд змінних витрат або спеціальний фонд, фонд постійних витрат або загальний фонд, а також про фонд результатів і резервів або фонд результатів виконання кошторисів. Уточнимо специфіку фонду результатів і резервів. Цей фонд на приватному підприємстві логічно називати фондом прибутків і резервів. Але державні установи та організації, які не можуть мати прибуток, до даного фонду відносять всі надходження та видатки, які не віднесені до фондів змінних і постійних витрат (до затверджених кошторисів). Призначення фонду результатів і резервів буде полягати в резервуванні деякої частки

доходів, що спрямовується на фінансування «несподіваних» виплат. Взагалі, створення резервів у фінансовому управлінні - відомий інструмент усунення негативних наслідків непогашення дебіторської заборгованості, штрафів та випадкових витрат.

Опис процедури поповнення фондів почнемо з висвітлення головної мети розробки бюджетів навчального закладу, яка полягає в забезпеченні заявленої кількості освітніх послуг (запланованих обсягів діяльності) та в підтримці поточного рівня матеріальних і кадрових ресурсів як гарантії якості навчального процесу та високого рівня його організації.

Доходи від виконання державного замовлення та контрактних зобов'язань повинні «перекривати» постійні та змінні витрати, а також резерви. Вказані доходи, як вже зазначалось вище, залежать від розрахунків орієнтовної середньої вартості підготовки фахівців, що проводяться самостійно кожним ВНЗ за визначеною законодавчо методикою. Структуру орієнтовної середньої вартості (відсотковий розподіл витрат на постійні і змінні, а також резерви) можна прийняти за основу розподілу доходів по фондах. Іншим способом встановлення структури розподілу може бути структура витрат в затвердженому кошторисі ВНЗ як бюджетної установи. Отримана такими способами структура розподілу доходів по фондах безумовно повинна враховувати структуру вартості інших послуг, що надають вищі навчальні заклади. Доречним бачиться ведення обліку поповнення та контролю використання фондів у двох рівнях: на першому – за видами послуг, на другому - за постійними і змінними витратами, а також резервами.

Якщо ж структура розподілу доходів по фондах незадовільна, тобто заплановані доходи не перекривають всіх витрат та непередбачених виплат, то є сенс у визначені деякого нормативної структури розподілу доходів по фондах.

Невідповідність нормативної та фактичної структури ставить питання про черговість розподілу доходів - який фонд отримує належну йому частку першим, а який останнім. Однак у випадку відсоткового розподілу це неважливо - всі фонди

отримають належну частку. Питання постає тільки з достатністю надходжень для покриття витатків.

Розподіляючи доходи по фондах, планується, що витрати будуть здійснюватися у межах залишку фонду. На практиці, посилаючись на важливість, терміновість, значимість, доводиться йти на перевитрату коштів по і-му фонду, тобто на покриття його дефіциту за рахунок коштів (профіцитів) інших фондів. Контроль дефіциту і профіциту по кожному фонду можна здійснювати на кожную звітну дату, на кінець місяця, на кожную дату надходжень та витатків по фондах, що не є проблемою в умовах автоматизації обліково-контрольної роботи.

Контроль дефіциту і профіциту по кожному фонду доречно вести за допомогою електронної таблиці, яка відображає стан поповнення та використання фондів в будь-який момент та може мати такий вид (табл.):

Доходи (Д)	База розподілу (К=К1+К2+К3)	Надходження	Нараховані витрати	Видатки (сплачені витрати)	Різниця витрат	Поточний залишок (+,-)	Регулювання залишків (+,-)
Початковий залишок (±31)	Фонд змінних витрат (Ф1)	$H1=D*K1$	K1	P1	$A1=K1-P1$	$\pm O1=31+H1-P1$	Вилучення (-B1) або додавання (+B1)
Початковий залишок (±32)	Фонд результатів і резервів (Ф2)	$H2=D*K2$	K2	P2	$A2=K2-P2$	$\pm O1=31+H1-P1$	Вилучення (-B2) або додавання (+B2)
Початковий залишок (±33)	Фонд постійних витрат (Ф3)	$H3=D*K3$	K3	P3	$A3=K3-P3$	$\pm O1=31+H1-P1$	Вилучення (-B3) або додавання (+B3)
$\sum \pm 3i = \pm 3$		$\sum Hi = D$ якщо $K=100\%$ або 1,0	$\sum Ki = K$	$\sum Pi = P$	$A=K-P$	$\sum \pm Oi = \pm O = \sum 3i + \sum Di - \sum Pi =$ наявні грошові кошти	$\sum \pm Vi = 0$

i – індекс фонду.

Поточний залишок фонду визначається арифметичним шляхом: початковий залишок плюс надходження і мінус видатки по фонду. Профіцит свідчить про потреби у видатках по даній групі витрат. Потреба визначається тим, що витрати необхідні для збереження здатності установи надавати якісні послуги. Дефіцит може свідчити про потреби в доходах. Сума залишків всіх фондів свідчить або про

загальному дефіциті або про профіцит підприємства і має зв'язок з готівковими коштами організації.

Трактування залишків фондів залежить від характеру фонду. Так, дефіцит фонду змінних витрат може свідчити про недостатнє фінансування оплати праці. Дефіцит фонду резервів - про повне використання резервів. Дефіцит фонду постійних витрат - або про збільшення витрат на утримання апарату управління, або про недостатність доходів для підтримки функціонування підприємства.

Для будь-якого фонду справедливо: дефіцит фонду є наслідок того, що кошти фонду використовуються надміру. Так як розподіляється 100% доходу, то дефіцит одного фонду можливий за рахунок коштів іншого фонду. Тому слід оцінювати «критичність» дефіциту - оцінювати: за рахунок яких фондів він створився. Так, якщо дефіцит фонду постійних витрат сформовано за рахунок фонду змінних витрат, то виникає загроза недофінансування основного виду діяльності, а значить під питанням і майбутні доходи. Якщо ж дефіцит фонду постійних витрат створений за рахунок фонду результатів і резервів, то в більшості випадку достатньо звернути увагу на необхідність покриття дефіциту, з тим щоб досягти планового розміру резерву у майбутньому.

Аналіз причин виникнення залишків по фондах та використання профіцитів для покриття дефіцитів виступають способом виконання бюджетів. Наприклад, перш ніж використати профіцит фонду постійних витрат, слід зрозуміти - в силу чого утворився даний залишок. Якщо він з'явився в результаті перевищення планового доходу при збереженні планового рівня витрат - то вилучення залишку фонду лише фіксує зростання результатів діяльності. Якщо ж залишок фонду утворився в результаті економії витрат, то перш ніж зменшувати фонд, слід обґрунтувати таке зменшення - недофінансування може позначитися на функціонуванні закладу.

Залишок по фонду результатів і резервів буде свідчити про невикористання резервів або про профіцитний результат виконання кошторису бюджетної

установи. Вилучення залишку фонду результатів і резервів передбачає тільки з'ясування питання, чи відповідає таке вилучення призначенню резервів.

Враховуючи вищезазначені причини виникнення залишків по фондах необхідно також їх пов'язувати з різницями між нарахованими та сплаченими витратами A_i (див.табл). Профіцит фонду, наприклад, може виникати внаслідок несплаченої заробітної плати при нарахованні відповідних зобов'язань. В такому випадку профіцит виникає у зв'язку з неповним використанням фонду. Вилучення такого профіциту може призведе до недофінансування відповідних витрат у майбутньому.

Поруч з цим не буде терміново необхідним поповнення фонду, який одночасно має дефіцит та негативну різницю між нарахованими та сплаченими витратами ($-A_i$). Оскільки сплачені зверх нарахованої суми витрати можуть самі по собі провокувати дефіцит, та у подальшому надходження до цього фонду можуть буди меншими ніж видатки, що зробить профіцитним або нульовим поточний залишок.

Для повноти картини слід згадати ще одну причину виникнення негативних і позитивних залишків – неправильна структура розподілу доходів по фондах. І тоді перерозподіл вже таких залишків по фондах, а не доходів, дозволяє усунути недоліки регулювання процесу виконання бюджетів.

Виконання бюджету можливе не тільки шляхом регулювання залишків фондів, а й шляхом коригування їх надходжень. Припустимо, існує необхідність в зменшенні складських запасів. Для цього слід перерозподілити частину доходу, яка йде на поповнення складських запасів. Це можна зробити, зменшивши H_1 («негативне» поповнення фонду), одночасно збільшивши H_2 (поповнення фонду резервів). Або ж збільшити P_1 (відбивши фіктивне витрачання) і синхронно зменшити P_2 , зменшуючи тим самим витрачання фонду резерву на фіктивну суму.

Прийом синхронного відображення дозволяє виконати балансовий принцип побудови бюджетів:

а) сума поповнень фондів повинна бути дорівнює сумі доходів;

б) сума видатків та виплат з фондів повинна дорівнювати загальній сумі виплат.

Звіт про дефіцити та профіцити може бути максимально наближеним за своїми даними до офіційної звітності бюджетних установ, якщо в ньому будуть враховані суми податку на додану вартість, які повинні виключатися з суми доходів та суми витрат на придбання послуг, товарів, послуг. При цьому визнання в обліку доходів у бюджетному обліку та у Звіті здійснюється касовим методом.

ЗВІТ
про надходження та використання коштів загального фонду
(форма № 2д, № 2м)

Показники	КЕКВ та/або ККК	Код ряд- ка	Затвер- джено на звітний рік	Затверд- жено на звітний період (рік) ¹	Зали- шок на початок звітно- го року	Надійш- ло кош- тів за звітний період (рік)	Касові за звітний період (рік)	Факти- чні за звіт- ний період (рік)	Залишок на кінець звітного періоду (року)
...									
Поточні видатки	2000	020							
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	030							
Використання товарів і послуг	2200	080							
Соціальне забезпечення	2700	310							
Інші поточні видатки	2800	350							
Капітальні видатки	3000	360							
Придбання основного капіталу	3100	370							
Капітальні трансферти	3200	510							
Внутрішнє кредитування	4100	560							
Зовнішнє кредитування	4200	610							

¹ Заповнюється розпорядниками бюджетних коштів.

{Додаток 4 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 1339 від 17.12.2012; із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 866 від 09.10.2013 }

ЗВІТ

про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги

(форма № 4-1д, № 4-1м)

Показники	К Е К В	К о д р я д к а	Звітний-рік на	Звітний-рік за чотирьох	Відраховано	Отримано залишок	Звітний-рік за період	Звітний-період (рік)	Касові за звітний період (рік)		Фактичні за звітний період (рік)		Звітний-період за місяць
									усього	У т.ч. заборгованості спрямованої і загального на погашення фонду	усього	У т.ч. проведеного за фонду Видатками	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Надходження коштів – усього	X	0 1 0							X	X	X	X	
За послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	X	0 2 0		X	X	X			X	X	X	X	X
Від додаткової (господарської) діяльності	X	0 3 0		X	X	X			X	X	X	X	X
Від оренди майна бюджетних установ	X	0 4 0		X	X	X			X	X	X	X	X
Від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	X	0 5 0		X	X	X			X	X	X	X	X

{Додаток 5 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 1339 від 17.12.2012; із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 866 від 09.10.2013}

Наявність операцій з необоротних активами (основними засобами, нематеріальними активами і т.ін.) може вимагати введення окремого фонду для фінансування подібних операцій. Облік руху коштів за цим фондом, а також записи у таблиці аналогічні розглянутим раніше фондам. Цікавим залишається трактування залишку по цьому фонду. Такий позитивний залишок свідчить про недостатні вкладення у необоротні активи. Якщо подібне недофінансування обґрунтовано, то залишок фонду необоротних активів слід перерозподілити на користь інших фондів з тим, щоб зафіксувати відсутність потреби у фінансуванні необоротних активів.

Не рідкісними для державних навчальних закладів є операції з залучення кредитних коштів, у зв'язку з чим виникає завдання їх своєчасного повернення. Рішення даної задачі здійснюється шляхом планування грошових потоків і резервування сум для погашення заборгованості. А раз так, то може стати в нагоді фондування доходів для забезпечення повернення кредитів і позик. Для чого створюється фонд повернення кредиту. Подібний фонд є короткостроковим, оскільки він закривається після виконання того завдання, на виконання якої він був відкритий.

Необхідність резервування грошових сум для погашення кредитних зобов'язань, у свою чергу, вимагає перегляду структури доходів - потрібно виділити їх частку, що спрямовується до фонду повернення кредитів і скорегувати розподіл доходів для решти фондів. Якщо не переглянути структуру розподілу доходів, то в процесі повернення кредиту отримаємо дефіцити у фондах, які в подальшому буде потрібно сторнувати в тій сумі, яка викликана погашенням кредитів.

Операції отримання кредитних і позикових коштів не вимагають створення спеціальних фондів. Надходження позикових коштів природним чином

враховується як поповнення вже відкритих фондів. Яких саме - залежить від цільового призначення кредиту. Справді, якщо кредит виданий для закупівель товару, то поповнюється фонд закупівель товару. Якщо ж у позики відсутня цільове призначення, то поповнюється фонд постійних витрат.

Наявність великих залишків грошових коштів, зарезервованих, наприклад, з метою майбутнього погашення кредиту або для оплати великої партії товару, спонукає спробувати вирішити завдання прибуткового розміщення вільних залишків грошових коштів. Дана задача має позитивне рішення, тільки якщо доходи від розміщення вільних грошових коштів з урахуванням ризиків такого розміщення перевищують витрати на залучення позикового капіталу.

Маючи Звіт про дефіцити та профіцити по фондах, можна формувати платіжний календар з урахуванням даних про тимчасово вільні грошові залишки. Такій платіжний календар передбачає таку черговість платежів, при якій за деякими фондам створюється штучний дефіцит. Інший же фонд, наприклад фонд Б, за яким передбачається великий платіж, стає профіцитним. Коли настає строк платежу, весь грошовий потік прямує на користь даного платежу і профіцит фонду Б погашається. Так як інші фонди вже отримали випереджаючі фінансування за рахунок надходжень кредитних коштів до фонду Б, то фірма функціонує в нормальному режимі, не відчуваючи нестачі ресурсів.

Необхідною умовою спільної роботи платіжного календаря і Звіту про дефіцити та профіцити є узгодження операцій фондів та списку статей надходжень і виплат, з тим, щоб мати можливість однозначно співвідносити грошові суми платіжного календаря і суми, які реєструються в фондах.

На основі платіжного календаря можна скласти планову таблицю використання фондів. Складність складання такої таблиці полягає в передбаченні майбутніх надходжень грошових коштів. В умовах стабільних або прогнозованих потоків доходів, можна розрахувати або ймовірний грошовий потік, або, - для обережних, - нижню оцінку величини грошового потоку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, застосування методу фондування в процесі виконання бюджетів вищих навчальних закладів передбачає наявність у звіті про дефіцити та профіцитів наступних реєстрів: фонду змінних витрат, фонду постійних витрат і фонду резервів. Для більш детального контролю можна збільшити кількість реєстрів за рахунок реєстрів обліку необоротних засобів, обліку дебіторської та кредиторської заборгованості, платіжного календаря.

Дані реєстри дозволяють відобразити дефіцит або профіцит фондів, оцінити рівень фінансування витрат, а також визначити наслідки недофінансування та перефінансування окремих груп витрат та виплат. Використання одержаної інформації виступає підставою для прийняття обґрунтованих саме оперативних рішень при контролі виконання витратної частини бюджетів за умов наявності затверджених кошторисів в роботі вищого навчального закладу як бюджетної установи (як утримувача бюджетних коштів).

Застосування методу фондування в процесі виконання бюджетів вищих навчальних закладів передбачає наявність у звіті про дефіцити та профіцитів наступних реєстрів: фонду змінних витрат, фонду постійних витрат і фонду резервів та ін. Фонд змінних витрат безпосередньо пов'язан з величиною доходів та визначають «результативний» бік ефективності. Фонд постійних витрат визначає життєздатність вищого навчального закладу як будь-якого суб'єкта господарювання. Тим самим, в постійних витратах знаходить своє відображення один з факторів ефективності - здатність до надання послуг або до генерування результату. Безумовно, виникають деякі складнощі з розподілом витрат на постійні та змінні, але в контролі виконання бюджетів на перший план впливає повнота обліку витрат.

Дані реєстри дозволяють відобразити дефіцит або профіцит фондів, оцінити рівень фінансування витрат, а також визначити наслідки недофінансування та перефінансування окремих груп витрат та виплат. Використання одержаної

інформації виступає підставою для прийняття обґрунтованих саме оперативних рішень при контролі виконання витратної частини бюджетів за умов наявності затверджених кошторисів в роботі вищого навчального закладу як бюджетної установи (як отримувача бюджетних коштів).

Список використаної літератури:

1. Постанова КМУ від 20 травня 2013 р. № 363 «Про затвердження Порядку розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів».

2. Постанова КМУ від 20 травня 2013р. № 346 «Про затвердження Методики розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта».

3. Постанова Кабінету Міністрів України від 05.04.2012 р. №318 «Прогноз Державного бюджету України на 2013 і 2014 роки

4. Наказ Міністерства фінансів України і Міністерства освіти і науки України від 01.06.2010р. N 298/519 «Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі «Освіта».

5. Наказ Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України від 20.12.2011р. №1475 «Про затвердження Положення про національну систему рейтингового оцінювання діяльності вищих навчальних закладів».

6. Воссенштейн Х. Финансовое напряжение: тенденции финансирования высшего образования и политический курс в ситуации ограниченных средств // Университетское управление: практика и анализ.- 2003.- №3(26).- С.51-60.

7. Брюханов М.Ю. Концепция поддержания капитала как способ влияния на стоимость элементов отчетности // Финансовый менеджмент. – 2006. – №2.

8. Лумпов Н.А. Фондирование как метод управления затратами // Финансовый менеджмент.- 2007.- №4.

9. Система финансирования образования: анализ эффективности / под. ред. С.А.Белякова. – М.:Технопечать, 2003.- 182 с.

10. Яременко Л.М. Сучасний досвід фінансового управління вищою освітою в країнах світу / Л.М. Яременко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Вип. 18: Частина III. – Черкаси: ЧДТУ, 2007. – С. 95-99.