

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ДЕМ'ЯНИШИН ВАСИЛЬ ВАСИЛЬОВИЧ

УДК 336.1

ДИСЕРТАЦІЯ

**ФОРМУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ
БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

Спеціальність – 072 Фінанси, банківська справа та страхування
Галузь знань – 07 Управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело



В. В. Дем'янишин

Науковий керівник: **Кириленко Ольга Павлівна**, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України.

Тернопіль – 2026

АНОТАЦІЯ

Дем'янишин В. В. Формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 072 – Фінанси, банківська справа та страхування. – Західноукраїнський національний університет МОН України, Тернопіль, 2026.

Досліджено концептуальні засади публічних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ. З'ясовано, що ці ресурси є серцевиною економічної системи України і відіграють важливу роль у її функціонуванні. Запропоновано під фінансовими ресурсами суспільства вважати сукупність цільових грошових фондів суб'єктів фінансових відносин, сформованих у результаті розподілу і перерозподілу ВВП для досягнення їхньої кінцевої мети – забезпечення виконання завдань, функцій і зобов'язань. Доказано, що у цьому визначенні акцентовано увагу на розподільчому характері фінансових ресурсів, що відповідає сутності та змісту фінансів.

Аргументовано, що фінансові ресурси бюджетних установ є важливою складовою фінансових ресурсів суспільства. Рекомендовано під цими ресурсами, з урахуванням законів і категорій діалектики, вважати сукупність грошових фондів бюджетних установ, які формуються і використовуються за допомогою вхідних і вихідних фінансових потоків цих установ, що супроводжують економічні відносини з приводу розподілу і перерозподілу ВВП, відображаються у доходах та видатках бюджетних установ з метою забезпечення надання всім споживачам якісних соціальних послуг. З'ясовано, що на відміну від інших ресурсів вони наділені такими ознаками: повна приналежність державі в особі органів державної влади, державного управління і місцевого самоврядування; державно-правове регулювання процесів формування, розподілу і використання; строго цільове призначення; односторонній рух вартості при формуванні і використанні; мобільність; масштабність (дуже великий обсяг); динамічність; постійне здійснення

кругообороту; підконтрольність з боку держави, що є науковою новизною дослідження.

Розкрито теоретико-організаційне забезпечення формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Охарактеризовано архітектуру процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, яка визначає параметри інституційного середовища та інституційного забезпечення всіх взаємопов'язаних між собою процесів, цілісну систему, що включає доходи і видатки бюджетних установ, управління фінансовими ресурсами бюджетних установ, а також інституційне середовище як сукупність базових, політичних, соціальних, юридичних, економічних правил, котрі визначають допустимі межі поведінки суб'єктів фінансових відносин і створюють базу для формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, що є науковою новизною. Це дало змогу визначити інституційне забезпечення в цій архітектурі як певну систему формальних і неформальних правил, норм, інститутів, котрі забезпечують формування структури та регулювання поведінки бюджетних установ на стадії розподілу і перерозподілу ВВП, формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Розглянуто галузеві та функціональні особливості бюджетних установ, які впливають на організацію формування і використання їхніх фінансових ресурсів, до яких віднесено: функціональне призначення; походження джерел фінансування; відсутність оборотних коштів; особливості організації праці та її результативності; специфіка оплати праці та формування фонду заробітної плати; відсутність виручки від реалізації продукції, собівартості продукції та прибутку; звільнення від оподаткування та специфічний характер взаємовідносин з бюджетом; наявність трьох методів фінансування: кошторисного, страхового і госпрозрахункового; велика територіальна розосередженість; особливості ціноутворення; галузева специфіка оцінки ефективності роботи; особливості функціонування фінансового механізму; особливості прояву бюджетного менеджменту.

Розкрито науково-практичні підходи до мобілізації фінансових ресурсів бюджетних установ у контексті формування фінансових ресурсів органів державної влади та місцевого самоврядування. Аргументовано, що проблеми формування та мобілізації фінансових ресурсів бюджетних установ найперше виникають на стадії складання проєкту бюджету, тобто у процесі бюджетного планування.

Доведено, що важливим джерелом фінансових ресурсів бюджетних установ є їхні власні надходження, які формуються у результаті надання платних суспільних послуг, мобілізації добровільних та інших доходів, їхнього зарахування на бюджетні рахунки й спрямування на передбачені спеціальним фондом бюджету й кошторисами цілі, що відповідає сутності фінансів. Запропоновано економіко-математичну модель прогнозування обсягів власних надходжень бюджетних установ з використанням методу лінійної регресії та часових рядів.

Проаналізовано напрями використання фінансових ресурсів бюджетних установ на рівні розпорядників бюджетних коштів по державному і місцевих бюджетах за функціональною та економічною класифікацією. Аргументовано, що на загальнодержавному рівні серед видатків за функціональною класифікацією пріоритетними видатками є видатки на оборону, безпеку та судову владу. З'ясовано, освітня та економічна діяльність фінансується відносно стабільно, а видатки на екологію, культуру, духовний і фізичний розвиток залишаються малопріоритетними, що може мати довгострокові негативні наслідки. Виявлено, що на місцевому рівні пріоритетною функцією місцевої влади залишається освіта, а охорона здоров'я та соціальний захист населення втратили свою частку у структурі видатків місцевих бюджетів. Зроблено висновок, що такі зрушення за досліджуваний період свідчать про трансформацію фінансів від соціально-економічної моделі до оборонно-орієнтованої. Видатки за економічною класифікацією характеризуються домінуванням видатків на оплату праці та спеціальні заходи. Капітальні

видатки залишаються відносно стабільними, але їхня частка має тенденцію до скорочення.

Досліджено теоретико-практичні засади державного фінансового контролю за формуванням і використанням фінансових ресурсів бюджетних установ як діяльності уповноважених державою органів, спрямованої на нагляд за дотриманням законності процесу формування, розподілу, використання державних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, а також отриманням результатів від їхнього використання. З'ясовано, що основними цілями такого контролю є: запобігання фінансовим правопорушенням та фінансовим злочинам; виявлення у бюджетних установах фінансових порушень при формуванні, розподілі, використанні їхніх фінансових ресурсів, а також відхилень від встановлених норм, стандартів, фінансових правил; притягнення винних у фінансових порушеннях до різних видів відповідальності; прийняття дієвих мір щодо відшкодування нанесених винними особами збитків, втрат, нестач; пропонування реальних заходів щодо запобігання фінансовим правопорушенням у майбутньому.

Розглянуто трансформацію процесів формування, використання і контролю фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах Стратегії реформування системи управління державними фінансами. Розкрито п'ять стратегічних напрямів реформування системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ. Зроблено висновок, що метою здійснення цих напрямів є формування сучасної дієвої системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, для зміцнення фінансової стабільності України, розширення фінансових можливостей держави завдяки підвищенню ефективності мобілізації та використання державних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема.

Сформульовано найважливіші напрями модернізації процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, до яких віднесено: зростання обсягів фінансових ресурсів бюджетних установ за

рахунок активізації їхньої мобілізації з альтернативних джерел; обмеження фінансових ресурсів у результаті проведення контрольних заходів та за рахунок скорочення окремих видатків, впливаючи на обмеження попиту та пропозиції окремих соціальних послуг; активізація процесів запровадження обов'язкового медичного страхування; розширення практики добровільного медичного страхування; впровадження у практику спеціалізованого фасиліті-менеджменту, базовим для якого є аутсорсинг; введення експансивної фінансової політики збільшення переліку суспільних послуг та категорій споживачів цих послуг у межах співпраці з відповідними територіальними громадами, використовуючи практику державно-приватного партнерства, що є науковою новизною дослідження.

Розкрито шість стратегічних цілей цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ. Доведено, що метою стратегічного розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, є організація та розбудова сучасної, дієвої, ефективної системи управління інформаційними технологіями з метою забезпечення належної підтримки й подальшого цифрового розвитку прозорої системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що вони використані у практичній роботі: Управління Західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області стосовно реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю щодо упорядкування його основних форм і методів при здійсненні контролю за станом внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів (довідка № 131900-14/2453-2025 від 01.12.2025 р.); Департаменту фінансів Тернопільської обласної військової адміністрації стосовно удосконалення формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ та управління цими ресурсами, оптимізації джерел формування фінансових ресурсів та напрямів їхнього використання, пошуку

додаткових джерел (довідка № 42-33/1729 від 02.12.2025 р.); Теребовлянської міської ради Тернопільської області щодо вдосконалення аналітичних підходів до оцінювання джерел фінансування, визначення пріоритетних напрямів використання коштів, підвищення прозорості та раціональності бюджетних операцій (довідка № 02-13/2252 від 20.11.2025 р.); Пасічнянської сільської ради Надвірнянського району Івано-франківської області стосовно систематизації релевантних інструментів залучення додаткових фінансових ресурсів, покликаних сприяти стабільній фінансового-господарській діяльності бюджетних установ (довідка № 2/1-1538/02-64 від 16.12.2025 р.); Західноукраїнського національного університету щодо впровадження у навчальний процес результатів наукового дослідження при поглибленні змістовного наповнення та розробки практичних завдань з дисциплін «Публічні фінанси», «Бюджетний менеджмент» (довідка № 126-28/2952 від 31.12.2025 р.).

Ключові слова: аутсорсинг, бюджет, бюджетні установи, видатки бюджету, державний фінансовий контроль, державно-приватне партнерство, інновації, інституційне середовище, публічні фінанси, стратегія розвитку, управління фінансами, фінансова політика, фінансовий потенціал, фінансові ресурси, цифровізація.

ANNOTATION

Demianyshyn V. V. Formation and use of financial resources of budgetary institutions. – Qualification scientific work on the rights of the manuscript.

Thesis for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 072 – Finance, Banking and Insurance. – Western Ukrainian National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2026.

The conceptual foundations of public financial resources and financial resources of budgetary institutions have been studied. It has been established that these resources are at the heart of Ukraine's economic system and play an important role in its functioning. It is proposed that the financial resources of society be considered as the totality of targeted monetary funds of financial relations entities, formed as a result of the distribution and redistribution of GDP to achieve their ultimate goal – ensuring the fulfilment of tasks, functions and obligations. It has been proven that this definition emphasises the distributive nature of financial resources, which corresponds to the essence and content of finance.

It is argued that the financial resources of budgetary institutions are an important component of society's financial resources. It is recommended that, taking into account the laws and categories of dialectics, these resources be the totality of monetary funds of budgetary institutions that are formed and used with the help of incoming and outgoing financial flows of these institutions, accompanying economic relations regarding the distribution and redistribution of GDP, reflected in the revenues and expenditures of budgetary institutions in order to ensure the provision of quality social services to all consumers. It has been established that, unlike other resources, they have the following characteristics: full ownership by the state in the form of state authorities, state administration and local self-government; state and legal regulation of the processes of formation, distribution and use; strictly targeted purpose; unilateral movement of value during formation and use; mobility; scale (very large volume); dynamism; constant circulation; control by the state, which is a scientific novelty of the study.

The theoretical and organisational support for the formation and use of financial resources of budgetary institutions is revealed. The architectonics of the processes of formation and use of financial resources of budgetary institutions is characterised, which determines the parameters of the institutional environment and institutional support of all interrelated processes, a holistic system that includes the revenues and expenditures of budgetary institutions, management of financial resources of budgetary institutions, as well as the institutional environment as a set of basic, political, social, legal, and economic rules that determine the permissible limits of behaviour of subjects of financial relations and create the basis for the formation and use of financial resources of budgetary institutions, which is a scientific novelty. This made it possible to define institutional support in this architecture as a certain system of formal and informal rules, norms, and institutions that ensure the formation of the structure and regulation of the behaviour of budgetary institutions at the stage of distribution and redistribution of GDP, the formation and use of financial resources of budgetary institutions.

The sectoral and functional characteristics of budgetary institutions that influence the organisation of the formation and use of their financial resources are considered, including: functional purpose; origin of funding sources; non-productive nature of fixed assets; lack of working capital; features of the organisation of labour and its effectiveness; specifics of remuneration and the formation of the wage fund; lack of revenue from sales, production costs and profits; tax exemption and the specific nature of relations with the budget; the existence of three methods of financing: budgetary, insurance and self-financing; large territorial dispersion; peculiarities of pricing; industry-specific assessment of performance; peculiarities of the functioning of the financial mechanism; peculiarities of budget management.

Scientific and practical approaches to the mobilisation of financial resources of budgetary institutions in the context of the formation of financial resources of state authorities and local self-government bodies are revealed. It is argued that the problems of forming and mobilising financial resources of budgetary institutions

arise primarily at the stage of drafting the budget, i.e. in the process of budget planning.

It has been proven that an important source of financial resources for budgetary institutions is their own revenues, which are formed as a result of providing paid public services, mobilising charitable and other income, crediting them to budget accounts and directing them to the purposes provided for by the special budget fund and estimates, which corresponds to the essence of finance. An economic and mathematical model for forecasting the volume of own revenues of budgetary institutions using the method of linear regression and time series is proposed.

The directions of use of financial resources of budgetary institutions at the level of budget administrators under state and local budgets are analysed according to functional and economic classification. It is argued that at the national level, among expenditures according to functional classification, priority expenditures are expenditures on defence, security and the judiciary. It has been established that educational and economic activities are financed relatively stably, while expenditures on ecology, culture, spiritual and physical development remain low priority, which may have long-term negative consequences. It was found that at the local level, education remains the priority function of local authorities, while healthcare and social protection of the population have lost their share in the structure of local budget expenditures. It has been concluded that such shifts during the period under review indicate a transformation of finances from a socio-economic model to a defence-oriented one. Expenditures by economic classification are characterised by the dominance of expenditures on labour remuneration and special measures. Capital expenditures remain relatively stable, but their share tends to decline.

The theoretical and practical foundations of state financial control over the formation and use of financial resources of budgetary institutions as activities of state-authorised bodies aimed at supervising compliance with the legality of the process of formation, distribution, and use of state financial resources, including financial resources of budgetary institutions, as well as obtaining results from their use, have been studied. It has been established that the main objectives of such

control are: prevention of financial offences and financial crimes; detection of financial violations in budgetary institutions in the formation, distribution and use of their financial resources, as well as deviations from established norms, standards and financial rules; bringing those guilty of financial violations to various types of responsibility; taking effective measures to compensate for damages, losses, and shortages caused by guilty persons; proposing realistic measures to prevent financial offences in the future.

The transformation of the processes of formation, use and control of financial resources of budgetary institutions in the context of the Strategy for Reforming the Public Finance Management System is considered. Five strategic directions for reforming the public financial resource management system, including the financial resources of budgetary institutions, are revealed. It is concluded that the goal of these directions is to form a modern and effective system of public financial resource management, including the financial resources of budgetary institutions, in order to strengthen Ukraine's financial stability and expand the state's financial capabilities by increasing the efficiency of mobilisation and use of state financial resources and the financial resources of budgetary institutions in particular.

The most important areas for modernising the processes of forming and using the financial resources of budgetary institutions have been identified, including: increasing the volume of financial resources of budgetary institutions by stepping up their mobilisation from alternative sources; limiting financial resources as a result of control measures and by reducing certain expenditures, thereby limiting the demand for and supply of certain social services; intensifying the processes of introducing compulsory health insurance; expanding the practice of voluntary health insurance; the introduction of specialised facility management, based on outsourcing; the introduction of an expansionary financial policy to increase the list of public services and categories of consumers of these services within the framework of cooperation with the relevant local communities, using the practice of public-private partnerships, which is a scientific novelty of the study.

Six strategic goals for the digitalisation of the public financial resource management system, including the financial resources of budgetary institutions, have been identified. It has been proven that the goal of the strategic development of the digitalisation of the public financial resource management system, and the financial resources of budgetary institutions in particular, is to organise and develop a modern, effective, efficient information technology management system in order to ensure adequate support and further digital development of a transparent public financial resource management system, including the financial resources of budgetary institutions.

The practical significance of the results obtained lies in the fact that they are used in practical work: the Western Office of the State Audit Service in the Ternopil region regarding the implementation of the Concept of Development of State Internal Financial Control in terms of streamlining its main forms and methods when exercising control over the state of internal control in budget funds administrators (reference No. 131900-14/2453-2025 dated 01.12.2025); The Finance Department of the Ternopil Regional Military Administration on improving the formation and use of financial resources of budgetary institutions and the management of these resources, optimising the sources of financial resources and the areas of their use, and searching for additional sources (reference No. 42-33/1729 dated 02.12.2025); Terebovlia City Council of Ternopil Region on improving analytical approaches to assessing sources of funding, identifying priority areas for the use of funds, and increasing the transparency and rationality of budgetary operations (reference No. 02-13/2252 dated 20 November 2025); Pasichna Village Council of Nadvirna District, Ivano-Frankivsk Region, on systematising relevant tools for attracting additional financial resources to promote stable financial and economic activities of budgetary institutions (reference No. 2/1-1538/02-64 dated 16 December 2025); Western Ukrainian National University on the implementation of scientific research results in the educational process while deepening the content and developing practical tasks in the disciplines of 'Public Finance' and 'Budget Management' (reference No. 126-28/2952 dated 31 December 2025).

Keywords: outsourcing, budget, budgetary institutions, budget expenditures, state financial control, public-private partnership, innovation, institutional environment, public finance, development strategy, financial management, financial policy, financial potential, financial resources, digitalisation.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Дем'янишин В. В. Теоретико-методологічні засади та шляхи удосконалення бюджетного менеджменту в умовах реформування фінансових відносин. *Розвиток фінансової системи України в умовах ринкових відносин*: монографія / [В. Г. Дем'янишин, В. В. Дем'янишин, Т. Д. Сіташ та ін.]; за ред. О. І. Марченко. Тернопіль: Крок, 2011. С. 90–114. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55624>. (1,23 д. а.).

2. Дем'янишин В. В. Напрями розвитку кошторисного планування у процесі складання бюджетів. *Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень*: монографія / за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. К.: Кондор-Видавництво, 2012. С. 161–165. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55640>. (0,33 д. а.).

3. Дем'янишин В. В. Особливості формування спеціального фонду бюджетних установ у процесі виконання бюджету. *Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень*: монографія / за ред.: С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. К.: Кондор-Видавництво, 2012. С. 296–307. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55641>. (0,66 д. а.).

4. Дем'янишин В. В. Джерела формування спеціального фонду бюджетних установ: сучасні реалії, проблеми і перспективи. *Фінансова система України*: збірник наукових праць. 2011. Вип. 17. С. 40–54. URL: <https://eprints.oa.edu.ua/7161/>. (0,81 д. а.).

5. Дем'янишин В. В. Удосконалення кошторисного планування в умовах бюджетного реформування. *Наука молода*: зб. наук. праць молодих вчених ТНЕУ. 2011. Вип. 15–16. С. 165–168. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/27365>. (0,44 д. а.).

6. Дем'янишин В. Вплив галузевих особливостей на організацію фінансових ресурсів бюджетних установ сфери соціально-культурних послуг.

Формування ринкової економіки в Україні. 2012. Вип. 26. Ч. I. С. 171–177. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55636>. (0,66 д. а.).

7. Дем'янишин В. Теоретичні підходи до сутності фінансових ресурсів суспільства. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2013. Вип. 29. Ч. I. С. 141–152. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/48110>. (0,87 д. а.).

8. Дем'янишин В. Методологічні підходи до аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах програмно-цільового методу бюджетування. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2014. Вип. 31. Ч. 1. С. 204–214. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55637>. (0,92 д. а.).

9. Дем'янишин В. Г., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Удосконалення управління фінансовими ресурсами у державному секторі в контексті зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Інноваційна економіка*. 2022. № 4. С. 91–103. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2022.4.13>. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/980>. (1,57 д. а. / 0,52 д. а.; особистий внесок: досліджено теоретичні засади та методи управління публічними фінансовими ресурсами).

10. Дем'янишин В. Г., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Модернізація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами та зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Світ фінансів*. 2022. № 4 (73). С. 22–44. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2022.04.022>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1556>. (1,85 д. а. / 0,62 д. а.; особистий внесок: досліджено напрями реформування системи управління публічними фінансами).

11. Дем'янишин В. Г., Лободіна З. М., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Напрями розвитку інформаційних технологій в управлінні публічними фінансами, державними фінансовими ресурсами та фінансовою безпекою суб'єктів господарювання державного сектору. *Інноваційна економіка*. 2023. № 1. С. 58–70. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2023.1.9>.

URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/1015>. (1,29 д. а. / 0,32 д. а.; особистий внесок: досліджено напрями цифровізації управління державними фінансовими ресурсами).

12. Дем'янишин В. Г., Лободіна З. М., Горин В. П., Дем'янишин В. В. Методологічні підходи до дослідження державних фінансових ресурсів та фінансової безпеки суб'єктів господарювання в умовах реформування управління публічними фінансами. *Світ фінансів*. 2023. № 1 (74). С. 31–47. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2023.01.031>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1584>. (1,15 д. а. / 0,29 д. а.; особистий внесок: розкрито методи дослідження державних фінансових ресурсів).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

13. Дем'янишин В. Напрями удосконалення фінансових потоків бюджетних установ. *Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період*: матеріали наук. конф. проф.-викл. складу (м. Тернопіль, 16 квітня 2008 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2008. С. 38–40. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55678>. (0,16 д. а.).

14. Дем'янишин В. В. Розвиток фінансового забезпечення діяльності бюджетних організацій. *Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах економічної нестабільності*: матеріали наук. конф. проф.-викл. складу (м. Тернопіль, 14 квітня 2010 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2010. С. 43–48. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/18185>. (0,23 д. а.).

15. Дем'янишин В. В. Напрями удосконалення кошторисного планування в Україні. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації*: збірник тез доповідей Восьмої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 24–25 лютого 2011 р.). Ч. 2. Тернопіль: Економічна думка, 2011. С. 64–65. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55679>. (0,12 д. а.).

16. Дем'янишин В. В. Власні надходження бюджетних установ: проблеми теорії та практики. *Materiały VII Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji «Nauka: teoria i praktyka – 2011»* (Przemyśl, 7–15 sierpnia 2011 р.). Volume 1. Ekonomiczne nauki.: Przemyśl. Nauka i studia. S. 49–51. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55680>. (0,19 д. а.).

17. Дем'янишин В. В. Концептуальні підходи до сутності фінансів бюджетних установ. *Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ*: матер. Загальноунівер. наук. конф. проф.-викл. складу (м. Тернопіль, 11 квіт. 2012 р.). Ч. 1. Тернопіль: Видавн. Центр «Вектор», 2012. С. 24–28. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/14976>. (0,21 д. а.).

18. Дем'янишин В. В. Напрями реформування фінансів бюджетних установ. *Перспективи розвитку фінансової системи України*: матер. всеукр. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 19–20 квіт. 2012 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2012. С. 125–127. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55681>. (0,12 д. а.).

19. Дем'янишин В. В. Оперативний бюджетний контроль використання фінансових ресурсів бюджетних установ. *Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ*: матер. Загальноунівер. наук. конф. проф.-викл. складу (м. Тернопіль, 10 квіт. 2013 р.). Тернопіль: Вектор, 2013. С. 27–31. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/14801>. (0,32 д. а.).

20. Дем'янишин В. В. Напрями збільшення власних надходжень бюджетних установ. *Другі наукові читання пам'яті С. І. Юрія*: збірник наук. праць / за ред. д. е. н., проф. О. П. Кириленко (м. Тернопіль, 28 лист. 2016 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 32–35. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13112>. (0,19 д. а.).

21. Дем'янишин В. В. Напрями перетворення програмно-цільового методу на інструмент ефективного використання коштів бюджетних установ. *Управління фінансами держави, регіону, підприємства та домогосподарства: погляди науковців і практиків*: збірн. тез доп. Третьої Всеукр. Інт.-конф.

(м. Тернопіль, 10 квіт. 2017 р.). Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 62–65. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/19168>. (0,16 д. а.).

22. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Розвиток механізму управління фінансовими ресурсами бюджетних установ в умовах реформування системи управління публічними фінансами. *Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу*: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Ілліча Юрія (м. Кам'янець-Подільський, 01 лютого 2023 р.). Кам'янець-Подільський: НРЗВО «Кам'янець-Подільський державний інститут». 2023. С. 482–484. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55642>. (0,17 д. а. / 0,09 д. а.; особистий внесок: розкрито елементи механізму управління фінансовими ресурсами бюджетних установ).

23. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Напрями реалізації першочергових проектів для забезпечення виконання пріоритетних завдань використання державних фінансових ресурсів у контексті управління публічними фінансами. *Цифрова трансформація фінансової системи України та країн V-4 в умовах євроінтеграції. Digital transformation of the financial system of Ukraine and V4 countries in the context of european integration*: збірник тез III міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дубляни, 26 квітня 2023 р.). Ч. I. Дубляни: ЛНУП, 2023. С. 35–37. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55682>. (0,15 д. а. / 0,08 д. а.; особистий внесок: розкрито пріоритетні завдання використання державних фінансових ресурсів).

24. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Напрями модернізації бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами. *Актуальні питання фінансової теорії та практики*: збірн. матер. Десятої заоч.-дистанц. конф. студентів і молодих вчених (м. Тернопіль, 26 квіт. 2023 р.). Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 92–94. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/49598>. (0,19

д. а. / 0,10 д. а.; особистий внесок: охарактеризовано окремі напрями модернізації бухгалтерського обліку фінансових ресурсів).

25. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Напрями удосконалення формування та використання фінансових ресурсів бюджетних установ у процесі реформування системи управління публічними фінансами. *Фінансові інструменти сталого розвитку економіки*: матер. 5-ої міжнар. наук.-практ. конференції (м. Чернівці, 27 квітня 2023 р.). Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2023. С. 146–149. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/48327>. (0,15 д. а. / 0,08 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі напрями удосконалення формування та використання фінансових ресурсів бюджетних установ).

26. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Розвиток державного фінансового контролю фінансових ресурсів підприємств, організацій, установ в умовах реформування системи управління публічними фінансами. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації*: збірник праць XX Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 19 травня 2023 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 386–390. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/48328>. (0,17 д. а. / 0,09 д. а.; особистий внесок: розкрито окремі напрями розвитку державного фінансового контролю фінансових ресурсів).

27. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Проблеми управління публічними фінансовими ресурсами в умовах воєнного стану. *Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах інклюзії та прагматичної реабілітації соціуму*: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кам'янець-Подільський, 19–20 травня 2023 р.). м. Кам'янець-Подільський: Навчально-реабілітаційний заклад вищої освіти «Кам'янець-Подільський державний інститут», 2023. С. 42–44. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55683>. (0,13 д. а. / 0,07 д. а.; особистий внесок: охарактеризовано окремі проблеми управління публічними фінансовими ресурсами).

28. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Модернізація незалежного зовнішнього фінансового контролю фінансових ресурсів в умовах реформування системи управління державними фінансами. *Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів*: збірник матеріалів XX Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 25 травня 2023 р.) / відп. ред. Кириленко О. П. Тернопіль, 2023. С. 42–43. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/49465>. (0,12 д. а. / 0,06 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі напрями модернізації незалежного зовнішнього фінансового контролю).

29. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегія розвитку державного внутрішнього фінансового контролю публічних фінансових ресурсів у процесі реформування системи управління державними фінансами. *Дев'яті Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія*: збірник наукових праць (м. Тернопіль, 17 листопада 2023 року). Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 56–59. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/49409>. (0,26 д. а. / 0,13 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі напрями розвитку державного внутрішнього фінансового контролю).

30. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегічні засади модернізації державного внутрішнього фінансового контролю формування і використання публічних фінансових ресурсів. *Фінансове забезпечення сталого розвитку*: збірник наукових праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Західноукраїнського національного університету. Вип. 3. Т. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 90–94. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/50001>. (0,33 д. а. / 0,17 д. а.; особистий внесок: досліджено засади модернізації внутрішнього аудиту фінансових ресурсів).

31. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегічні орієнтири політики управління фінансовими ресурсами суб'єктів господарювання державного сектору України. *Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів*: збірн. матер. XXI Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. вчених (м. Тернопіль, 24 трав. 2024 р.). Т. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 44–48. URL:

<http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/52686>. (0,29 д. а. / 0,15 д. а.; особистий внесок: розкрито напрями цифровізації управління фінансовими ресурсами).

32. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегічні орієнтири розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами. *Модерні фінанси: глобальні виклики і сучасні тренди*: монографія / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль: Економічна думка, 2024. С. 74–88; 995–1001. DOI: <https://doi.org/10.35774/book.2024.978-966-654-770-8>. URL: <http://monography.wunu.edu.ua/index.php/ed/catalog/book/4/chapter/10>. (1,38 д. а. / 0,69 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі напрями цифровізації управління фінансовими ресурсами).

33. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Напрями реалізації першочергових проєктів забезпечення виконання пріоритетних завдань стратегії цифровізації управління публічними фінансовими ресурсами. *Десяті ювілейні всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія*: збірник наукових праць (м. Тернопіль, 12 листопада 2024 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 45–50. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/52767>. (0,38 д. а. / 0,19 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі першочергові проєкти цифровізації управління фінансовими ресурсами).

34. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Удосконалення обліку фінансових ресурсів та фінансової звітності бюджетних установ в умовах казначейської системи виконання бюджету: регіональний аспект. *Актуальні проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку регіону в умовах сучасних глобальних викликів*: матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Кременчук, Придніпровський інститут МАУП, 30 січня 2025 р.) / за заг. ред. В. В. Татарінова. Кременчук, 2025. С. 164–165. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55684>. (0,11 д. а. / 0,06 д. а.; особистий внесок: розглянуто заходи модернізації обліку фінансових ресурсів).

35. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Сучасні підходи до розвитку державного фінансового контролю. *Модерні фінанси: глобальні виклики і національна безпека*: монографія / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого.

Тернопіль: Економічна думка, 2025. С. 89–105. DOI: <https://doi.org/10.35774/book.2025.978-966-654-890-3.vol2>. URL: <http://monography.wunu.edu.ua/index.php/ed/catalog/view/14/79/396>. (1,30 д. а. / 0,65 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі напрями розвитку державного фінансового контролю в умовах реформування системи управління публічними фінансами).

36. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Фінансові ризики бюджетних установ в умовах інклюзивного розвитку сфери соціально-економічних послуг. *Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах інклюзії та прагматичної реабілітації соціуму*: матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кам'янець-Подільський, 22–23 травня 2025 р.). Кам'янець-Подільський: НРЗВО КПДІ, 2025. С. 63–66. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55685>. (0,22 д. а. / 0,11 д. а.; особистий внесок: проаналізовано групи фінансових ризиків бюджетних установ).

37. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Шляхи вдосконалення джерел фінансування бюджетних установ. *Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків*: збірн. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. вчених (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.). Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 101–104. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55686>. (0,25 д. а. / 0,13 д. а.; особистий внесок: розкрито наукові підходи до джерел фінансування бюджетних установ).

38. Дем'янишин В. Г., Кириленко О. П., Дем'янишин В. В. Фінансовий інструментарій стратегії управління публічними фінансовими ресурсами. *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти (в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення)*: матер. XII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, Національна академія статистики, обліку та аудиту (НАСОА), 16 жовтня 2025 р.): у 2-х ч. Ч. 1. Київ, Інтерсервіс, 2025. С. 170–174. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55687>. (0,31 д. а. / 0,10 д. а.; особистий внесок: розкрито окремі фінансові інструменти управління фінансовими ресурсами на різних стадіях бюджетного процесу).

39. Дем'янишин В. Г., Кириленко О. П., Дем'янишин В. В. Стратегічні завдання здійснення цифрового розвитку системи управління публічними фінансовими ресурсами в Україні. *Комунікація як чинник транспарентності соціальної взаємодії. Ера цифровізації*: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 23–24 жовтня 2025 р.) / ред. кол.: А. І. Крисоватий, З. М. Лободіна, О. Є. Коваль [та ін.]. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 110–113. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55688>. (0,21 д. а. / 0,07 д. а.; особистий внесок: досліджено напрями використання цифрових технологій в управлінні фінансовими ресурсами).

40. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Інноваційні тренди державного внутрішнього фінансового аудиту в умовах реформування системи управління публічними фінансовими ресурсами. *Фінансово-управлінські інновації як драйвер сталого розвитку в умовах сучасних викликів*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Частина II (м. Хмельницький, 7 листопада 2025 р.). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2025. С. 332–335. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55689>. (0,22 д. а. / 0,11 д. а.; особистий внесок: розглянуто окремі засади розвитку державного внутрішнього фінансового аудиту).

41. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Архітектоніка та інституціональне забезпечення процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. *XI Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія*: збірник наукових праць (м. Тернопіль, 12 листопада 2025 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 51–57. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55635>. (0,45 д. а. / 0,23 д. а.; особистий внесок: досліджено інституційне забезпечення управління фінансовими ресурсами бюджетних установ).

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ДОМІНАНТИ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	15
1.1. Концептуалізація фінансових ресурсів бюджетних установ.....	15
1.2. Теоретико-організаційне забезпечення формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.....	33
Висновки до розділу 1	58
РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИКА І ПРОБЛЕМАТИКА РУХУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ.....	62
2.1. Науково-практичні підходи до мобілізації фінансових ресурсів бюджетних установ у контексті формування фінансових ресурсів органів державної влади та місцевого самоврядування.....	62
2.2. Напрями використання публічних фінансових ресурсів	94
2.3. Прагматизм контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ	116
Висновки до розділу 2	139
РОЗДІЛ 3. СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ МОДЕРНІЗАЦІЇ ФОРМУВАННЯ, ВИКОРИСТАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ	142
3.1. Трансформація процесів формування, використання і контролю фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах Стратегії реформування системи управління державними фінансами.....	142
3.2. Стратегічні цілі цифровізації формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.....	172
Висновки до розділу 3	193
ВИСНОВКИ	197
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	203
ДОДАТКИ.....	226

ВСТУП

Актуальність теми. Досвід існування Української держави засвідчив, що рівень її соціально-економічного розвитку, стабілізація достатніх темпів його зростання забезпечується за допомогою цілого ряду фінансових інструментів та явищ, серед яких важливе місце займають фінансові ресурси суспільства. На макрорівні наявність таких ресурсів сприяє стабілізації економічної системи країни, зміцненню її фінансового стану та підвищенню якості виконання державою своїх функцій, що в кінцевому підсумку сприяє зростанню добробуту її громадян.

Фінансові ресурси бюджетних установ, як складова фінансових ресурсів суспільства, є серцевиною фінансів цих установ. Від обсягів таких ресурсів залежить рівень фінансової самостійності бюджетних установ, їхні фінансові можливості та якість надання цими установами суспільних послуг. Наявні темпи соціально-економічного зростання країни спричинилися до розширення економічних інтересів громадян, їхніх запитів та економічних потреб, що вимагає від бюджетних установ нарощення величини фінансових ресурсів, обсягів та якості надання усім споживачам потрібних їм різноманітних публічних послуг, у чому зацікавлені держава, територіальні громади та населення України. Тому проблеми формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ є не тільки вузькопрофільними стосовно цих установ, але й загальнонаціональними.

Однак сучасний стан фінансової теорії та практики стосовно дослідження проблем фінансових ресурсів бюджетних установ не повністю відповідає вимогам та стратегічним цілям, котрі ставить суспільство перед собою на тому чи іншому етапі розвитку. Серед існуючих проблем можна виділити відсутність єдиних підходів до тлумачення теоретичних аспектів фінансової науки в частині фінансових ресурсів бюджетних установ, невідповідність постулатів фінансової науки практичним засадам формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Українська держава, не зважаючи на великі

обсяги фінансових ресурсів бюджетних установ, які займають майже третину ВВП, відчуває постійну їхню обмеженість. Україна у зв'язку з агресією РФ знаходиться у стані економічної нестабільності, невизначеності, дисбалансів, що негативно відображається на виявленні нових джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ. Розпорядники бюджетних коштів мають обмежені права щодо диверсифікації джерел фінансових ресурсів порівняно з керівниками державних та приватних підприємств. Існує дуже високий рівень централізації керування фінансовими ресурсами бюджетних установ, недосконалою є нормативно-правова база щодо упорядкування власних надходжень. Низькою є ініціативність розпорядників бюджетних коштів щодо пошуку нових джерел фінансових ресурсів. Мають місце факти неефективного та нераціонального використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Це негативно відображається на теоретичних і практичних засадах фінансових ресурсів з урахуванням їхньої самотності та чіткої визначеності, впливу об'єктивних та суб'єктивних чинників. Існують дуже великі розбіжності між поглядами вітчизняних та зарубіжних науковців щодо теоретичних та практичних аспектів фінансових ресурсів.

У вітчизняній літературі питання сутності фінансових ресурсів, практичних засад їхнього формування і використання на рівні суспільства та бюджетних установ розглядаються у наукових працях таких вітчизняних вчених, як І. Алексєєв, Д. Ванькович, О. Василик, Н. Виговська, В. Горин, О. Дем'янчук, Я. Дропа, А. Думіян, Т. Желюк, А. Загородній, В. Зимовець, О. Кириленко, О. Ковалюк, А. Крисоватий, М. Крупка, З. Лободіна, І. Луніна, Б. Малиняк, Ю. Мискін, В. Опарін, Ю. Пасічник, О. Петрушка, Н. Проць, О. Рожко, І. Сидор, Л. Сідельнікова, М. Слатвінська, І. Стефанюк, В. Тропіна, І. Фадєєва, В. Федосов, А. Хомутенко, І. Чугунов, Б. Шулюк, С. Юрій і багатьох інших.

У працях цих науковців і практиків розкрито окремі напрями теоретичних засад фінансових ресурсів суспільства, публічних фінансових ресурсів та

розглянуто практичні питання стосовно їхнього формування і використання. Однак, не зважаючи на велику кількість публікацій за даним напрямом наукового пошуку, вони не охоплюють загальної складної тематики досліджень, а саме теоретичних і практичних проблем формування, розподілу і використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах стратегії розвитку системи управління державними фінансами, стратегії цифровізації та сучасної економічної й політичної невизначеності держави.

Велике значення для українського суспільства загалом та територіальних громад зокрема, важливість дослідження теоретичних й практичних питань формування, розподілу і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, їхнє наукове й практичне значення, а також недостатній рівень висвітлення у світовій та вітчизняній науковій літературі даних питань зумовили вибір теми дисертації, актуальність, логіку і структуру розкриття її найважливіших положень.

Зв'язок з науковими програмами, планами, темами. Наукове дослідження виконане відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Західноукраїнського національного університету та є складовою наукових тем «Концептуальні засади розвитку бюджетного процесу в умовах демократичних та економічних перетворень» (держреєстраційний номер 0109U000048), «Фінансова політика інвестиційно-інноваційного розвитку України в умовах глобальних структурних зрушень» (держреєстраційний номер 0112U000077), у межах яких обґрунтовано напрями розвитку кошторисного планування, особливості формування спеціального фонду бюджетних установ у процесі виконання бюджету. Низка наукових розробок та їхні результати знайшли своє відображення у звітах про виконання науково-дослідних тем «Формування та реалізація фінансової політики сталого розвитку України» (держреєстраційний номер 0116U002629), розділ «Фінансові ресурси бюджетних установ» та «Фінансова система у забезпеченні стійкого економічного зростання України» (держреєстраційний номер 0121U109150), розділ «Підвищення ефективності бюджетного менеджменту». У 2024 році - у

науковому дослідженні, яке виконувалось за договором №Ф-26-2024 на надання науково-професійних послуг з Трибуківською сільською радою «Наукове консультування щодо удосконалення інституційного забезпечення розроблення та реалізації бюджетної політики в територіальній громаді».

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є узагальнення й поглиблення теоретико-методологічних підходів і розробка практичних рекомендацій щодо модернізації процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Для досягнення мети у роботі поставлені такі завдання:

- обґрунтувати концептуальні засади фінансових ресурсів бюджетних установ;
- з'ясувати теоретико-організаційне забезпечення формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ;
- розкрити науково-практичні підходи до мобілізації фінансових ресурсів бюджетних установ у контексті формування фінансових ресурсів органів державної влади та місцевого самоврядування;
- проаналізувати напрями використання публічних фінансових ресурсів;
- охарактеризувати практичні напрями здійснення контролю за формуванням і використанням фінансових ресурсів бюджетних установ;
- запропонувати напрями трансформації процесів формування, використання і контролю фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах Стратегії реформування системи управління державними фінансами;
- визначити стратегічні цілі цифровізації формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Об'єктом дослідження є публічні фінансові ресурси.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні й практичні засади формування та використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах реалізації стратегії розвитку системи управління державними фінансами, цифровізації та економічної невизначеності.

Методи дослідження. Методологічною основою є діалектичний метод. Теоретичну основу складають висновки й узагальнення вітчизняної фінансової науки, концептуальні положення економічної теорії, напрацювання вчених з економіки і фінансів. У роботі використано метафізичний, історичний, інституціональний, логічний, герменевтичний, порівняльний, синергетичний, системний, структурний, функціональний та комплексні підходи. З метою дослідження категоріального апарату для розроблення концептуальних підходів до проблеми наукового дослідження використано діалектичні, метафізичні, інституціональні, гносеологічні та логічні методи, основне місце серед яких відведено законам і категоріям діалектики. Тлумачення фінансових категорій і понять побудовано на формально-логічних методах, зокрема з використанням: аналізу та синтезу, індукції й дедукції, абстрагування, узагальнення, аналогії, теоретичного моделювання. При дослідженні питань фінансової практики, пов'язаної з формуванням та використанням фінансових ресурсів бюджетних установ використано такі методи емпіричних досліджень: спостереження, вимірювання, емпіричного опису, порівняння, статистичні і математичні методи. При науковому аналізі проблем мобілізації, розподілу та контролю фінансових ресурсів застосовано методи формалізації, сходження від абстрактного до конкретного і від конкретного до абстрактного. У процесі дослідження широко використано системно-функціональний, комплексний, функціонально-структурний методи, які дали змогу пояснити більшість фінансових явищ і процесів.

Інформаційно-нормативну базу наукового дослідження формують Конституція України, Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, закони та інші нормативні акти України, практичні дані Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України, Рахункової палати України, Державної служби статистики України, наукові розробки та звіти науково-дослідних установ, рекомендації експертів з питань економічного розвитку країни, практичні дані департаментів фінансів обласних військових адміністрацій та місцевих рад.

Наукова новизна отриманих результатів. У дисертації отримані теоретичні та практичні результати, спрямовані на розв'язання важливої наукової проблеми формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах реформування системи управління публічними фінансовими ресурсами. До найважливіших результатів, які містять наукову новизну, належать такі:

удосконалено:

визначення фінансових ресурсів бюджетних установ як сукупності їхніх грошових фондів, котрі формуються і використовуються у процесі вхідних та вихідних фінансових потоків цих установ при розподілі і перерозподілі ВВП, відображаються у доходах і видатках бюджетних установ з метою забезпечення надання всім споживачам суспільних послуг. На відміну від інших ресурсів вони наділені такими ознаками: повна приналежність державі в особі органів державної влади, державного управління і місцевого самоврядування; державно-правове регулювання процесів формування, розподілу і використання; строго цільове призначення; односторонній рух вартості при формуванні і використанні; мобільність; масштабність; динамічність; постійне здійснення кругообороту; підконтрольність з боку держави. Це дає змогу виокремити фінансові ресурси бюджетних установ від багатьох інших грошових ресурсів;

трактування фінансового механізму бюджетних установ: за сутністю – як особливої сфери розподільчих відносин, яка охоплює процес розподілу і перерозподілу ВВП з метою формування і використання грошових фондів бюджетних установ; за явищем – як сукупності грошових потоків, які супроводжують процес формування, розподілу і використання фінансових ресурсів бюджетних установ; за змістом – як сукупності конкретних методів, форм, важелів, інструментів, стимулів та санкцій, котрі дають змогу забезпечити своєчасну мобілізацію та ефективне використання фінансових ресурсів бюджетних установ; за формою – як способів та прийомів наповнення доходів, розподілу і спрямування видатків, визначених кошторисами

бюджетних установ. Такий підхід дає змогу акцентувати увагу на кожному елементі цього механізму, визначати напрями його вдосконалення та посилення впливу для досягнення стратегічних цілей бюджетної установи;

науково-теоретичні підходи до тлумачення управління фінансовими ресурсами бюджетних установ: у теоретичному відношенні як цілеспрямованого впливу суб'єктів управління, якими є органи управління фінансовими ресурсами на об'єкт, яким є фінансові ресурси бюджетних установ з метою його стабілізації, розвитку та досягнення стратегічних завдань бюджетних установ; у практичному аспекті – як сукупності взаємопов'язаних між собою управлінських дій (функцій), прийомів, форм, методів, інструментів, важелів, спрямованих на керування фінансовими потоками у державному секторі, державними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ з метою досягнення стратегічних цілей та якісного виконання бюджетними установами покладених на них функцій. Це дасть змогу поєднати теоретичні і практичні підходи до управління фінансовими ресурсами та сприяти підвищенню ефективності управління ними;

набули подальшого розвитку:

науково-методологічні підходи до управління фінансовими ресурсами бюджетних установ в частині запровадження спеціалізованого аутсорсингу, який передбачає рекрутинг допоміжного персоналу, ведення окремих вузькопрофільних робіт, не пов'язаних з виконанням основних функцій (наприклад облік, цифровізація, юридичний супровід тощо), що сприятиме зменшенню поточних видатків та економії фінансових ресурсів бюджетних установ;

науково-практичні підходи до використання механізму державно-приватного партнерства у фінансовому забезпеченні суспільних потреб шляхом об'єднання фінансових ресурсів для реалізації конкретних проєктів розвитку чи роботи тої чи іншої бюджетної установи на основі розподілу ризиків, рівня відповідальності, отримання вигод, що є результатом взаємовигідної співпраці, Такий підхід дасть змогу налагодити взаємодію між менеджерами бюджетних

установ та структурними підрозділами компаній, які відповідають за виконання програм корпоративної відповідальності. В кінцевому результаті це сприятиме залученню додаткових фінансових ресурсів бюджетних установ для надання споживачам якісних суспільних послуг;

науково-методичні підходи до прогнозування власних надходжень бюджетних установ з використанням регресійної моделі, у якій прогнози інтерпретуються як оцінка загальної тенденції за умов збереження наявних трендів. Це дасть змогу формалізувати динаміку власних надходжень бюджетних установ у вигляді кількісних трендів та отримати прогнозні оцінки, що можуть використовуватися для обґрунтування сценаріїв розвитку бюджетної системи та оцінки фінансової стійкості державного і місцевих бюджетів у середньостроковій перспективі.

Практичне значення одержаних результатів. Результати проведеного наукового дослідження мають теоретичне й практичне значення. Вони можуть бути використані при формуванні стратегічних засад державної фінансової політики, тактичних підходів до її реалізації, у роботі органів державної влади, місцевого самоврядування стосовно розробки і практичного застосування фінансового законодавства з питань формування, розподілу і використання публічних фінансових ресурсів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що вони використані у практичній роботі: Управління Західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області стосовно реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю щодо упорядкування його основних форм і методів при здійсненні контролю за станом внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів (довідка № 131900-14/2453-2025 від 01.12.2025 р.); Департаменту фінансів Тернопільської обласної військової адміністрації стосовно удосконалення формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ та управління цими ресурсами, оптимізації джерел формування фінансових ресурсів та напрямів їхнього використання, пошуку додаткових джерел (довідка № 42-33/1729 від 02.12.2025 р.); Теребовлянської

міської ради Тернопільської області щодо вдосконалення аналітичних підходів до оцінювання джерел фінансування, визначення пріоритетних напрямів використання коштів, підвищення прозорості та раціональності бюджетних операцій (довідка № 02-13/2252 від 20.11.2025 р.); Пасічнянської сільської ради Надвірнянського району Івано-франківської області стосовно систематизації релевантних інструментів залучення додаткових фінансових ресурсів, покликаних сприяти стабільній фінансового-господарській діяльності бюджетних установ (довідка № 2/1-1538/02-64 від 16.12.2025 р.); Західноукраїнського національного університету щодо впровадження у навчальний процес результатів наукового дослідження при поглибленні змістовного наповнення та розробки практичних завдань з дисциплін «Публічні фінанси», «Бюджетний менеджмент» (довідка № 126-28/2952 від 31.12.2025 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є одноосібно виконаною науковою роботою, у якій сформовано власні концептуальні підходи та запропоновано нові сучасні напрями розв’язання важливої наукової проблеми формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах стратегії реформування управління державними фінансами, цифровізації, дисбалансів та невизначеності. Теоретичні узагальнення, наукові розробки, висновки, рекомендації та інші отримані результати, що виносяться на захист, отримані автором самостійно.

Апробація матеріалів дисертації. Основні теоретичні, методологічні, практичні розробки і результати наукового дослідження доповідалися та були обговорені на таких міжнародних, всеукраїнських, регіональних наукових, науково-практичних, науково-методичних конференціях: Наукова конференція професорсько-викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період» (м. Тернопіль, 16 квітня 2008 р.), Наукова конференція професорсько-викладацького складу «Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах економічної нестабільності» (м. Тернопіль, 14 квітня 2010 р.), Восьма Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і

соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 24-25 лютого 2011 р.), VII Міжнародна науково-практична конференція «Наука: теорія і практика – 2011» (м. Перемишль, 7-15 серпня 2011 р.), Загальноуніверситетська наукова конференція професорсько-викладацького складу «Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ» (м. Тернопіль, 11 квітня 2012 р.), Всеукраїнська науково-практична конференція «Перспективи розвитку фінансової системи України» (м. Тернопіль, 19-20 квітня 2012 р.), Загальноуніверситетська наукова конференція професорсько-викладацького складу «Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ» (м. Тернопіль, 10 квітня 2013 р.), Другі наукові читання пам'яті С. І. Юрія (м. Тернопіль, 28 листопада 2016 р.), Третя Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференція «Управління фінансами держави, регіону, підприємства та домогосподарства: погляди науковців і практиків» (м. Тернопіль, 10 квітня 2017 р.), II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Ілліча Юрія «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу» (м. Кам'янець-Подільський, 1 лютого 2023 р.), V Міжнародна науково-практична конференція «Фінансові інструменти сталого розвитку економіки» (м. Чернівці, 27 квітня 2023 р.), III Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Цифрова трансформація фінансової системи України та країн V-4 в умовах євроінтеграції. Digital transformation of the financial system of Ukraine and V4 countries in the context of european integration» (м. Дубляни, 26 квітня 2023 р.), Десята заочно-дистанційна конференція студентів і молодих вчених «Актуальні питання фінансової теорії та практики» (м. Тернопіль, 26 квітня 2023 р.), XX Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 19 травня 2023 р.), VII Міжнародна науково-

практична конференція «Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах інклюзії та прагматичної реабілітації соціуму» (м. Кам'янець-Подільський, 19-20 травня 2023 р.), XX Всеукраїнська науково-практична конференція «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів» (м. Тернопіль, 25 травня 2023 р.), Дев'яті Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія (м. Тернопіль, 17 листопада 2023 р.), Перший Міжнародний фінансовий форум «Модерні фінанси: глобальні виклики і сучасні тренди» (м. Тернопіль – м. Буковель, 19-23 червня 2024 р.), Десяті ювілейні всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія (м. Тернопіль, 12 листопада 2024 р.), XXI Всеукраїнська науково-практична конференція студентів і молодих вчених «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів» (м. Тернопіль, 24 травня 2024 р.), III Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Актуальні проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку регіону в умовах сучасних глобальних викликів» (м. Кременчук, 30 січня 2025 р.), Другий Міжнародний фінансовий форум «Модерні фінанси: глобальні виклики і національна безпека» (м. Тернопіль – м. Буковель, 7-11 травня 2025 р.), Всеукраїнська науково-практична конференція студентів і молодих вчених «Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків» (м. Тернопіль, 27 травня 2025 р.), IX Міжнародна науково-практична конференція «Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах інклюзії та прагматичної реабілітації соціуму» (м. Кам'янець-Подільський, 22-23 травня 2025 р.), XII Міжнародна науково-практична конференція «Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти (в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення)» (м. Київ, 16 жовтня 2025 р.), IV Міжнародна науково-практична конференція «Комунікація як чинник транспарентності соціальної взаємодії. Ера цифровізації» (м. Тернопіль, 23–24 жовтня 2025 р.), Міжнародна науково-практична конференція «Фінансово-управлінські інновації як драйвер сталого розвитку в умовах сучасних

викликів» (м. Хмельницький, 7 листопада 2025 р.), XI Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія (м. Тернопіль, 12 листопада 2025 р.).

Публікації. Результати наукових досліджень, основні наукові положення, наукові висновки опубліковано у 41 науковій праці загальним обсягом 25,38 д. а. (особисто автору належить 12,73 д. а.), з них 3 статті у колективних монографіях та 9 у наукових фахових виданнях обсягом 7,67 д. а., а також 29 інших апробаційних публікацій, у т. ч. статті у збірниках наукових праць за матеріалами науково-практичних конференцій обсягом 5,06 д. а.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Робота викладена на 202 сторінках, вона містить 15 таблиць, 14 рисунків. Список використаних джерел складає 190 найменувань на 23 сторінках, 3 додатки займають 19 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ДОМІНАНТИ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Концептуалізація фінансових ресурсів бюджетних установ

Якість виконання функцій державою чи суб'єктом господарювання будь-якої сфери суспільних відносин або рівня підпорядкування залежить від обсягів їхніх фінансових ресурсів. Успішне вирішення практичних питань, пов'язаних із їхнім формуванням і використанням, залежить від розуміння сутності, явища, змісту та форм існування. Міцний теоретичний фундамент, належна концептуальна база є тим реальним підґрунтям, яке дає можливість спрогнозувати обсяги, пропорції, джерела надходжень, напрями розподілу й використання цих ресурсів, усунути можливі проблеми, домогтися ефективного та раціонального використання фінансових ресурсів.

Окремі аспекти формування і використання фінансових ресурсів розглянуто у наукових публікаціях таких вчених, як О. Василик [14], О. Гайдукова [22], О. Данилевська-Жугунісова [28], С. Джерелейко [52], А. Загородній [59], Л. Касьяненко [71], Г. Кучер [170], С. Львовчкін [160], В. Опарін [121], А. Поддєрьогін [162], О. Романенко [164], К. Романчук [139], В. Свірський [143], В. Тарангул [71], В. Федосов [165], Л. Фільштейн [161], І. Чугунов [170], С. Юрій [163; 165] та інші.

Однак, у сучасній вітчизняній та зарубіжній літературі відсутні єдині підходи до трактування фінансових ресурсів, їхньої класифікації, що негативно відображається на кінцевих результатах соціально-економічного розвитку України. Теоретичні й практичні засади фінансових ресурсів залишаються не до кінця вивченими та узагальненими. Наявність цих та інших проблем обумовили вибір теми та актуальність обраного нами дослідження.

Тому важливою метою наукового аналізу вказаного аспекту даного напряму фінансової науки є розробка теоретичних та методологічних підходів

до трактування сутності фінансових ресурсів суспільства, їхньої класифікації, формування спільних й відмінних ознак окремих складових з метою ефективного використання наукових результатів у фінансовій практиці.

Станом на сьогоднішній день можна виділити п'ять таких підходів, згідно з якими фінансові ресурси розглядаються як: грошові кошти; грошові кошти в основних і оборотних фондах, фінансові активи, капітал; грошові доходи і нагромадження; грошові кошти у фондовій і не фондовій формі; грошові фонди.

Перша група економістів, зокрема, А. Загородній, Г. Вознюк, Т. Смовженко, В. Бусел, О. Гайдукова, А. Поддєрьогін, М. Білик, Л. Буряк, Л. Фільштейн, С. Ковальчук, І. Форкун, В. Боронос, А. Захаркін та інші, фінансовими ресурсами держави, регіону, суб'єктів господарювання вважають їхні грошові кошти. Так, А. Загородній, Г. Вознюк, Т. Смовженко під фінансовими ресурсами розуміють «...сукупність коштів, що перебувають у розпорядженні держави та суб'єктів господарювання» [59, с. 394]. Ці кошти характеризують фінансовий стан економіки і водночас є джерелом її розвитку. Основним джерелом формування фінансових ресурсів вони вважають валовий національний продукт, а методами, з допомогою яких держава може їх мобілізувати: стягнення податків, відрахування частини прибутку державних підприємств, відрахування на соціальне страхування та інші види відрахувань до централізованих фондів, продаж державою цінних паперів і свого майна, одержання кредитів, емісія грошей [59, с. 394-395].

Подібні визначення знаходимо в інших словниках [19, с. 1216], та у ряді наукових публікацій [162, с. 10; 161]. Зокрема, Л. Фільштейн наголошує, що фінансові ресурси – це «... грошові засоби, які створюються, використовуються і знаходяться в розпорядженні всіх сфер матеріального і не матеріального виробництва, держави і регіональних органів самоврядування» [161, с. 13]. Автор підкреслює, що лише національний дохід є джерелом фінансових ресурсів, формування децентралізованих і централізованих доходів, фондів і резервів. Чим більшим є це джерело, тим багатша країна. Він є узагальнюючим

результатом, концентрованою комплексною оцінкою функціонування економіки країни. Однак у складеному даним вченим голосарії знаходимо зовсім інше визначення: «Фінансові ресурси – грошові фонди, доходи, резерви бюджетів, господарських органів, бюджетних організацій. Основою створення фінансових ресурсів бюджетів є доходи (прибуток) господарських органів і організацій, спеціально створювані грошові фонди: амортизаційний, обігових коштів, споживання, страхування і т. і.» [161, с. 159]. Таким чином, Л. Фільштейн з одного боку, фінансові ресурси бачить як грошові кошти, а з іншого – грошові фонди, доходи й резерви. З практичної точки зору можливо таке поєднання було б зрозумілим, однак з теоретичної – воно є дискусійним. Крім цього, об'єднувати грошові фонди з доходами та резервами, на наш погляд, не зовсім доречно, оскільки доходи є джерелом усіх грошових фондів і резервів.

С. Ковальчук та І. Форкун пропонують під фінансовими ресурсами вважати «...грошові кошти, що утворюються в процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту, а також частини національного багатства» [85, с. 559]. Особливістю такого підходу є те, що ці ресурси pojawiaються саме у результаті розподільчих процесів, що дає можливість їх поєднувати з категорією «фінанси».

О. Гайдукова під фінансовими ресурсами вважає сукупність грошових ресурсів, формованих при створенні підприємства і в процесі його діяльності, а також мобілізованих на фінансовому ринку, призначених для розвитку виробництва, торгової діяльності, виконання фінансових зобов'язань підприємства, фінансування поточних витрат і створення резервів. Вона зазначає, щоб виявити цю сукупність і її склад, достатньо поглянути у пасив балансу, складеного на цю дату. Підсумок пасиву дасть нам загальну суму фінансових ресурсів, а його статті відобразять нам їхній склад. Пасив відображає сформовані в минулому фінансові ресурси, які матеріалізовані в активі [22, с. 253-259]. Позитивним у цих підходах, на нашу думку, є те, що автор робить спробу досліджувати дані ресурси, враховуючи джерела

утворення, призначення, а також фактор часу. Однак дискусійним є переплетення понять, що використовуються категоріями «фінанси», «гроші», а також бухгалтерським обліком й аудитом.

Н. Кульчицька під фінансовими ресурсами бюджетних установ розуміє «...грошові кошти, які спрямовуються з бюджету територіальної громади, державного бюджету, а також інших джерел (гранти, спонсорська допомога, благодійні внески). Вони є основою для оплати праці педагогів, закупівлі матеріалів, утримання інфраструктури, впровадження освітніх програм та інновацій. Важливою характеристикою фінансових ресурсів є їх цільове призначення, плановість, а також залежність від бюджетної політики і рівня фіскальної децентралізації» [99].

Такі підходи, на нашу думку, є спірними, оскільки фінансові ресурси є матеріально-речовим змістом фінансів. Оскільки фінанси і фінансова система базуються на принципі єдності, концептуальні засади трактування фінансових ресурсів мають бути, на нашу думку, теж єдиними. Ми вважаємо, що у наведених трактуваннях розкриваються технічні підходи до джерел формування, обсягів та напрямів використання цих ресурсів, а не теоретичні.

Крім цього, ототожнення фінансових ресурсів з грошовими, з концептуальної точки зору, є недоцільним, адже фінансові ресурси є матеріальним змістом категорії «фінанси», тоді як грошові – змістом категорії «грошей». Отже, фінансові ресурси відрізняються від грошових так само, як категорія «фінанси» від категорії «грошей», гроші є носієм фінансових відносин і без грошей неможливе існування фінансів.

Друга група вчених фінансовими ресурсами вважає активи, грошові кошти, спрямовані в основні засоби та оборотні кошти або капітал. Так, наприклад, П. Стецюк, досліджуючи безперервний рух грошових потоків окремих суб'єктів підприємницької діяльності, стверджує, що фінансові ресурси є найбільш ліквідним активом суб'єкта господарювання, що забезпечують неперервність руху грошових потоків [154, с. 143].

Аналогічну позицію займають О. Білоус, В. Вовк, Р. Федорович, під фінансовими ресурсами підприємства пропонують розуміти «...кошти, за рахунок яких формуються власний і позиковий капітал, що використовується для придбання активів і здійснення звичайної діяльності з метою забезпечення економічної вигоди, а також застосовується у разі виникнення надзвичайних подій» [4, с. 10].

В. Опарін досліджує фінансові ресурси виключно як економічне поняття, що має відношення до фінансів підприємств, а їхню сутність визначає не виходячи із сутності фінансів, а з призначення цих ресурсів. На основі такої концепції він приходить до висновку, що фінансові ресурси – це «...не всі грошові кошти, а тільки ті гроші, які «роблять» гроші, тобто сума коштів, спрямованих в основні засоби та обігові кошти підприємств» [160, с. 145].

На думку цього вченого, фінансові ресурси не є результатом створення, розподілу і перерозподілу ВВП. Цей результат відображається не в ресурсах, а в отриманих доходах. За його підходами фінансові ресурси з позицій їх продуктивного використання є передумовою виробництва, а, отже, – створення ВВП, вони не гарантують ні відповідного обсягу ВВП, ні позитивних фінансових результатів [121, с. 145]. Таким чином, В. Опарін робить висновок, що фінансові ресурси – це «... авансовані кошти, що вкладаються в оборот і мають обов'язково повернутись. Але це не всі грошові кошти, а тільки ті гроші, які роблять гроші, тобто на основі використання яких формується додана вартість» [121, с. 133].

Такі трактування дають підстави розуміти фінансові ресурси як споріднене з капіталом явище.

На нашу думку, розглядати фінансові ресурси з позиції капіталу недоцільно, оскільки між цими поняттями існують істотні відмінності, які відображені у табл. 1.1.

Таким чином, не зважаючи на окремі спільні риси, фінансові ресурси мають такі ознаки, які не властиві капіталу, зокрема, використовуються у всіх ланках фінансової системи, появляються на стадії розподілу, існують тільки у

грошовій формі, не здійснюють кругообороту, не авансуються, а видаються для здійснення витратів. Крім цього, ці ресурси є джерелом капіталу, тоді як джерелом фінансових ресурсів є ВВП і національне багатство.

Таблиця 1.1

Основні відмінності фінансових ресурсів від капіталу*

Фінансові ресурси	Капітал
1. Видаються для здійснення витрат і можуть приєднуватися до капіталу.	1. Не видається, не витрачається, а авансується, здійснюючи кругообіг.
2. Появляються і функціонують на стадії розподілу, перебувають тільки у грошовій формі і через розподіл впливають на інші стадії суспільного відтворення.	2. Функціонує на двох стадіях суспільного відтворення: виробництві та обміну, поступово набуваючи грошової, товарної та виробничої форм, повертаючись до грошової.
3. Є у всіх ланках фінансової системи.	3. Є не у всіх ланках фінансової системи, а тільки у суб'єктів підприємництва.
4. Відображаються по плану, фактично за різний період: рік, квартал, місяць, на конкретну дату.	4. Відображається тільки як залишок на конкретну дату.
5. Джерелом є ВВП, національне багатство.	5. Джерелом є фінансові ресурси.

*Складено автором.

Третя група економістів дотримується думки, що фінансові ресурси, з одного боку, є результатом розподілу і перерозподілу ВВП, а з іншого – це сукупність грошових доходів і нагромаджень.

Такі підходи знаходимо також в окремих виданнях, словниках, енциклопедіях. У них обґрунтовано, на наш погляд, акцентується увага на тому, що фінансові ресурси формуються не у результаті обігу, а як наслідок розподільчих процесів. Однак грошові доходи, нагромадження, отримані у результаті розподілу і перерозподілу ВВП не мають цільового призначення. Тому, на нашу думку, вони є не фінансовими ресурсами, а тільки їхніми окремими джерелами. Такі кошти можна вважати фінансовими ресурсами тільки за умови об'єднання їх у грошові фонди.

Четверта група науковців до фінансових ресурсів відносять грошові кошти у фондовій і не фондовій формі. Так, наприклад, В.Гриньова та В.Коюда цими ресурсами називають «... грошові доходи (нагромадження і надходження), сформовані в руках суб'єктів господарювання і держави і

призначені на розширене відтворення, матеріальне стимулювання працюючих, задовільнення соціальних потреб, потреби оборони і державного управління. Є матеріальними носіями фінансових відносин. Використовуються у фондовій і не фондовій формі» [27, с. 145].

Позитивними якостями цих визначень є те, що термін «фінансові ресурси» пов'язується, у першу чергу, з категорією фінансів, акцентуючи на тому, що вони є матеріально-речовим змістом фінансів, об'єднуються у грошові фонди, що мають цільове призначення. Дискусійним, на наш погляд, є твердження, що ці ресурси можуть використовуватися й у не фондовій формі. Оскільки матеріальним змістом фінансів є грошові фонди, то всі інші грошові кошти, що не об'єднанні у ці фонди, випадають із сфери фінансових відносин, так як не мають цільового призначення.

П'ята, найбільш чисельна група українських та російських вчених-економістів під фінансовими ресурсами розуміють сукупність грошових фондів усіх суб'єктів фінансових відносин.

Так, О. Василик у 1997 р. фінансові ресурси трактував як «...грошові фонди, які створюються в процесі розподілу, перерозподілу і використання валового національного продукту за певний період» [14, с. 17]. У 2003 р. він уточнив ці визначення з урахуванням критеріїв (джерела створення, форми виявлення, цільове призначення).

Подібні підходи до фінансових ресурсів спостерігаємо у С. Юрія, який акцентує увагу на тому, що у процесі «...розподілу валового внутрішнього продукту у держави, підприємств, організацій формуються доходи і грошові нагромадження, які є основою фінансових ресурсів. Отже, фінансові ресурси – це грошові фонди, які створюються в процесі розподілу і використання валового внутрішнього продукту за певний період часу (макрорівень). Поняття фінансові ресурси визначають також як акумульовані підприємством з різних джерел грошові кошти, які надходять в його обіг і призначені для покриття потреб підприємства (мікрорівень)» [163, с. 28].

Подібних підходів дотримуються О. Кириленко, яка зазначає: «Фінансові

ресурси виступають матеріальною основою фінансів. В залежності від рівня, на якому проходить формування і використання фінансових ресурсів їх поділяють (так як і всі фонди грошових коштів) на:

централізовані – які утворюються на рівні держави, окремих адміністративно-територіальних одиниць, об'єднань, міністерств;

децентралізовані – створюються окремими суб'єктами господарювання» [72, с. 11].

В іншому місці О. Кириленко підкреслює: «Фінансові ресурси органів місцевого самоврядування – сукупність фондів грошових коштів, які згідно з чинним законодавством надходять у розпорядження органів місцевого самоврядування для виконання покладених на ці органи завдань і функцій» [115, с. 605].

На особливостях формування і використання фінансових ресурсів зупиняються у визначенні О. Романенко, С. Огородник та інші науковці, зазначаючи, що дані ресурси – це «...фонди грошових коштів, які формуються суб'єктами господарювання, державою та населенням і використовуються для розширеного виробництва, матеріального стимулювання працівників, задоволення соціальних та інших потреб суспільства» [164, с. 318].

Найкоротшим і концентрованим є визначення фінансових ресурсів В. Нагребельного: «Фінансові ресурси – сукупність усіх цільових фондів грошових коштів держави, необхідних для її функціонування» [117, с. 319]. У ньому підкреслено, що усі цільові фонди, які є у державі, складають фінансові ресурси. Ці ресурси потрібні для функціонування суспільства.

Розглянуті нами підходи останньої, п'ятої групи науковців до трактування фінансових ресурсів вважаємо найбільш прийнятними, оскільки вони базуються на сутності фінансів, та явищі, відображають їхній зміст.

Отже, у процесі трактування фінансових ресурсів, на нашу думку, доцільно опиратися на сутність фінансів як об'єктивної економічної категорії. Теоретична конструкція цієї категорії матеріалізується за допомогою грошових потоків, доходів і видатків у процесі формування й використання фондів

грошових коштів усіх суб'єктів фінансових відносин.

Якщо абстрагуватися від різних особливостей конкретних форм руху грошових потоків, можна побачити те загальне, що об'єднує всі фінансові операції – у їхній основі покладені суспільні відносини. Ці відносини є економічними, оскільки проявляються у вартісній, грошовій формі. Отже фінансові відносини завжди мають грошову форму і кожна фінансова операція обов'язково супроводжується рухом грошових коштів.

Розглядаючи гроші комплексно як специфічне економічне явище, можна зауважити, що вони виступають у різній якості, з одного боку, в обігу вони проявляються як загальний еквівалент, опосередковуючи акти купівлі-продажу, а з іншого – вийшовши з обігу, заперечують себе як міру вартості й засіб обігу і представляють собою вартість, яка отримала відносно самостійне існування та підлягає розподілу. Саме у процесі самостійного розподілу й виникають фінанси.

Виходячи з цього фінанси є такою специфічною формою суспільних відносин, яка безпосередньо пов'язана з функціонуванням грошей, але не тотожна їм. Гроші pojawiaються з обміну, є його інструментом у якості еквівалента, тоді як фінанси виникають на основі руху вартості. Хоча на поверхні фінансових операцій бачимо гроші, однак вони самі собою ніколи не можуть складати сутність фінансів. Саме самостійний рух вартості у грошовій формі породжує фінанси як об'єктивну економічну категорію.

Таким чином основною ознакою фінансів як економічної категорії є грошовий характер фінансових відносин. Якщо немає грошей, то не може бути й фінансів, оскільки останні є сутнісною формою, обумовленою існуванням перших. Отже, фінанси обов'язково базуються на функціонуванні грошей, але це не робить їх похідними від самих грошей. У фінансах ми спостерігаємо тільки найважливішу властивість грошей – бути вищою формою вартості. Саме це відображається на характеристиці фінансів як економічної категорії, обумовлюючи їхню відмінність від грошей. Гроші, як загальний еквівалент, виконують п'ять функцій (міри вартості, засобу обігу, засобу платежу, засобу

нагромадження та світові гроші), то фінанси дві – (розподільчу і контрольну).

Економічною основою функціонування фінансів у суспільстві є не гроші самі собою, а рух вартості у грошовій формі. І хоча гроші й фінанси відображають по-своєму рух вартості, однак якість такого руху у них є відмінною: гроші обслуговують рух товарів і виконують роль загального еквіваленту, фінанси – рух вартості у грошовій формі і виконують роль інструмента розподілу ВВП.

Процес розподілу й перерозподілу ВВП за допомогою фінансів обов'язково супроводжується рухом грошових коштів, котрі набувають конкретних форм, а саме, доходів, відрахувань, які концентруються у грошових фондах та у сукупності складають фінансові ресурси. Отже, грошові фонди, фінансові ресурси є матеріальними носіями фінансових відносин і складають їхній матеріальний зміст.

Не зважаючи на те, що потенційно фінансові ресурси утворюються на стадії виробництва, їхнє реальне формування починається тільки на стадії розподілу, коли у складі доходів викристалізуються конкретні економічні форми реалізованої вартості.

Найважливішим методологічним підходом до трактування фінансів, державних фінансів, фінансових ресурсів, державних (публічних) фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, вважаємо діалектичний, оскільки діалектика є загальною методологією, що містить загальні закони розвитку природи, суспільства і мислення. Цей підхід дає можливість охопити увесь світ у його цілісності, встановити границі проблеми, яка підлягає дослідженню серед інших. Він використовує закони і категорії діалектики, які дають змогу пояснити суть і зміст фінансових явищ і процесів.

Використання діалектичного підходу при з'ясуванні сутності державних фінансів, державних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ відображено на рис. 1.1.

Як видно з рис. 1.1 використання законів діалектики, зокрема переходу кількості в якість та єдності і боротьби протилежностей дає можливість

з'ясувати сутність державних фінансів, їхній зміст та форму, як вони пов'язані з державними фінансовими ресурсами, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема.

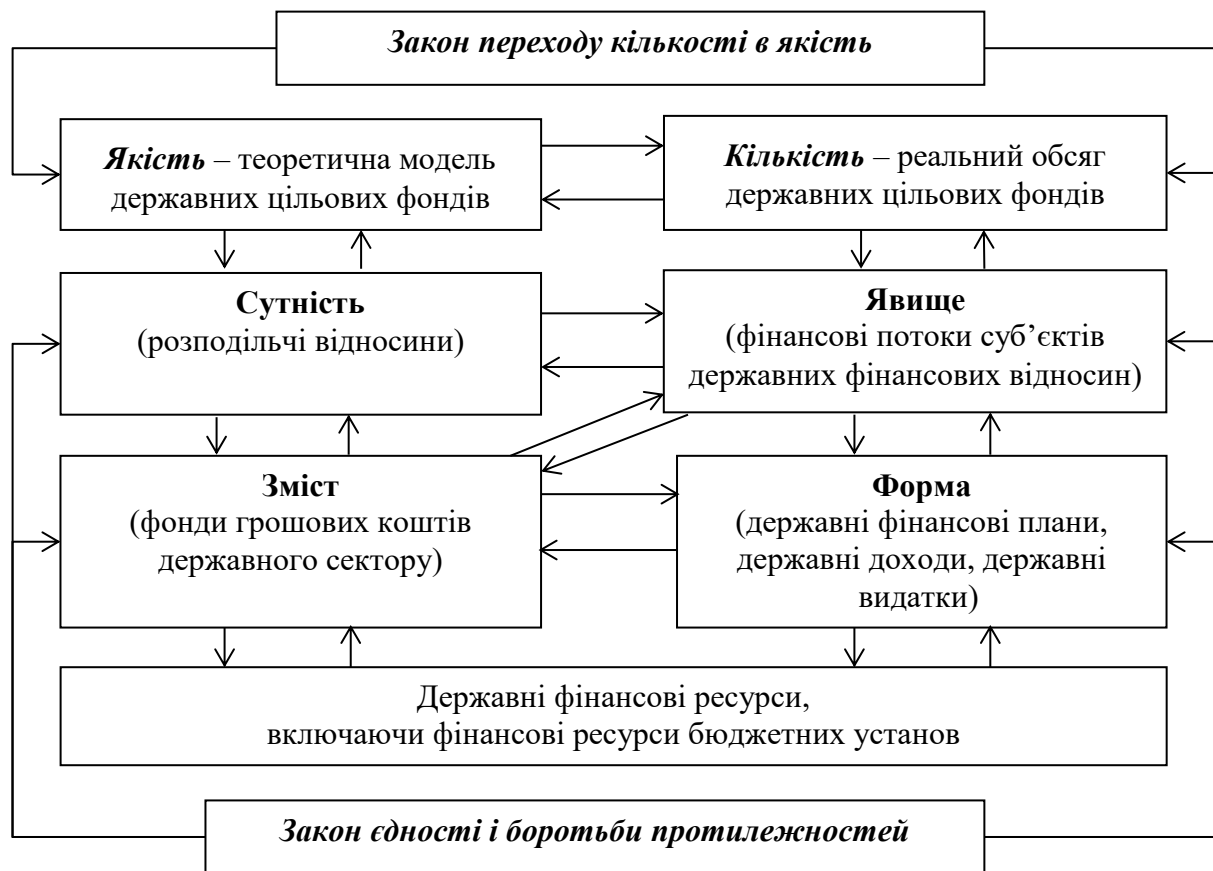


Рис. 1.1. Місце державних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, серед фінансових категорій і понять державних фінансів*

**Складено автором.*

На нашу думку, взаємозв'язок між кількісними та якісними характеристиками державних цільових фондів, що є змістом державних фінансів, проявляється у тому, що категорія якості характеризує потребу суспільства у грошових фондах відповідно до функцій держави. Категорія кількості свідчить про реальний обсяг грошових фондів відповідно до фінансових можливостей держави. В ідеальному варіанті ці дві категорії повинні відображати одну й ту ж величину фондів. Однак в умовах обмеження фінансових ресурсів потреба суспільства у грошових фондах перевищує їх фактичний обсяг. За умови зростання темпів соціально-економічного розвитку

суспільства кількісні показники зростають, наближаючись до якісних. Останні також не стоїть на місці, а збільшуються, в результаті чого потребують збільшення кількісні показники. Такий процес є безперервним і свідчить про постійний розвиток фінансових відносин і державних фінансів.

Взаємозв'язок між категоріями сутності і явища, змісту і форми проявляються у межах дії закону єдності і боротьби протилежностей.

Так, сутність державних фінансів обумовлена дією категорії якості і свідчить про те, що фінансові відносини мають бути організовані таким чином, щоб у процесі ідеального розподілу ВВП сформувалися такі обсяги державних фінансових ресурсів, які б могли максимально задовільнити потреби усіх суб'єктів фінансових відносин. Тобто сутність характеризує ідеальну величину грошових фондів і вказує, якими вони повинні бути.

Категорія явища дає відповідь на питання – якими є ці фонди, тобто відповідає категорії кількості. Явище характеризує матеріальне вираження об'єктивних фінансових відносин як руху державних вхідних, вихідних, внутрісистемних фінансових потоків з метою формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів держави.

Таким чином, сутність державних фінансів проявляється через їхнє явище, а явище є сутнісним, оскільки матеріалізує об'єктивні розподільчі відносини. Категорії сутності і явища завжди перебувають одночасно у єдності і у протилежності. Однак між цими категоріями завжди ведеться боротьба, яка характеризує розвиток фінансів у суспільстві. Ця боротьба полягає у тому, що ідеальні об'єктивні розподільчі відносини ніколи не співпадають з суб'єктивними діями держави у процесі їх матеріалізації.

Категорія змісту відображає спрямування фінансових відносин і фінансових потоків у централізовані і децентралізовані фонди грошових коштів держави. Категорія форми свідчить яким чином формуються ці фонди. Тому формами державних фінансів будуть державні доходи, державні видатки, державні фінансові плани.

Державні грошові фонди у своїй сукупності складають державні фінансові ресурси, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, рух яких відображається за допомогою державних доходів, державних видатків у державних фінансових планах. Зважаючи на це, саме діалектичний підхід, використання законів і категорій діалектики дають змогу пізнати сутність державних фінансів, фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема.

Закон заперечення заперечення, як третій закон діалектики, показує про напрям розвитку суспільства від нижчого рівня до вищого рівня, немов рух по спіралі, у якій кожна наступна вітка є запереченням попередньої вітки. Цей закон дає змогу пояснити походження фінансових ресурсів, в тому числі фінансових ресурсів бюджетних установ у процесі розподілу і перерозподілу ВВП. З одного боку, публічні фінансові ресурси, у тому числі фінансові ресурси бюджетних установ, є результатом розподілу і перерозподілом ВВП, а з іншого – вони є джерелом наповнення ВВП, який підлягає розподілу. Враховуючи таких кругообіг, фінансові ресурси, міняючи свою форму, повертаються до початкової, що є безперервним процесом.

Процес використання фінансових ресурсів здійснюється через фонди грошових коштів, які мають строго цільове призначення. Фондова форма використання фінансових ресурсів об'єктивно обумовлена потребами розширеного відтворення. Вона має істотні переваги, оскільки дозволяє пов'язувати задоволення будь-якої потреби з економічними можливостями і здійснювати дієвий контроль за цільовим використанням ресурсів всіх суб'єктів фінансових відносин. Через формування і використання грошових фондів можна якісно впливати на задоволення економічних інтересів суспільства та всіх його членів.

Саме розгляд фінансових ресурсів у фондovій формі як матеріальних носіїв фінансових відносин дає можливість чітко виділити фінанси із сукупності розподільчих категорій, оскільки ні одна з них не має такого носія. Таким чином, специфічною ознакою фінансів є те, що фінансові відносини

завжди пов'язані з утворенням і використанням грошових фондів цільового призначення, що у своїй сукупності складають фінансові ресурси.

В літературі наведені різні ознаки грошових фондів. Найбільш вдалим, на нашу думку, є підхід С. Юрія до виділення характерних ознак фондів грошових коштів, зокрема: законодавче та нормативно-правове забезпечення процесів формування і використання грошових фондів; односторонній рух грошових коштів у процесі формування і використання грошових фондів (немає еквівалентного обміну); цільовий характер коштів кожного грошового фонду; динамічність кожного фонду (кошти грошових фондів не нагромаджуються, а використовуються в міру надходження) [165, с. 21].

Отже, фінансові ресурси – це сукупність фондів грошових коштів усіх суб'єктів фінансових відносин. Незважаючи на спільні ознаки (є результатом розподільчих процесів, мають вартісну форму вираження), фінансові ресурси істотно відрізняються від маси грошових ресурсів, що відображено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Відмінності фінансових ресурсів від грошових ресурсів*

Фінансові ресурси	Грошові ресурси
1. Є матеріально-речовою формою категорії «фінанси»	1. Є матеріально-речовою формою категорії «гроші»
2. Утворюються у результаті розподілу і перерозподілу ВВП	2. Появляються у результаті обміну, є його інструментом
3. Мають фондову форму	3. Не мають фондової форми
4. Створюються тільки в умовах суспільної власності	4. Формуються в умовах суспільної та особистої форм власності
5. Регулюються нормативно-правовими актами	5. Не регулюються нормативно-правовими актами
6. Характеризуються одностороннім рухом грошей у процесі формування й використання ($\rightarrow \Gamma \rightarrow$)	6. Характеризуються двостороннім рухом вартості ($\Gamma \rightleftharpoons T$)
7. Мають строго цільове призначення	7. Не мають цільового призначення
8. Характеризуються динамічністю (відсутній елемент нагромадження)	8. У процесі формування нагромаджуються
9. Одні й ті ж грошові кошти можуть використовуватися одним фондом декілька разів або декількома фондами	9. Мають постійне місце знаходження
10. Не можуть бути фізично пошкодженими або знищеними	10. Можуть бути фізично пошкодженими або знищеними

*Складено автором.

Таким чином, ми вважаємо, що фінансові ресурси суспільства – це сукупність грошових фондів, створених у результаті розподілу і перерозподілу ВВП суб'єктами фінансових відносин для досягнення кінцевої мети, забезпечення виконання їхніх завдань, функцій і зобов'язань. У даному визначенні акцентовано увагу на тому, що фінансові ресурси виступають у формі грошових фондів, оскільки саме грошові фонди є матеріальним змістом фінансів. Ці ресурси формуються не в результаті обмінних операцій, а як наслідок розподілу і перерозподілу ВВП усіма суб'єктами фінансових відносин. Метою формування та використання фінансових ресурсів є досягнення кінцевої мети кожного суб'єкта фінансових відносин, забезпечення якісного виконання функцій, завдань, зобов'язань і повноважень.

Фінансові ресурси суспільства класифікують за різними ознаками. Ми пропонуємо використовувати у першу чергу такі ознаки, як форма власності, роль суб'єктів фінансових відносин у відтворювальному процесі та рівень централізації. Підходи до класифікації фінансових ресурсів відображені на рис. 1.2.

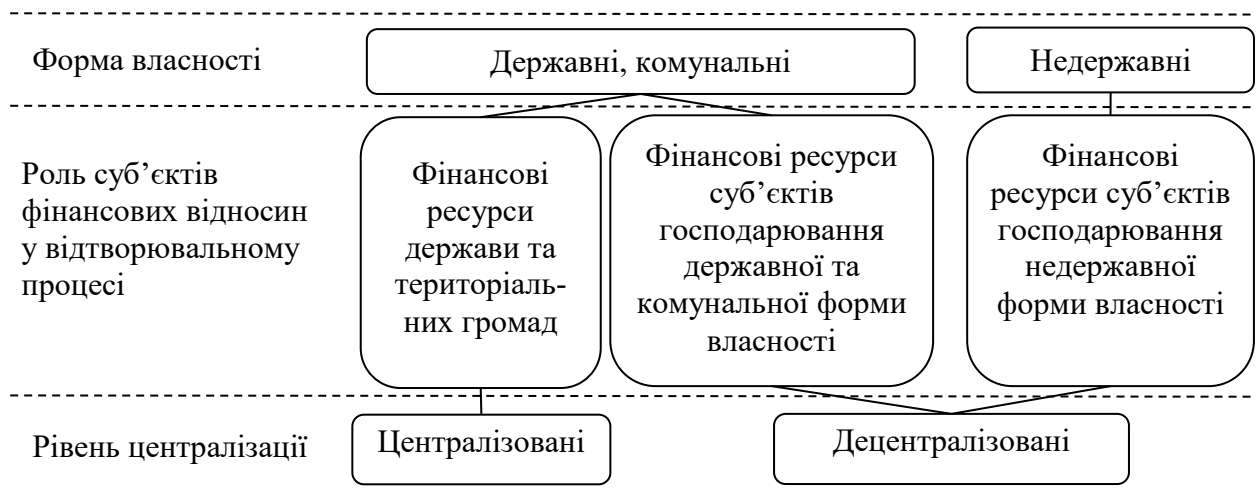


Рис. 1.2. Класифікація фінансових ресурсів*

**Складено автором.*

Не дивлячись на загальні характерні ознаки фінансових ресурсів суспільства, порядок формування і використання централізованих і децентралізованих фінансових ресурсів має свої особливості.

Так, фінансові ресурси держави (централізовані фінансові ресурси)

формуються за рахунок ВВП, національного багатства та зовнішніх джерел і концентруються у бюджеті держави та державних цільових фондах. Процес формування та розподілу цих фінансових ресурсів відображений на рис. 1.3.

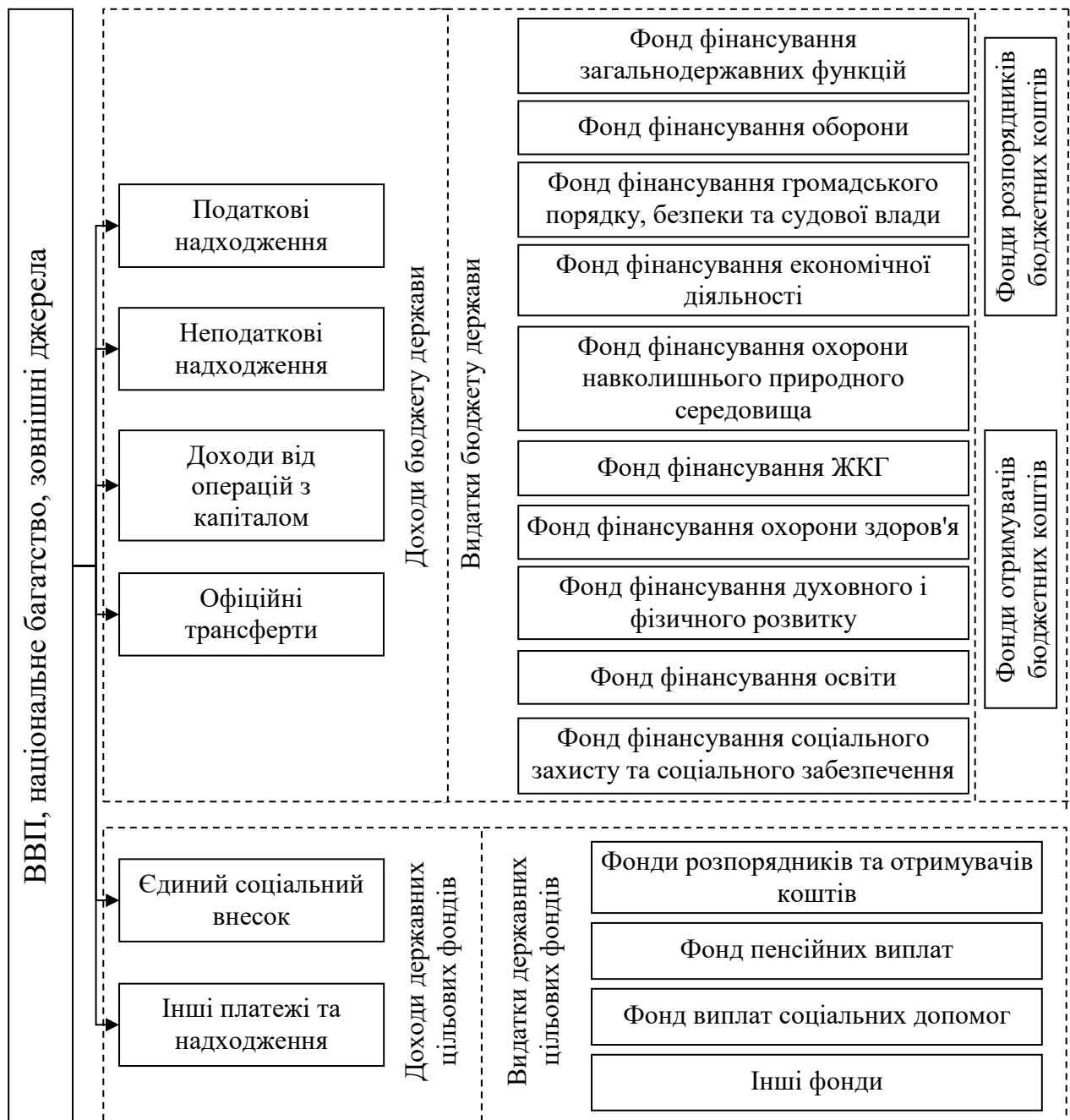


Рис. 1.3. Процес формування та розподілу фінансових ресурсів держави*

**Складено автором.*

Доходи основного централізованого фонду грошових коштів держави (бюджету держави) формуються за рахунок податкових надходжень, неподаткових надходжень, доходів від операцій з капіталом та офіційних

трансфертів. Кошти цього фонду розподіляються на фонди відповідно до класифікації функцій держави і спрямовуються у фонди розпорядників та отримувачів бюджетних коштів.

Надходження державних цільових фондів формують за рахунок єдиного соціального внеску та інших доходів й надходжень. Ці кошти розподіляються на видатки, пов'язані з наповненням фондів розпорядників та отримувачів коштів, пенсійних виплат, соціальних допомог та інших фондів.

Процес формування і використання фінансових ресурсів суб'єктів господарювання усіх форм власності відображений на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Джерела, склад та напрями використання фінансових ресурсів підприємств*

**Складено автором.*

Так, найбільш узагальнюючими джерелами фінансових ресурсів підприємств є виручка від реалізації продукції та надання послуг, а також інші доходи. Безпосередніми джерелами цих ресурсів вважають чистий прибуток, що залишається в розпорядженні суб'єкта господарювання, амортизаційні відрахування, що є відшкодуванням інвестицій, інші джерела (емісійний дохід, який корпоративні підприємства отримують від розміщення акцій та доходів від продажу облігацій із премією; частина коштів, яку спрямовують на фінансування заходів із поліпшення основних засобів, що відносять на витрати підприємства; стійкі пасиви тощо), банківські кредити, доброчинні кошти, бюджетні асигнування та бюджетні кредити.

Склад фінансових ресурсів підприємства визначається переліком грошових фондів, який може формувати суб'єкт господарювання у процесі розподілу доходів і надходжень. Ці фонди мають строго цільове призначення і можуть використовуватися на фінансування тих заходів, на які вони передбачені відповідно до фінансових планів.

Мають місце також особливості у формуванні, розподілі і використанні фінансових ресурсів бюджетних організацій. Вони обумовлені функціональним призначенням цих суб'єктів фінансових відносин, а також джерелами формування, серед яких найважливіше місце відводять загальному і спеціальному фонду бюджету.

Таким чином, у процесі формулювання визначення фінансових ресурсів суспільства доцільно виходити з трактування фінансів як об'єктивної економічної категорії. У результаті розподільчих процесів за допомогою фінансових відносин формуються грошові фонди, які мають цільове призначення і є матеріальним змістом фінансів. Саме сукупність цих грошових фондів і складає фінансові ресурси, які є матеріальним вираженням категорії фінанси. Виходячи з цього під фінансовими ресурсами суспільства пропонуємо вважати сукупність грошових фондів, створених у результаті розподілу і перерозподілу ВВП суб'єктами фінансових відносин для досягнення кінцевої мети, забезпечення виконання їхніх завдань, функцій, повноважень і

зобов'язань. Це дасть можливість, з одного боку, акцентувати увагу на спільних ознаках фінансових ресурсів усіх суб'єктів фінансових відносин, а з іншого – виділити особливості формування і використання цих ресурсів у різних ланках фінансової системи, що матиме позитивний вплив на забезпечення єдності фінансової теорії та практики і сприятиме позитивним зрушенням у темпах соціально-економічного розвитку суспільства.

Виходячи з цього, на нашу думку, фінансові ресурси бюджетних установ – це сукупність грошових фондів бюджетних установ, які формуються за допомогою вхідних та вихідних фінансових потоків, що супроводжують економічні відносини з приводу розподілу і перерозподілу ВВП, відображаються у доходах і видатках бюджетних установ з метою забезпечення надання всім споживачам якісних суспільних послуг.

1.2. Теоретико-організаційне забезпечення формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ

Сьогодні бюджетні установи продукують конкурентоспроможні соціально значимі послуги у сфері освіти, науки, культури, охорони здоров'я, соціального забезпечення, управління та інших сегментах ринку, активно впливають на зростання обсягів ВВП. Їхня діяльність відображається на економічній та соціальній стабільності суспільства. Основним джерелом фінансування таких установ є бюджет держави, значна частина коштів якого спрямовується саме на їхнє утримання.

Для наукового дослідження питань формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ доцільно розкрити перш за все архітектуру цього процесу, яка визначає параметри інституціонального забезпечення всіх взаємопов'язаних між собою розподільчих процесів.

Архітектура процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ є складовою архітектури управління публічними

фінансами, зокрема фінансами бюджетних установ. Під такою архітектонікою ми розуміємо цілісну систему, яка включає доходи і видатки бюджетних установ, управління якими забезпечується шляхом встановлених законодавчих й нормативних актів, норм і правил, порядку здійснення контролю за надходженням, розподілом і використанням децентралізованих грошових фондів розпорядників бюджетних коштів усіх рівні управління.

Таку систему доцільно аналізувати, використовуючи метафізичний підхід у наукових дослідженнях. Ключовими елементами архітектоніки вважаємо Міністерство фінансів України, Державну казначейську службу України, Державну аудиторську службу України, а також сукупність всіх бюджетів, у яких передбачено фінансування бюджетних установ, розпорядників бюджетних коштів всіх рівнів, їхні грошові фонди.

До ключових компонентів архітектоніки відносимо: Державний бюджет України в частині видатків на утримання бюджетних установ державного значення; місцеві бюджети – в частині видатків на утримання бюджетних установ місцевого значення; грошові фонди головних розпорядників коштів; грошові фонди розпорядників коштів другого ступеня; грошові фонди розпорядників коштів третього ступеня.

Механізм управління процесом формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ в архітектоніці, на нашу думку, включає: владні приписи у вигляді законодавчих та нормативних норм і правил (держава та органи місцевого самоврядування в імперативному порядку встановлюють обов'язкові правила стосовно формування, розподілу і використання фінансових ресурсів); центральні органи управління, до яких відносимо Міністерство фінансів України, Державну казначейську службу України, Державну аудиторську службу України (ключові органи, що прогнозують доходи і видатки державного бюджету, організовують виконання бюджету та здійснюють державний фінансовий контроль за дотриманням бюджетного законодавства); галузеві органи управління, до яких відносимо міністерства, відомства, центральні установи, управління департаментів державних місцевих

адміністрацій, управління та департаменти виконавчих комітетів органів місцевого самоврядування (здійснюють зведене кошторисне планування, формують бюджетні запити, розподіляють бюджетні кошти у своїй галузі); управління на рівні бюджетних установ (складають, розглядають і виконують кошториси своїх установ).

Складові архітекτονіки, на нашу думку, виконують такі основні функції: формування фінансових ресурсів; розподіл фінансових ресурсів; використання фінансових ресурсів; контроль за формуванням, розподілом і використанням фінансових ресурсів бюджетних установ.

Архітектоніка процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає наявність інституційного середовища, в якому ці процеси функціонують. Під інституційним середовищем ми розумієм сукупність базових політичних, соціальних, юридичних, економічних правил, які визначають допустимі межі поведінки суб'єктів фінансових відносин і створюють базу для формування, розподілу і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Цей термін в економічних дослідженнях дуже часто пов'язується з такими поняттям, як «інституціональна система», «інституціональна основа», «інституціональна структура», «інституціональний механізм» тощо. Вперше ці поняття досліджені в роботах цілого ряду зарубіжних економістів, зокрема О. Вільямсона, Дж. Ослі, Д. Норта, Л. Девіса, Р. Ріхтера та інших.

Інституціональне середовище бюджетних установ включає формальні інституційні норми та практики, неформальні інституційні норми та практики, інституційні звичаї та традиції. Ці інституційні елементи передбачають наявність таких складових як: концепції фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ та їхніх фінансів; механізму бюджетного фінансування діяльності бюджетних установ за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів; національної мережі бюджетних установ; всіх освітніх, наукових, медичних, культурних, соціальних, адміністративних послуг; всіх споживачів послуг бюджетних установ; спеціалізовані фінансово-кредитні установи.

Інституціональне забезпечення в архітектоніці процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, на нашу думку – це певна система формальних і неформальних правил, норм, інститутів, яка забезпечує формування структури та регулювання поведінки бюджетних установ на стадії розподілу і перерозподілу ВВП суспільства. Цей процес передбачає створення та підтримку організаційної, правової бази (державних органів, органів місцевого самоврядування, розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів), законів, нормативних актів, фінансових норм та нормативів, що забезпечує функціонування процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Ключовими елементами інституціонального забезпечення процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ вважаємо такі:

1. Правила: формальні (закони, нормативні акти, норми, нормативи) та неформальні (традиції, передання, етичні норми тощо), що впливають на поведінку розпорядників бюджетних коштів.

2. Інститути: організації та установи, які розробляють, затверджують та підтримують ці правила, зокрема, державні установи, громадські організації тощо.

3. Структура: упорядкування відносин між всіма учасниками управління процесом розподілу і перерозподілу ВВП з метою формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

4. Регулювання: механізм для забезпечення дотримання певних правил (правових, адміністративних, економічних, соціально-психологічних), які регулюють процеси формування, розподілу і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Аналізуючи питання інституціонального середовища й інституціонального забезпечення А. Думікян дав їм таку характеристику як специфічної системи, що включає: «процедури і правила поведінки, регламентовані законом, мораллю, етикою чи господарським звичаєм;

імперативні законодавчі та регулюючі норми, що захищають, консолідують та узгоджують інтереси суб'єктів економіки; адміністративні структури та утворення всіх рівнів, які забезпечують задоволення різномірних потреб; інститути, які поєднують ринкову і корпоративну культуру, національні свідомість і менталітет» [54].

Концепція інституціонального забезпечення процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає:

1. Визначення суспільством правил і норм поведінки учасників публічних фінансових відносин у процесі розподілу, перерозподілу і споживання ВВП.

2. Формування необхідних для ефективної роботи інституційних утворень (органів державної виконавчої влади, місцевого самоврядування, конкретних бюджетних установ), які мали б легальний статус, оптимальну інфраструктуру, внаслідок чого була б можливість належним чином реалізувати статутні функції цих утворень.

3. Отримання відповідного соціального ефекту та досягнення соціального консенсусу, який полягає у задоволенні членами суспільства якістю отриманих суспільних послуг, згоду з їхньою вартістю.

Ця концепція визначає оптимальне поєднання всіх інструментів, що забезпечують мобілізацію фінансових ресурсів, раціональний розподіл та їхнє ефективне спрямування на виконання установами своїх статутних функцій. Концепція також передбачає виділення трьох рівнів забезпечення: формальні інституційні норми і практики; неформальні інституційні норми і практики; інституційні звичаї і традиції.

Формальні інститути функціонують в умовах чинного законодавства, а також з урахуванням договорів, контрактів й угод. Формальні інституційні норми закріплені у законодавчих і нормативних актах. Ці інститути й правила постійно удосконалюються відповідно до потреб суспільства на кожному конкретному етапі свого розвитку.

Неформальні інститути на рівні держави окреслюються соціальними нормами, які потребує суспільство в тих чи інших умовах. Неформальні

правила не фіксуються в законах та нормативних актах, отже не є імперативними. Споживачі суспільних послуг визначають умови дотримання яких найбільш оптимально задовольняють їх інтереси. Такі правила мають бути узгоджені з усіма учасниками відносин, їх дотримуватися і виконувати добровільно без будь-якого примусу.

Потреби населення в освітніх, культурних, медичних, соціальних, управлінських та інших соціальних послугах, які надають бюджетні установи, формуються відповідно до інституційних звичок і традицій. Концепція інституціонального забезпечення процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ має враховувати відповідність між вартістю наданих послуг та їхньою корисністю, що є основою компромісу.

Трансформація соціально-економічних процесів у суспільстві вимагає діалектичних підходів до змістовного наповнення концепції інституціонального забезпечення процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Зміни інституційного середовища, обумовлені потребами суспільства на відповідному етапі свого розвитку потребують корегування всіх інституційних норм і правил. Такі зміни фіксуються в уточненій редакції Бюджетного кодексу України [12], щорічних законах про Державний бюджет України, інших нормативних актах Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України, галузевих органів державної виконавчої влади й місцевого самоврядування.

Процес формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ повинен забезпечувати ефективне функціонування цих установ в умовах ринку, забезпечувати якісне надання споживачам суспільних послуг, чим спричинитися до прискорення темпів соціально-економічного розвитку суспільства. Цей процес в Україні пройшов ряд складних етапів, які вдало, на нашу думку, сформулював А. Думіян [54].

Перший етап (1991-1994 рр) вважається початковим стосовно організації інституціонального забезпечення процесів формування і використання

фінансових ресурсів бюджетних установ, який характеризувався розбудовою ланок бюджетної системи незалежної України і супроводжувався хаотичністю та інерцією.

Для другого етапу (1994-1999 рр) були характерні упорядкування інституційного середовища діяльності бюджетних установ, впровадження казначейської системи виконання бюджету.

На третьому етапі (2000-2008 рр) був прийнятий Бюджетний кодекс України, реформована система бюджетного обліку та звітності, встановлені нові підходи до складання, розгляду, затвердження і виконання кошторисів бюджетних установ.

На четвертому етапі (2009-2013 рр) було структуризовано систему бюджетних установ, удосконалено бюджетне регулювання, переглянуто підходи до бюджетного процесу, внаслідок чого було удосконалено інституціональне забезпечення процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

П'ятий етап (2014 – до теперішнього часу) пов'язаний з бюджетною децентралізацією, посиленням автономності бюджетних установ, розширенням прав бюджетних установ у процесі формування і використання їхніх фінансових ресурсів.

Сучасними напрямками удосконалення інституціонального забезпечення процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ вважаємо: посилення принципів самостійності бюджетних установ стосовно організації та управління процесами формування і використання їхніх фінансових ресурсів; покращення гласності, прозорості, відповідальності за результати діяльності бюджетних установ та ефективність формування та використання їхніх фінансових ресурсів; упорядкування наявної структури бюджетних установ з урахуванням критеріїв соціальної, економічної ефективності та раціональності; активізацію соціокультурних та інших неформальних інституційних чинників бюджетних установ.

Питання формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ тісно пов'язане з галузевими й функціональними особливостями цих установ, які закріплені у законодавчих та нормативних актах України. Так, у Бюджетному кодексі України бюджетними установами вважаються «...органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими» [12]. Свої права та повноваження щодо формування і використання фінансових ресурсів бюджетні установи отримують після затвердження їхніх щорічних кошторисів. Вважається, що бюджетні установи мають обмежені права щодо маневрування своїми ресурсами, однак вони можуть самостійно приймати рішення тільки стосовно позабюджетних джерел. Однак й такі повноваження є дуже обмеженими, оскільки відповідно до Бюджетного кодексу України і бюджетні, і позабюджетні ресурси є державними коштами, їхнє надходження і спрямування на конкретні цілі здійснюється через відповідний бюджет, кошторис, з використанням особових рахунків Державного казначейства.

Діяльність бюджетних установ є різноманітною. За своїм функціональним призначенням та видами суспільних послуг вони істотно різняться між собою. Однак стосовно фінансів цих установ можна виділити дуже багато спільних ознак. Ми підтримуємо думки вчених О. Середи [144], А. Думікяна [55; 56] та інших щодо виокремлення їхніх характерних ознак, які відокремлюють кожен бюджетну установу від інших установ і суб'єктів господарювання, зокрема:

«- мета створення – надання послуг соціально-культурного, науково-технічного некомерційного характеру;

- засновник бюджетної установи і власник майна – орган державної влади України, органи місцевого самоврядування;

- джерела фінансування – кошти відповідних бюджетів та власні надходження бюджетних установ;

- ефективність діяльності – слід розглядати у соціальному та економічному вимірах, причому перший має пріоритетне значення;
- форми реалізації права власності – користування та розпорядження;
- послуги не підлягають збереженню, що зумовлює необхідність визначення попереднього попиту на певні види діяльності;
- існують на засадах державної форми власності, тому характеризуються відносно низький ступінь внутрішніх розподільчих відносин» [144].

Зважаючи на перераховані ознаки ми вважаємо, що бюджетна установа – це така установа, яка створена органами державної виконавчої влади та місцевого самоврядування з метою надання суспільних послуг отримувачам для задоволення соціально-необхідних освітніх, наукових, культурних, медичних, управлінських та інших життєво важливих послуг відповідно до потреб населення, діяльність яких фінансується за рахунок державних коштів.

Досліджуючи рух фінансових ресурсів бюджетних установ у різних суб'єктів фінансових відносин, ми можемо прийти до висновку, що він є однотипний. Однак, такі установи можуть частково відрізнятися специфічними особливостями, пов'язаними з функціональним призначенням, галузями діяльності, підходами до поєднання різних методів фінансування (кошторисне, повна або часткова самоокупність).

Основним джерелом формування фінансових ресурсів бюджетних установ є кошти відповідних бюджетів за рівнем підпорядкування цих установ. Вони виділяються відповідно до закону про Державний бюджет України, рішень сесій місцевих рад, затверджених у встановленому порядку бюджетних розписів, кошторисів бюджетних установ через органи Державної казначейської служби України. Загальна сума фінансування включає кошти загального фонду бюджету та спеціального фонду бюджету. Спеціальний фонд включає бюджетні кошти та власні надходження бюджетних установ.

Загалом, процес формування та напрями використання надходжень бюджетних установ відображений у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Процес формування та напрями використання власних надходжень бюджетних установ*

Джерела надходження	Напрями використання
<i>Перша група - плата за послуги, що надають бюджетні установи згідно з чинним законодавством України</i>	
Підгрупа 1 - плата за послуги, пов'язані з виконанням основних функцій що забезпечуються бюджетними установами	Покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг за основною діяльністю бюджетних установ
Підгрупа 2 - кошти від господарсько-виробничої діяльності допоміжних, навчально-допоміжних підприємств; квартирна плата та плата за проживання в гуртожитках тощо	Організація додаткової (господарської) діяльності. Господарські потреби, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв
Підгрупа 3 - плата за оренду майна бюджетних установ	Утримання, облаштування, ремонт і придбання майна бюджетних установ
Підгрупа 4 - кошти від реалізації в установленому порядку необоротних активів та інших матеріальних цінностей	Ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат щодо відходів. Господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв
<i>Друга група - інші джерела власних надходжень бюджетних установ</i>	
Підгрупа 1 - благодійні внески, гранти та дарунки	Організацію основної діяльності бюджетних установ
Підгрупа 2 - надходження, від юридичних та фізичних осіб для виконання цільових заходів	Виконання відповідних цільових заходів
Підгрупа 3 - надходження, що отримують державні й комунальні заклади професійної, фахової передвищої та вищої освіти від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг; надходження, що отримують державні й комунальні заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, отриманих як плата за послуги, благодійні внески та гранти	Організацію основної діяльності бюджетних установ

*Складено автором на основі [12; 144].

Сфера соціально-культурних послуг забезпечує задоволення найважливіших життєвих потреб населення і залежить від рівня економічного розвитку суспільства. У ній використовуються значні матеріальні, трудові і фінансові ресурси, вона включає сукупність таких галузей, як освіта, охорона

здоров'я, культура. Функціональні особливості цієї сфери полягають у тому, що діяльність її працівників спрямована безпосередньо на людину і суспільство в цілому.

Якість надання послуг установами соціально-культурної сфери залежить від раціональної організації фінансових ресурсів. Така організація передбачає дотримання певних принципів, законів і закономірностей розвитку суспільства, пошук джерел формування фінансових ресурсів та оптимізацію їхньої структури, раціональний розподіл та ефективне використання ресурсів з урахуванням специфічних особливостей сфери соціально-культурних послуг та функціонального призначення установ відповідних галузей.

Окремі аспекти організації та управління фінансовими ресурсами установ сфери соціально-культурних послуг розглядаються в економічній літературі такими вченими, як О. Василик [16; 17], В. Загорський [60], О. Кириленко [72], А. Мельник [113], К. Павлюк [17; 122], В. Федосов [160], С. Юрій [173], та інші. У періодичних наукових виданнях опубліковано ряд статей, присвячених формуванню та використанню фінансових ресурсів окремих галузей даної сфери, більшість яких стосується установ охорони здоров'я та освіти. Однак питання впливу галузевих особливостей на організацію фінансових ресурсів установ сфери соціально-культурних послуг досліджені недостатньо, що негативно відображається на ефективності управління цими ресурсами в окремих галузях, котрі надають послуги соціально-культурного характеру.

Недостатня увага, яка приділяється вітчизняною наукою і практикою цим аспектам, спричинилась до виникнення та поглиблення проблем пошуку додаткових джерел формування фінансових ресурсів, їхньої диверсифікації, раціонального, ефективного використання цих ресурсів та підвищення якості послуг на рівні європейських і світових стандартів. Сьогодні освіта, культура, охорона здоров'я охоплені перманентною кризою, пов'язаною перш за все з відсутністю фінансових ресурсів. Окремі тактичні заходи держави не приносять належних результатів у зв'язку з небажанням влади знайти відповідні джерела фінансування даних галузей, використовуючи надбання фінансової науки.

Тому метою нашого наукового дослідження є оцінка впливу галузевих особливостей на організацію фінансових ресурсів бюджетних установ сфери соціально-культурних послуг та формування рекомендації стосовно використання цих особливостей у процесі управління доходами і видатками установ даної сфери.

У сучасних умовах господарювання роль сфери соціально-культурних послуг зростає, оскільки вона впливає на ефективність суспільного виробництва через людей, забезпечує підвищення продуктивності суспільної праці, зберігає, підтримує і розвиває працездатність громадян, сприяє усебічному розвитку особистості та покращенню добробуту громадян, активно впливає на формування прогресивної структури споживання.

Одночасно ця сфера тісно взаємозв'язана з матеріальним виробництвом. Послуги працівників даної сфери використовуються у процесі особистого споживання працівників матеріального виробництва, внаслідок чого створюються об'єктивні передумови для поновлення відтворювального процесу. Поряд з цим у сфері соціально-культурних послуг використовуються матеріальні блага, створені у матеріальному виробництві. Все це обумовлює наявність та особливості економічних відносин цієї сфери, які проявляються, з одного боку, як відносини, пов'язані з доведенням матеріальних благ до кінцевого споживача, а з іншого – як відносини з приводу створення певних послуг. Останні характеризують активну роль працівників даної сфери, оскільки процес створення послуг є одночасно процесом споживання матеріальних благ.

Економічні, функціональні та галузеві особливості установ сфери соціально-культурних послуг впливають на організацію, формування і використання їхніх фінансових ресурсів. Ефективне управління фінансовими ресурсами можливе за умов пізнання цих особливостей, їхнього врахування у процесі розробки та прийняття фінансових рішень. У цілому дані особливості базуються на суспільному розподілі праці, специфіці економічних відносин, дії

об'єктивних економічних законів та закономірностей розвитку суспільства, тенденціях розвитку окремих галузей.

По-перше, установи сфери соціально-культурних послуг відрізняються від підприємств матеріального виробництва своїм функціональним призначенням. Тут має місце не обмін речей між людиною і природою з метою пристосування для задоволення людських потреб, а вплив на особистість і соціальні умови її існування. Послуги, які надаються установами цієї сфери виступають, з одного боку, як праця в якості дії, а з іншого – як результат трудової діяльності у вигляді корисного ефекту праці. Ці послуги не отримують предметної форми і не нагромаджуються у вигляді речового чи матеріального багатства. Вони не мають вартості, оскільки у них відсутня матеріальна субстанція для її створення. Тільки в окремих випадках деякі послуги можуть набувати вартісної форми і бути предметом купівлі-продажу.

Таким чином, якщо результатом роботи підприємства буде виробництво продукції, котра підлягає реалізації з метою отримання виручки та прибутку, то результатом роботи установ сфери соціально-культурних послуг – надання послуг, які, з одного боку, потребують затрат фінансових ресурсів, а з іншого – не мають за мету отримання ні виручки, ні прибутку, оскільки спрямовані на задоволення соціально-культурних потреб членів суспільства. Отже діяльність підприємств матеріального виробництва спрямована у кінцевому результаті на збільшення обсягів ВВП, то діяльність установ сфери соціально-культурних послуг – на його споживання. Відповідно до цього мають місце особливості у формуванні і використанні фінансових ресурсів, які відповідають функціональному призначенню суб'єктів фінансових відносин даних сфер суспільства.

По-друге, джерела фінансування установ сфери соціально-культурних послуг знаходяться за її межами. Найважливішим джерелом фінансових ресурсів підприємств матеріального виробництва є їхні доходи, основну частку серед яких займає виручка від реалізації продукції та надання послуг. За рахунок виручки покриваються затрати на виробництво і реалізацію продукції,

формується прибуток, який розподіляється на фонди цільового призначення. Отримання виручки є завершальною стадією кругообороту коштів підприємства, у результаті розподілу якої відновлюється авансована частка оборотних фондів, формується фонд оплати праці та інші грошові фонди. Одночасно грошові фонди підприємств є джерелом сплати податків до бюджету, повернення кредитів та відсотків банком тощо. Отже фінансові ресурси матеріального виробництва формуються за рахунок внутрішніх джерел. Тільки в окремих випадках частина ресурсів підприємств може надходити з бюджету, однак частка бюджетних джерел у їхній структурі є мізерною.

На відміну від матеріального виробництва фінансові ресурси установ сфери соціально-культурних послуг у зв'язку з особливим функціональним призначенням не можуть формуватися за рахунок власних джерел, оскільки вони відсутні. Основним джерелом утримання даної сфери є ВВП, створений суб'єктами господарювання матеріального виробництва. За допомогою бюджету держава перерозподіляє ВВП на користь суб'єктів фінансових відносин цієї сфери. Тому обсяги фінансових ресурсів установ освіти, культури, охорони здоров'я залежать від фінансових можливостей суспільства, величини ВВП.

Зважаючи на те, що основним джерелом фінансових ресурсів цих господарюючих суб'єктів є бюджетні кошти, такі установи називають бюджетними.

По-третє, основні фонди суб'єктів господарювання сфери соціально-культурних послуг мають особливий характер і тільки зовнішню подібність із засобами праці у матеріальному виробництві. В економічному відношенні вони є предметами споживання тривалого використання, не переносять свою вартість на створений продукт, їхня вартість зникає у міру споживання.

Віднесення основних фондів сфери послуг до предметів надання послуг є методологічно важливим принципом організації їхнього відтворення. Оскільки фонди сфери послуг є предметами споживання, мають місце особливості

їхнього відтворення, планування і фінансування капітальних вкладень. Фонди сфери послуг не створюють належної економічної бази для свого відтворення і не переносять вартості на створений з їхньою допомогою нематеріальний продукт. З втратою споживчих властивостей дані фонди втрачають в економічному відношенні їхню вартість. Звідси єдиним джерелом простого і розширеного відтворення є та частина ВВП, яку суспільство за допомогою бюджету держави виділяє для споживання у сфері послуг.

У процесі надання послуг має місце взаємодія матеріальних і трудових ресурсів, хоча межі цієї взаємодії є дуже розмаїтими. З одного боку, основні фонди сфери послуг є важливим фактором підвищення якості послуг. З іншого – застосування окремих інструментів, механізмів є необхідною умовою виробництва багатьох видів послуг. В окремих випадках матеріальні засоби можуть приводити до заміни робочої сили і скороченню трудових затрат на одиницю послуг.

По-четверте, в установах сфери соціально-культурних послуг відсутні оборотні кошти. Ресурси, вкладені у товарно-матеріальні цінності, не авансуються, не здійснюють кругообороту, не переносять свою вартість на заново створений продукт, а витрачаються. Тому оборотні фонди та фонди обігу у даних суб'єктів господарювання не формуються.

По-п'яте, моменти процесу праці мають відмінні риси порівняно з матеріальним виробництвом. Так, праця працівників установ сфери соціально-культурних послуг є індивідуалізованою, відрізняється високим інтелектуальним змістом, внаслідок чого характеризується великою часткою працівників високої кваліфікації. Кінцеві результати праці реалізуються як властивості особистості або риси суспільного життя. У цілому праця безпосередньо забезпечує лише передумови, умови досягнення кінцевих результатів, які набувають форму речей, необхідних для створення тої чи іншої вартості. Однак найчастіше ці результати набувають форм корисного ефекту, тобто прямої дії на особистість чи суспільство.

Кількісно і якісно корисний ефект відрізняється від затрат праці і характеризується не як річ, а як процес. Розмежування затрат праці і її корисного ефекту, а також безпосередніх і кінцевих результатів має велике значення для фінансів сфери соціально-культурних послуг. Перше означає, що у всіх галузях цієї сфери правомірно і необхідно домагатися підвищення ефективності, тобто збільшення не тільки кінцевих, а й безпосередніх результатів в розрахунку на одиницю затрат. Друге дозволяє встановити, що, досягаючи високих кінцевих результатів, доцільно враховувати всю сукупність чинників, орієнтуватися на досягнення у першу чергу високих безпосередніх результатів праці.

Крім цього, праця у сфері соціально-культурних послуг у меншій мірі підлягає механізації та автоматизації, у зв'язку з чим є більш трудомісткою. Збільшення обсягу послуг та покращення їхньої якості забезпечуються, у першу чергу, за рахунок збільшення чисельності трудових ресурсів, застосування прогресивних методів організації праці та управління.

Всі ці особливості впливають на формування фонду оплати праці та використання фінансових ресурсів на основну і додаткову заробітну плату працівників.

По-шосте, існують істотні особливості в організації заробітної плати. Джерелом формування фонду заробітної плати в установах сфери соціально-культурних послуг знаходяться за межами цієї сфери. Так, якщо на підприємствах матеріального виробництва фонд заробітної плати утворюється за рахунок виручки від реалізації продукції, то джерелом зарплати працівників установ сфери соціально-культурних послуг є ВВП, сформований у сфері матеріального виробництва і спрямований на утримання відповідних суб'єктів фінансових відносин за допомогою бюджету держави. Оскільки у даній сфері мають місце значні складнощі кількісної оцінки праці і її нормування, тут широко застосовуються такі показники, які характеризують не корисний ефект трудової діяльності, а потенційні можливості працівників у досягненні певного корисного ефекту, зокрема, категорії установ, посад, рівень освіти, тривалість

стажу роботи, тощо. У цілому величина заробітної плати встановлюється з урахуванням рівня оплати праці в галузях матеріального виробництва.

Основними об'єктами економічної оцінки є безпосередні результати праці. З одного боку, кінцеві результати, які реалізуються у властивостях особистості і суспільних відносинах, оцінювати дуже складно. З іншого – конкретні програми, плани, економічні нормативи і стимули орієнтовані, як правило, на досягнення установами певних безпосередніх результатів, які потребують якісної оцінки.

Найпростіший спосіб якісної оцінки кінцевих результатів праці у бюджетних установах базується на використанні натуральних вимірників, які безпосередньо характеризують корисний ефект праці. Побудова таких показників передбачає врахування кількості однорідних результатів діяльності. При цьому важливо розрізняти натуральні вимірники корисного ефекту, тобто результатів праці з вимірниками самої праці, тобто виконаної роботи.

Саме натуральні вимірники є простими і доступними, зручними у застосуванні, однак їм властиві певні недоліки. По-перше, сформовані з їхньою допомогою показники не дають соціально-економічної оцінки результатів праці, оскільки враховують тільки їхній зміст, а не суспільну форму. По-друге, натуральні показники можуть бути неспівставними між собою, і по-третє, вони не дозволяють будувати зведені, агреговані оцінки результатів праці. Тому для вирішення цих проблем часто використовують умовно-натуральні показники, за допомогою яких можна дати сукупну оцінку однотипних, але різних за якістю, а також різнорідних, але подібних за призначенням, хоча б частково взаємозамінних послуг.

Найбільш універсальними є грошові вимірники результатів праці, однак у бюджетних установах їхнє використання є обмеженим. Показники, побудовані за їхньою допомогою, відображають не тільки конкретний зміст того чи іншого результату, а й його суспільну оцінку.

По-сьоме, у бюджетних установах відсутня виручка від реалізації продукції як основне джерело формування фінансових ресурсів. Оскільки дані

установи не виробляють конкретних видів продукції і ВВП у цілому, вони не можуть отримувати виручки, яка б містила раніше уречевлену і заново створену вартість. Джерела фінансових ресурсів цих установ знаходяться у сфері матеріального виробництва, де виробляється ВВП.

Найважливішим та безпосереднім джерелом ресурсів даної сфери є кошти державного та місцевих бюджетів. У тому випадку, якщо бюджетні установи виконують платні послуги, виручка від їхнього надання повністю зараховується на утримання даних суб'єктів відносин як бюджетне фінансування.

По-восьме, зважаючи на відсутність виготовленої та реалізованої продукції, для бюджетних установ не притаманне таке поняття, як собівартість продукції і послуг. Затрати цих установ списуються на їхні видатки за рахунок загального або спеціального фонду бюджету.

По-дев'яте, в установах сфери соціально-культурних послуг, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, відсутнє поняття прибутку. Категорія прибутку притаманна сфері матеріального виробництва, де виробляється ВВП. Оскільки у бюджетних установах не створюється додаткова вартість, про прибуток як категоріальне поняття товарного виробництва не може бути і мови.

По-десяте, оскільки бюджетні установи є неприбутковими суб'єктами господарювання, вони не підлягають оподаткуванню. Взаємовідносини цих установ з бюджетом базуються на специфічних засадах і пов'язані, у першу чергу, не зі сплатою податків, а отриманням коштів з бюджетів різних рівнів у якості фінансування для здійснення поточної діяльності.

По-одинадцяте, установи сфери соціально-культурних послуг у зв'язку з особливостями господарської діяльності можуть фінансуватися трьома методами: кошторисним, страховим і госпрозрахунковим. Кошторисне фінансування при цьому є основним і використовується на державному, регіональному та місцевому рівнях за рахунок всіх ланок бюджетної системи. При цьому основним фінансовим планом даних установ є кошторис, завдяки якому і називається метод фінансування – кошторисним. Страховий метод у

даний час застосовується в обмеженому варіанті. У майбутньому сфера його використання значно розшириться за умови запровадження страхової медицини. Госпрозрахунковий метод полягає у покритті затрат установ власними надходженнями без отримання прибутку. Оскільки дія товарно-грошових відносин у соціально-культурній сфері обмежена, госпрозрахунок може застосовуватися тільки частково і, як свідчить практика, доповнюватися кошторисним фінансуванням.

По-дванадцяте, у зв'язку з необхідністю забезпечення широкого доступу населення до послуг соціально-культурної сфери, її установи характеризуються великою територіальною розосередженістю. Значна кількість установ є, як правило, не великими, існують труднощі в концентрації послуг у зв'язку з їх великою різноманітністю та індивідуалізацією. Територіальне розміщення цих установ залежить від демографічних факторів, територіальної організації виробничої інфраструктури, історичних, географічних, природно-кліматичних та інших чинників. Реалізація територіального підходу до розвитку сфери соціально-культурних послуг вимагає реалізації принципу комплексності в межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць, а також збалансованості господарського і соціально-культурного будівництва.

По-тринадцяте, існують особливості ціноутворення, оскільки суспільно необхідні затрати на створення послуг не відображаються у вартості, а ціна часто набуває самостійної форми існування. Завдяки цьому ціни виконують не притаманні ринковій економіці функції, а можуть використовуватися для регулювання чи обліку суспільних затрат на надання послуги. У цілому витрати на створення послуг у соціально-культурній сфері формуються під впливом затрат у сфері матеріального виробництва й умов споживання послуг. Одним з вирішальних чинників ціноутворення є врахування корисного ефекту споживчих якостей послуг і їх соціальної значимості.

Оскільки в установах сфери соціально-культурних послуг вартість не створюється, суспільно необхідні затрати не формуються, грошова оцінка соціально-культурних благ можлива або на умовах індивідуальних затрат, або

на основі ціни реалізації, що формується під впливом попиту і пропозиції. Отже, грошова оцінка послуг може виражати, з одного боку, грошовий еквівалент затрат праці на їхнє надання, а з іншого – величину вартості, яка поступає у соціально-культурну сферу у процесі реалізації послуг.

У цілому ціна, як грошова форма послуги, набуває відносно самостійного існування. За допомогою диференціації цін на послуги можуть забезпечуватися економічні переваги у функціонуванні бюджетних установ, що надають платні послуги, а також рівні умови споживання послуг. Можна виділити такі особливості ціноутворення в установах сфери соціально-культурних послуг:

- при встановленні цін на послуги перевага надається не принципу встановлення рівності умов виробництва послуг на основі суспільно необхідних затрат, а принципу однакової оплати за послуги, що мають однаково корисний ефект;

- у процесі регулювання цін враховується соціальна значимість послуг;

- тісна залежність ціни від якісних характеристик послуг та умов їхнього споживання;

- необхідність здійснення контролю за ціноутворенням на послуги бюджетних установ.

По-чотирнадцяте, у практиці керівництва галузями сфери соціально-культурних послуг і визначення ефективності їх роботи першочергове значення мають соціальні фактори. Тут набагато сильніший взаємозв'язок господарської діяльності з соціальними процесами, а соціальний ефект, соціальні показники ставляться на перший план по відношенню до господарських результатів. Тому економія фінансових ресурсів за рахунок зниження якості послуг вважається недоцільною і недопустимою.

У цілому народногосподарський ефект розвитку сфери соціально-культурних послуг включає безпосередній та непрямий ефект. Перший відображає кількість і якість послуг, а другий – кількість і якість матеріальних благ, додатково вироблених за рахунок посилення впливу цієї сфери на виробництво.

Для установ сфери соціально-культурних послуг важливе значення має збалансування економічної і соціальної ефективності. Соціальний ефект відображається у якостях особистості, характерних рисах суспільного життя, що змінюється під впливом діяльності працівників цієї сфери. Економічний ефект знаходить своє відображення у послугах даної сфери, додатково вироблених матеріальних благах, економії ресурсів, скороченні витрат.

Показники ефективності формуються на основі загальних принципів, вироблених економічною теорією і практикою. На їхній основі можна виміряти ефективність використання праці, основних фондів, матеріальних і фінансових затрат на одиницю досягнутого ефекту. У системі показників особливе місце займають показники, які характеризують сумарні затрати на одиницю ефекту (вартість одиниці контингенту чи послуг). На ці показники впливають об'єктивні та суб'єктивні чинники, які необхідно враховувати при розрахунках фінансових норм і нормативів.

По-п'ятнадцяте, мають особливості функціонування фінансового механізму бюджетних установ порівняно з цим механізмом у інших сферах суспільної діяльності. Під цим механізмом К. Крамаренко вважає «...сукупність форм, методів, інструментів та способів організації фінансових відносин щодо формування достатніх обсягів бюджетних ресурсів та їх ефективного розподілу з метою забезпечення виконання функцій, що покладені на державу, досягнення кількісних і якісних параметрів, що відповідають умовам ефективного функціонування даних установ. Такий механізм має свої особливості, що обумовлені неприбутковим характером діяльності бюджетної сфери, особливостями джерел мобілізації та порядку розподілу грошових коштів» [90, с. 34].

Наведені у цьому визначенні елементи фінансового механізму є взаємозалежними і взаємопов'язаними між собою. При цьому вони функціонують самостійно і характеризуються особливим застосуванням при плануванні, розподілі та використанні фінансових ресурсів бюджетних установ.

На нашу думку, фінансовий механізм бюджетних установ можна визначити як фінансовий механізм формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, а також бюджетний механізм цих установ. Такі поняття визначаємо як однозначні. Зважаючи на це пропонуємо фінансовий механізм бюджетних установ, або фінансовий механізм формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ трактувати: за сутністю – як особлива сфера розподільчих відносин, яка охоплює процес розподілу і перерозподілу ВВП з метою формування і використання грошових фондів бюджетних установ; за явищем – як сукупність грошових потоків, які супроводжують процес формування, розподілу і використання фінансових ресурсів бюджетних установ; за змістом – як сукупність конкретних методів, форм, важелів, інструментів, стимулів та санкцій, котрі дають змогу забезпечити своєчасну мобілізацію та ефективне використання фінансових ресурсів бюджетних установ; за формою – способи та прийоми наповнення доходів, розподілу і спрямування видатків, визначених кошторисами бюджетних установ. Такий підхід дає змогу акцентувати увагу на кожному елементі цього механізму, визначати напрями його вдосконалення та посилення впливу для досягнення стратегічних цілей бюджетної установи.

У фінансовій літературі виділяють дві підсистеми фінансового механізму бюджетних установ – фінансове забезпечення та фінансове регулювання. Фінансове забезпечення передбачає формування необхідних джерел, форм, методів, інструментів, важелів забезпечення і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Фінансове регулювання включає нормативно-правове забезпечення, довгострокове та середньострокове фінансове прогнозування, поточне й оперативне фінансове планування, фінансові нормативи, бюджетні трансферти, державний фінансовий контроль.

Фінансовий механізм формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ є складовою частиною фінансового механізму держави, бюджетного механізму. Всі ці механізми охоплюють види, форми, методи організації бюджетних відносин, різних і властивих їм способів мобілізації,

розподілу і використання бюджетних коштів. Важливе місце у цьому механізмі займають науково обґрунтовані принципи та умови бюджетного планування, фінансування, державного обліку й контролю.

Особливою складовою бюджетного механізму вважаємо прогнозування, що є науково обґрунтованим напрямом та показником стратегічного досягнення перспектив розвитку у майбутньому й можливі наслідки. Саме на таких показниках базується поточне й оперативне бюджетне планування, під яким розуміємо науково обґрунтований процес визначення обсягів, джерел формування, напрямів розподілу й використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Найважливіше місце у фінансовому забезпеченні займає бюджетне фінансування, під яким розуміємо безповоротне, безоплатне, безстрокове виділення державою, органами місцевого самоврядування коштів із державного та місцевих бюджетів розпорядникам бюджетних коштів усіх рівнів для забезпечення виконання ними їхніх функціональних обов'язків. Таке фінансування відповідно до наведеного визначення ґрунтується на наукових принципах: безповоротності; безоплатності; безстроковості; цільового спрямування; здійснення фінансування не під план, а в міру виконання планів по мережі, штатах, контингентах; виділення бюджетних коштів відповідно до встановлених норм і нормативів; здійснення фінансового контролю за цільовим, ефективним, раціональним використанням бюджетних коштів.

Підсистема фінансового механізму – фінансове забезпечення здійснюється за допомогою загального і спеціального фонду бюджету. Бюджетні установи зобов'язані використовувати кошти загального фонду бюджету виключно за цільовим призначенням. Кошти спеціального фонду, нагромаджені за рахунок власних надходжень (позабюджетних джерел), можуть використовуватись (з певними обмеженнями) самостійно з огляду на додаткові потреби. У перспективі удосконалення бюджетного фінансування, на нашу думку, повинно бути спрямовано на створення умов для фінансової самостійності бюджетних установ, поступовий, покроковий перехід більшості

бюджетних установ до кінцевого результату, визначеного бюджетними програмами, посилення відповідальності бюджетних установ за кінцеві результати роботи, стимулювання працівників бюджетних установ за конкретні показники щодо підвищення частки позабюджетних надходжень.

Результативність фінансового забезпечення бюджетних установ може залежати від багатьох чинників, серед яких важливе місце займає цифровізація управління формуванням і використанням фінансових ресурсів бюджетних установ. Сьогодні бюджетні установи мають змогу використовувати сучасне необхідне програмне забезпечення, яке охоплює сфери бухгалтерського обліку, звітності, державного фінансового контролю.

По-шістнадцяте, у бюджетних установах бюджетний менеджмент має певну специфіку. На практиці він проявляється як менеджмент формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Під таким менеджментом ми розуміємо сукупність взаємозв'язаних управлінських дій органів державної влади, державного управління, місцевого самоврядування, розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів та інших учасників бюджетних відносин, які здійснюються на основі певних принципів, положень, заходів, методів, засобів, регулюються юридичними нормами, пов'язуються з визначенням цілей, завдань державної фінансової політики на різних стадіях бюджетного процесу (складання, розгляду, затвердження, виконання бюджету, розгляду і затвердження звітів про виконання бюджету). Такі дії спрямовані на управління бюджетними потоками, бюджетними ресурсами, фондами грошових коштів бюджетних установ з метою досягнення стратегічних цілей економічного і соціального розвитку суспільства та якісного виконання суб'єктами бюджетних відносин своїх функцій.

Сфера бюджетного менеджменту в установах охоплює процес розробки бюджетної стратегії, складання, розгляду, затвердження, виконання кошторисів бюджетних установ, звітів про їхнє виконання. Визначення джерел формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, їхнього обсягу, порядку розподілу та спрямування на конкретні цілі здійснюються у процесі

бюджетування. На думку К. Крамаренко воно забезпечує «...координацію діяльності всіх розпорядників бюджетних коштів для виконання своїх завдань через послідовну реалізацію функцій планування, організації, координування, мотивації та контролю» [89].

Кожна бюджетна установа на плановий рік складає окремий кошторис як «...основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень» [12].

У процесі бюджетування важливе місце займає програмно-цільовий метод, котрий у Бюджетному кодексі України визнано як «...метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням гендерно орієнтованого підходу та здійсненням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу» [12]. Такий метод використовується при плануванні, використанні, аналізі, контролі публічних фінансових ресурсів, включаючи ресурси бюджетних установ.

Невід'ємною складовою цього методу є бюджетні програми, як «...сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій» [12]. Даний метод передбачає розробку паспортів бюджетних програм, котрі Бюджетний кодекс трактує як «...документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), та цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник бюджетних коштів» [12].

Програмно-цільовий метод вимагає детальної розробки, узгодження між собою усіх показників, оцінювання ефективності.

Планування потреби бюджетних установ у фінансових ресурсах здійснюється у процесі бюджетного планування на основі бюджетних запитів. Порядок складання, розгляду цих запитів визначений Кабінетом міністрів України.

Всі бюджетні установи отримують встановлені бюджетні асигнування за тими чи іншими бюджетними програмами у процесі виконання бюджетів. Вони зобов'язані використовувати свої фінансові ресурси цілеспрямовано, ефективно, раціонально, відповідно до окреслених у програмах завдань. Це можна вважати реальним виключно за умови, якщо кошторис бюджетної установи буде розроблений і затверджений відповідно до наукових принципів бюджетного планування з урахуванням науково обґрунтованих оперативно-мережевих показників, бюджетних нормативів і норм.

Висновки до розділу 1

У результаті проведеного дослідження теоретико-організаційних домінантів фінансових ресурсів бюджетних установ можна зробити такі висновки.

1. Фінансові ресурси суспільства є серцевиною економічної системи України. Від їхнього обсягу залежать фінансові можливості держави, якість виконання органами державної та місцевої влади своїх конституційних функцій, показники й темпи соціально-економічного розвитку країни та зростання добробуту її громадян. Під фінансовими ресурсами суспільства запропоновано вважати сукупність цільових грошових фондів, сформованих у результаті розподілу і перерозподілу ВВП суб'єктами фінансових відносин для досягнення їхньої кінцевої мети – забезпечення виконання завдань, функцій і зобов'язань. Основними ознаками цих ресурсів є те, що, по-перше, вони

виступають у формі грошових фондів, оскільки останні є матеріальним змістом фінансів; по-друге – ці ресурси формуються не у результаті обмінних операцій, а є результатом розподілу і перерозподілу ВВП; по-третє – метою їхнього формування і використання є досягнення конкретної цілі – забезпечення якісного виконання функцій, завдань, зобов'язань і повноважень.

2. Обґрунтовано, що фінансові ресурси бюджетних установ – це сукупність їхніх грошових фондів, сформованих за допомогою вхідних і вихідних фінансових потоків, що є результатом прояву економічних відносин з приводу розподілу і перерозподілу ВВП, відображаються у доходах і видатках бюджетних установ з метою забезпечення надання всім споживачам якісних суспільних послуг та благ.

3. Під архітектонікою процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ як складової архітектоніки управління публічними фінансами та фінансами бюджетних установ запропоновано вважати систему, котра включає доходи і видатки, управління якими здійснюється за допомогою чітко встановлених законодавчих і нормативних актів, норм, неформальних правил конкретним суб'єктам фінансових відносин, забезпечує порядок контролю за формуванням, розподілом і використанням децентралізованих грошових фондів розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів управління.

4. До механізму управління процесом формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ в архітектоніці запропоновано вважати: владні приписи у вигляді законодавчих та нормативних норм і правил (держава та органи місцевого самоврядування в імперативному порядку встановлюють обов'язкові правила стосовно формування, розподілу і використання фінансових ресурсів); центральні органи управління, до яких відносимо Міністерство фінансів України, Державну казначейську службу України, Державну аудиторську службу України (ключові органи, що прогнозують доходи і видатки державного бюджету, організовують виконання бюджету та здійснюють державний фінансовий контроль за дотриманням бюджетного законодавства); галузеві органи управління, до яких відносимо

міністерства, відомства, центральні установи, управління департаментів державних місцевих адміністрацій, управління та департаменти виконавчих комітетів органів місцевого самоврядування (здійснюють зведене кошторисне планування, формують бюджетні запити, розподіляють бюджетні кошти у своїй галузі); управління на рівні бюджетних установ (складають, розглядають і виконують кошториси своїх установ).

5. Під інституційним середовищем рекомендовано вважати сукупність базових політичних, соціальних, юридичних, економічних правил, які визначають допустимі межі поведінки суб'єктів фінансових відносин і створюють базу для формування, розподілу і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Цей термін в економічних дослідженнях дуже часто пов'язується з такими поняттям, як «інституціональна система», «інституціональна основа», «інституціональна структура», «інституціональний механізм» тощо.

6. Сучасними напрямками удосконалення інституціонального забезпечення процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ доцільно вважати: посилення принципів самостійності бюджетних установ стосовно організації та управління процесами формування і використання їхніх фінансових ресурсів; покращення гласності, прозорості, відповідальності за результати діяльності бюджетних установ та ефективність формування та використання їхніх фінансових ресурсів; упорядкування наявної структури бюджетних установ з урахуванням критеріїв соціальної, економічної ефективності та раціональності; активізацію соціокультурних та інших неформальних інституційних чинників бюджетних установ.

7. Організація фінансових ресурсів бюджетних установ сфери соціально-культурних послуг пов'язана з галузевими особливостями, до яких відносяться: функціональне призначення; походження джерел фінансування; відсутність оборотних коштів; особливості організації праці та її результативності; специфіка оплати праці та формування фонду заробітної плати; відсутність виручки від реалізації продукції, собівартості продукції та прибутку; звільнення

від оподаткування та специфічний характер взаємовідносин з бюджетом; наявність трьох методів фінансування: кошторисного, страхового і госпрозрахункового; велика територіальна розосередженість; особливості ціноутворення; галузева специфіка оцінки ефективності роботи; особливості функціонування фінансового механізму; особливості прояву бюджетного менеджменту.

8. Оскільки найважливішим джерелом фінансових ресурсів бюджетних установ є кошти загального і спеціального фонду бюджету, нарощення фінансового потенціалу даних установ можливе за рахунок пошуку резервів зростання обсягів спеціального фонду, а саме власних надходжень, у першу чергу доходів від надання платних послуг.

9. Зважаючи на особливу роль та значення установ сфери соціально-культурних послуг у суспільстві з боку держави, доцільно переглянути фінансові норми та нормативи забезпечення цих установ з метою виділення їм належних обсягів фінансових ресурсів, необхідних для повноцінного та якісного виконання своїх функцій і завдань. Саме цей захід дасть можливість значно підвищити соціальну та економічну ефективність даної сфери і сприятиме підвищенню ефективності суспільного виробництва та покращення добробуту громадян України.

Основні результати наукового дослідження опубліковано у [33; 35; 39; 42; 43].

РОЗДІЛ 2

ПРАГМАТИКА І ПРОБЛЕМАТИКА РУХУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

2.1. Науково-практичні підходи до мобілізації фінансових ресурсів бюджетних установ у контексті формування фінансових ресурсів органів державної влади та місцевого самоврядування

Від обсягів фінансових ресурсів бюджетних установ залежить якість надання суспільних послуг. У процесі формування цих ресурсів кожна установа має можливість забезпечити фінансування своїх поточних заходів, систематичне й належне оновлення своєї матеріально-технічної бази, реалізацію сучасних новітніх технологій при реалізації послуг. Нестача фінансових ресурсів безпосередньо впливає на зниження якості суспільних послуг, обмеження у доступності цих послуг для окремих категорій споживачів, падіння мотивації працівників установ.

З метою дослідження проблем формування та мобілізації фінансових ресурсів бюджетних установ акцентуємо свою увагу на тому, що таке формування цих ресурсів починається саме на стадії складання проєкту бюджету, тобто у процесі бюджетного планування, коли складаються бюджетні запити, визначається необхідний для функціонування сфери публічних фінансів обсяг фінансових ресурсів. Планування є найтривалішою і найскладнішою процедурою, вимагає глибокого розуміння фінансової теорії та знання фінансової практики.

Планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ є важливим інструментом управління соціально-економічними процесами у суспільстві, а також елементом бюджетного механізму держави. Зміст та значення такого планування визначається його

місцем у системі прогнозування соціально-економічного розвитку країни та фінансових планів у суспільстві.

Процес планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ охоплює розподіл та перерозподіл частини вартості ВВП по всіх ланках системи фінансових планів сфери соціально-культурних послуг відповідно до стратегічних та середньострокових планів і прогнозів економічного й соціального розвитку, системи економічних нормативів, фінансових норм. Воно включає комплекс заходів, які проводить держава по визначенню обсягу і напрямів розподілу грошових фондів галузей, установ та організацій, встановленню раціональних та ефективних напрямів їхнього використання. За допомогою такого планування здійснюється забезпечення фінансовими ресурсами усіх бюджетних установ для повноцінного виконання ними своїх функцій і завдань. Методи цього планування забезпечують правильні пропорції в розподілі видатків між окремими бюджетами, галузями соціально-культурної сфери та розпорядниками бюджетних коштів.

У вітчизняній економічній літературі питання планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ розглядають такі вчені, як О. Василик [17], В. Опарін [13], К. Павлюк [122], В. Федосов [13], І. Чугунов [169], С. Юрій [174] та інші. Сучасні фінансові наукові школи розробили основні теоретичні підходи до цього планування, сформулювали його найважливіші принципи, закономірності, методологічні засади, а фінансова практика виробила відповідні методи планування, які використовуються суб'єктами бюджетних відносин у процесі складання, розгляду, затвердження бюджетів усіх рівнів та усіх видів кошторисів.

Не дивлячись на велике значення та роль планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, наявність відповідних теоретичних розробок, в організації цього виду планування мають місце істотні недоліки та проблеми, які потребують негайного вирішення. Все це негативно відображається на якості бюджетного процесу, ефективності управління соціально-економічним розвитком суспільства.

Удосконалення планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, реформування форм і методів бюджетної роботи є органічною складовою запровадження та розвитку економічних методів управління в Україні відповідно до ринкових вимог. Починаючи з перших років відновлення незалежності, у країні робилися спроби переведення планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ на нормативну базу, змінювалися методи планування фінансових ресурсів бюджетних установ, робилися спроби визначення різного виду бюджетних прогнозів, активного запровадження бюджетного програмування. Однак ці спроби не були доведені до кінця.

У сучасних умовах, особливо під час економічних криз, спостерігаємо посилення негативних процесів у плануванні обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ. Як наслідок, бюджет держави значно втратив властиву йому активну роль. У бюджеті продовжують зростати та ускладнюються проблеми фінансового забезпечення суспільних потреб, фінансування найважливіших державних заходів соціально-культурного спрямування. Остання світова криза спричинилася до зниження темпів зростання ВВП, скорочення обсягів виробництва продукції окремими галузями економіки, падіння ефективності суспільного виробництва, обмеження дохідних джерел при одночасному зростанні державних видатків, збільшення масштабів фінансової регламентації в соціально-економічній сфері.

Вітчизняні вчені, практики, аналітики звертають серйозну увагу на недоліки, пов'язані з незбалансованістю прогнозних показників соціально-економічного розвитку країни, бюджету держави, зведених фінансових планів окремих галузей та кошторисів бюджетних установ, низькою результативністю роботи Міністерства фінансів України щодо розробки найважливіших напрямів довгострокової фінансової політики країни, вдосконалення фінансово-бюджетного й кошторисного планування, особливо планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ.

Сучасний стан соціально-економічного розвитку вимагає перебудови бюджетного механізму, включаючи кошторисне планування і бюджетне прогнозування, посилення його впливу на зміцнення державних фінансів, розширення самостійності і підвищення відповідальності адміністративно-територіальних формувань та окремих регіонів. Основана мета удосконалення кошторисного планування, включаючи планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, полягає в тому, щоб забезпечити збалансованість всіх фінансових планів, включаючи й кошториси бюджетних установ, визначення фінансових пріоритетів сфери соціально-культурних послуг, сприяння прискоренню науково-технічного прогресу та забезпечення її якісного зростання, посилення соціального захисту населення та соціальної спрямованості суспільного прогресу.

З метою підвищення ролі кошторисів в системі фінансових планів країни доцільно перебудувати кошторисне планування особливо в частині обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, на базі системи стабільних довготривалих економічних нормативів і норм, які б забезпечили проведення принципово нової фінансової політики держави, розширення прав суб'єктів господарювання соціально-культурної сфери, органів місцевого самоврядування у плануванні та використанні державних фінансових ресурсів. У зв'язку з цим доцільно розробити систему науково обґрунтованих, довготривалих економічних нормативів формування видатків бюджетів та джерел і обсягів фінансових ресурсів бюджетних установ на всіх рівнях управління і пристосувати їх до умов реального життя. Одночасно доцільно домогтися фінансового оздоровлення усіх галузей економіки та соціально-культурних заходів країни, зміцнити бюджет, регіональні і місцеві фінанси.

На нашу думку, важливим напрямом удосконалення кошторисного планування в Україні в частині обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ є перехід від поточного на перспективне планування бюджетних показників, підвищення якості розробки бюджетних програм на всіх рівнях управління. Ми вважаємо, що настав час для переходу

на розробку перспективного зведеного фінансового балансу держави (на 5-10 років), на основі якого можна було б розрахувати укрупненні показники видатків бюджету галузевих і регіональних бюджетних програм, які були б основою для складання кошторисів бюджетних установ, особливо в частині обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ. Для цього Міністерству фінансів України доцільно удосконалити методику складання зведених розрахунків по основних показниках видатків бюджету держави та бюджетних програм, ширше використовувати прогресивні форми і методи практичної роботи по перспективному бюджетному й кошторисному плануванню. Одночасно повинна бути розширена практика складання зведених фінансових планів галузей, включаючи й зведені галузеві кошториси, особливо в частині обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, яка в даний час використовується тільки на державному рівні. В умовах демократичних трансформацій розвиток кошторисного планування, планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, повинен здійснюватися шляхом розширення впровадження елементів зведеного планування у практику бюджетної роботи, особливо на обласному та районному рівнях управління. Тому в Україні фінансовим апаратом держави доцільно відпрацювати методологію і методику складання зведених фінансових планів, зокрема й зведених галузевих кошторисів на рівні областей, районів та міст державного й обласного значення.

Вважаємо одним із напрямів удосконалення кошторисного планування перебудову планово-бюджетної роботи в регіонах, особливо в частині обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, яка б базувалася на тісному зв'язку загальнодержавного, галузевого і територіального планування. Це дало б можливість не тільки забезпечити збалансованість економічного і соціального розвитку в межах держави та окремих регіонів, але й сприяти розширенню самостійності на всіх рівнях управління. Перегляд підходів до змісту планово-бюджетної роботи сприяв би, на нашу думку, з одного боку, зміцненню ролі держави та захисту її інтересів, а з іншої –

розширенню економічної самостійності органів місцевого самоврядування, керівних галузевих органів управління та окремих бюджетних установ з посиленням їх відповідальності за кінцеві результати роботи.

Демократичні перетворення в Україні у перспективі спрямовані на підвищення ролі місцевих рад та їх виконавчих органів у суспільстві. З цією метою в областях, районах, містах доцільно переглянути концептуальні підходи до територіального фінансово-бюджетного планування у контексті посилення залежності місцевих бюджетів від фінансових результатів діяльності підприємств, організацій та установ, розташованих на відповідній території. Власна фінансова база місцевих органів самоврядування має залежати від ефективності роботи всіх учасників бюджетних відносин адміністративно-територіального формування (включаючи органи місцевої влади, управління, бізнес, бюджетній установі). Саме в умовах широкої демократизації всього бюджетного процесу знизу до верху можна успішно вирішувати складні проблеми соціально-економічного розвитку країни, окремих її регіонів, галузей соціально-культурної сфери та бюджетних установ.

Успішний вибір напрямів удосконалення кошторисного планування, особливо в частині обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, залежить від вирішення проблем збалансування бюджетів усіх рівнів та оптимізації міжбюджетних відносин. Слід зазначити, що в Україні з прийняттям у 2001 р. Бюджетного кодексу дані проблеми не тільки перейшли у спадок з минулих років, але й ускладнилися. Використання непродуманих підходів до формування бюджетів стало причиною поступової втрати органами місцевого самоврядування власної фінансової бази, власних джерел фінансових ресурсів сфери соціально-культурних послуг та збільшення їхньої фінансової залежності від центральної влади, що є порушення Україною засад Європейської хартії місцевого самоврядування. Ми вважаємо, що у процесі розробки стратегічних засад розвитку бюджетного й кошторисного планування на законодавчому рівні доцільно вирішити ці проблеми на користь місцевого самоврядування.

Зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування та демократизація кошторисного планування можливі за однієї умови – істотного збільшення власних джерел фінансових ресурсів місцевої влади та бюджетних установ, розширення їх фінансових прав і повноважень. Такі заходи дали б можливість, з одного боку, посилити пряму залежність зростання доходів місцевих бюджетів та бюджетних установ від збільшення обсягів власних надходжень, а з іншого – стимулювати роботу органів місцевого самоврядування та керівників бюджетних установ, спрямовану на пошук резервів зростання обсягів фінансових ресурсів, їхнього розподілу та ефективного використання. Запровадження цього порядку може створити економічні стимули місцевим радам та бюджетним установам для їхнього впливу на збільшення обсягів надання послуг, підвищення їхньої якості, відповідальності господарюючих суб'єктів і зацікавленості місцевих рад у розширенні асортименту послуг. На нашу думку, це сприятиме не тільки зацікавленості органів місцевого самоврядування й бюджетних установ у розвитку соціально-культурної сфери, покращенні роботи суб'єктів господарювання, розташованих на їхній території, але й зміцненню стабільності фінансової бази місцевих рад, значно розширить їх фінансові можливості у вирішенні питань комплексного розвитку регіонів і територіальних громад.

Удосконалення територіального бюджетного й кошторисного планування, особливо планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, вимагає від місцевих рад нових підходів до проблем фінансового забезпечення адміністративно-територіальних формувань, окремих галузей та конкретних бюджетних установ. Адже саме тут реально починають закладатися передумови територіального господарського розрахунку, при якому потреби економічного і соціального розвитку повинні якнайтісніше бути пов'язані з фінансовими можливостями, а рівень і темпи цього розвитку повинні безпосередньо залежати від кінцевих результатів на місцях. Вважаємо доцільним, щоб усі суб'єкти господарювання, розташовані на території відповідних місцевих рад, включаючи й бюджетні установи, брали

участь у формуванні доходів місцевих бюджетів, які призначені для фінансування розвитку інфраструктури, благоустрою території та сфер соціально-культурних послуг.

Успішне вирішення проблем територіального господарського розрахунку дозволить зміцнити фінансову базу місцевого самоврядування, перейти до економічних методів управління фінансами регіонів, галузей, бюджетних установ, поклавши в основу довготривалі економічні нормативи. Пропонуємо розширити використання укрупнених довготривалих економічних нормативів при плануванні обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, розробці конкретних бюджетних програм для визначення обсягів коштів, спрямованих на економічний і соціальний розвиток відповідних територій, галузей та установ.

Поряд з удосконаленням бюджетного, включаючи й кошторисне планування, особливо у частині обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, доцільно розширити самостійність органів місцевого самоврядування при розпорядженні своїми бюджетними ресурсами. Це може проявлятися у тому, що, на відміну від існуючого щорічного доведення директивних показників, формул, нормативів та коефіцієнтів, органи місцевого самоврядування на основі контрольних показників програми економічного і соціального розвитку країни й відповідного регіону, довготривалих економічних нормативів і фінансових норм могли б самостійно встановлювати видатки по своїх бюджетах, обсяги та джерела формування своїх доходів на 3-5 років, у тому числі й на плановий рік, визначати обсяг фінансових ресурсів галузей та бюджетних установ свого підпорядкування. На нашу думку, доцільно припинити нині діючу практику вилучення бюджетних коштів з місцевих бюджетів та бюджетних установ, перерозподілу зекономлених бюджетних коштів, свідоме недофінансування окремих програм, установ чи видів видатків, включаючи їхнє виділення в останні дні грудня поточного бюджетного року.

Процес формування фінансових ресурсів бюджетних установ доцільно базувати на найважливіших потребах та стратегічних цілях розвитку цих установ, враховувати пріоритетні потреби споживачів послуг й повністю відповідати європейським стандартам. Сучасні підходи до формування ресурсів мають базуватися на ефективному співвідношенні між обсягами цих ресурсів й досягнутими результатами. Одночасно вони повинні враховувати й соціальний ефект, тобто можливість надавати всім споживачам доступні та якісні суспільні послуги.

У практиці планування обсягів фінансових ресурсів бюджетних установ використовують два підходи – витратний та бюджетного спрямування на результат. Перший підхід полягає у тому, що потреба у фінансових ресурсах кожної бюджетної установи залежить від обсягів її витрат для здійснення своїх функціональних цілей. Другий підхід передбачає не тільки врахування обсягів витрат при визначенні потреби бюджетних установ у фінансових ресурсах, а й урахування конкретних кінцевих результатів їхньої діяльності. Кожен з цих підходів має позитивні аспекти й недоліки.

Так, перший підхід дає змогу при формуванні фінансових ресурсів бюджетних установ враховувати оперативно-мережеві показники, показники по штатах, контингентах, ставки та систему оплати праці працівників, бюджетні норми та нормативи. Сформовані за таким підходом фінансові ресурси бюджетних установ сприятимуть стимулюванню працівників у якісному наданні суспільних послуг та забезпечення якісного виконання кожною установою свого функціонального призначення.

Другий метод передбачає застосування різних нормативів з урахуванням відповідних результатів діяльності бюджетних установ. Головною метою цього методу є досягнення якісних показників, визначених бюджетними програмами, зокрема, індексу задоволення споживачів отриманими послугами, рівня засвоєння програм тощо. Однак такі показники не дають змоги отримати належні послуги цілому рядку споживачів, внаслідок чого меншість споживачів можуть отримати дуже якісні послуги, а більшість – ніяких послуг. Це може

спричинитися до занепаду освіти, охорони здоров'я, науки, виїзду значної кількості працездатного населення за кордон, де суспільні послуги є значно доступнішими. Таким чином країна може добровільно позбавитися великої кількості трудових ресурсів.

Планування обсягів та джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ є важливою умовою їхнього фінансового забезпечення. Н. Гончаренко під таким плануванням вважає «...добре організований та керований процес, під час якого визначають напрями роботи, розраховують та обґрунтовують обсяг коштів на їх забезпечення, визначають терміни виконання та кількісно оцінюють результат. Ці дані потім знаходять своє відображення у кошторисі бюджетної установи або ж фінансовому плані суб'єктів господарювання.

...Фінансове планування передбачає належне забезпечення реалізації стратегічних планів розвитку, обґрунтування реалізації їхніх поточних завдань та потребує постійного контролю з боку керівництва та посадових осіб за дотриманням запланованих заходів та вчасним їх фінансовим забезпеченням. По суті, фінансове забезпечення бюджетних установ – це процес управління їхньою діяльністю за взаємної ув'язки з необхідним розміром коштів» [25, с. 117].

Кожна бюджетна установа має конкретно визначені цілі свого функціонування. Планування дає змогу забезпечити реалізацію стратегічних планів розвитку бюджетних установ, обґрунтувати їхні поточні завдання, вони потребують фінансового моніторингу та постійного контролю з боку керівництва. Мета, цілі діяльності бюджетних установ мають бути узгоджені з процесом формування їхніх фінансових ресурсів.

Величина коштів та терміни їхнього надходження для кожної бюджетної установи залежить від стану мобілізації коштів до бюджетів усіх рівнів. Тому процес формування фінансових ресурсів бюджетних установ повинен бути синхронізований з термінами та обсягами надходжень до бюджетів.

А. Хомутенко визначаючи принципи фінансового планування виділяє такі наукові принципи, що стосуються бюджетних установ: «...єдності – застосування однакових підходів до порядку складання планів, визначення результативних показників; науковості – використання розроблених норм та нормативів, методології та практичного досвіду; відповідальності – суб'єкти управління, що складають плани несуть відповідальність за обґрунтованість закладених даних; гласності – оприлюднення планів, що дозволить громадськості оцінювати їх реалістичність і результативність управлінської діяльності тощо. Врахування принципів планування якісно позначиться на точності складених планів та, як наслідок, сприятиме оптимізації фінансових ресурсів та підвищенню результативності управлінської діяльності в цілому» [168, с. 151]. Дотримання цих принципів є обов'язковою умовою науково обґрунтованого планування надходжень фінансових ресурсів бюджетних установ.

Першим етапом планування фінансових ресурсів бюджетних установ є проведення глибокого економічного аналізу цих установ, визначення чинників, які впливають на зміну обсягів фінансових ресурсів, тенденцій та структури джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ.

Наступним етапом вважаємо підготовчий етап, який полягає в уточненні оперативно-мережевих показників, визначення необхідних фінансових ресурсів для належного виконання завдань, узгодження цих показників і завдань з вищим керівництвом установи, передбачення можливих інноваційних змін, які доцільно провести для успішної реалізації бюджетних програм.

Третім кроком є обґрунтування потреби у загальних обсягах фінансових ресурсів та джерел їх формування, які можна буде включити до кошторису. Належне наукове обґрунтування такої потреби дасть змогу уникнути недофінансування поточних і капітальних потреб, а також нецільового використання коштів.

Успішне застосування тих чи інших практичних методик тісно пов'язано з розумінням процесів формування публічних фінансових ресурсів відповідно

до законів діалектики. Ці закони дають змогу бачити стадії кругообороту коштів, зв'язки окремих складових на кожному етапі, прослідкувати логіку кожного етапу чи стадії та уявити весь процес у комплексі.

Дію законів діалектики при функціонуванні публічних фінансів ми розглядали у процесі з'ясування сутності цих фінансів та публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ. Для глибшого розуміння вважаємо доцільним зупинитися на прояві закону заперечення заперечення, який дає змогу виявити джерела та базу формування публічних фінансових ресурсів.

Оскільки публічні фінансові ресурси об'єднують різні сфери діяльності, пропонуємо розглянути процес формування фінансових ресурсів на підприємствах державної форми власності та у бюджетних установах, їх порівняти та сформулювати особливості фінансових ресурсів бюджетних установ, які впливають на методи й практику формування та мобілізації фінансових ресурсів цих установ.

Процес формування фінансових ресурсів підприємств у результаті кругообороту капіталу відповідно до діалектичного закону заперечення заперечення представлено на рис. 2.1.

Як видно з рис. 2.1 кожен оборот капіталу починається з грошової форми. При цьому гроші авансуються у товар (у вигляді засобів виробництва та робочої сили). Далі здійснюється процес виробництва, внаслідок якого отримують новий товар, вартість якого буде більшою початкової вартості товару на суму заново створеної вартості. Вироблений товар реалізують і отримують гроші, сума яких перевищує обсяг коштів, авансованих на першій стадії на величину доданої вартості, яка є грошовими нагромадженнями. Після цього додана вартість відокремлюється від авансованої вартості і підлягає розподілу на фонди: фонди, які спрямовуються на сплату податків та обов'язкових платежів; фонди, які спрямовуються на створення резервів; фонди, які спрямовуються на споживання і надання соціальних послуг робітникам і службовцям, утримання структурних підрозділів, що надають такі

послуги; фонди, які спрямовуються на приріст капіталу та долучаються до його кругообороту. Авансована вартість продовжує кругооборот. Внаслідок розподілу доданої вартості частина грошових фондів спрямовується на збільшення авансованої вартості і продовжує кругооборот. Інша частина використовується для створення грошових фондів і видається для проведення витрат відповідно до їх цільового призначення.



Рис. 2.1. Формування фінансових ресурсів підприємств у процесі кругообороту капіталу відповідно до закону заперечення заперечення*

**Складено автором.*

Таким чином, використавши закон заперечення заперечення ми можемо зробити висновки, що фінансові ресурси появляються внаслідок розподілу доданої вартості і є наслідком розподілу. Поза розподілом такі ресурси появилися не можуть. Одночасно завдяки розподілу фінансові ресурси беруть

участь в інших стадіях кругообороту, сприяючи при цьому збільшенню авансованої вартості, зростанню обсягів споживання.

Процес формування фінансових ресурсів бюджетних установ, на відміну від фінансових ресурсів підприємств полягає у тому, що ці ресурси формуються не у результаті кругообороту капіталу, а у результаті розподілу й перерозподілу ВВП, який представлено на рис. 2.2.

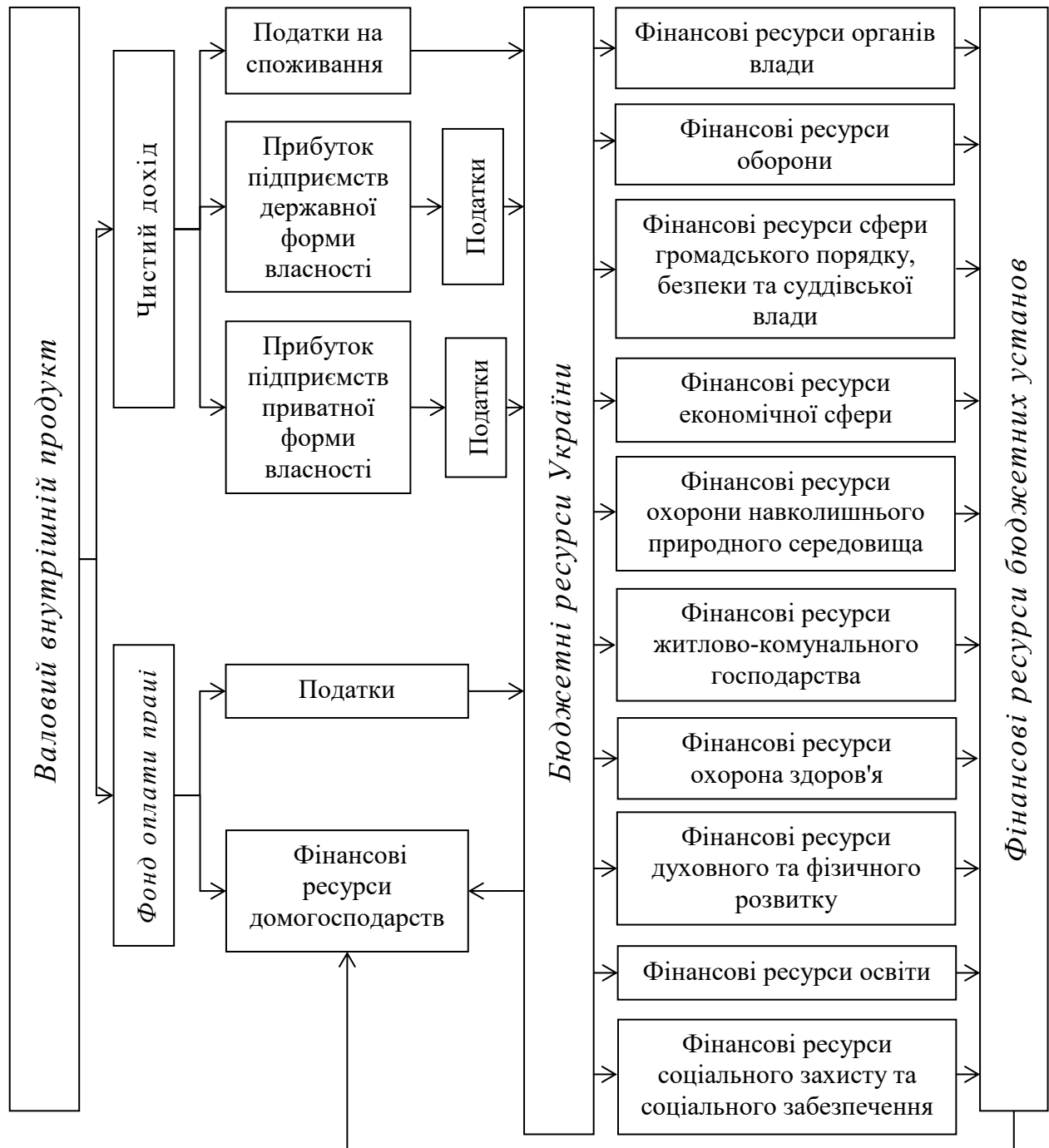


Рис. 2.2. Формування фінансових ресурсів бюджетних установ*

**Складено автором.*

Як видно з рис. 2.2, основним джерелом формування фінансових ресурсів бюджетних установ є ВВП. Свій розподіл ВВП починає з виокремлення з нього чистого доходу суспільства та фонду оплати праці робітників і службовців.

Чистий дохід суспільства розподіляється між учасниками матеріального виробництва. Держава, як організатор всіх виробничих процесів у суспільстві, отримує свою частку чистого доходу у вигляді податків на споживання, котрі зараховуються до державного бюджету.

Підприємства державної та приватної форм власності у результаті розподілу ВВП отримують прибуток. На цьому стадія розподілу ВВП завершується, після чого настає перерозподіл ВВП, етапи якого є нескінченно великими і безперервними. Так, прибуток підприємств на стадії перерозподілу ВВП ділиться на цільові фонди, серед яких є: фонд грошових коштів для спрямування податків та обов'язкових платежів, кошти якого спрямовуються до бюджету; фонди для створення резервів; фонди для споживання й надання соціальних послуг робітникам і службовцям, утримання структурних підрозділів, що надають такі послуги; фонди приросту капіталу, який долучається до його кругообороту. Всі ці фонди складають фінансові ресурси підприємств.

Друга частина ВВП, яка належить працівникам сфери матеріального виробництва ділиться на податки, котрі підлягають сплаті до бюджету та грошові фонди домогосподарств, сукупність яких складають їхні фінансові ресурси. Ці ресурси використовуються для функціонування таких домогосподарств.

Далі, сформовані у бюджеті ресурси розподіляються між різними сферами економічної системи, які у процесі перерозподілу формують фінансові ресурси бюджетних установ.

На цьому перерозподільчі процеси не завершуються. Фінансові ресурси усіх суб'єктів фінансових відносин використовуються на задоволення своїх потреб, що спричиняється до наповнення ВВП, котрий в результаті продовжує процес розподілу. Таким чином, розподільчі процеси не мають ні початку, ні

кінця, вони є безперервними й охоплюють усе суспільство, включаючи бюджетні установи. У цьому проявляється дія філософського закону заперечення заперечення.

На основі цього можна зробити висновок, що фінансові ресурси бюджетних установ порівняно з іншими ресурсами, мають такі особливості:

1. Формуються виключно у процесі перерозподілу ВВП, здійснюючи свій кругообіг.
2. Повністю знаходяться у власності держави.
3. Держава здійснює нормативно-правове регулювання процесів формування і використання цих ресурсів.
4. При формуванні і використанні фінансових ресурсів бюджетних установ, грошові кошти здійснюють свій односторонній рух ($\Gamma \rightarrow$) на відміну від двостороннього ($\Gamma \leftrightarrow T$).
5. Мають строго цільове призначення.
6. Характеризуються безповоротністю, безоплатністю та безстроковістю.
7. Відсутність виручки від реалізації продукції та послуг, які не є об'єктом розподілу. Така виручка у бюджетних установах є джерелом доходів бюджету, котрі потім спрямовуються на поповнення фінансових ресурсів бюджетних установ як видатки спеціального фонду бюджету.
8. Відсутність собівартості продукції і послуг. Така собівартість не впливає на формування обсягів фінансових ресурсів бюджетних установ.
9. Відсутність прибутку, який не є джерелом формування фінансових ресурсів бюджетних установ.
10. Характеризується динамічністю. Фінансові ресурси бюджетних установ не нагромаджуються, а використовуються у міру надходження.

Оскільки ВВП є основним джерелом публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, розглянемо динаміку цих джерел в Україні протягом 2018-2023 рр (табл. 2.1).

Наведені у таблиці 2.1 дані свідчать, що обсяг валового внутрішнього продукту (ВВП) зріс із 3560,3 млрд грн у 2018 р. до 6628,0 млрд грн у 2023 р.

(+86,2%). Це свідчить про значне розширення економічної бази формування публічних фінансових ресурсів, в тому числі фінансових ресурсів бюджетних установ, незважаючи на кризові явища в Україні (пандемія, війна). Структура використання ВВП зазнала значних змін, зокрема, зросла частка оплати праці найманих працівників, скоротилася частка податків та прибутку.

Таблиця 2.1

**Динаміка джерел публічних фінансових ресурсів України
протягом 2018-2023 рр***

Показники	Роки						Відхилення у 2023 р. порівняно з 2018 р.	
	2018	2019	2020	2021	2022	2023	абсолютні	в %%
Валовий внутрішній продукт (млрд грн) <i>Напрями використання:</i>	3560,3	3977,2	4222,0	5450,8	5239,1	6628,0	+3067,7	+86,2
Оплата праці найманих працівників:								
-млрд грн;	1472,3	1732,8	1843,1	2231,2	2704,3	3289,4	+1817,1	+123,4
-в %%% до ВВП.	41,4	43,6	43,6	40,9	53,3	49,6	+8,2	+19,8
Податки на виробництво та імпорт:								
-млрд грн;	576,0	596,4	637,2	818,3	669,0	873,1	+297,1	+51,6
-в %%% до ВВП.	16,2	15,0	15,1	15,0	12,8	13,2	-3,0	-18,5
Субсидії на виробництво і імпорт:								
-млрд грн;	-28,4	-32,7	-43,3	-75,8	-79,7	-78,2	+49,8	+175,4
-в %%% до ВВП.	-0,8	-0,8	-1,0	-1,4	-1,5	-1,2	+0,4	+50,0
Валовий прибуток, змішаний дохід:								
-млрд грн;	1540,4	1681,0	1785,1	2477,2	1855,6	2543,7	+1003,3	+65,1
-в %%% до ВВП.	43,3	42,3	42,3	45,4	35,4	38,4	-4,9	-11,3
Чистий прибуток, змішаний дохід:								
-млрд грн;	1109,1	1188,8	1216,1	1795,8	1075,4	1690,6	+581,5	+52,4
-в %%% до ВВП.	31,1	29,9	28,8	19,7	20,5	25,5	-5,6	-18,0

*Складено автором на основі [119].

Загальний обсяг оплати праці найманих працівників у складі ВВП зріс із 1472,3 млрд грн у 2018 р. до 3289,4 млрд грн у 2023 р. Частка оплати праці у ВВП за досліджуваний період збільшилася з 41,4% до 49,6%. Це свідчить про посилення ролі доходів населення у формуванні публічних фінансових

ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, а також про зростання фонду оплати праці в умовах інфляції та війни.

Обсяг податків на виробництво та імпорту протягом 2018-2023 рр зріс із 576,0 млрд грн до 873,1 млрд грн (+51,6%). Однак, частка податків у ВВП за цей час скоротилася з 16,2% до 13,2%. Це свідчить, з одного боку, про негативний вплив динаміки мобілізації податків на виробництво та імпорту у формуванні публічних фінансових ресурсів, в тому числі фінансових ресурсів бюджетних установ, а з іншого – про зниження податкового навантаження відносно економічної бази, що може бути наслідком податкових пільг та зменшення ділової активності.

Субсидії на виробництво та імпорту протягом 2018-2023 рр зросли з -28,4 млрд грн до 78,2 млрд грн (збільшення негативного значення складає 175%). Частка субсидій у ВВП за цей період коливалася від -0,8% у 2018 р. до -1,5% у 2022 р. Це свідчить про посилення державної підтримки виробників в кризових умовах, додаткове навантаження на бюджет та скорочення обсягів публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, за рахунок субсидіювання виробництва та імпорту.

Обсяг валового прибутку, змішаного доходу збільшився із 1540,4 млрд грн у 2018 р. до 2543,7 млрд грн у 2023 р. При цьому частка валового прибутку у ВВП за досліджуваний період скоротилася з 43,3% до 38,4%. Це свідчить, з одного боку, про зростання обсягів валового прибутку як джерела публічних фінансових ресурсів, в тому числі фінансових ресурсів бюджетних установ, а з іншого – про зниження прибутковості бізнесу відносно економічної бази, що може бути наслідком воєнних витрат та падіння інвестиційної активності.

Обсяг чистого прибутку протягом 2018-2023 рр збільшився з 1109,1 млрд грн до 1690,6 млрд грн (+52,4%) при скорочення його частки у ВВП з 31,1% до 25,5%. Такі показники свідчать, з одного боку, про збільшення абсолютної суми прибутку як джерела формування публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, а іншого – про зменшення реальної прибутковості підприємств навіть за умов зростання номінальних показників.

Узагальнюючи результати аналізу динаміки джерел публічних фінансових ресурсів України у 2018-2023 рр можна зробити висновки, що зростання ВВП забезпечило розширення фінансової бази України стосовно формування публічних фінансових ресурсів, в тому числі фінансових ресурсів бюджетних установ, незважаючи на зміну структури використання ВВП. Оплата праці стала головним джерелом публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, а її частка у ВВП перевищує 49%. Це свідчить про соціалізацію економіки в умовах війни та зростання ролі доходів населення. Податки на виробництво та імпорт знизили свою частку у ВВП, що може свідчити про зменшення ефективності податкової системи, надання пільг у кризових умовах, зростання негативного впливу на формування фінансових ресурсів. Значно зросли субсидії, що відображає посилення державної підтримки економіки, але водночас створює додаткове навантаження на публічні фінансові ресурси. Прибутковість бізнесу знизилась відносно ВВП, частка валового та чистого прибутку скоротилася на 5-6 відсоткових пункти, що свідчить про падіння інвестиційної активності, зростання витрат та негативний вплив на динаміку формування публічних фінансових ресурсів, в тому числі фінансових ресурсів бюджетних установ. Загалом структура джерел публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, у 2018-2023 рр трансформувалася від більш-менш збалансованої моделі до оборонної соціально-орієнтованої, з акцентом на оплату праці та державну підтримку виробництва. Це відповідає викликам часу (пандемія, війна) але створює ризики для довгострокової стійкості фінансової системи, формування публічних фінансових ресурсів, в тому числі фінансових ресурсів бюджетних установ, оскільки знижується частка прибутку та податкових надходжень.

Аналіз динаміки та структури публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, протягом 2018-2024 рр характеризуються даними табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Динаміка складу та структури публічних фінансових ресурсів України
протягом 2018-2024 рр***

Показники	Роки							Відхилення у 2024 р. порівняно з 2018 р.	
	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	абсолютні	в %%
Валовий внутрішній продукт (млрд грн)	3560,3	3977,2	4222,0	5450,8	5239,1	6628,0	6866,6	+3306,3	+92,9
Всього публічних фінансових ресурсів:									
-млрд грн;	1602,4	1807,2	2061,5	2357,2	3663,9	5218,7	5800,1	+4197,7	+262,0
-в % до ВВП.	45,0	45,4	48,8	43,2	69,9	78,7	84,5	+39,5	+87,8
у т. ч.									
Зведений бюджет України:									
-млрд грн;	1250,2	1372,4	1595,4	1845,4	3043,5	4441,4	4944,0	+3693,8	+295,5
-в % до ВВП;	35,1	34,5	37,8	33,9	58,1	67,0	72,0	+36,9	+105,1
-в % до публічних фінансових ресурсів.	78,0	75,9	77,4	78,3	83,1	85,1	85,2	+7,2	+9,2
Державний бюджет України:									
-млрд грн;	995,9	1075,1	1288,0	1490,3	2705,4	4014,7	4486,7	+3500,9	+351,5
-в % до ВВП;	28,0	27,0	30,5	27,3	51,6	60,6	65,3	+37,3	+133,2
-в % до публічних фінансових ресурсів;	62,2	59,5	62,5	63,2	73,8	76,9	77,4	+15,2	+24,4
-в % до Зведеного бюджету України	79,7	78,3	80,7	80,8	88,9	90,4	90,8	+11,1	+0,1
Місцеві бюджету України:									
-млрд грн;	570,6	566,2	478,1	569,4	484,3	646,8	671,8	+101,2	+17,7
-в % до ВВП;	16,0	14,2	11,3	10,4	9,2	9,8	9,8	-6,2	-38,8
-в % до публічних фінансових ресурсів;	35,6	31,3	23,2	24,2	13,2	12,4	11,6	-24,0	-67,4
-в % до Зведеного бюджету України	45,6	41,3	30,0	30,9	15,9	14,6	13,6	-32,0	-70,2
Фонди соціального страхування:									
-млрд грн;	352,2	434,8	466,1	511,8	620,4	777,3	856,1	+503,9	+143,1
-в % до ВВП;	9,9	10,9	11,0	9,3	11,8	11,7	12,5	+2,6	+26,3
-в % до публічних фінансових ресурсів.	22,0	24,1	22,6	21,7	16,9	14,9	14,8	-7,2	-32,7

*Складено автором на основі [10; 11; 20; 119].

Результати аналізу даних таблиці 2.2 можна зробити висновок, що на фоні зростання ВВП протягом 2018-2024 рр з 3560,3 млрд грн у 2018 р. до

6866,6 млрд грн у 2024 р. загальний обсяг публічних фінансових ресурсів збільшився за досліджуваний період з 1602,4 млрд грн до 5800,1 млрд грн. Частки публічних фінансових ресурсів у ВВП за цей час зросла з 45% до 84,5%, що свідчить про посилену фіскалізацію економіки та зростання ролі державних фінансів у суспільстві.

Обсяг Зведеного бюджету України збільшився з 1250,2 млрд грн у 2018 р. до 4944,0 млрд грн у 2024 р. (+295,5%). Частка цього бюджету у ВВП за цей час зросла з 35,1% до 72,0%, а частка бюджету у публічних фінансових ресурсах піднялася з 78,0% до 85,2%. Це свідчить про зростання обсягів публічних фінансових ресурсів, в тому числі фінансових ресурсів бюджетних установ та посилення ролі бюджетної системи у функціонуванні публічних фінансів.

Величина Державного бюджету України протягом 2018-2024 рр збільшилася з 995,9 млрд грн до 4486,7 млрд грн (+351,5%). Його частка у ВВП зросла за досліджуваний період з 28% до 65,3%, а частка публічних фінансових ресурсів піднялася з 62,2% до 77,4%. Це свідчить про значне зростання обсягів публічних фінансових ресурсів та їхню централізацію у державному бюджеті.

Обсяг місцевих бюджетів зріс із 570,6 млрд грн у 2018 р. до 671,8 млрд грн у 2024 р. Частка місцевих бюджетів у ВВП за цей період скоротилася з 16% до 9,8%, а їхня частка у публічних фінансових ресурсах знизилася з 35,6% до 11,6%. Це свідчить про різке зменшення ролі місцевих бюджетів у формуванні публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ.

Обсяг фондів соціального страхування протягом 2018-2024 рр збільшився з 352,2 млрд грн до 856,1 млрд грн (+143,1%). Частка фондів соціального страхування у ВВП за цей час зросла з 9,9% до 12,5%, а у публічних фінансових ресурсах – скоротилася з 22,0% до 14,8%. Це свідчить про відносне зменшення ролі соціальних фондів у системі публічних фінансових ресурсів, незважаючи на зростання їхніх абсолютних обсягів.

Виходячи з результатів аналізу динаміки складу та структури публічних фінансових ресурсів України протягом 2018-2024 рр можна зробити висновок,

що зростання ВВП, публічних фінансових ресурсів, в тому числі фінансових ресурсів бюджетних установ, є значним, проте структура за цей період змінилася на користь державного бюджету. Державний бюджет України став домінуючим джерелом публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, його частка у публічних ресурсах перевищує 77,0%, а у зведеному бюджеті – понад 90,0%. Місцеві бюджети протягом досліджуваного періоду втратили значну частку у ВВП з 16,0% до менш ніж 10,0%, що свідчить про централізацію публічних фінансових ресурсів. Фонди соціального страхування зростають у абсолютному вимірі, але їхня частка у публічних фінансових ресурсах має тенденцію до скорочення, що може свідчити про перерозподіл соціальних витрат через державний бюджет.

Загалом, структура публічних фінансових ресурсів у 2018-2024 рр трансформувалася від більш-менш збалансованої моделі до централізованої, з домінуванням державного бюджету та зменшенням ролі місцевих бюджетів і соціальних фондів. Така тенденція відповідає умовам воєнного часу та кризових явищ, але створює ризики для децентралізації та фінансової автономії місцевого самоврядування. У майбутньому важливим завданням стане встановлення балансу між централізацією і децентралізацією, щоб забезпечити ефективність управління публічними фінансами та стійкість соціально-економічної системи.

Фінансові ресурси бюджетних установ формуються за рахунок загального та спеціального фонду бюджету. Кошти загального фонду бюджету виділяються за рахунок бюджетів за підпорядкуванням установ на основі відповідних нормативів фінансового забезпечення, які є єдиними для усієї країни. Обсяг цих коштів не залежить від результатів діяльності будь-якої установи і надається державою у безповоротному, безоплатному та безстроковому порядку.

Важливим джерелом спеціального фонду бюджету є власні надходження бюджетних установ, які спрямовуються на поповнення їхніх фінансових ресурсів. Такі надходження доповнюють бюджетні асигнування, виділені із

загального фонду бюджету, а їхні обсяги повністю залежать від результатів роботи кожної бюджетної установи зокрема. Н. Нечипорук стверджує, що ці доходи «...відіграють роль державного фінансового забезпечення на виконання загальнодержавних, соціальних та інших функцій, покладених на бюджетні установи» [120, с. 131]. І. Волхова та А. Лебеденко вважають: «Крім бюджетних коштів бюджетна установа має внутрішні джерела фінансування, які можуть бути отримані в результаті ведення власної господарської діяльності – власні надходження бюджетних установ. Фінансове забезпечення діяльності бюджетних установ у формі самофінансування реалізується через використання власних надходжень бюджетних установ, які в свою чергу виступають внутрішнім джерелом фінансування» [21, с. 68].

Дискусійним, на нашу думку, є твердження С. Свірко проте, що доходи бюджетних установ – це «...різні за економічною природою виникнення джерел утворення матеріальних, не матеріальних і фінансових активів бюджетних установ (що мають забезпечувати здійснення їх основної та додаткової діяльності) чи покриття їхніх зобов'язань, які формують первісну інформацію щодо власного капіталу бюджетних установ» [142, с. 89-90].

Найбільш вдалим, на нашу думку, є визначення власних надходжень бюджетних установ записане у Бюджетному кодексі України: «...власні надходження бюджетних установ - надходження, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт та цільових заходів, гранти, дарунки та благодійні внески, а також надходження від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності» [12].

Досліджуючи питання наповнення доходів бюджетних установ, на нашу думку, доцільно використовувати засади фінансової теорії. Оскільки фінансова наука базується на розподільчих відносинах, надходження бюджетних установ – це економічні відносини, які відображають процес розподілу і перерозподілу ВВП. Метою таких відносин є формування фондів грошових коштів цих установ. Вказані відносини є об'єктивними, стосуються багатьох

суб'єктів, центральне місце серед яких займає держава. Надходження бюджетних установ пов'язані з бюджетом, так як основним джерелом цих надходжень є загальний і спеціальний фонд бюджету.

Серед фінансових відносин чинне місце займають такі відносини, які пов'язані з формуванням власних надходжень кожної бюджетної установи. Тому, з'ясовуючи сутність цих надходжень ми прийшли до висновку, що власні надходження бюджетних установ – це грошові відносини, пов'язані з перерозподілом бюджетного фонду держави за допомогою мобілізації фінансових ресурсів у процесі надання платних суспільних послуг, мобілізації добродійних та інших фондів, їхнього зарахування на бюджетні рахунки й спрямування на передбачені бюджетом й кошторисами бюджетних установ цілі. Такі відносини є об'єктивними і відповідають сутності фінансів.

Сутність власних надходжень бюджетних установ проявляється через грошові потоки, які охоплюють мобілізацію таких надходжень. Зміст подібних відносин проявляється за допомогою грошових фондів бюджетних установ, обсяги яких відображаються у їхніх кошторисах. Конкретні доходи бюджетних установ відображають як сутність, так і зміст розглянутих розподільчих відносин.

Перелік та класифікація власних надходжень бюджетних установ, система їхньої мобілізації записані у Бюджетному кодексі України. Вітчизняна практика свідчить про те, що власні надходження бюджетних установ мають велике значення для вітчизняних фінансів як джерело публічних фінансових ресурсів.

Аналіз динаміки співвідношення видатків бюджетів України та надходжень бюджетних установ за 2018-2024 рр відображений у таблиці 2.3.

Результати аналізу даних таблиці 2.3 свідчать про різке зростання обсягів Зведеного бюджету України з 1250,2 млрд грн у 2018 р. до 4943,0 млрд грн у 2024 р. Найбільший стрибок спостерігаємо у 2022-2023 рр, коли видатки бюджету майже подвоїлися (3043,5 млрд грн – 4441,4 млрд грн). Власні надходження бюджетних установ за цей період збільшилися з 65,9 млрд грн до

810,4 млрд грн (+1129,7%), що свідчить про суттєве посилення їхньої ролі у фінансуванні бюджетних витрат. Частка власних надходжень у видатках зросла з 5,3% до 16,4%, що означає триразове збільшення їхнього значення.

Таблиця 2.3

Аналіз динаміки співвідношення видатків бюджетів України і надходжень бюджетних установ за 2018-2024 рр*

Показники	Роки							Відхилення у 2024 р. порівняно з 2018 р.	
	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	абсолютні	в %%
Видатки Зведеного бюджету України (млрд грн), <i>всього</i>	1250,2	1372,4	1595,4	1845,4	3043,5	4441,4	4943,0	+3693,8	+307,3
Власні надходження бюджетних установ у видатках Зведеного бюджету України:									
-млрд грн;	68,9	63,7	82,2	107,3	250,1	839,8	810,4	+744,5	+1129,7
-в % до загальної суми видатків.	5,5	4,6	5,2	5,8	8,2	18,9	16,4	+11,1	+209,4
Видатки Державного бюджету України (млрд грн), <i>всього</i>	985,9	1075,1	1288,1	1491,2	2705,4	4014,8	4486,7	+3500,9	+355,1
Видатки місцевих бюджетів (млрд грн), <i>всього</i>	570,6	566,2	478,1	569,4	484,3	646,8	671,8	+101,2	+17,7
Власні надходження бюджетних установ:									
- у видатках Державного бюджету України:									
-млрд грн;	49,7	46,2	69,0	88,4	234,8	812,3	778,6	+728,9	+1466,6
-в % до загальної суми видатків	5,0	4,3	5,4	5,9	8,7	20,2	17,4	+12,4	+248,0
-у видатках місцевих бюджетів:									
-млрд грн;	19,2	17,5	13,2	18,9	15,3	27,5	31,8	+12,6	+65,6
-в % до загальної суми видатків	3,4	3,1	2,8	3,3	3,2	4,3	4,7	+1,3	+38,2

*Складено автором на основі [10; 11; 51].

Видатки Державного бюджету України збільшилися з 985,9 млрд грн у 2018 р. до 4486,7 млрд грн у 2024 р. (+355,1%). При цьому власні надходження бюджетних установ у складі державного бюджету зросли за аналізований

період з 49,7 млрд грн до 778,6 млрд грн (+1466,6%), а їхня частка піднялася з 5,0% до 17,4%. Це свідчить про значне розширення фінансової самостійності бюджетних установ, які мають можливість дедалі більше покривати власні витрати за рахунок власних надходжень за платні послуги.

Обсяги видатків місцевих бюджетів України збільшилися з 570,6 млрд грн у 2018 р. до 671,8 млрд грн у 2024 р. (+17,7%). Одночасно власні надходження бюджетних установ у складі місцевих бюджетів зросли за досліджуваний період з 19,2 млрд грн до 31,8 млрд грн (+65,6%), а їхня частка у видатках піднялася з 3,4% до 4,7%. Це свідчить про поступове, але обмежене зростання ролі власних надходжень бюджетних установ у фінансуванні видатків місцевих бюджетів. На відміну від державного рівня, місцеві бюджетні установи залишаються більш залежними від трансфертів.

Загальний обсяг власних надходжень у складі Зведеного бюджету України 2018-2024 рр зріс у понад 12 разів (з 65,9 млрд грн до 810,4 млрд грн). Найбільший приріст спостерігаємо у 2022-2023 рр, коли їхня частка у видатках зросла майже на 19,0%. Це свідчить про активізацію діяльності бюджетних установ у сфері надання платних послуг, залучення грантів та інших джерел для фінансування їхньої діяльності. Водночас у 2024 р. спостерігаємо невелике скорочення (з 839,8 млрд грн до 810,4 млрд грн), що може бути наслідком воєнних обмежень та зниження економічної активності.

В результаті аналізу динаміки співвідношення видатків бюджетів України і надходжень бюджетних установ у 2018-2024 рр можна зробити висновок, що Зведений бюджет України демонструє значне зростання видатків (+307,0%), що відображає інфляційні процеси, збільшення фінансування оборонної та соціальної сфер. Державний бюджет України став основним джерелом фінансування уряду, його видатки зросли більш ніж у 4,5 рази. Власні надходження бюджетних установ у його складі збільшилися у 15 разів. Що свідчить про посилення фінансової автономії бюджетних організацій. Видатки місцевих бюджетів зросли лише на 17,7%, що значно менше порівняно з державним бюджетом. Їхня частка у зведеному бюджеті скоротилася, що

підтверджує тенденцію до централізації публічних фінансових ресурсів. Власні надходження бюджетних установ стали важливим джерелом фінансування державних потреб, їхня частка у видатках зросла з 5,0% до 17,4%. Це свідчить про перехід до моделі, де бюджетні установи можуть заробляти власні фінансові ресурси для фінансування своєї діяльності. Крім цього, державні установи мають значно більший фінансовий потенціал у формуванні власних доходів, ніж місцеві. Це створює дисбаланс у фінансовій автономії різних рівнів бюджетної системи.

Загалом у 2018-2024 рр структура фінансування бюджетних витрат трансформувалася від моделі з домінуванням централізованих ресурсів до змішаної, де вагому роль відіграють власні надходження бюджетних установ. Така тенденція відповідає сучасним викликам (пандемія, війна, економічна криза), але водночас створює ризики, оскільки надмірна залежність від платних послуг може знизити доступність базових соціальних послуг для населення. Тому у майбутньому важливим завданням стане встановлення балансу між централізацією і фінансовою автономією, щоб забезпечити ефективність управління публічними фінансами та стійкість бюджетної системи.

Для кількісної оцінки тенденцій зміни власних надходжень бюджетних установ було застосовано метод лінійної регресії на часових рядах. Вихідними даними слугували річні обсяги власних надходжень у видатках Державного бюджету України та у видатках місцевих бюджетів за період 2010–2024 рр. Для кожного з двох рівнів бюджетної системи (державного та місцевого) було сформовано окремий часовий ряд (табл. 2.4).

З метою формалізації тренду введено змінну часу t , яка відображає порядковий номер року в межах досліджуваного періоду ($2010 \rightarrow t=1$, $2011 \rightarrow t=2$, ..., $2024 \rightarrow t=15$). Відповідні регресійні моделі було задано у вигляді лінійних рівнянь:

$$y_t^{(держ)} = \beta_0^{(держ)} + \beta_1^{(держ)} \cdot t + \varepsilon_t^{(держ)}, \quad (2.1)$$

$$y_t^{(міст)} = \beta_0^{(міст)} + \beta_1^{(міст)} \cdot t + \varepsilon_t^{(міст)}, \quad (2.2)$$

де $y_t^{(держ)}$ та $y_t^{(міст)}$ – обсяги власних надходжень у видатках державного та місцевих бюджетів відповідно в момент часу t ;

t – час (порядковий номер року),

β_0 та β_1 – параметри регресійної моделі, що характеризують базовий рівень показника та його середньорічну зміну;

ε_t – випадкова похибка.

Таблиця 2.4

Часовий ряд динаміки власних надходжень бюджетних установ у державному і місцевих бюджетах за 2010-2024 рр*

Рік	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Власні надходження бюджетних установ у видатках Державного бюджету України, млрд грн	22,1	23,3	24,7	29,0	22,1	26,4	34,1	35,7	49,7	46,2	69,0	88,4	234,8	812,3	778,6

Рік	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Власні надходження бюджетних установ у видатках місцевих бюджетів, млрд грн	6,6	8,2	9,5	8,9	9,6	15,3	14,9	17,0	19,2	17,5	13,2	18,9	15,3	27,5	31,8

*Складено автором на основі [8; 9; 10; 11; 51].

Оцінювання параметрів β_0 та β_1 здійснювалося методом найменших квадратів, який передбачає мінімізацію суми квадратів відхилень фактичних значень показника від теоретичних, отриманих за моделлю:

$$\min_{\beta_0, \beta_1} \sum_{t=1}^T (y_t - (\beta_0 + \beta_1 t))^2. \quad (2.3)$$

На основі результатів оцінювання було визначено знак та величину коефіцієнтів при тренді, а також розраховано коефіцієнт детермінації R^2 , що дає змогу оцінити частку варіації показника, пояснену трендом. Додатково було здійснено якісний аналіз залишків регресії з метою виявлення можливих

систематичних відхилень, пов'язаних із структурними змінами у часовому ряді (зокрема, у воєнний період).

Обчислення проводилися в Excel з допомогою статистичної функції LINEST.

Отримані оцінки параметрів для 1-ої моделі:

Вільний член (b_0) = -175,864.

Коефіцієнт тренду (b_1) = 41,120, середнє квадратичне відхилення σ_{b_1} = 11,946.

Коефіцієнт детермінації: $R^2 = 0,477$.

Лінійна трендова модель:

$$\hat{y}_t^{(держ)} = -175,864 + 41,120t. \quad (2.4)$$

Інтерпретація:

Значення $\beta_1=41,120$ означає, що в середньому за рік власні надходження держбюджету зростали на 41,120 млрд грн.

$R^2 = 0,477$ свідчить, що лінійний тренд пояснює приблизно 48% варіації, що є очікуваним, враховуючи різкий стрибок у 2022–2023 рр.

Перевірка статистичної значущості коефіцієнтів тренду здійснювалася за допомогою t -критерію Стьюдента. За 15 спостережень та двох параметрах регресії число ступенів вільності становить $df = 13$. Критичне значення двостороннього t -критерію на рівні значущості $\alpha = 0,05$ (взято з таблиці Стьюдента) дорівнює $t_{\text{крит}} = 2,160$.

Для державного бюджету розрахована t -статистика для коефіцієнта при тренді становить $t_{\text{розн}} = 41,120/11,946 = 3,442$. Оскільки,

$$t_{\text{розн}} = 3,442 > t_{\text{крит}} = 2,160, \quad (2.5)$$

то це свідчить про статистичну значущість середньорічного зростання власних надходжень на рівні 5%.

Отримані оцінки параметрів для 2-ої моделі:

Вільний член $b_0 = 4,683$.

Коефіцієнт тренду $b_1 = 1,360$, середнє квадратичне відхилення $\sigma_{b_1} = 0,220$.

Коефіцієнт детермінації: $R^2 = 0,746$.

Лінійна трендова модель:

$$\hat{y}_t^{(міст)} = 4,683 + 1,360t. \quad (2.6)$$

Інтерпретація:

Значення $\beta_1=1,360$ означає, що в середньому за рік власні надходження місцевих бюджетів зростали на 1,360 млрд грн.

$R^2 = 0,746$ свідчить, що модель добре описує ряд та пояснює 74,6% варіації.

Перевірка статистичної значущості коефіцієнтів тренду здійснювалася за допомогою t -критерію Стьюдента. За 15 спостережень та двох параметрах регресії число ступенів вільності становить $df = 13$. Критичне значення двостороннього t -критерію на рівні значущості $\alpha = 0,05$ (взято з таблиці Стьюдента) дорівнює $t_{\text{крит}} = 2,160$.

Для місцевого бюджету розрахована t -статистика для коефіцієнта при тренді становить $t_{\text{розн}} = 1,360/0,220 = 6,181$. Оскільки,

$$t_{\text{розн}} = 6,181 > t_{\text{крит}} = 2,160, \quad (2.7)$$

то це свідчить про те, що коефіцієнт тренду має високу статистичну значущість.

У обох випадках тенденція зростання є статистично значущою на рівні $\alpha = 0,05$.

Побудовані регресійні моделі використано для формування прогнозу обсягів власних надходжень на 2025–2027 рр. Для цього в рівняння було підставлено прогнозні значення часового індексу t , що відповідають рокам 2025 – 2027 ($2025 \rightarrow t=16$, $2026 \rightarrow t=17$, $2027 \rightarrow t=18$). У результаті отримано точкові прогнозні оцінки для державного бюджету:

$$\hat{y}_{2025}^{(держ)} = -175,864 + 41,120 \cdot 16 \approx 482, \quad (2.8)$$

$$\hat{y}_{2026}^{(держ)} = -175,864 + 41,120 \cdot 17 \approx 523, \quad (2.9)$$

$$\hat{y}_{2027}^{(держ)} = -175,864 + 41,120 \cdot 18 \approx 564, \quad (2.10)$$

(приблизно 482, 523 та 564 млрд грн відповідно) та для місцевих бюджетів:

$$\hat{y}_{2025}^{(мст)} = 4,683 + 1,360 \cdot 16 \approx 26,4, \quad (2.11)$$

$$\hat{y}_{2026}^{(мст)} = 4,683 + 1,360 \cdot 17 \approx 27,8, \quad (2.12)$$

$$\hat{y}_{2027}^{(мст)} = 4,683 + 1,360 \cdot 18 \approx 29,2, \quad (2.13)$$

(близько 26,4; 27,8 та 29,2 млрд грн відповідно). Зазначені прогнози мають інтерпретуватися як оцінка загальної тенденції за умов збереження наявних трендів, тоді як вплив надзвичайних чинників (воєнні дії, змін у бюджетному законодавстві тощо) може зумовлювати відхилення фактичних значень від розрахованих.

Таким чином, регресійний аналіз дозволив не лише формалізувати динаміку власних надходжень бюджетних установ у вигляді кількісних трендів, але й отримати прогнозні оцінки, які можуть використовуватися для обґрунтування сценаріїв розвитку бюджетної системи та оцінки фінансової стійкості державного і місцевих бюджетів у середньостроковій перспективі.

Важливими проблемами мобілізації власних надходжень бюджетних установ вважаємо:

1. Розпорядники бюджетних коштів мають дуже обмежені права щодо формування власних надходжень. Керівники державних, комунальних господарюючих суб'єктів мають значно більше прав та можливостей формувати власні ресурси, визначати джерела їхніх надходжень й розпоряджатися ними. До таких прав відносимо можливість використання політики ціноутворення на продукцію власного виробництва і послуг, визначати коло постачальників і покупців, формувати різноманітні цільові фонди з метою стимулювання своїх працівників, розв'язання соціальних проблем, що керівникам бюджетних установ робити заборонено.

2. У нашій державі спостерігаємо високий рівень централізації процесу керування власними надходженнями бюджетних установ. Перелік цих надходжень є регламентований законодавчими та нормативними актами.

Широко застосовується практика обов'язкового зарахування всіх надходжень бюджетних установ на рахунки бюджетів в якості доходів цих бюджетів. Тільки після цього бюджетні установи можуть використовувати власні надходження на цілі, передбачені бюджетом та їхніми кошторисами. Якщо бюджетні програми будуть відсутні, або в них не буде передбачено цілей, на які можна спрямовувати власні надходження, невикористані залишки цих коштів можуть бути вилучені до бюджету в кінці бюджетного року. Розпорядникам бюджетних коштів заборонено міняти умови мобілізації власних надходжень та вільно розпоряджатися ними на свій розсуд. Якщо будуть виявлені факти порушення умов формування, джерел, чинного порядку, то такі кошти підлягають вилученню у повному обсязі до бюджету.

3. Нормативно-правова база, яка регулює питання мобілізації, спрямування та використання власних надходжень бюджетних установ є недосконалою. Цілий ряд нормативних владних положень, зокрема, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України та інших органів державної влади не завжди відповідають Бюджетному кодексу України через що виникають конфлікти між бюджетними установами та контролюючими органами.

4. Ініціативність бюджетних установ у плані пошуку додаткових, нових джерел зростання власних надходжень бюджетних установ є дуже низькою, тим більше вона не стимулюється державою та органами місцевого самоврядування.

З метою усунення вказаних недоліків та вирішення наявних проблем, на нашу думку, доцільно значно розширити права бюджетних установ у плані керівництва власними надходженнями, обмежити централізацію в управлінні державою власними надходженнями, упорядкувати нормативно-правову базу процесу формування фінансових ресурсів бюджетних установ, розробити заходи стосовно створення системи економічного й матеріального стимулювання бюджетних установ за ініціативу у знаходженні чи розширенні джерел додаткового зростання обсягів власних надходжень.

2.2. Напрями використання публічних фінансових ресурсів

Під механізмом фінансування бюджетних установ розуміємо важливий інструмент реалізації державної фінансової політики у сфері надання суспільних послуг. Цей механізм проявляється як сукупність форм, методів, інструментів, важелів, стимулів, санкцій, спрямованих на використання фінансових ресурсів бюджетних установ на цілі, передбачені кошторисом для якісного виконання функцій установ та надання споживачам суспільних послуг.

Станом на сьогоднішній день фінансування бюджетних установ не у повній мірі відповідає ринковим умовам господарювання і вимагає реформування. Найбільше таких невідповідностей спостерігаємо серед бюджетних установ соціально-культурної сфери, які надають освітні, наукові, культурні, медичні, соціальні, управлінські та інші послуги. Це потребує напрацювання нових підходів та напрямів розвитку механізму фінансування бюджетних установ, його основних методів, інструментів та важелів, які б повністю відповідали основним засадам бюджетування, орієнтованого на кінцевий результат роботи, а також ринковим принципам розподілу і використання бюджетних коштів.

Процес розподілу і використання фінансових ресурсів держави зображено на рис. 2.3.

Відповідно до рис. 2.3 кошти бюджету держави діляться на загальний і спеціальний фонди, які спрямовуються на поточні і капітальні видатки розпорядників та отримувачів бюджетних коштів. Кошти державних цільових фондів використовуються для поточного утримання установ, виплати пенсій та допомог, а також на інші видатки.

Процес використання фінансових ресурсів здійснюється на третій стадії бюджетного процесу – виконання бюджету. Відповідно до Бюджетного кодексу України стадіями виконання бюджету є:

«1) встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;

- 2) затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм, а також порядків використання бюджетних коштів;
- 3) взяття бюджетних зобов'язань;
- 4) отримання товарів, робіт і послуг;
- 5) здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;
- 6) використання товарів, робіт і послуг для виконання завдань бюджетних програм;
- 7) повернення кредитів до бюджету (щодо кредитування бюджету)» [12].



Рис. 2.3. Розподіл та використання фінансових ресурсів держави*

**Складено автором.*

Бюджетні асигнування встановлюються розпорядникам бюджетних коштів згідно з бюджетним розписом. Ці асигнування є підставою для щорічного затвердження кошторисів бюджетних установ. Управління бюджетними асигнуваннями здійснюється розпорядниками бюджетних коштів.

Затвердження кошторисів бюджетних установ, а також паспортів бюджетних програм й порядків використання бюджетних коштів здійснюється

розпорядниками цих коштів вищого рівня, як правило, у 30-ти денний термін після затвердження відповідного бюджету.

Взяття бюджетних зобов'язань проводиться розпорядниками бюджетних коштів в межах встановлених бюджетних асигнувань, які визначені кошторисами бюджетних установ. Реєстрація та облік бюджетних зобов'язань всіх розпорядників бюджетних коштів здійснюється Казначейством України. При цьому органи Державної казначейської служби України перевіряють відповідність напрямів використання державних коштів бюджетним асигнуванням та паспортам бюджетних програм.

Після взяття бюджетних зобов'язань розпорядники бюджетних коштів мають право отримувати товари, роботи і послуги у встановленому законодавством порядку. Отримавши товари, роботи і послуги розпорядники бюджетних коштів відповідно до бюджетних зобов'язань можуть приймати рішення про їхню оплату. На основі цього рішення розпорядник бюджетних коштів надає відповідному органу Державної казначейської служби України доручення на здійснення платежу. Органи Державної казначейської служби України можуть проводити такі платежі розпорядника бюджетних коштів тільки за умов:

- наявності бюджетного зобов'язання для здійснення платежу у відповідних даних бухгалтерського обліку;
- наявності паспорта бюджетної програми;
- наявності коштів тих чи інших бюджетних асигнувань у розпорядника бюджетних коштів.

Після проведення платежів та отримання товарів, робіт і послуг розпорядник бюджетних коштів має право використовувати ці товарно-матеріальні цінності для виконання своїх функціональних зобов'язань.

Якщо розпорядник бюджетних коштів отримував кредити, він зобов'язаний у встановлені терміни повернути ці кредити у повному обсязі. Ця стадія є завершальною у процесі виконання бюджету за видатками.

У процесі виконання бюджету порядок використання коштів бюджету повинен містити:

«цілі та напрями використання бюджетних коштів;

відповідального виконавця бюджетної програми, підстави та/або критерії залучення одержувачів бюджетних коштів до виконання бюджетної програми;

завдання головного розпорядника бюджетних коштів, розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів), що забезпечують виконання бюджетної програми, з визначенням порядку звітування про її виконання (у тому числі щодо результативних показників) та заходів впливу у разі її невиконання;

у разі потреби порядок, терміни та підстави, а також критерії розподілу (перерозподілу) видатків між адміністративно-територіальними одиницями у розрізі розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням відповідних нормативно-правових актів;

вимоги до публічних інвестиційних проектів, які реалізуються в рамках програм публічних інвестицій, а також критерії та умови визначення виконавців таких проектів;

критерії та умови відбору суб'єктів господарювання, яким надається державна підтримка з бюджету, а також визначення обсягу такої підтримки;

умови та критерії конкурсного відбору позичальників, яким надаються кредити з бюджету; умови надання кредитів з бюджету та їх повернення, включаючи положення щодо здійснення контролю за їх поверненням;

положення щодо необхідності перерахування коштів за бюджетними програмами, які передбачають надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам;

шляхи погашення бюджетної заборгованості у разі її наявності;

вимоги щодо необхідності відображення у первинному та бухгалтерському обліку отриманих (створених) оборотних і необоротних активів бюджетними установами та одержувачами бюджетних коштів, у тому числі отриманих (створених) в результаті проведення централізованих заходів;

у разі потреби - положення щодо здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг, визначення умов і термінів поставки та проведення розрахунків; інші положення щодо особливостей бюджетної програми» [12].

Загалом напрями використання бюджетних коштів, що є публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ відображені на рисунку 2.4.



Рис. 2.4. Напрями використання публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ*

**Складено автором на основі [12; 67; 129].*

Як свідчать наведені на рис. 2.4 дані, функціональна класифікація передбачає напрями спрямування бюджетних видатків відповідно до складових

економічної системи держави. Кожен з цих напрямів відображає наявні публічні фінансові ресурси, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ. Економічна класифікація передбачає спрямування видатків на конкретні цілі, об'єднані у двох групах – поточні та капітальні видатки. Поточні видатки включають такі напрями, які спрямовані на поточне утримання бюджетних установ, серед яких виділяються оплата праці і нарахування на заробітну плату, використання товарів і послуг та інші. Капітальні видатки включають придбання основного капіталу та капітальні трансфери.

Для характеристики напрямів використання публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, проаналізуємо динаміку фактичних обсягів видатків державного бюджету України та місцевих бюджетів, їхню структуру за функціональною та економічною класифікацією протягом 2018-2024 рр, з яких 2018-2021 рр – період до повномасштабної агресії РФ в Україні, а 2022-2024 рр – період повномасштабної військової агресії.

Так, динаміка обсягів видатків за функціональною класифікацією протягом 2018-2024 рр характеризується даними таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

**Динаміка видатків Державного бюджету України
за функціональною класифікацією протягом 2018-2024 рр (млрд грн)***

Напрями видатків	Обсяг видатків							Відхилення у 2024 р. порівняно з:	
	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2018 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Загальнодержавні функції	162,9	168,2	163,8	206,6	202,0	296,1	374,3	211,4	78,2
Оборона	97,0	106,6	120,4	127,5	1142,9	2097,6	2304,5	2207,5	206,9
Громадський порядок, безпека та судова влада	116,9	140,2	157,7	174,4	443,3	574,8	692,7	575,8	117,9
Економічна діяльність	63,6	72,4	169,0	181,0	95,4	134,6	161,3	97,7	26,7
Охорона навколишнього природного середовища	5,3	6,5	6,5	8,3	4,6	5,0	9,2	3,9	4,2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Житлово-комунальне господарство	0,3	0,1	0,1	0,2	0,5	8,4	7,5	7,2	-0,9
Охорона здоров'я	22,6	38,5	124,9	170,5	184,3	179,3	201,4	178,8	22,1
Духовний та фізичний розвиток	10,1	10,0	9,8	16,0	11,1	11,8	16,2	6,1	4,4
Освіта	44,3	51,6	52,9	63,8	58,5	60,4	67,4	23,1	7,0
Соціальний захист та соціальне забезпечення	163,9	220,7	322,7	339,3	426,0	469,0	464,3	300,4	-4,7
Міжбюджетні трансфери	298,9	260,3	160,2	202,7	136,8	177,4	187,9	-111,0	10,5
Всього	985,8	1075,1	1288,0	1490,3	2705,4	4014,4	4486,7	3500,9	472,3

**Складено автором на основі [51].*

Аналіз динаміки структури видатків Державного бюджету України за функціональною класифікацією протягом 2018-2024 рр представлений у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Динаміка структури видатків Державного бюджету України за функціональною класифікацією протягом 2018-2024 рр (%%)*

Напрями видатків	Частка видатків							Відхилення у 2024 р. порівняно з:	
	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	2018 р.	2023 р.
Загальнодержавні функції	16,5	15,6	12,7	13,9	7,5	7,4	8,3	-8,2	0,9
Оборона	9,8	9,9	9,3	8,6	42,2	52,3	51,4	41,6	-0,9
Громадський порядок, безпека та судова влада	11,9	13,0	12,2	11,7	16,4	14,3	15,4	3,5	1,1
Економічна діяльність	6,5	6,7	13,1	12,1	3,5	3,4	3,6	-2,9	0,2
Охорона навколишнього природного середовища	0,5	0,6	0,5	0,6	0,2	0,1	0,2	-0,3	0,1
Житлово-комунальне господарство	0,03	0,01	0,01	0,01	0,02	0,21	0,17	0,14	-0,04
Охорона здоров'я	2,3	3,6	9,7	11,4	6,8	4,5	4,5	2,2	-
Духовний та фізичний розвиток	1,0	0,9	0,8	1,1	0,4	0,3	0,4	-0,6	0,1
Освіта	4,5	4,8	4,1	4,3	2,2	1,5	1,5	-3,0	-
Соціальний захист та соціальне забезпечення	16,6	20,5	25,1	22,8	15,7	11,7	10,3	-6,3	-1,4
Міжбюджетні трансфери	30,3	24,2	12,4	13,6	5,1	4,4	4,2	-26,1	-0,2
Всього	100	100	100	100	100	100	100	X	X

**Складено автором на основі [51].*

Як свідчать дані таблиць 2.5 і 2.6 загальний обсяг публічних фінансових ресурсів України та видатків Державного бюджету України протягом 2018-2024 рр збільшився у 4,6 разів (з 985,8 млрд грн до 4486,7 млрд грн), тобто на 3500,9 млрд грн. Основним чинником такого зростання були військові витрати після 2022 р., що докорінно змінило структуру бюджету. Після 2022 р. структура бюджету має вигляд оборонно-орієнтованої.

Найбільша частка видатків спрямована на оборону. Протягом 2018-2024 рр вона зросла з 9,8% до 51,4%, а фактичний їхній обсяг – з 97 млрд грн у 2018 р. до 2304,5 млрд грн у 2024 р. Найбільший стрибок спостерігаємо у 2022 р. (1142,9 млрд грн), або 42,2% видатків бюджету. Це пов'язано з початком повномасштабної російсько-української війни. У 2023-2024 рр оборонні видатки перевищили половину всіх видатків бюджету, що свідчить про абсолютний пріоритет фінансування військової галузі в умовах війни.

На другому місці знаходиться фінансування громадського порядку, безпеки та судової влади. Видатки на цю сферу зросли з 116,9 млрд грн у 2018 р. до 692,7 млрд грн у 2024 р., що складає 11,9% та 15,4% загального обсягу видатків відповідно. Найбільше зростання спостерігаємо у 2022-2024 рр, коли обсяг фінансування збільшився майже у чотири рази, що відображає потребу у підтримці правоохоронних органів, судової системи та внутрішньої безпеки в умовах війни.

На третьому місці перебувають видатки на загальнодержавні функції, обсяг яких збільшився з 162,9 млрд грн у 2018 р. до 374,3 млрд грн у 2024 р. Однак їхня частка скоротилася за цей період з 16,5% до 8,3%, що, з одного боку відображає потребу у підтримці правоохоронної діяльності в умовах війни, а з іншого – про зменшення ролі адміністративних витрат у структурі бюджету на користь оборонних.

Видатки на охорону здоров'я займають четверту позицію у структурі видатків Державного бюджету України, їхня частка зросла з 2,3% у 2018 р. до 11,4% у 2021 р., після чого у військовий час скоротилася до 4,5% у 2024 р. Загальний обсяг видатків на цю галузь збільшився з 22,6 млрд грн у 2018 р. до

201,4 млрд грн у 2024 р. Найбільше зростання обсягів видатків спостерігаємо у 2020-2021 рр (з 124,9 млрд грн до 170,5 млрд грн), що було пов'язано з пандемією COVID-19. У 2022-2024 рр спостерігаємо стабілізацію цього фінансування на рівні 184,3 млрд грн до 201,4 млрд грн.

У 2024 р. видатки з Державного бюджету України були розподілені за такими напрямками: 99,6 млрд грн – на спеціалізовану медичну допомогу; 23,5 млрд грн – на первинну медичну допомогу; 10,5 млрд грн – на екстрену медичну допомогу; 5,6 млрд грн – на відшкодування вартості ліків і різних медичних виробів для лікування цукрового діабету, серцево-судинних захворювань тощо. Крім цього, кошти Державного бюджету України були спрямовані на: 19,2 млрд грн – для надання медичної допомоги в закладах охорони здоров'я загальнодержавної власності; 10,0 млрд грн – для прогнозування, виявлення та реагування на різні спалахи інфекційних хвороб, надзвичайних ситуацій тощо; 10,8 млрд грн – для централізованої закупівлі лікарських засобів, медичних виробів, медичного обладнання; 2,4 млрд грн – для реалізації цільових проєктів світового банку у сфері охорони здоров'я; 1,9 млрд грн – для надання субвенцій окремим закладам охорони здоров'я; 0,7 млрд грн – для облаштування безпечних умов у закладах системи охорони здоров'я; 0,1 млрд грн – для зубопротезування та стоматологічної допомоги ветеранам. Урядом було забезпечено належну підтримку Програми медичних гарантів, що дало змогу потребуючим громадянам отримати медичну допомогу. Програмою «Доступні ліки» скористалися більше 2,3 млн громадян.

Видатки на освіту за період 2018-2024 рр зросли з 44,3 млрд грн до 67,4 млрд грн, при чому їхня частка в загальній сумі видатків за цей період часу скоротилася з 4,5% до 1,5% відповідно. Абсолютне зростання видатків є поступовим але незначним порівняно з іншими сферами діяльності. Однак частка освіти у структурі видатків зменшилася через домінування оборонних витрат, що свідчить про втрату пріоритетності освіти, що може мати у довгостроковій перспективі негативні наслідки для розвитку людського капіталу.

Протягом 2024 року за рахунок коштів Державного бюджету України було виділено видатків на такі цілі: 100,9 млрд грн – для виплати заробітної плати вчителям (за рахунок субвенції 400 тис. освітніх працівників скористалися такою субвенцією); 46,0 млрд грн – для здобуття вищої освіти за рахунок грантів, якими скористалися 13 тис. осіб; 1,4 млрд грн – для видання 8,9 млн. підручників для учнів та для осіб з особливими потребами; 1,3 млрд грн – для створення та облаштування укриттів у загальноосвітніх школах; 1,1 млрд грн – для харчування 1 млн. учнів початкових класів; 1,3 млрд грн – для забезпечення функціонування сучасної доступної та якісної загальної середньої освіти «Нова українська школа»; 1,0 млрд грн – для придбання 417 сучасних шкільних автобусів; 0,8 млрд грн – для створення та модернізації їдалень у загальноосвітніх школах; 0,5 млрд грн – для створення 88 навчально-практичних центрів сучасної професійно-технічної освіти; 0,3 млрд грн – для державної підтримки учнів з особливими освітніми потребами (скористалося 48 тис. учнів різних закладів освіти).

Видатки на економічну діяльність коливалися від 63,6 млрд грн у 2018 р. до 169 млрд грн у 2020 р., після чого відбулося їхнє скорочення до 95,4 млрд грн у 2022 р. У 2024 р. вони склали 161,3 млрд грн, що на 97,7 млрд грн більше порівняно з 2018 р. Це свідчить про нестабільність фінансування економічних програм та їхнє скорочення в кризових умовах.

Фінансування інших видатків є незначним і нестабільним.

Загалом можна зробити висновки, що оборонна сфера стала абсолютним пріоритетом діяльності держави, а її частка у структурі видатків бюджету перевищує 50% у 2023-2024 рр. Зросли також обсяги видатків на безпеку та судову владу, які разом із оборонною галуззю складають понад дві третини видатків. Освітня та економічна діяльність країни фінансуються відносно стабільно, проте їхня частка у видатках бюджетів зменшилася. Екологічна політика, культура, духовний та фізичний розвиток залишаються малопріоритетними, що може мати довгострокові негативні наслідки. Таким чином, аналіз обсягів та структури видатків Державного бюджету України за

функціональною ознакою протягом 2018-2024 рр свідчить, що фінанси нашої держави трансформувалися від соціально-економічної моделі до оборонно-орієнтованої, що відповідає викликам часу, але створює ризики для довгострокового періоду.

Аналіз використання обсягів фінансових ресурсів місцевих бюджетів за функціональною класифікацією протягом 2018-2024 рр представлено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Динаміка видатків місцевих бюджетів України за функціональною класифікацією протягом 2018-2024 рр (млрд грн)*

Напрями видатків	Обсяги видатків							Відхилення у 2024 р. порівняно з:	
	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	2018 р.	2023 р.
Загальнодержавні функції	28,6	34,9	41,0	46,0	46,5	53,0	61,6	33,0	8,6
Громадський порядок, безпека та судова влада	1,1	1,3	1,8	1,7	11,1	16,8	20,0	18,9	3,2
Економічна діяльність	77,2	81,9	93,9	112,4	61,1	113,0	96,7	19,5	-16,3
Охорона навколишнього природного середовища	3,1	3,3	2,4	2,3	0,5	1,2	1,0	-2,1	-0,2
Житлово-комунальне господарство	30,0	34,4	32,1	56,7	40,6	62,0	58,6	28,6	-3,4
Охорона здоров'я	93,2	89,8	50,9	33,1	31,0	38,2	37,2	-56,0	-1,0
Духовний та фізичний розвиток	18,9	21,6	21,9	27,4	22,6	26,6	29,3	10,4	2,7
Освіта	165,7	187,1	199,4	249,1	232,3	248,2	283,7	118,0	35,5
Соціальний захист та соціальне забезпечення	145,5	103,2	24,0	28,1	29,2	44,9	57,2	-88,3	12,3
Міжбюджетні трансфери	7,3	8,7	10,7	12,6	9,4	42,9	26,5	19,2	-16,4
Всього	570,6	566,2	478,1	569,4	484,3	646,8	671,8	101,2	25,0

*Складено автором на основі [51].

Аналіз структури використаних ресурсів місцевих бюджетів за функціональною класифікацією представлено у таблиці 2.8.

Результати аналізу даних таблиць 2.7 і 2.8 свідчать про стабільно позитивну динаміку стану використання фінансових ресурсів за функціональною ознакою на місцевому рівні протягом 2018-2024 рр. Загальний

обсяг видатків місцевих бюджетів зріс на 101,2 млрд грн (з 570,6 млрд грн у 2018 р. до 671,8 млрд грн у 2024 р.). Найбільші коливання спостерігаємо у сферах освіти, охорони здоров'я, соціального захисту та економічної діяльності. Наведені статистичні дані свідчать про те, що починаючи з 2022 р., структура видатків адаптувалася до умов війни, що відобразилося у зростанні частки безпеки та зменшенні фінансування соціальних і медичних послуг.

Таблиця 2.8

Динаміка структури видатків місцевих бюджетів України за функціональною класифікацією протягом 2018-2024 рр (%%)*

Напрями видатків	Частка видатків							Відхилення у 2024 р. порівняно з:	
	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	2018 р.	2023 р.
Загальнодержавні функції	5,0	6,2	8,6	8,1	9,6	8,2	9,2	4,2	1,0
Громадський порядок, безпека та судова влада	0,2	0,2	0,4	0,3	2,3	2,6	3,0	2,8	0,4
Економічна діяльність	13,5	14,5	19,6	19,7	12,6	17,5	14,4	0,9	-3,1
Охорона навколишнього природного середовища	0,5	0,6	0,5	0,4	0,1	0,2	0,1	-0,4	-0,1
Житлово-комунальне господарство	5,3	6,1	6,7	10,0	8,4	9,6	8,7	3,4	-0,9
Охорона здоров'я	16,3	15,9	10,6	5,8	6,4	5,9	5,5	-10,8	-0,4
Духовний та фізичний розвиток	3,3	3,8	4,6	4,8	4,7	4,1	4,4	1,1	0,3
Освіта	29,0	33,0	41,7	43,7	48,0	38,4	42,2	13,2	3,8
Соціальний захист та соціальне забезпечення	25,5	18,2	5,0	4,9	6,0	6,9	8,5	-17,0	1,6
Міжбюджетні трансферти	1,3	1,5	2,2	2,2	1,9	6,6	3,9	2,6	-2,7
Всього	100	100	100	100	100	100	100	X	X

*Складено автором на основі [51].

Пріоритетною сферою на місцевому рівні залишається освіта, обсяг видатків на яку зріс з 165,7 млрд грн у 2018 р. до 283,7 млрд грн у 2024 р. (приріст складає 71%). Частка видатків на освіту зросла з 29,0% у 2018 р. до 42,2% у 2024 р. (приріст – 13,2 відсоткових пункти). Протягом 2020-2024 рр освіта займала майже половину видатків, що свідчить про стратегічний

пріоритет розвитку людського капіталу навіть у кризових умовах на місцевому рівні.

Видатки на загальнодержавні функції демонструють стабільне зростання з 28,6 млрд грн до 61,6 млрд грн (+115%). Частка цих видатків зросла з 5% у 2018 р. до 9,2% у 2024 р. Це відображає посилення ролі місцевих бюджетів у забезпеченні адміністративних та управлінських функцій.

Видатки на громадський порядок та судову владу різко зросли після 2021 р. (з 1,7 млрд грн до 20 млрд грн у 2024 р.). Їхня частка теж збільшилася з 0,2% у 2018 р. до 3% у 2024 р., що відображає посилення воєнних потреб та потреб у фінансуванні безпеки в умовах повномасштабної війни.

Видатки на економічну діяльність мають нестабільну динаміку. Так, після піку у 2021 р. (111,2 млрд грн) та 2023 р. (113 млрд грн), у 2024 р. відбулося їхнє скорочення до 96,7 млрд грн. Частка цих видатків коливалася від 13,5% у 2018 р. до піку – 19,7% у 2021 р., після чого скоротилася до 14,4% у 2024 р. Це відображає нестабільність економічної ситуації та залежність від багатьох внутрішніх та зовнішніх чинників.

Видатки місцевих бюджетів на охорону здоров'я зазнали значного скорочення – з 93,2 млрд грн у 2018 р. до 37,2 млрд грн у 2024 р. У 2018 р. їхня частка складала 16,3%, тоді як у 2024 р. лише 5,5%. Найбільше скорочення спостерігаємо у 2020-2021 рр, коли фінансування зменшилося удвічі. Це свідчить про перерозподіл медичних витрат на рівень державного бюджету та зниження ролі місцевих бюджетів у фінансуванні охорони здоров'я.

Видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення різко зменшилися – з 145,5 млрд грн у 2018 р. до 57,2 млрд грн у 2024 р. (-88,3 млрд грн). Хоча у 2023-2024 рр спостерігаємо певне відновлення (+12,3 млрд грн). У 2018 р. частка цих видатків становила 25,5%, тоді як у 2024 р. – лише 8,5%. Найбільше падіння спостерігаємо у 2020 р. (5%). Це свідчить про зменшення ролі місцевих бюджетів у фінансуванні соціальної політики.

Видатки на житлово-комунальне господарство протягом 2018-2024 рр зросли з 30,0 млрд грн до 58,6 млрд грн, тобто майже удвічі. Їхня частка

збільшилася з 5,3% у 2018 р. до 8,7% у 2024 р. найбільший стрибок спостерігаємо у 2021 р. (10%), що може бути пов'язано з інфраструктурними програмами.

Видатки на духовний і фізичний розвиток мають тенденцію до зростання. Так, якщо у 2018 р. вони склали 18,9 млрд грн, то у 2024 р. – 29,3 млрд грн. Частка цих видатків збільшилася з 3,3% у 2018 р. до 4,4% у 2024 р. Це свідчить про поступове посилення уваги органів місцевого самоврядування до культури, спорту та молодіжної політики.

Таким чином, освіта стала ключовим пріоритетом фінансування, що відповідає стратегічним викликам країни стосовно розвитку людського капіталу. Охорона здоров'я та соціальний захист втратили значну частку у структурі видатків, що може негативно позначитися на соціальній стабільності. Економічна діяльність характеризується коливаннями, що відображає нестабільність економічної ситуації. Загалом, місцеві бюджети демонструють зростання видатків, але воно є не рівномірним за напрямками і трансформувалося від соціально-орієнтованої моделі до освітньо-безпекової, що відповідає викликам воєнного часу та реформам у сфері децентралізації.

Аналіз використання обсягів фінансових ресурсів Державного бюджету України за економічною класифікацією протягом 2018-2024 рр представлено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

**Динаміка видатків Державного бюджету України
за економічною класифікацією протягом 2018-2024 рр (млрд грн)***

Статті видатків	Обсяг видатків							Відхилення у 2024 р. порівняно з:	
	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2018 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Оплата праці і нарахування	171,3	210,1	240,5	262,8	994,4	1235,1	1302,7	1131,4	67,6
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	20,9	20,7	21,1	19,7	106,9	101,4	69,1	48,2	-32,3
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	9,9	10,0	9,2	21,9	13,0	13,7	13,1	3,2	-0,6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Продукти харчування	5,5	5,7	5,8	6,5	32,9	45,0	15,4	9,9	-29,6
Оплата послуг (крім комунальних)	13,3	29,2	105,2	137,1	160,1	156,6	178,1	164,8	21,5
Видатки на відрядження	3,8	4,1	3,7	4,4	4,5	6,5	8,5	4,7	2,0
Видатки та заходи спеціального призначення	31,4	24,7	33,6	37,4	339,3	1126,5	978,0	946,6	-148,5
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	8,9	9,4	8,4	10,9	14,2	16,3	20,6	11,7	4,3
Дослідження і розробки, окремі заходи	63,8	78,3	114,5	144,5	79,3	84,0	90,1	26,3	6,1
Обслуговування боргових зобов'язань	116,3	120,0	120,7	153,1	159,7	252,2	303,0	186,7	50,8
Поточні трансферти	297,7	255,3	201,3	195,3	188,5	213,8	595,1	297,4	381,3
Соціальне забезпечення	166,6	223,4	322,5	343,5	509,5	534,1	579,2	412,6	45,1
Інші поточні видатки	6,6	8,1	6,7	19,1	14,7	20,7	28,6	22,0	7,9
Капітальні видатки	69,8	73,9	94,8	134,1	88,4	208,5	305,2	235,4	96,7
Всього	985,8	1072,9	1288,0	1490,3	2705,4	4014,4	4486,7	3500,9	472,3

**Складено автором на основі [51].*

Аналіз структури використаних фінансових ресурсів Державного бюджету України за економічною класифікацією представлено у таблиці 2.10.

Результати аналізу даних таблиць 2.9 і 2.10 свідчать про те, що загальні обсяги та структура видатків Державного бюджету України за економічною класифікацією демонструють значні зміни протягом 2018-2024 рр. Так, загальний обсяг видатків зріс з 985,8 млрд грн у 2018 р. до 4486,7 млрд грн у 2024 р. (+3500,9 млрд грн).

Найбільший стрибок відбувався у 2022-2023 рр, коли видатки майже подвоїлися (з 2705,4 млрд грн до 4014,4 млрд грн). Структура видатків бюджету докорінно змінилася. Після 2022 р. вона стала більш оборонно-орієнтованою. Домінуючими стали видатки на оплату праці, соціальне забезпечення, видатки та заходи спеціального призначення, що відображає воєнні та кризові реалії.

Найбільшу частку у видатках Державного бюджету України за цільовим призначенням займають видатки на оплату праці і нарахування на заробітну плату. Їхній обсяг за період 2018-2024 рр зріс з 171,3 млрд грн до 1302,7 млрд

грн у 2024 р. (+1131,4 млрд грн). Найбільший стрибок спостерігаємо у 2022 р., коли загальний обсяг видатків сягнув 994,4 млрд грн, що складає 36,8%. Це пояснюється мобілізацією військовослужбовців та значним збільшенням чисельності працівників у секторах оборони та безпеки.

Таблиця 2.10

**Динаміка структури видатків Державного бюджету України
за економічною класифікацією протягом 2018-2024 рр (млрд грн)***

Статті видатків	Обсяг видатків							Відхилення у 2024 р. порівняно з:	
	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	2018 р.	2023 р.
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	17,4	19,6	18,7	17,6	36,8	30,8	29,0	11,6	-1,8
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2,1	1,9	1,6	1,3	4,0	2,5	1,5	-0,6	-1,0
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	1,0	0,9	0,7	1,5	0,5	0,3	0,3	-0,7	-
Продукти харчування	0,6	0,5	0,5	0,4	1,2	1,1	0,3	-0,3	-0,8
Оплата послуг (крім комунальних)	1,3	2,7	8,2	9,2	5,9	3,9	4,0	2,7	0,1
Видатки на відрядження	0,4	0,4	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	-0,2	-
Видатки та заходи спеціального призначення	3,2	2,3	2,6	2,5	12,5	28,1	21,8	18,6	-6,3
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	0,9	0,9	0,7	0,7	0,5	0,4	0,5	-0,4	0,1
Дослідження і розробки, окремі заходи	6,5	7,3	8,9	9,7	2,9	2,1	2,0	-4,5	-0,1
Обслуговування боргових зобов'язань	11,8	11,2	9,4	10,3	5,9	6,3	6,8	-5,0	0,5
Поточні трансферти	30,2	23,8	15,6	13,1	7,0	5,3	13,3	-16,9	8,0
Соціальне забезпечення	16,9	20,8	25,0	23,0	18,8	13,3	12,9	-4,0	-0,4
Інші поточні видатки	0,7	0,8	0,5	1,3	0,5	0,5	0,6	-0,1	0,1
Капітальні видатки	7,1	6,9	7,4	9,0	3,3	5,2	6,8	-0,3	1,6
Всього	100	100	100	100	100	100	100	X	X

*Складено автором на основі [51].

На другому місці серед цільових заходів знаходяться видатки та заходи спеціального призначення. Протягом 2018-2021 рр спостерігаємо їхнє коливання на рівні 25-37 млрд грн. Що склало від 2,3% до 3,2%. У 2022 р. обсяг цих видатків різко зріс з 339,3 млрд грн, у 2023 р. – до 1126,5 млрд грн, а у

2024 р. – 978,0 млрд грн. Зросла і частка таких видатків у загальному обсязі фінансових ресурсів з 12,5% у 2022 р. до 28,1% у 2023 р. та 21,8% у 2024 р. Це свідчить про зростання фінансування воєнних програм, спеціальних операцій та заходів оборонного характеру.

Видатки на соціальне забезпечення зросли з 166,6 млрд грн у 2018 р. (16,9% від загального обсягу) до 579,2 млрд грн у 2024 р. (12,9% від загального обсягу). Найбільше зростання спостерігаємо у 2020-2022 рр, що пов'язано з пандемією COVID-19 та розширення воєнних соціальних програм. У 2023-2024 рр фінансування стабілізувалося на високому рівні. Загалом динаміка видатків на соціальне забезпечення свідчить про зменшення соціальної спрямованості бюджету у воєнний час.

Видатки на дослідження і розробки зросли з 63,8 млрд грн у 2018 р. до 90,1 млрд грн у 2024 р. Пік зростання спостерігаємо у 2021 р. (144,5 млрд грн), після чого фінансування скоротилося. Частка цих видатків збільшилася з 6,5% у 2018 р. до піку 9,7% у 2021 р., після чого скоротилася до 2% у 2024 р. Це свідчить про втрати пріоритетності інноваційних програм у воєнний час.

Капітальні видатки протягом 2018-2024 рр збільшилися з 69,8 млрд грн до 305,2 млрд грн, тобто на 235,4 млрд грн. Найбільший приріст спостерігаємо у 2023-2024 рр, що може бути пов'язане з відновленням інфраструктури. Частка капітальних видатків коливалася від 7,1% у 2018 р. до 9,0% у 2021 р., після чого скоротилася до 6,8% у 2024 р. Такі коливання і загальні тенденції свідчать про обмеження інвестиційної активності у кризових умовах.

Серед інших статей протягом 2018-2024 рр спостерігаємо коливання. Так, видатки на перев'язувальні матеріали були стабільними, але низькими, зростання складає з 9,9 млрд грн у 2018 р. до 13,1 млрд грн у 2024 р. Частка цих видатків скоротилася від 1,0% до 0,3%. Видатки на продукти харчування протягом 2022-2023 рр збільшилися з 32,9 млрд грн до 45,0 млрд грн, після чого у 2024 р. зменшилися до 15,4 млрд грн. Їхня частка скоротилася з 0,6% до 0,3%. Видатки на оплату послуг (крім комунальних) протягом 2018-2024 рр збільшилися з 13,3 млрд грн до 178,1 млрд грн, тобто з 1,3% до 4,0%. Видатки

на комунальні послуги та енергоносії рівномірно зростали з 8,9 млрд грн у 2018 р. до 20,6 млрд грн у 2024 р. Їхня частка була стабільно низькою (0,9% - 0,5%). Видатки на відрядження є незначними (0,4% - 0,2%), однак протягом 2018-2024 рр вони збільшилися з 3,8 млрд грн до 8,5 млрд грн. Інші поточні видатки збільшилися з 6,6 млрд грн у 2018 р. до 28,6 млрд грн у 2024 р., а їхня частка є стабільною на рівні 0,5% - до 1,3%.

Загалом можна зробити висновок, що структура видатків Державного бюджету України після 2022 р. різко змінилася. Цей період характеризується домінуванням видатків на оплату праці, спеціальні заходи та соціальне забезпечення. Бюджетну політику визначають видатки на оплату праці та соціальні програми, які спрямовані на посилення обороноздатності країни. Соціальні видатки залишаються високими, що свідчить про прагнення держави підтримати добробут населення в умовах війни, однак вони втрачають значну частку у структурі видатків державного бюджету, що засвідчує зменшення соціальної спрямованості політики держави. Дослідження та інновації поступово втрачають пріоритетність, особливо у воєнний час, що негативно може позначитися на довгостроковому розвитку. Капітальні видатки за останні роки зросли, залишаються відносно стабільними, але їхня частка має тенденцію до скорочення, що може бути пов'язано, з одного боку, з відновленням інфраструктури та реконструкцією після руйнувань, а з іншого – про обмеження інвестиційної діяльності.

Підводячи підсумок, можна зробити висновок, що структура видатків Державного бюджету України у 2018-2024 рр. трансформувалася від більш-менш збалансованої моделі до оборонно-орієнтованої, з акцентом на оплату праці та спеціальні програми. Це відповідає викликам часу, але створює ризики для соціальної стабільності та інноваційного розвитку у довгостроковій перспективі.

Аналіз обсягів використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів за економічною класифікацією протягом 2018-2024 рр представлено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

**Динаміка видатків місцевих бюджетів України
за економічною класифікацією протягом 2018-2024 рр (млрд грн)***

Статті видатків	Обсяг видатків							Відхилення у 2024 р. порівняно з:	
	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	2018 р.	2023 р.
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	154,9	179,3	206,7	253,3	245,5	244,0	280,9	126,0	36,9
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	9,4	10,3	10,0	11,4	13,1	18,4	18,9	9,5	0,5
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	1,1	1,2	2,3	2,3	2,1	2,1	1,6	0,5	-0,5
Продукти харчування	9,6	11,1	8,0	10,4	11,0	10,1	13,6	4,0	3,5
Оплата послуг (крім комунальних)	20,5	24,6	24,3	26,1	27,6	39,8	33,1	12,6	-6,7
Видатки на відрядження	0,4	0,4	0,2	0,2	0,2	0,4	0,4	-	-
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	16,3	17,2	13,8	20,1	22,9	22,8	26,4	10,1	3,6
Дослідження і розробки, окремі заходи	87,5	55,2	22,1	21,0	17,6	21,1	18,3	-69,2	-2,8
Обслуговування боргових зобов'язань	0,6	0,8	1,5	1,6	2,4	1,7	1,0	0,4	-0,7
Поточні трансферти	44,6	76,9	79,7	96,9	81,9	122,3	108,6	64,0	-13,7
Соціальне забезпечення	134,1	88,9	10,3	11,5	10,9	16,9	22,1	-112,0	5,2
Інші поточні видатки	0,4	0,5	0,6	0,9	0,2	0,9	1,1	0,7	0,2
Капітальні видатки	91,2	99,8	98,6	113,7	48,9	146,3	145,8	54,6	-0,5
Всього	570,6	566,2	478,1	569,4	484,3	646,8	671,8	101,2	25,0

*Складено автором на основі [51].

Аналіз структури використаних фінансових ресурсів місцевих бюджетів за економічною класифікацією протягом 2018-2024 рр представлено у таблиці 2.12.

Результати проведеного аналізу даних таблиць 2.11 і 2.12 свідчить про те, що обсяги та структура видатків місцевих бюджетів України за економічною класифікацією протягом 2018-2024 рр демонструє значні зміни та коливання. Загальний обсяг видатків місцевих бюджетів зріс з 570,6 млрд грн у 2018 р. до

671,8 млрд грн у 2024 р. (+101,2 млрд грн). Динаміка видатків була нерівномірною.

Таблиця 2.12

**Динаміка структури видатків місцевих бюджетів України
за економічною класифікацією протягом 2018-2024 рр (%%)***

Статті видатків	Обсяг видатків							Відхилення у 2024 р. порівняно з:	
	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	2018 р.	2023 р.
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	27,1	31,7	43,2	44,5	50,7	37,7	41,8	14,7	4,1
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1,6	1,8	2,1	2,0	2,7	2,8	2,8	1,2	-
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	0,2	0,2	0,5	0,4	0,4	0,3	0,2	-	-0,1
Продукти харчування	1,7	2,0	1,7	1,8	2,3	1,6	2,0	0,3	0,4
Оплата послуг (крім комунальних)	3,6	4,3	5,1	4,6	5,7	6,2	4,9	1,3	-1,3
Видатки на відрядження	0,07	0,07	0,04	0,04	0,04	0,06	0,06	-0,01	-
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2,9	3,0	2,9	3,5	4,7	3,5	3,9	1,0	0,4
Дослідження і розробки, окремі заходи	15,3	9,7	4,6	3,7	3,6	3,3	2,7	-12,6	-0,6
Обслуговування боргових зобов'язань	0,1	0,1	0,3	0,3	0,5	0,3	0,1	-	-0,2
Поточні трансферти	7,8	13,6	16,7	17,0	16,9	18,9	16,2	8,4	-2,7
Соціальне забезпечення	23,5	15,7	2,2	2,0	2,3	2,6	3,3	-20,2	0,7
Інші поточні видатки	0,1	0,1	0,1	0,2	0,04	0,1	0,2	0,1	0,1
Капітальні видатки	16,0	17,6	20,6	20,0	10,1	22,6	21,7	5,7	-0,9
Всього	100	100	100	100	100	100	100	X	X

*Складено автором на основі [51].

Протягом 2020-2022 рр спостерігаємо скорочення загальної суми видатків (478,1 млрд грн у 2020 р. та 483,3 млрд грн у 2022 р.), тоді як у 2023-2024 рр відбулося значне зростання. Після 2020 р. структура видатків адаптувалася до кризових умов (пандемія, війна), що відобразилося у зростанні частки заробітної плати та скороченні соціальних й інноваційних витрат. Видатки на оплату праці і нарахування на заробітну плату протягом 2018-2024 рр збільшилися з 154,9 млрд грн до 280,9 млрд грн (+126,0 млрд грн). Їхня частка

зросла з 27,1% у 2018 р. до 41,8% у 2024 р. Ця стаття є найбільшою серед видатків, що займає понад третину загальної суми видатків місцевих бюджетів. Найвищий стрибок витрат на оплату праці відбувався у 2022 р. (50,7%), що можна пояснити мобілізацією військовослужбовців та загальним збільшенням чисельності працівників бюджетної сфери. У 2023-2024 рр частка таких витрат стабілізувалася на рівні понад 40%, залишаючись головною статтею видатків.

Видатки на соціальне забезпечення у 2018 р. склали 134,1 млрд грн, тоді як у 2024 р. – лише 22,1 млрд грн (скорочення -112 млрд грн). Таке скорочення є найбільшим серед усіх статей видатків у 2020-2022 рр фінансування соціального забезпечення було мінімальним (10-11 млрд грн). Частка видатків на соціальне забезпечення у 2018 р. становила 23,5%, а у 2024 р. – тільки 3,3%. Найбільше падіння спостерігаємо у 2020 р. (2,2%), після чого у 2023-2024 рр відбулося часткове збільшення. Це свідчить про перерозподіл соціальних витрат на рівень державного бюджету та зменшення ролі місцевих бюджетів у соціальній політиці, а також перерозподіл ресурсів на інші напрями.

Видатки на дослідження і розробки у 2018 р. склали 87,5 млрд грн, тоді як у 2024 р. – 18,3 млрд грн (скорочення 69,2 млрд грн). У 2018 р. частка цих видатків становила 15,3%, тоді як у 2024 р. – тільки 2,7%. Після 2020 р. фінансування досліджень і розробок стабілізувалося на низькому рівні. Це свідчить про втрату пріоритетності інноваційних програм на місцевому рівні.

Капітальні видатки фінансувалися протягом 2018-2021 рр більш-менш стабільно (на рівні 91-113 млрд грн). У 2022 р. відбулося різке скорочення капітальних видатків до 48,9 млрд грн, однак у 2023-2024 рр обсяг видатків зріс до 145-146 млрд грн. Протягом 2018-2024 рр зросла й частка капітальних видатків у загальному обсязі видатків місцевих бюджетів з 16% у 2018 р. до 21,7% у 2024 р. Найбільший приріст спостерігаємо у 2023 р. (22,6%), що може бути пов'язане з відновленням інвестиційної активності та інфраструктурних програм на місцевому рівні.

Видатки на оплату комунальних послуг збільшилися з 16,3 млрд грн у 2018 р. до 26,4 млрд грн у 2024 р. динаміка цих видатків була більш-менш

стабільною за виключенням 2019 р., коли дані видатки скоротилися на 0,9 млрд грн. Частка видатків на комунальні послуги та енергоносії збільшилася з 2,9% у 2018 р. до 3,9% у 2024 р. Найбільше зростання частки цих видатків спостерігаємо у 2022 р. (4,7%).

Видатки на оплату послуг (крім комунальних) протягом 2018-2024 рр зростали нерівномірно. Їхня загальна сума зросла з 20,5 млрд грн у 2018 р. до 33,1 млрд грн у 2024 р. Найбільший обсяг цих видатків (39,8 млрд грн) спостерігаємо у 2023 р. Нерівномірною також є динаміка частки видатків на оплату послуг, хоча тенденція є позитивною. Так, якщо у 2018 р. питома вага видатків на оплату послуг (крім комунальних) складала 3,6%, то у 2024 р. – 4,9%.

Видатки на продукти харчування у 2018 р. складали 9,6 млрд грн, а у 2024 р. – 13,6 млрд грн. Протягом цього періоду спостерігаємо коливання сум видатків від 8,0 млрд грн у 2020 р. до 13,6 млрд грн у 2024 р. Частка видатків на харчування протягом 2018-2024 рр збільшилася з 1,7% у 2018 р. до 2,0% у 2024 р. Динаміка частки цих видатків протягом досліджуваного періоду була нестабільною.

Інші статті видатків займають незначну частину у загальному обсязі видатків місцевих бюджетів за економічною класифікацією. Їхня динаміка є нестабільною. Так, видатки на предмети, матеріали, обладнання та інвентар за досліджуваний період збільшилися з 9,4 млрд грн до 18,9 млрд грн, а їхня частка – з 1,6% до 2,8%. Видатки на медикаменти та перев'язувальні матеріали скоротилися у 2024 р. до 1,6 млрд грн (0,2%). Видатки на відрядження залишилися незначними на рівні 0,4 млрд грн (0,07%-0,06%). Стосовно інших поточних видатків спостерігаємо поступове зростання з 0,4 млрд грн у 2018 р. до 1,1 млрд грн у 2024 р. Частки цих видатків була більш-менш стабільною на рівні 0,1%-0,2%.

Загалом можна зробити висновки, що за період 2018-2024 рр видатки місцевих бюджетів мали тенденцію до зростання. Ключовою статтею цих видатків є оплата праці і нарахування на заробітну плату, що забезпечує

стабільність фінансування соціально-важливих сфер. Видатки на соціальне забезпечення та дослідження на місцевому рівні поступово втрачають пріоритетність, що може мати негативні довгострокові наслідки для соціальної сфери та інноваційного розвитку. Капітальні видатки демонструють відновлення після скорочення у 2022 р., що свідчить про поступове повернення місцевих бюджетів до фінансування інвестиційної діяльності. Зростання видатків на комунальні послуги та енергоносії характеризують підвищення вартості ресурсів та енергетичні виклики. У цілому структура видатків місцевих бюджетів протягом 2018-2024 рр трансформувалася від більш-менш збалансованої моделі до орієнтації на оплату праці та капітальні видатки із скороченням соціальних та інноваційних програм. Це свідчить про адаптацію місцевих бюджетів до кризових умов, але водночас і про обмеженість ресурсів для розвитку.

2.3. Прагматизм контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ

Сучасні темпи розвитку соціально-економічних процесів у суспільстві вимагають нових підходів до формування економічної та фінансової системи відповідно до потреб суспільства. Невід'ємною складовою цих підходів є розвиток державного фінансового контролю. Цей контроль є об'єктивною потребою, оскільки забезпечує цільове та ефективне використання державних фінансових ресурсів, що позитивно впливає на якість виконання державою своїх конституційних функцій.

Державний фінансовий контроль є матеріальним вираженням контрольної функції державних фінансів і охоплює всю сферу фінансових відносин держави. Він базується на відповідних наукових принципах, які напрацьовані вітчизняною та зарубіжною фінансовою практикою й наукою. Дотримання цих принципів є важливою умовою реалізації функцій держави та

її фінансів в умовах товарно-грошових відносин. Для успішної реалізації таких принципів створено цілу систему органів державного внутрішнього та зовнішнього контролю, які зобов'язані, з одного боку, якісно здійснювати свої контрольні повноваження відповідно до функціональних обов'язків, а з іншого – координувати свою роботу з іншими органами державного фінансового контролю для підвищення його ефективності.

Держава постійно приділяє велику увагу організації та ефективності проведення фінансового контролю. Для цього протягом 34 років існування незалежної Української держави було прийнято десятки законів, нормативних актів органів державної влади та управління, які стосуються стратегічних і тактичних засад розвитку державного фінансового контролю. Однак в сучасних умовах є дуже багато зовнішніх та внутрішніх, об'єктивних та суб'єктивних викликів, загроз, недоліків, проблем, які негативно впливають на організацію та ефективність державного фінансового контролю. Тому суспільство зацікавлено у вирішенні всіх недоліків і проблем державного фінансового контролю і вимагає від держави чітких раціональних дій.

Проблеми державного фінансового контролю завжди були, є і будуть у центрі уваги вітчизняних науковців та практиків. Окремі аспекти становлення, розвитку, організації, проведення, ефективності цього контролю відображені у наукових дослідженнях таких вітчизняних вчених, як С. Бардаш [3], Л. Борисенко [6], Л. Гладченко [23], Н. Жидовська [58], В. Піхоцький [128], І. Стефанюк [152] ті інших. Достатньо обґрунтовано та поглиблено ці вчені розкривають сутність державного фінансового контролю, принципи його організації, напрями проведення контрольно-аналітичної роботи органами державного фінансового контролю тощо.

Однак, є цілий ряд питань, які недостатньо висвітлені в сучасній економічній літературі. Так, достатньо поверхово розкрито проблеми дотримання наукових принципів організації державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні. Як свідчить практика,

органи державної влади ставлять різні перепони стосовно дотримання на практиці більшості принципів, що робить цей контроль неефективним, нерезультативним і неякісним. Часто упускаються такі питання реалізації результатів державного фінансового контролю та його складової - державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, як невідворотність покарання, обов'язкове відшкодування нанесених збитків. Мало приділяється увага проблемам розвитку цифровізації державного фінансового контролю, особливо в царині державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

У зв'язку з цим метою дослідження є розкриття теоретичних, методологічних та практичних засад державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, стратегічні підходи до його розвитку в умовах реформування системи управління державними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, виявити позитивні, негативні та проблемні результати і на цій базі сформулювати найважливіші напрями їх модернізації в сучасних умовах.

Сучасні підходи до розвитку державного фінансового контролю та державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, базуються на теорії і методології фінансової науки. Саме поняття «державний фінансовий контроль» включає дві сфери наукового пізнання, з одного боку, вчення про господарський контроль, а з іншого – вчення про державні фінанси.

Вчення про господарський контроль трактує його у широкому розумінні як процес, пов'язаний із забезпеченням відповідності результатів господарювання кожного об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, котрі спрямовані на успішне досягнення мети діяльності цього об'єкта. Тобто контроль у загальному вигляді є самостійною функцією управління і специфічним видом діяльності.

У вітчизняній літературі існує розмаїття визначень контролю, що можна вважати наслідком дослідження цього поняття через призму різних наукових спрямувань, зокрема, управлінських, юридичних, філософських, суспільно-економічних, аналітичних, кібернетичних тощо. Можна навести різні приклади тлумачення сутності контролю. Так багато авторів наукових досліджень називають контроль: елементом управління, процесом, спрямованим на перевірку відповідності об'єктів контролю встановленим вимогам та параметрам; виявленням відхилень фактичних показників від норм, закону; процесом, який забезпечує відповідність функціонування об'єкта управління результатам управлінських рішень; систематичним спостереженням і перевіркою процесу функціонування контрольованого об'єкту з ціллю визначення його відхилень від передбачених параметрів. На думку В. Піхоцького контроль – це «...загальна функція управління, що відповідає за нагляд та перевірку відповідності функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів їх виконання, виявлення допущених відхилень від відповідних нормативних документів (законів, стандартів, наказів) і принципів організації та регулювання діяльності, на яку спрямована перевірка» [128, с. 15].

Важливе місце у системі контролю займає державний контроль, який здійснюється державою стосовно діяльності суб'єктів господарювання державної форми власності. Цей контроль спрямований на підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, та захист інтересів держави і її громадян. Державні фінансові ресурси, як і фінансові ресурси бюджетних установ, проходять різні стадії формування і використання, зокрема, формування державних грошових фондів, розподіл цих фондів, використання державних цільових фондів різними суб'єктами фінансових відносин, контроль за рухом державних фінансових ресурсів. Доцільно відзначити, що перша, друга і третя стадії руху державних фінансових ресурсів включаючи фінансові ресурси бюджетних установ здійснюються послідовно, четверта стадія з одного

боку, здійснюється на кожній попередній стадії, а з іншого – є заключним етапом руху державних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема.

Державний фінансовий контроль базується на вченні про державні фінанси, які відображають розподіл і перерозподіл ВВП з метою формування та використання державних цільових грошових фондів. Ці фінанси виконують дві функції – розподільчу і контрольну. Сутність розподільчої функції полягає в тому, що державні грошові фонди, сукупність яких складають фінансові ресурси держави, можна створити тільки завдяки і в процесі первинного розподілу та перерозподілу ВВП. Поза розподілом грошові фонди і державні фінансові ресурси, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, сформувати неможливо.

Друга функція – контрольна, полягає у тому, що в процесі розподілу і перерозподілу ВВП, формування і використання державних цільових фондів та фінансових ресурсів держави необхідно здійснювати контроль, без контролю такий розподіл буде хаотичним, неефективним і не раціональним. Тобто контрольна функція передбачає внутрішню характеристику державних фінансів, є об'єктивним началом їхнього функціонування. Матеріальним вираженням цього об'єктивного явища є державний фінансовий контроль, який передбачає, з одного боку, завдання, принципи організації, методи здійснення, а з іншого – наявність спеціальних органів, які призначені для здійснення цього контролю відповідно до чинного законодавства.

У вітчизняній економічній літературі існує дуже багато розмаїтих визначень державного фінансового контролю. Так, наприклад, І. Стефанюк стверджує, що фінансовий контроль – це система «...активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування та громадянами України, щодо стеження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу й використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування у ній відхилень, що перешкоджають законному й

ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, а також удосконалення управління економікою» [152].

Л. Гладченко, Н. Сивульська, Є. Волковський дослідження державного фінансового контролю здійснюють відповідно до міждисциплінарних підходів, які включають право, державне управління, економічні науки, зокрема, облік і аудит та фінанси. Ці науковці зосереджують свій науковий аналіз на різних аспектах контрольної діяльності та функціонування системи державного фінансового контролю. При визначенні цього контролю вони стверджують, що

«— державний фінансовий контроль як елемент управління державними фінансами, який є пріоритетним завданням виконавчої гілки влади. В Україні його здійснення забезпечує Державна аудиторська служба та підрозділи внутрішнього аудиту в структурі органів виконавчої влади;

— державний фінансовий контроль як елемент демократичної держави, вбудований в систему підзвітності і підконтрольності органів влади. Однією із ключових інституцій цієї системи є вищий орган державного контролю, який спроможний дати незалежну професійну оцінку діяльності виконавчої гілки влади для забезпечення її підзвітності перед суспільством, і який реалізує на практиці принципи прозорості, транспарентності, доступності як принципи належного урядування» [23].

Аналогічні підходи та їхній двоїстий характер спостерігаємо у Л. Борисенко. Вона стверджує, що фінансовий контроль з одного боку, є функцією управління, а з іншого — видом фінансової діяльності. Ця система має будуватися відповідно до міжнародних підходів [6].

С. Бардаш стверджує, що «...майбутнє державного фінансового контролю залежить від завершеності трансформації системи державного управління, яка неможлива без модернізації всіх підсистем держави» [3].

Н. Жидовська і Л. Петришин трактують державний фінансовий контроль як важливу складову менеджменту державних фінансів і пропонують створити комплексну та ефективну національну систему державного внутрішнього

контролю. Одним із висновків дослідження проблеми вони вважають визначення основних етапів «...здійснення фінансового контролю за використанням бюджетних ресурсів є підготовка до організації процесу, проведення фінансового контролю, оформлення результатів, аналіз виявлених ризиків та моніторинг контролю. Важливо адаптувати систему державного фінансового контролю до вітчизняних реалій, розв'язувати актуальні проблеми шляхом реорганізації системи державного контролю та належного науково-методичного і, головне, кадрового забезпечення органів державної влади» [58].

Загалом, більшість науковців розглядають державний фінансовий контроль як: важливу функцію державного управління; специфічну діяльність органів державної влади, управління та місцевого самоврядування; практичну реалізацію права держави захищати свої фінансові ресурси та фінансові інтереси. На нашу думку, державний фінансовий контроль це діяльність уповноважених державою органів, спрямована на нагляд за дотриманням законності процесу формування, розподілу, використання державних фінансових ресурсів, а також отримання результатів від їхнього використання. Цей контроль дає можливість зробити висновок про рівень ефективності використання публічних фінансових ресурсів а також його вплив на здійснення ефективної державної фінансової політики.

Державний фінансовий контроль, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, класифікується за різними ознаками. Так, за характером діяльності він ділиться на загальний і спеціалізований. Загальний контроль здійснюють органи загальної влади, зокрема, Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, а спеціалізований – відповідними спеціальними органами контролю (Міністерством фінансів України, Державною податковою службою України, Державною аудиторською службою України, Державною казначейською службою України).

За іншими класифікаційними ознаками можна виділити такі напрями: за організаційною приналежністю – зовнішній і внутрішній державний

фінансовий контроль; за характером впливу на об'єкт і предмет контролю – превентивний, усуваючий, регулюючий, стимулюючий; залежно від часу здійснення контролю – попередній, поточний, наступний; за інформаційним забезпеченням – документальний і фактичний контроль; за частотою проведення – безперервний, періодичний, одноразовий державний фінансовий контроль; залежно від обсягів охоплення – наскрізний, тематичний, комплексний контроль; за методами виконання – суспільний і вибіркового контролю; за формами здійснення – моніторинг, інспектування, аудит. Використання кожного з цих видів державного фінансового контролю дає можливість досягнути найкращих результатів контрольно-економічної діяльності стосовно поставлених цілей. Розмаїття таких видів вимагає напрацювання специфічних форм і методів контрольної діяльності.

Основною метою державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ є забезпечення єдності управлінських фінансових рішень та якісного їхнього виконання, запобігання негативним викликам, загрозам, недолікам, помилкам, порушенням фінансового законодавства. Серед основних цілей державного фінансового контролю, та державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, акцентуємо увагу на таких:

- запобігання фінансовим правопорушенням та фінансовим злочинам;
- виявлення на об'єктах контролю фінансових порушень у формуванні, розподілі, використанні державних фінансових і матеріальних ресурсів, а також відхилень від встановлених норм, стандартів, фінансових правил;
- притягнення винних у фінансових порушеннях до адміністративної та матеріальної відповідальності;
- прийняття необхідних мір щодо відшкодування нанесених винними особами збитків, втрат;
- пропонування дієвих заходів щодо запобігання фінансовим правопорушенням у майбутньому.

Державний фінансовий контроль, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, виконує дуже багато завдань. В економічній літературі ці завдання формулюються по-різному. Так, наприклад, В. Піхоцький акцентує увагу на таких основних завданнях:

- «- сприяти реалізації державної фінансової політики;
 - забезпечити своєчасне та повне виконання фінансових зобов'язань;
 - сприяти збалансованості між дохідними джерелами та напрямками використання коштів відповідно до фінансових планів суб'єктів господарювання;
 - виявити внутрішні резерви росту централізованих фінансових ресурсів;
 - забезпечити належне ведення обліку та звітності;
 - дотримуватись чинного законодавства та інших нормативних актів»
- [128, с. 29].

Сучасні підходи до розвитку державного фінансового контролю, та державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, повинні базуватися на наукових принципах, які є основою, базовим положенням і визначають всі наступні твердження контролю і впливають на нього. В сучасній економічній літературі всі економісти зазначають свої підходи до тлумачення принципів державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Ми підтримуємо тих економістів, які вказані принципи ділять на дві групи: методологічні принципи та принципи організації і здійснення контролю. До методологічних принципів відносимо демократизм, гуманізм, пріоритет прав людини. До принципів організації та здійснення контролю пропонуємо відносити: незалежність, законність, об'єктивність, гласність, системність, професіоналізм, конфіденційність, результативність, адресність, своєчасність, гнучкість, економічність, превентивність, невідворотність покарання винних, відшкодування нанесених збитків, безперервність, дієвість. Ми вважаємо що

серед цих принципів найважливішими є дієвість, невідворотність покарання та відшкодування нанесених збитків. Безумовне дотримання цих принципів дає можливість, з одного боку, створити необхідні умови для попередження фактів фінансових правопорушень і зловживань, а з іншого – забезпечити повернення до бюджету всіх втрачених ресурсів, які були допущені відповідальними особами у процесі злочинних дій. Крім цього, всі правопорушники фінансового законодавства повинні відчувати відповідальність за свої дії в процесі використання державних фінансових ресурсів.

Функціонування державного фінансового контролю та державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, в Україні здійснюється відповідно до Конституції України [88], Бюджетного кодексу України [12], Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [130], іншими законами, актами президента України та Кабінету Міністрів України.

Напрями здійснення державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, визначені статтями 85, 89, 98, 100, 101, 143 Конституції України [88], які покладені в основі інших законодавчих та нормативних актів України.

Відповідно до Бюджетного кодексу України «на всіх стадіях бюджетного процесу забезпечується управлінська відповідальність та підзвітність, здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства» [12]. У статті 26 «Контроль та аудит у бюджетному процесі» зазначено, що контроль «...за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує:

1) оцінку управління бюджетними коштами, у тому числі такими, що спрямовуються на підготовку та реалізацію публічних інвестиційних проектів (включаючи проведення державного фінансового аудиту);

2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;

3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;

5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави і територіальних громад у процесі управління об'єктами державної та комунальної власності;

6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету» [12].

Крім цього, питанням організації державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, у Бюджетному кодексі України присвячений п'ятий розділ «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за порушення бюджетного законодавства», зокрема, глава 17 «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства» та глава 18 «Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства» [12].

Найважливішим законодавчим актом, який регулює організацію і проведення державного фінансового контролю в Україні та державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [130]. У ньому визначені завдання органу державного фінансового контролю, місце у цьому контролі інспектування та державного фінансового аудиту, здійснення контролю за дотриманням законодавства у сфері закупівель, фінансове забезпечення

діяльності органу державного фінансового контролю, порядок координації діяльності цього органу з іншими контролюючими органами, зазначені функції, права, обов'язки і відповідальність органу державного фінансового контролю, розкрито порядок проведення ревізій органами державного фінансового контролю, правовий захист всіх службових осіб органу державного фінансового контролю.

Вітчизняне законодавство щодо здійснення державного фінансового контролю в Україні, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, базується на Лімській декларації керівних принципів контролю [103]. У цій декларації підкреслено: «Організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Контроль - не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії з тим, щоб мати можливість вжити коригуючих заходів, в окремих випадках, притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяні втрати або здійснити заходи по попередженню чи зменшенню таких порушень у майбутньому» [103]. Особливий акцент у декларації зроблено на доцільності забезпечення незалежності органів контролю. Ця незалежність у розвинутих демократичних країнах світу досягається за рахунок:

1. Особливого статусу органу державного фінансового контролю. Він забезпечується незалежністю від будь-якої гілки влади, не є підзвітним будь-яким іншим органам.

2. Особливого порядку фінансового забезпечення органу державного фінансового контролю. Він забезпечується за допомогою права формувати свій бюджет, подавати його на розгляд і затвердження парламенту на стадії бюджетного планування, оминаючи міністерство фінансів.

3. Наявності спеціальних процедур підбору та призначення на посади керівника органу державного фінансового контролю та його працівників. Це повинно попередити можливість потрапляння на посади осіб, що представляють інтереси будь-якої політичної структури, бізнесу тощо.

4. Наявності спеціальних посиленних вимог до фахової компетентності працівників органу державного фінансового контролю.

Сучасні підходи до розвитку державного фінансового контролю в Україні, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, формувалися на основі багаточисленних законодавчих і нормативних актів, серед яких можна відзначити концепції розвитку державного фінансового контролю, стратегії реформування системи управління державними фінансами та інші урядові документи.

Особливе місце серед цих документів займає «Стратегія розвитку системи управління державними фінансами», схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р [158]. Дана стратегія сприяла розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю, та державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, незалежного зовнішнього фінансового контролю. Реалізація зазначеної стратегії дала можливість прийняти нову редакцію Закону України «Про Рахункову палату». Це посилило незалежність зовнішнього фінансового контролю, сприяло розширенню повноважень центрального органу зовнішнього державного фінансового контролю, особливо в частині доходів бюджету, дало можливість створити єдиний веб-портал використання державних коштів розпорядниками коштів усіх рівнів.

Незважаючи на отримані позитивні результати, розвиток системи державного фінансового контролю супроводжувався цілим рядом проблем і недоліків. Діяльність органів державного фінансового контролю в основному зосереджувалася на внутрішньому аудиті і не сприяла посиленню відповідальності за ефективність управління державними коштами.

Ускладненню розвитку державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, сприяли такі чинники:

«...центральный підрозділ гармонізації не виконує необхідних координаційних функцій у сфері фінансового управління та контролю у державному секторі, що передбачені концепцією державного внутрішнього фінансового контролю;

внутрішній аудит у бюджетних установах не повною мірою виконує свої функції як інструмент із налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю, спрямованої на запобігання порушенням у бюджетному процесі, внаслідок недостатнього розуміння із сторони керівництва та неналежної професіоналізації внутрішніх аудиторів;

керівники різних рівнів не повною мірою усвідомлюють свою відповідальність щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та не розуміють сутності державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту» [156].

Таким чином під державним фінансовим контролем пропонуємо вважати діяльність уповноважених державою органів, спрямована на нагляд за дотриманням законності процесу формування, розподілу, використання державних фінансових ресурсів, а також отримання результатів від їхнього використання. Цей контроль дає можливість зробити висновок про рівень ефективності використання публічних фінансових ресурсів а також його вплив на здійснення ефективної державної фінансової політики.

Значне збільшення потреби в оптимальному виборі пріоритетів у реалізації загальнодержавних, регіональних та місцевих програм, розробці й прийнятті дієвих управлінських рішень стосовно ефективного використання фінансових ресурсів держави в цілому та кожної установи зокрема, доцільності реальної оцінки результативної роботи державних, комунальних установ й організацій, яку за ринковими підходами оцінити не можливо, зумовило

необхідність використання аудиту ефективності бюджетних програм, складовою якої є аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Зважаючи на обмежені обсяги фінансових ресурсів та зростання потреби суспільства у якісних соціальних послугах, роль бюджетного аудиту і всіх його складових збільшуватиметься. На це вказують зміни, внесені у 2010 р. до Бюджетного кодексу України, ряд постанов Кабінету Міністрів України, прийнятих протягом останніх років, наукові висновки і пропозиції вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, що містяться у монографічній, спеціальній, періодичній літературі, матеріалах наукових і науково-практичних конференцій. Проблеми теоретичного, організаційно-методичного забезпечення аудиту ефективності досліджують такі українські науковці, як Т. Желюк [57], Л. Коновалов [87], Є. Романів [138], Н. Рубан [140], І. Стефанюк [153] та інші.

Однак, станом на сьогоднішній день аудит ефективності використання фінансових ресурсів в умовах програмно-цільового методу бюджетування знаходиться на стадії становлення. Так, не до кінця сформовані теоретичні засади його функціонування, відсутні вітчизняні стандарти, не напрацьована достатня нормативно-правова база забезпечення, не підготовлені до охоплення аудитом розпорядники бюджетних коштів, відсутня шкала оцінки використання фінансових ресурсів, спрямованих на виконання державних, регіональних та місцевих, й, відповідно, бюджетних програм. Наявність цих та інших проблем обумовили вибір даного напрямку дослідження та його актуальність.

Зовнішній контроль за використанням фінансових ресурсів держави та бюджетних установ зокрема, від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата. Внутрішній державний фінансовий контроль забезпечують, з одного боку, центральні органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, а з іншого – розпорядники бюджетних коштів, які організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх структурах та у підвідомчих бюджетних установах.

Під внутрішнім контролем розуміють комплекс заходів, що застосовуються управлінським апаратом в особі керівників, контролюючих органів та структур для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності галузі сфери соціально-культурних послуг, підвідомчих бюджетних установ.

Внутрішнім аудитом у бюджетній установі вважають діяльність підрозділу аудиту, спрямовану на удосконалення системи управління та внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного, нецільового та неекономного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй установ і організацій.

У європейській практиці термін «аудит» вживають як синонім контролю. Згідно з міжнародними стандартами аудиту (INTOSAI) розрізняють декілька його видів, зокрема:

«- фінансовий (перевірка правильності або відповідності). Цей аудит передбачає вивчення й оцінку фінансових записів, проведення аудиту фінансових систем і трансакцій, перевірку відповідності до чинних норм і стандартів;

- аудит ефективності. Він включає аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності трудових ресурсів, аудит ефективності з метою досягнення результатів» [140, с. 141].

Міжнародна організація вищих контрольних органів аудитом ефективності визнає аудит адміністративної діяльності, який вивчає ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів з метою надання замовнику рекомендацій щодо досягнення кращих результатів [103].

У вітчизняних нормативних актах під аудитом ефективності розуміють форму контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та виявлення чинників, які цьому перешкоджають. Цей аудит здійснюється з метою розроблення

обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Ми підтримуємо думку окремих економістів стосовно формування теоретичного підґрунтя аудиту ефективності виконання бюджетних програм на основі концепції, які можна об'єднати у три групи:

«- концепції що визначають мету і завдання адміністративного аудиту та його роль в економіці й суспільстві. До них можна віднести: теорію агентів, теорію про роль аудитора, який виконує функцію соціального контролю за веденням бухгалтерського обліку, квазікритичну теорію, теорію модератора, поліційну теорію, теорію підтвердження кредитоспроможності;

- концепції що визначають еволюцію розвитку адміністративного аудиту: підтверджувальний аудит, системноорієнтований аудит, ризиковий аудит;

- концепції що визначають засади для формування стандартів (нормативів) практики адміністративного аудиту, що визначають основи етики поведінки, незалежність, професіоналізм, доказовість, точність аудиторських висновків» [57, с. 53].

До основних функцій аудиту ефективності виконання бюджетних програм відносимо:

– діагностику функцій структурних підрозділів у процесі планування, виконання планів, формування звітності та проведення контролю за рухом фінансових ресурсів бюджетних установ;

– оцінку стану перспективного планування руху фінансових ресурсів та взаємозв'язку його з поточним й оперативним плануванням, розробкою бюджетних програм та їхнього забезпечення;

– управлінське консультування;

– інформаційне забезпечення за допомогою сучасних методів передачі й отримання інформації;

– вибір показників та методів оцінки ефективності використання фінансових ресурсів;

- організацію попереднього, поточного і наступного фінансового контролю;
- мотивацію управлінських рішень стосовно підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ у процесі виконання бюджетних програм.

Аудит ефективності виконання бюджетних програм включає ряд складових організаційного, нормативно-правового та фінансового спрямування, серед яких найважливішим, на наш погляд, є аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ. З одного боку, якщо установа виконує декілька бюджетних програм, то цей аудит буде охоплювати показники кожної програми зокрема. З іншого боку, якщо установа виконує одну бюджетну програму, то аудит ефективності виконання цієї програми буде співпадати з аудитом бюджетної установи.

Вітчизняна наука і практика виділяють такі види аудиту ефективності виконання бюджетних програм, як аудит результативності, аудит адміністративної ефективності, регулятивний аудит, аудит ефективності проведення державних закупівель, аудит ефективності утримання об'єктів державної й комунальної власності, аудит результативності трансфертів, аудит контрактів, проектів і програм тощо [57, с. 54].

Методологія аудиту передбачає визначення принципів, гіпотези, об'єкта, проблеми аудиту, результативних показників ефективності, мети, основних завдань, методів, прийомів і процедур, організації та його проведення.

Оскільки аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ є складовою бюджетного аудиту, він базуватиметься на тих же теоретичних засадах, що й останній, включаючи сутність, форми, принципи тощо. На нашу думку, в основу цього виду аудиту покладено такі принципи, як незалежність, гласність, превентивність, дієвість, регулярність, об'єктивність, ефективність, системність, комплексність, плановість, документування, звітність перед замовником. Особливе місце серед принципів відводимо принципу ефективності, який полягає у прагненні всіх бюджетних установ та

організацій при складанні та виконанні бюджетних програм досягнути запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Під гіпотезою аудиту вважаємо припущення аудитора щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій у використанні фінансових ресурсів установ при виконанні бюджетних програм.

Об'єктом аудиту ефективності є фінансові ресурси установ, спрямовані на виконання бюджетних програм, ефективність яких доцільно оцінити у процесі аудиту.

Під проблемою аудиту ефективності розуміємо невиконання запланованих результативних показників бюджетних програм через неефективне використання фінансових ресурсів.

Результативними показниками ефективності використання фінансових ресурсів у процесі виконання бюджетних програм вважаємо кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, фінансовою й іншою звітністю та дають можливість здійснити оцінку використання фінансових ресурсів установ, пов'язаних з виконанням відповідних бюджетних програм.

Залежно від того, які показники бюджетних програм були виконані найгірше, доцільно сформулювати проблему, котра має місце і негативно впливає на виконання цих програм. Це і буде проблемою аудиту, яка є актуальною, існує реально, потребує глибокого вивчення з метою її успішного вирішення.

Так, наприклад, якщо при проведенні аудиту ефективності передбачається акцентувати увагу на продуктивності бюджетних програм, тобто забезпечення максимального обсягу вироблених товарів, робіт та послуг за рахунок конкретного обсягу фінансових ресурсів, орієнтовною проблемою аудиту можуть бути питання пошуку шляхів підвищення продуктивності програми, досягнення кращих результатів при реалізації програм іншими

шляхами тощо. Якщо ж аудитор приділяє основну увагу питанням ефективності та економності, зокрема зменшенням витрат на одиницю виготовлених товарів, робіт та послуг, проблемою аудиту можуть бути питання пошуку напрямів зменшення вартості продукту бюджетних програм. У тому випадку, якщо основну увагу приділяють результативності, зокрема, досягненню визначеного результату, то проблемою аудиту може бути коло питань, що стосуються пошуку причин незабезпечення виконання показників продукту програми. Коли увага аудитора зосереджується на якості виконаних робіт, наданих послуг, вироблених товарів, тоді проблемою аудиту можуть бути питання пошуку шляхів посилення впливу бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій або збільшення позитивного впливу у сфері соціально-культурних послуг.

Важливою стадією підготовки до аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах програмно-цільового бюджетування є визначення гіпотез аудиту, які охоплюють кожний етап проходження цих ресурсів, зокрема, планування, розподіл, використання, контроль. Гіпотези розробляються на основі даних, отриманих з різних джерел, зокрема, інформації про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмами, механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програм, законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетних програм тощо. Крім цього гіпотезами аудиту можуть бути: недосконалість, недостатність, суперечливість законодавчо-правової бази, нормативно-методологічного забезпечення; відсутність, недосконалість звітності про виконання бюджетних програм.

На практиці можуть бути сформульовані такі гіпотези:

— затверджено занижені асигнування по причині недостатнього обґрунтування реальних потреб у коштах, в результаті чого не було можливості досягнути кінцевої мети реалізації бюджетної програми;

- на етапі формування бюджетних програм були відсутні чіткі критерії відбору учасників виконання цих програм, що спричинило розподіл бюджетних коштів тим установам, які не змогли їх освоїти;

- неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми і уникнення відповідальності за досягнення негативних результатів;

- наявність неповної, недостовірної та несвоєчасної інформації, відсутність належної взаємодії учасників бюджетної програми не дозволили здійснювати оперативне управління бюджетними коштами;

- неупорядкована та непрозора процедура оформлення документів, недоліки та складності в обслуговуванні не сприяли своєчасному і повному використанню бюджетних коштів, в результаті чого роботи не виконано або виконано не якісно.

Наступним кроком при підготовці до аудиту є розробка його програми, яка базується на гіпотезах і передбачає мету, процедури, методи дослідження гіпотез.

Здійснюючи аудит ефективності у розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, аналізують складові механізмів, які спрямовані на процес ефективного управління бюджетними коштами, досліджують якість виконання вказівок органів управління вищого рівня та своєчасність надання фінансової, бухгалтерської та іншої інформації.

Наступний етап пов'язаний з реалізацією результатів аудиту, який включає передачу аудиторського звіту розпоряднику бюджетних коштів, оприлюднення цього звіту, розгляд результатів аудиту органами влади та управління, причетними до виконання бюджетних програм, контроль за реалізацією результатів аудиту. Пропозиції аудиту повинні включати перелік необхідних дій щодо проведення якісних змін в управлінні фінансовими ресурсами держави, підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, які ґрунтуються на результатах аудиту ефективності та відповідати таким вимогам: ґрунтування на результатах

роботи, фактах, висновках; зосередження на тому, що потрібно змінити; залишення на розсуд користувачів аудиторського звіту способів проведення змін; бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити; по можливості бути диференційованими за рівнями та виконавцями.

При проведенні аудиту ефективності доцільно передбачати можливі ризики, а також ідентифікувати проблеми використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Рівень ризику обумовлюється значимістю очікуваних відхилень від встановлених цілей, норм, нормативів, стандартів. У зарубіжній практиці оцінку можливих відхилень аудитори здійснюють за допомогою проведення спеціальних процедур перевірки з використанням системи індикаторів небезпеки, до яких відносять:

«- недосконале управління, сигналами якого можуть бути нездатність використовувати наявні засоби контролю, неадекватний нагляд над процесом контролю в організації, несвоєчасне виявлення фактів шахрайства;

- слабкий внутрішній контроль, причиною якого можуть бути неадекватний розподіл посадових обов'язків, що дозволяє окремим службовцям здійснювати крадіжки коштів або інших цінностей;

- помилки і випадки шахрайства, виявлені раніше, вказують на джерела виникнення можливих зловживань і напрямки проведення майбутніх перевірок;

- неетична поведінка керівництва, необґрунтовані рішення, що можуть сигналізувати про незаконні дії та шахрайство;

- відсутність або несанкціоноване виправлення документів сигналізує про розкрадання державної власності, про підробку або знищення документів» [57, с. 52].

Більшість економістів схиляються до того, що при розробці програм проведення аудиту ефективності доцільно передбачати:

«- формування меморандуму адміністративного аудиту, який складатиметься із загальної частини, що обґрунтовує вибір проблеми для його проведення (фонова інформація, структура попереднього ознайомлення з

проблемою, опис зони аудиту, результати попереднього ознайомлення та вибір проблем) і робочого плану, що деталізує структуру проведення аудиту (масштаб, гіпотеза, критерії оцінки, методи збору даних, організаційне забезпечення, бюджет проекту, можливі комунікації, пов'язані з проведенням аудиту, можливі результати аудиту тощо);

- визначення ризиків, пов'язаних з об'єктом адміністративного аудиту;
- регламентування адміністративного аудиту;
- формування вичерпного аудиторського висновку за наступними критеріями: відповідність проблемі, достовірність, об'єктивна інформація, яку можна використати для порівняння, зрозумілість і доступність;
- відповідальність аудитора згідно з чинним законодавством;
- відповідальність замовника за подану інформацію;
- необхідне інформаційне забезпечення: техніко-економічне обґрунтування програми, фінансова звітність, адміністративна інформація, що дасть змогу визначити якість надання управлінських послуг у процесі досягнення запланованих цілей;
- тривалість аудиторської перевірки і термін подання аудиторського висновку» [57, с. 58-59].

Підвищення ефективності цього виду аудиту, на нашу думку, пов'язано з необхідністю розробки регламентів його проведення, нормативно-правового забезпечення та стандартів, що визначають зміст, порядок та якість роботи аудиторів. У стандартах доцільно визначити єдині вимоги до якості і надійності аудиту, гарантій щодо результатів аудиту. На основі цих стандартів можуть бути вирішені всі спірні питання, забезпечена належна якість аудиторських перевірок, впроваджені в аудиторську практику результати наукових досліджень, підвищення іміджу професії аудитора, упорядкування всіх елементів аудиторського процесу.

Результативність аудиту може бути підвищена за умови належної організації реалізації його матеріалів, організації належного контролю за впровадженням пропозицій, що містяться у висновках аудиту.

Висновки до розділу 2

У результаті проведеного дослідження прагматики і проблематики руху й контролю фінансових ресурсів бюджетних установ у сучасних умовах можна зробити наступні висновки.

1. Основною метою удосконалення кошторисного планування, особливо в частині обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, рекомендовано вважати забезпечення стабільної фінансової бази соціально-економічного розвитку країни, окремих галузей, територій, усіх суб'єктів бюджетних відносин, досягнення збалансованості всіх фінансових планів, визначення фінансових пріоритетів країни, створення умов для прискорення науково-технічного прогресу, забезпечення якісного зростання економіки, сфери соціально-культурних послуг, посилення соціального захисту населення.

2. Підвищення ролі кошторисів бюджетних установ, особливо в частині планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, у системі фінансових планів можливе за умов перебудови кошторисного планування на основі системи стабільних довготривалих, науково обґрунтованих економічних нормативів і фінансових норм, які б відповідали економічним інтересам усіх членів суспільства.

3. У сучасних умовах удосконалення планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ та їхнього використання, у першу чергу, пов'язане з переходом на перспективне (трьохрічне, п'ятирічне) планування бюджетних показників й бюджетних програм, удосконалення методики планування та планово-бюджетної роботи на всіх рівнях управління з таким розрахунком, щоб, з одного боку, зміцнити, удосконалити і розвинути централізовані начала, а з іншого – забезпечити розширення економічної самостійності органів місцевого самоврядування, керівників окремих галузей та бюджетних установ, посилити їхню відповідальність за кінцеві результати роботи.

4. Демократизація бюджетного планування, включаючи й планування обсягів і джерел формування фінансових ресурсів бюджетних установ, напрямів їхнього використання та зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування, галузей соціально-культурної сфери та бюджетних установ можливі за умови істотного збільшення власних фінансових ресурсів місцевих бюджетів усіх бюджетних установ, розширення прав і повноважень місцевої влади й керівників окремих галузей та усіх суб'єктів бюджетних відносин.

5. Удосконалення територіального бюджетного планування пов'язано із вирішенням органами місцевого самоврядування проблем фінансового забезпечення регіонів, галузей та окремих бюджетних установ. Доцільно, щоб усі бюджетні установи, розташовані на території відповідних місцевих рад, брали участь у формуванні доходів місцевих бюджетів, які призначені для фінансування розвитку інфраструктури, благоустрою території, соціально-культурних заходів і соціального захисту населення.

6. З метою зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування, окремих галузей та бюджетних установ та переходу до економічних методів управління фінансами регіонів й цих установ запропоновано розширити використання укрупнених довготривалих економічних нормативів при плануванні бюджетних видатків й кошторисів бюджетних установ для визначення обсягів коштів, спрямованих на економічний і соціальний розвиток відповідних територій і галузей місцевої інфраструктури.

7. Під державним фінансовим контролем рекомендовано вважати діяльність уповноважених державою органів, спрямована на нагляд за дотриманням законності процесу формування, розподілу, використання державних фінансових ресурсів, а також отриманням результатів від їхнього використання. Цей контроль дає можливість зробити висновок про рівень ефективності використання публічних фінансових ресурсів а також його вплив на здійснення ефективної державної фінансової політики.

8. З'ясовано, що аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах програмно-цільового методу бюджетування

повинен охоплювати всі найважливіші питання, пов'язані з наданням послуг соціально-культурного спрямування розпорядниками бюджетних коштів та досліджувати рух їхніх фінансових ресурсів у просторі й часі. До найважливіших питань аудиту доцільно включати: аналіз результатів конкурсного відбору бюджетних програм, наявність декількох варіантів програм та критеріїв вибору оптимального; дослідження вихідних та базових техніко-економічних умов бюджетних програм і механізмів їхньої реалізації; наявність альтернативних шляхів реалізації бюджетних програм та можливість їхнього використання; аналіз варіантів вибору оптимальних методів досягнення кінцевої мети у результаті виконання програм; оптимальне використання нормативно-правової, організаційної та адміністративної бази для забезпечення максимального ефекту при виконанні бюджетних програм; наявність чи відсутність структур, які залучені до виконання програми, але не впливають на якість роботи і не несуть суттєвого навантаження при досягненні очікуваного результату; оцінка ефективності, якості та результативності діяльності установ та організацій внаслідок виконання бюджетних програм.

9. Процес удосконалення аудиту ефективності потребує модернізації всіх його складових. Основними умовами цього удосконалення запропоновано: розробку ефективної системи обліку, яка б, з одного боку, відповідала світовим стандартам, а з іншого – містила всі необхідні параметри даних про витрачання фінансових ресурсів; наявність політичної волі й бажання всіх гілок влади контролювати й оцінювати ефективність використання фінансових ресурсів та діяльності у цілому бюджетних установ й організацій, що надають соціально-культурні послуги населенню; прийняття необхідних законодавчих і нормативних актів, які б, з одного боку, регламентували та упорядковували проведення аудиту ефективності, а з іншого – відповідали б вимогам країн Євросоюзу; створення дієвого механізму реалізації результатів аудиту та відповідальності замовників й аудиторів за невиконання своїх обов'язків.

Основні результати наукового дослідження опубліковано у [29; 30; 31; 32; 33; 34; 36; 41; 48].

РОЗДІЛ 3

СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ МОДЕРНІЗАЦІЇ ФОРМУВАННЯ, ВИКОРИСТАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

3.1. Трансформація процесів формування, використання і контролю фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах Стратегії реформування системи управління державними фінансами

В сучасних умовах господарювання серед важливих напрямів розвитку економічної системи України є модернізація інформаційних технологій в управлінні публічними фінансами, державними фінансовими ресурсами та фінансовою безпекою суб'єктів господарювання державного сектору. В публічному секторі пошуки таких напрямів є дуже важливими, оскільки останній відрізняється певними консервативними підходами суспільства до їхнього вирішення. Аналізуючи співвідношення між ринковими і державними фінансовими інструментами та важелями, практика віддає перевагу першим, оскільки вони є динамічними й швидше пристосовуються до різних викликів і загроз.

Перед вітчизняною наукою і практикою стоїть одне з найважливіших завдань – забезпечити сучасний рівень цифрового розвитку, цифрових трансформацій, цифрової системи управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, модернізувати інформаційні технології в управлінні державними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, які є серцевиною сучасної економічної системи суспільства, визначають їхній рівень розвитку та перспективи поступу у майбутнє. Без успішної реалізації вказаних завдань неможливо інтегруватися в Європейське економічне співтовариство, зробити нашу економіку та державу у цілому конкурентоспроможною, забезпечити гідний рівень життя і добробуту українських громадян.

Теоретичні, практичні, методологічні засади модернізації системи управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, державними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, розкрито у наукових працях цілого ряду українських вчених, зокрема таких як О. Амосов [2], О. Василик [15; 18], С. Джерелейко [52], Я. Дропа [53], В. Коваленко [82], М. Крупка [96], Г. Кучер [100; 170], О. Лиса [101], Н. Марусяк [112], О. Підхомний [127], О. Рожко [135], Л. Рябушка [141], П. Степанюк [151], І. Сисоєва [148], А. Хомутенко [167], І. Чугунов [170] та інших. У їхніх працях розглянуто основні концептуальні питання сутності державних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, організації та механізму управління ними. Науковці і практики охарактеризували найновіші напрями вирішення окремих питань стосовно визначення векторів трансформації цифрових технологій в управлінні державними фінансовими ресурсами, фінансових інструментів і важелів управління. Однак ряд проблем залишилися невирішеними.

Тому метою дослідження є розкриття теоретичних, практичних засад модернізації управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, державними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, виявлення позитивних, негативних, проблемних аспектів дослідження і на їхній основі формулювання основних концептуальних підходів, векторів їх розвитку в умовах ринкових трансформацій та інтеграції економіки України до ЄС.

Впевненні кроки української економіки на тернистій дорозі ринкових трансформацій супроводжуються реформуванням усіх сфер суспільного життя. Кожна з реформ характеризується революційними змінами, у результаті чого суспільство відмовляється від старих, неефективних, звичних практик і спрямовує свої зусилля на освоєння нових невідомих раніше підходів до економічного і політичного буття. Серед таких підходів особливе місце займає реформування системи управління публічними фінансами відповідно до вимог часу, стратегічних напрямів і пріоритетів розвитку держави.

Прийняті урядом протягом 2013-2022 рр три стратегії такого реформування свідчать про значення цієї проблеми для суспільства. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1.08.2013 р. № 774-р, дала можливість модернізувати окремі стадії бюджетного процесу, систему державних закупівель, управління державними інвестиціями [158]. Відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 рр, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8.02.2017 р. № 142-р, передбачалося побудувати ефективну систему управління державними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, яка передбачала посилення фінансової дисципліни, підвищення ефективності розподілу державних фінансових ресурсів, якості виконання бюджетів, рівня прозорості й підзвітності в управлінні державними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, на всіх стадіях бюджетного процесу [156].

Особливо актуальною виявилася Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 рр, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р., метою якої є «побудова сучасної, стійкої та ефективної системи управління державними фінансами, спрямованої на забезпечення збереження фінансової стабільності держави та створення умов для сталого зростання соціально-інклюзивної економіки через підвищення результативності мобілізації та витрачання державних коштів. Результатом її реалізації повинна стати більш ефективна система управління державними фінансами, яка разом з реформованою системою державного управління сприятиме сталому соціально-економічному розвитку держави, конкурентоспроможності економіки та динамічній інтеграції України в міжнародні ринки, зокрема в спільний ринок держав - членів ЄС» [157].

Взаємозв'язок між стратегічними цілями та напрямками реалізації Стратегії реформування системи управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ відображена на рисунку 3.1.



Рис. 3.1. Взаємозв'язок між стратегічними цілями та напрямками реалізації Стратегії реформування системи управління публічними фінансами включаючи фінанси бюджетних установ*

*Складено автором на основі [156; 157].

Як свідчать наведені на рисунку 3.1 дані, стратегічні засади трансформації системи управління публічними фінансами, фінансами

бюджетних установ, публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, спрямовані на досягнення таких цілей:

1. Забезпечення дотримання загальної бюджетної дисципліни у середньостроковій перспективі.

2. Значне підвищення ефективності розподілу публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, на рівні формування державної фінансової політики.

3. Забезпечення якісного та ефективного виконання бюджетів усіх рівнів.

4. Істотне підвищення рівня прозорості й підзвітності у процесі управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ.

5. Модернізація управління людськими ресурсами у всіх ланках публічних фінансів, включаючи фінанси бюджетних установ.

Перша ціль - забезпечення дотримання загальної бюджетної дисципліни у середньостроковій перспективі передбачає трансформацію системи мобілізації доходів бюджету, включаючи податкові, неподаткові та інші надходження, серед яких є власні надходження бюджетних установ і ряд інших платежів, джерелом яких є фінансові ресурси бюджетних установ.

Важливе місце у забезпеченні дотримання загальної бюджетної дисципліни займає удосконалення управління фіскальними ризиками та державними активами. Метою такого удосконалення є своєчасне виявлення таких ризиків, а також вжиття дієвих заходів для попередження або мінімізації впливу на доходи чи видатки бюджетів. Для цього доцільно модернізувати систему управління ризиками, яка б могла не тільки їх виявити, але й забезпечити їхній облік, а також проведення дієвих заходів щодо реагування на них. Доцільно досягати відповідних результатів загальної оцінки ризиків у середньостроковій перспективі, відображати їх у відповідній документації.

В Україні повинен ефективно використовуватися єдиний реєстр об'єктів державної власності для забезпечення належного функціонування системи управління ризиками. Цей реєстр доцільно базувати на основі сучасної ІТ-

платформи централізованого інформаційного порталу для ведення обліку державних активів.

Необхідно сформувати якісну базу з метою впровадження та реалізації ефективної системи управління фінансовими ризиками на рівні місцевих бюджетів. При цьому доцільно значно підвищити можливості органів місцевого самоврядування, які б дали змогу розширити їхні фінансові повноваження.

Загалом трансформація системи управління фінансовими ризиками, а також державними активами повинна здійснюватися за такими напрямками:

- здійснення комплексної оцінки всіх можливих фінансових ризиків та окреслення їхнього впливу на бюджет;
- проведення якісного всебічного моніторингу усіх фінансових ризиків та вжиття заходів для їхньої мінімізації;
- значне підвищення інституційних можливостей Міністерства фінансів України та інших органів державної влади й управління стосовно ефективного керування фінансовими ризиками;
- повсюдне впровадження на практиці належного управління фінансовими ризиками всіх бюджетів.

Наступним напрямом реалізації першої стратегічної цілі є трансформація системи управління ліквідністю з метою підвищення рівня прогнозованості та доступності фінансових ресурсів для належного виконання державою своїх конституційних функцій. Таке реформування перш за все полягає у запровадженні зрозумілої процедури планування всіма розпорядниками бюджетних коштів усіх рівнів, термінів та обсягів фінансування витрат й формування календарів платежів. Це дасть змогу забезпечити їхній належний моніторинг «Аналітичну підтримку цієї роботи та автоматизацію збору необхідної інформації забезпечить створення інформаційної системи прогнозування руху коштів на єдиному казначейському рахунку та валютних рахунках Казначейства - «е-ліквідність». Після забезпечення підвищення якості прогнозування слід розробити та впровадити інструменти та заходи з управління коштами на єдиному казначейському рахунку для уникнення

накопичення надлишкової ліквідності на рахунках Казначейства та запобігання касовим розривам, включаючи розміщення тимчасово вільних коштів на єдиному казначейському рахунку шляхом здійснення операцій РЕПО, викуп державних цінних паперів та узгодження строків значних надходжень і витрат державного бюджету» [157].

Здійснення таких заходів можна забезпечити за наступними напрямками:

- значне підвищення якості прогнозування руху всіх бюджетних коштів на відповідних рахунках Казначейства;
- модернізація більшості інструментів управління ліквідністю.

Друга стратегічна ціль передбачає значне підвищення ефективності розподілу публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, на рівні формування державної фінансової політики.

Першим напрямом такої цілі є забезпечення високого рівня макроекономічного і бюджетного прогнозування, а також стратегічного планування публічних фінансових ресурсів. Мета цього напрямку полягає у побудові такої системи стратегічного планування, яка б містила взаємоузгоджені елементи, що ґрунтуються на реальних показниках макроекономічного і бюджетного прогнозування. Такі показники мають бути зорієнтованими на досягнення цілей, визначених і підтриманих суспільством на довгостроковий період.

На перспективу доцільно упорядкувати всі питання, які стосуються розробки, виконання, здійснення моніторингу стану стратегічного планування публічних фінансових ресурсів. Для забезпечення якісного середньострокового бюджетування та повсюдної реалізації програмно-цільового методу планування потрібно застосовувати сучасні інноваційні технології, посилити роль, відповідальність та контроль діяльності розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів з орієнтацією на досягнення стратегічних результатів. Доцільно також запровадити практику незалежного зовнішнього оцінювання макроекономічних й бюджетних прогнозів обсягів та джерел публічних фінансових ресурсів.

Заходи стосовно реалізації даного напрямку можна сформулювати таким чином:

«законодавче врегулювання функціонування цілісної системи державного прогнозування та стратегічного планування економічного і соціального розвитку;

розбудова системи державного прогнозування і стратегічного планування економічного і соціального розвитку в рамках імплементації законодавства щодо державного прогнозування та стратегічного планування економічного і соціального розвитку;

подальша деполітизація процесів макроекономічного і бюджетного прогнозування та стратегічного планування;

удосконалення інструментів та підвищення спроможності у сферах макроекономічного і бюджетного прогнозування та стратегічного планування» [157].

Наступним напрямом другої цілі є модернізація середньострокового бюджетного планування. Метою такої модернізації є створення умов для передбачуваності та збалансованості державної фінансової політики на середньостроковий період, а також забезпечення стратегічних підходів до бюджетного планування.

Для цього доцільно реформувати підходи до розрахунків граничної величини видатків для головних розпорядників бюджетних коштів. Динаміка таких видатків має базуватися на засадах державної фінансової політики та враховувати нові політичні ініціативи. Доцільно також оптимізувати кількість головних розпорядників бюджетних коштів відповідно до потреб суспільства. Важливим завданням також є забезпечення підвищення якості і прозорості фінансових планів головних розпорядників бюджетних коштів, а також бюджетної дисципліни щодо управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ. Для сфери бюджетного планування невідкладним завданням є створення нової інформаційно-

аналітичної системи, яка б значно підвищила аналітичні спроможності усіх учасників бюджетного процесу.

Для реалізації завдань середньострокового бюджетного прогнозування передбачено здійснення таких заходів:

«створення надійних середньострокових рамок для планування державного бюджету;

посилення фінансово-економічної обґрунтованості рішень Кабінету Міністрів України;

підвищення рівня бюджетної дисципліни та якості бюджетного планування;

розвиток середньострокового бюджетного планування на місцевому рівні» [157].

Одним з найважливіших напрямів є модернізація та повсюдне використання програмно-цільового методу бюджетування. Метою цього напрямку є значне підвищення ефективності та результативності формування й використання публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, що дасть змогу підвищити якість суспільних послуг.

Для досягнення такої мети доцільно реформувати підходи до розробки бюджетних програм головних розпорядників бюджетних коштів згідно з їхніми стратегічними цілями. Для підвищення ефективності використання публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, пропонуємо у подальшому значно підвищити результативність процесу верифікації й моніторингу джерел формування й напрямів використання публічних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема. Доцільно здійснювати обов'язкову оцінку ефективності усіх бюджетних програм на основі удосконаленої методології.

Особливо на рівні територіальних громад потрібно модернізувати усі типові форми й інструкції для бюджетних запитів, коді програмної класифікації видатків бюджетів, сукупності результативних показників бюджетних програм. порядку розроблення паспортів і звітів про виконання цих паспортів.

Для модернізації програмно-цільового методу бюджетування доцільно провести такі заходи:

- «оптимізація бюджетних програм та посилення їх відповідності цілям державної політики;

- регулярне проведення оглядів витрат державного бюджету;

- ефективний моніторинг результативності;

- удосконалення програмно-цільового методу на місцевому рівні, включаючи застосування гендерно орієнтованого підходу в бюджетному процесі» [157].

Одним із актуальних напрямів другої цілі є реформування міжбюджетних відносин та здійснення фіскальної децентралізації. Метою цього напрямку є створення оптимальних умов для міцної фінансової спроможності усіх територіальних громад, модернізація міжбюджетних відносин та розширення бюджетних повноважень місцевої влади. Це має призвести до збільшення обсягів публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, диверсифікації джерел їхнього формування та оптимізації напрямів використання.

Для забезпечення реформування міжбюджетних відносин й трансформації процесів фіскальної децентралізації доцільно провести заходи за напрямками:

- «чітке розмежування повноважень між органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування;

- збільшення власних фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування;

- удосконалення механізму фінансового забезпечення видаткових повноважень, які передаються державою на виконання органам місцевого самоврядування та місцевим органам виконавчої влади;

- посилення фінансової прозорості та підзвітності органів місцевого самоврядування» [157].

Третя стратегічна ціль спрямована на забезпечення якісного та ефективного виконання бюджетів усіх рівнів. Одним із основних способів досягнення такої цілі є модернізація публічних закупівель, оскільки велика частка публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, спрямовується саме на такі закупівлі. Метою цих способів є забезпечення належного функціонування всієї системи публічних закупівель, що дасть змогу ефективно використовувати публічні фінансові ресурси та фінансові ресурси бюджетних установ зокрема для розвитку економіки та підвищення якості надання суспільних послуг.

Для забезпечення належного функціонування системи публічних закупівель доцільно провести такі заходи:

«удосконалення порядку проведення моніторингу публічних закупівель та покращення доступу до відповідних джерел інформації;

удосконалення методологічних підходів щодо здійснення контролю у сфері публічних закупівель» [157].

Важливим засобом третьої цілі є удосконалення управління державними інвестиціями. Метою такого удосконалення є реформування підходів до планування державних інвестицій. В основі такого реформування мають бути стратегічні пріоритети та забезпечення оптимального вибору інвестиційних проєктів.

З метою реалізації системи управління державними інвестиціями передбачено виконання таких заходів:

«стратегічне планування державних інвестицій на середньострокову перспективу;

гармонізація підходів до оцінки та відбору пропозицій щодо фінансування інвестиційних проєктів;

підвищення спроможності галузевих міністерств в управлінні державними інвестиціями;

посилення моніторингу та підвищення прозорості реалізації інвестиційних проєктів;

удосконалення підходів до управління інвестиційними проектами, що фінансуються з місцевих бюджетів» [157].

Якісне та ефективне виконання бюджету можна забезпечити шляхом модернізації бухгалтерського обліку та звітності. Метою цього удосконалення є істотне підвищення якості, достовірності, повноти й реальності всіх даних, які є основою для прийняття управлінських рішень у системі публічних фінансів. Досягнення такої мети можливе за умови проведення таких заходів:

«удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі;

удосконалення організаційних засад та якості виконання функцій бухгалтерських служб у державному секторі;

підвищення якості інформації про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів;

удосконалення розкриття в бухгалтерському обліку інформації про виконання державного і місцевих бюджетів» [157].

Забезпечення високого рівня ефективності та прозорості при виконання бюджетів усіх рівні можливе за умови подальшої трансформації казначейського обслуговування бюджетних коштів. Така трансформація передбачає значне посилення інституційної спроможності Державної казначейської служби України та модернізації процесів управління коштами єдиного казначейського рахунку. Доцільно оптимізувати процедури казначейського обслуговування коштів усіх бюджетів, фінансових ресурсів державного сектора, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, а також форми бюджетної звітності про виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ.

Важливими напрямками реалізації третьої цілі є реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, державного фінансового контролю та незалежного зовнішнього фінансового контролю, включаючи контроль за формуванням і використанням публічних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема.

Четверта стратегічна ціль передбачає істотне підвищення рівня прозорості й підзвітності у процесі управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ. Вона включає підвищення рівня прозорості бюджетів усіх рівнів, активізацію участі громадян у бюджетному процесі та цифровізацію системи управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ. Реалізація четвертої цілі може бути забезпечені у результаті виконання таких заходів:

- «забезпечення відповідності міжнародним стандартам щодо прозорості бюджету;

- забезпечення відкритості та доступності інформації про місцеві бюджети;

- ...впровадження єдиних ІТ-стандартів, розбудова Єдиної інформаційно-телекомунікаційної системи управління державними фінансами;

- перехід на впровадження електронних послуг, зокрема впровадження сервісної моделі надання ІТ-послуг, орієнтованої на користувача;

- реалізація першочергових проектів для забезпечення виконання пріоритетних завдань Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 р. № 1467;

- унеможливлення впливу людського фактора на автоматичну обробку інформації;

- збереження та підсилення кадрового потенціалу;

- захист інформації, яка обробляється в Єдиній інформаційно-комунікаційній системі управління державними фінансами» [157].

П'ята стратегічна ціль стосується модернізації управління людськими ресурсами у всіх ланках публічних фінансів, включаючи фінанси бюджетних установ. З метою її реалізації доцільно підвищити якість кадрового потенціалу у системі управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, у процесі підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців. До заходів щодо досягнення такої цілі відносимо:

«запровадження стратегічного підходу та підвищення ефективності управління людськими ресурсами у сфері державних фінансів;

підвищення рівня професійної компетентності працівників фінансової системи» [157].

Серед передбачених Стратегією реформування системи управліннями державними фінансами виділяємо новий напрям – формування сучасних інформаційних технологій в системі управління публічними фінансами та фінансами бюджетних установ зокрема. Метою цього формування є побудова такої системи управління інформаційними технологіями, яка змогла б забезпечити ефективну підтримку і подальший сучасний цифровий розвиток надійної системи управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ.

Потреба у розробці нових інформаційних технологій обумовлена наявністю великих проблем цифрової трансформації, зокрема: відсутність інтеграції між органами державної влади, державного управління, місцевого самоврядування стосовно координації заходів, спрямованих на керівництво державними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, а також єдиного сховища даних з актуальною фінансовою інформацією; наявність відсталих застарілих окремих платформ; дуже великий обсяг паперових носіїв інформації при низькому рівні автоматизації управлінських процесів; невисока якість кадрового забезпечення.

З метою вирішення цих проблем Кабінет Міністрів України схвалив розпорядження № 1467-р від 17 листопада 2021 р., у якому запропоновано Стратегію здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року [155], де зроблено спробу створити «...нову модель єдиного спільного інтегрованого інформаційного середовища у сфері системи управління державними фінансами, побудованого на інтероперабельності електронних інформаційних ресурсів з одночасним комплексним захистом інформації та дотриманням технологічної незалежності і забезпеченням обміну інформацією

у режимі реального часу. Це дасть змогу забезпечити підвищення аналітичної спроможності та оперативності прийняття рішень» [157].

Побудову такої моделі передбачено здійснити протягом чотирьох етапів. Перший етап (2021-2022 рр) полягає у проведенні експертизи наявної інфраструктури з метою всесторонньої оцінки доцільності цифрової трансформації, а також можливих ризиків і перешкод. Другий етап (2022-2023 рр) охоплює підбір і впровадження пілотних проектів стосовно здійснення цифрової трансформації конкретно визначених процесів і систем та оцінку їх ефективності. На цьому етапі керівники бюджетних установ зможуть оцінити можливість практичного застосування готових розробок, рекомендованим їм рішень стосовно автоматизації всіх можливих процесів бюджетування.

Третій етап (2024-2025 рр) характеризується впровадженням апробованих цифрових технологій, оцінюванням їхньої корисності, доцільності, економічної обґрунтованості. При цьому важливо виявити можливості ефективної співпраці структурних підрозділів Єдиної інформаційно-телекомунікаційної системи управління (ЄІТСУ), яка буде складовою системи управління публічними фінансами, з розпорядниками бюджетних коштів.

Четвертий етап (2025-2030 рр) передбачає консолідацію інформаційних ресурсів всіма суб'єктами управління публічними фінансами на рівні Міністерства фінансів України та запровадження системи адміністрування цих інформаційних ресурсів незалежним адміністратором, застосовуючи хмарні технології, покроковий перехід на вищий рівень сервісно-орієнтованих систем завдяки всебічному забезпеченню прозорості, відкритості та доступності суспільних послуг в режимі он-лайн.

В системі управління публічними фінансами та фінансами бюджетних установ зокрема найважливішим об'єктом є державні фінансові ресурси, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, під якими ми розуміємо сукупність усіх фондів грошових коштів суб'єктів фінансових відносин і відображають зміст державних фінансів. В теоретичному відношенні під управлінням ми розуміємо цілеспрямований вплив суб'єктів управління, якими

є органи управління на об'єкт управління, яким є державні фінансові ресурси, з метою стабілізації цього об'єкта, його розвитку для досягнення стратегічних завдань.

У практичному аспекті під управлінням державними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, ми розуміємо сукупність взаємопов'язаних між собою управлінських дій (функцій), прийомів, методів, спрямованих на керування фінансовими потоками у державному секторі, державними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, централізованими фондами грошових коштів держави, децентралізованими фондами грошових коштів суб'єктів господарювання державної й комунальної форм власності, включаючи бюджетні установи, з метою досягнення стратегічних цілей та якісного виконання суб'єктами фінансових відносин державного сектору покладених на них функцій.

Державна фінансова система є важливою підсистемою економічної системи. Тому процес управління нею здійснюється за допомогою господарського механізму і його невід'ємної складової – фінансового механізму використовуючи при цьому фінансові методи, важелі та інструменти. Отже, управління державними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, є однією з найважливіших сторін діяльності держави стосовно управління соціально-економічним розвитком, виконання державою своїх функцій.

Управління державними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, як і управління економікою, базується на реалізації наукових принципів управління: політичного підходу, самостійності, демократії, централізму, поєднання галузевого і територіального управління, плановості, прогнозованості, виявлення найслабшої ланки тощо.

В економічній літературі перелік подібних принципів є дуже великий. Він нараховує до тридцяти найменувань. Наявність таких принципів означає, що процес управління базується на врахуванні об'єктивних закономірностей і

вимог економічних законів розвитку суспільства. Такий підхід дозволяє належним чином реалізувати можливості і переваги Української держави і спрямувати процес управління у потрібне русло для досягнення стратегічних цілей.

Не заглиблюючись у дискусію, у процесі управління ми маємо справу з особливим самостійним економічним поняттям – державні фінансові ресурси, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, які на відміну від інших ресурсів наділені такими ознаками: повна приналежність державі в особі органів державної влади, державного управління і місцевого самоврядування; державно-правове регулювання процесів формування, розподілу і використання; строго цільове призначення; односторонній рух вартості при формуванні і використанні; мобільність; масштабність (дуже великий обсяг); динамічність; постійне здійснення кругообороту; підконтрольність з боку держави.

Знаючи такі особливості можна сформувати певну структурно-логічну схему управління державними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, яка представлена на рис. 3.2.

У структурно-логічній схемі на рис. 3.2 визначено 7 складових процесу управління державними фінансовими ресурсами, зокрема інтерпретація, наукова база, детермінанти, головні завдання, функції, головні методи, елементи. Найбільш цікавими у наведеній схемі є функції, головні методи та елементи, які складають методологію наукового дослідження.

Серед п'яти функцій управління виділено стратегічне планування, поточне планування, виконання планів, облік і звітність, контроль, які є і функціями менеджменту. Вони, з одного боку, мають самостійний характер, а з іншого – безпосередній взаємозв'язок. Таким чином, невиконання будь-якої з цих функцій буде означати відсутність управління.

У зарубіжних країнах широко використовується концепція використання фінансових ресурсів бюджетних установ, спрямована на кінцевий результат [69]. Як зазначає Є. Іонін у загальному вигляді – це система «...формування

(виконання) бюджету, яка відображає взаємозв'язок між планованими бюджетними витратами і очікуваними (досягнутими) результатами. Мета бюджетування – дослідити відповідність витрачених ресурсів і отриманих прямих і соціальних результатів, оцінити значущість і економічну та соціальну ефективність тих чи інших видів діяльності, що фінансуються з бюджету» [68, с. 262].



Рис. 3.2. Структурно-логічна схема управління державними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема*

*Складено автором на основі [53, с. 208-209; 151, с. 12].

Основне завдання такої моделі полягає у тому, що сума витрачених установою фінансових ресурсів має відповідати отриманим економічним й

соціальним результатам. Цю систему називають бюджетування, орієнтоване на результат (БОР). Істотними перевагами використання БОР в Україні можуть бути: можливість кожної установи спрямовувати свої бюджетні ресурси для досягнення найкращих результатів; можливість планувати діяльність будь-якої установи з урахуванням своїх фінансових можливостей досягнення конкурентоздатного на ринку послуг високого результату.

Ми підтримуємо думку О. Середи, що фінансування бюджетних установ доцільно спрямувати на:

«- формування умов для фінансово-господарської самостійності бюджетних установ при ліквідації субсидіарної відповідальності бюджету за їх діяльність;

- перехід значної частини бюджетних установ від неефективного кошторисного фінансування до бюджетування, орієнтованого на кінцеві результати;

- імплементації новітніх джерел фінансування діяльності на основі критерію раціональності;

- підвищення відповідальності державних та комунальних суб'єктів господарювання щодо кінцевих результатів діяльності;

- стимулювання бюджетних установ щодо планомірного підвищення питомої ваги позабюджетних доходів» [144].

У науковій літературі позитивне вирішення питань дефіциту фінансових ресурсів бюджетних установ можна побачити в орбіті визначення різних варіантів стратегічної поведінки, які ми використали при розробці пропозицій щодо модернізації процесу формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, зокрема:

1. Перерозподіл видатків державного та місцевих бюджетів на користь освіти, науки, охорони здоров'я та соціального забезпечення. При цьому доцільно відмовитися від фінансування непершочергових програм та заходів.

2. Напрями нарощування обсягів фінансових ресурсів бюджетних установ за рахунок спрямування додаткових ресурсів від підвищення податків,

запровадження фіскальних платежів на користь освіти, науки, охорони здоров'я, соціального забезпечення. Таке підвищення доцільно здійснювати за рахунок зростання податків на товари, які наносять шкоду здоров'ю людей та потребують великих витрат на його відновлення, акцизів на тютюнові вироби, алкогольні напої, розширення переліку підакцизних товарів на цукор, солодкі напої, слабоалкогольні товари. Це дасть змогу вирішити проблеми збільшення обсягів фінансових ресурсів установ сфери соціально-культурних послуг за рахунок незначного і особливо невідчутного для більшості платників податків та фіскального навантаження на суспільство;

3. Зростання обсягів фінансових ресурсів бюджетних установ за рахунок активізації їхньої мобілізації з альтернативних джерел. До таких джерел, крім внутрішніх, можна віднести й зовнішні, зокрема, від програм міжнародної фінансової допомоги донорів зарубіжних країн.

4. Обмеження фінансових ресурсів у результаті проведення контрольних заходів та за рахунок скорочення окремих видатків, впливаючи на обмеження попиту і пропозиції окремих соціальних послуг. В результаті контрольних заходів можна попередити неефективне, нераціональне, нецільове, неекономне використання фінансових ресурсів бюджетних установ і спрямувати вивільнені фінансові ресурси на підвищення якості суспільних послуг. Обмеження попиту та пропозиції окремих соціальних послуг доцільно здійснювати шляхом обмеження окремих пакетів послуг та їхнього фінансування за рахунок інших фінансових джерел. Це сприятиме підвищенню ефективності роботи бюджетних установ та спрямуванню зекономлених ресурсів бюджетних установ на покращення кінцевих результатів їхньої роботи;

5. Запровадження обов'язкового медичного страхування. С. Бойко вважає: «Ефективне медичне страхування вимагає створення страхових пулів (об'єднань) коштів для того, щоб перерозподілити ризик витрат на лікування (ризик страхового випадку) між якомога більшою кількістю застрахованих осіб. На відміну від інших державних зобов'язань, витрати на лікування окремого громадянина важко передбачити як з точки зору ймовірності таких витрат, так і

з точки зору їх величини. Що більшу кількість внесків залучає страховик, то стійкішою є система з точки зору спроможності задовольнити несподівані витрати будь-якого нового випадку. Саме тому обов'язкове медичне страхування є надійною гарантією покриття додаткових витрат на лікування, не передбачених державним фінансуванням, у разі виникнення у населення потреби у них» [5]. З цього приводу В. Горин та О. Квасниця стверджують: «Необхідність такого кроку пояснюється тим, що передбачити індивідуальні витрати на лікування окремого громадянина складно, як з позиції величини цих витрат, так і з погляду ймовірності настання. Відповідно, охоплення обов'язковим медичним страхування ширшого кола осіб дає можливість досягти стійкості страхової системи з точки зору спроможності задовольнити непрогнозовані витрати у будь-якій ситуації. Тому обов'язкове медичне страхування можна розглядати як надійну схему гарантування покриття додаткових витрат на медичні послуги, які не передбачені пакетом медичних гарантій» [26, с. 31].

6. Значна активізація добровільного медичного страхування.

7. Запровадження обов'язкового та добровільного освітнього страхування дітей. Ринкова модель обов'язкового освітнього страхування може передбачати ситуацію, при якій громадяни в обов'язковому порядку зобов'язані придбати страховий поліс. Страхувальником може бути відповідний суб'єкт страхового ринку, що має ліцензію на здійснення таких послуг. Крім цього, альтернативою ринковій моделі освітнього страхування може бути запровадження консолідованих бюджетних коштів, використовуючи внески роботодавців, працівників, а також держави. Розпорядником такого фонду може бути єдиний замовник освітніх послуг в особі Національної системи освіти України, яку доцільно сформувати для управління Фондом обов'язкового освітнього страхування. Кошти цього фонду можна буде використовувати для оплати вартості навчання в університетах при здобуванні вищої освіти. Якщо дитина не скористалася такою послугою, Фонд може повернути її нагромаджену суму при досягненні 30-ти річного віку.

8. Запровадження спеціалізованого фасиліті-менеджменту, базовим для якого є аутсорсинг. Така форма державно-приватного партнерства дасть змогу зекономити фінансові ресурси бюджетних установ та спрямувати їх на підвищення якості суспільних послуг. Ю. Загуменна зазначає: «Експертами Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) функції державних органів, які передаються на аутсорсинг, поділяються на три групи. Перша група – це забезпечувальні функції (прибирання приміщень, послуги з охорони тощо), які не належать до ключових напрямів діяльності органів влади. До другої групи належать забезпечувальні функції, які вимагають достатньо високої професійної кваліфікації виконавців. Це функції, які пов'язані із інформаційними технологіями, фінансами, управлінням персоналом, правовою підтримкою, операційні функції, пов'язані із документообігом, та ін. Як стверджується, за останні 20 років аутсорсинг у державному секторі у країнах ОЕСР був пов'язаний передусім із аутсорсингом цієї групи функцій. І третю групу функцій утворюють безпосередньо ключові функції органів державної влади. Але що стосується цих функцій, зазначимо, що навіть у країнах – лідерах ОЕСР доцільність аутсорсингу ключових функцій є предметом активних дебатів політиків та експертів» [61, с. 81].

9. Запровадження експансивної політики збільшення переліку суспільних послуг та категорій споживачів цих послуг у межах співпраці з відповідними територіальними громадами шляхом запровадження телемедицини, розширення практики використання нагромаджувальних фондів територіальних громад для фінансування суспільних послуг членам цих громад, зокрема, безоплатний проїзд, прикріплення до установ освіти, охорони здоров'я, культури тощо. Це дасть змогу розширити джерела фінансування суспільних послуг, збільшити перелік споживачів цих послуг.

10. Легалізація добровільних неформальних платежів населення за отримані високоякісні послуги, надані працівниками соціально-культурної сфери шляхом використання соціальної франшизи, котра може виступати як помірна за величиною плата за отримання певних соціальних послуг, розмір

якої міг би бути середнім, який готовий платити споживач цієї послуги добровільно, в якості неформальної віддяки. Це дасть змогу, з одного боку, спричинитися до подолання корупції у сфері суспільних послуг, а з іншого – збільшити обсяги фінансових ресурсів бюджетних установ;

11. Використання коштів різноманітних фондів територіальних громад, добродійних фондів, благодійних пожертвувань і внесків юридичних чи фізичних осіб.

12. Використання механізму державно-приватного партнерства у процесі фінансування суспільних потреб шляхом об'єднання фінансових ресурсів для реалізації конкретних проєктів розвитку чи роботи тієї чи іншої установи з розподілом ризиків, рівня відповідальності, отриманих вигод, що є результатом взаємовигідної співпраці. Результатом такого партнерства буде налагодження взаємодії між менеджментом бюджетних установ та структурами, які у компаніях відповідають за виконання програм корпоративної відповідальності. Це дасть змогу залучити значні обсяги публічних фінансових ресурсів для надання споживачам суспільних послуг, створення їм можливостей отримувати умови підвищеного комфорту у процесі обслуговування.

Важливе місце у трансформації процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ займає модернізація державного фінансового контролю. З метою усунення наявних недоліків в організації державного фінансового контролю та державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, Кабінет Міністрів України своїм розпорядженням від 8.02.2017 р. № 142-р схвалив новий нормативний акт: «Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки» [156]. У ньому визначені такі основні завдання реформування системи державного фінансового контролю:

1. Забезпечення ефективного функціонування центрального підрозділу гармонізації у структурі апарату Міністерства фінансів України.

2. Посилення ефективності внутрішнього державного аудиту.

3. Запровадження внутрішнього державного фінансового контролю, узгодженого з реалізацією Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки.

4. Посилення інституційної спроможності Державної аудиторської служби України стосовно проведення ефективних державних фінансових аудитів.

5. Значне підвищення ефективності і результативності фінансового інспектування.

6. Розроблення реального стратегічного плану розвитку Рахункової палати України.

7. Посилення спроможності Рахункової палати України стосовно здійснення державного фінансового контролю згідно з міжнародними стандартами INTOSAI та ISSAI.

8. Посилення консультативної ролі Рахункової палати України для Верховної Ради України.

Перераховані стратегічні заходи, в основному, були реалізовані. Однак у сфері реформування державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, залишилися невирішеними багато питань і проблем. Більшість державних органів не змогли створити комплексну систему внутрішнього контролю відповідно до Бюджетного кодексу України, ця система не запрацювала як цілісний організм, підходи до фінансового контролю продовжували орієнтуватися на дотримання законодавства, а не підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, залишалася недостатньою інституційна спроможність підрозділів внутрішнього аудиту. Державна аудиторська служба України немала змоги повністю охопити фінансовим контролем всі ризикові об'єкти. Перед Рахунковою палатою України виникло ряд викликів, пов'язаних із сучасними вимогами суспільства, швидким розвитком зовнішнього аудиту у світі.

Діяльність Рахункової палати України не повністю відповідала потребам громадянського суспільства.

З метою вирішення цих та інших проблем Кабінет міністрів України своїм розпорядженням №1805-р від 29.12.2021 р. схвалив новий нормативний документ: «Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки» [157]. У сфері державного фінансового контролю, включаючи сферу державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, визначеною метою було удосконалення його системи, яка б сприяла підвищенню ефективності державного управління, попередженню порушень норм законодавства та неефективного використання фінансових ресурсів на державному і місцевому рівнях. Для цього стратегія передбачає здійснення заходів за такими напрямками:

1. Запровадження системи державного внутрішнього контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, на всіх рівнях управління який сприяв би посиленню відповідальності керівників за результати управління і розвиток установ у цілому.

2. Значне посилення ефективності, результативності, превентивності, реальної спроможності та незалежності внутрішнього державного аудиту, включаючи аудит фінансових ресурсів бюджетних установ, на всіх рівнях управління.

3. Постійне зростання інституційної спроможності центрального підрозділу гармонізації у сфері діяльності Міністерства фінансів України.

4. Охоплення державним фінансовим контролем всіх найбільш ризикових сфер діяльності суспільства.

5. Забезпечення реальної, ефективної міжвідомчої взаємодії всіх органів управління фінансами в рамках здійснення державного фінансового контролю.

6. Значне посилення інституційної спроможності усіх органів Державної аудиторської служби України на центральному, регіональному та місцевому рівнях.

7. Досягнення максимального зближення методології та практики проведення державних аудитів до стандартів INTOSAI.

8. Значне посилення експертної, консультативної роботи Рахункової палати України стосовно органів державної влади та місцевого самоврядування, приватних аудиторських фірм, як вищого органу аудиту в Україні.

Важливим нормативним актом, який кардинально змінює підходи до організації державного фінансового контролю в Україні є «Стратегія здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року» схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 р. № 1467-р. Метою даної стратегії є формування ефективної системи управління інформаційними технологіями для належної підтримки і стратегічного цифрового розвитку ефективної системи управління публічними фінансами, включаючи систему державного фінансового контролю. В результаті реалізації такої стратегії має бути запровадження Єдиної інформаційно-телекомунікаційної системи, що охоплює розмаїті напрями управління державними фінансами, включаючи державний фінансовий контроль.

Для виконання стратегічних завдань цифрового розвитку управління державними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, державний фінансовий контроль та державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема Міністерство фінансів України було наділено такими повноваженнями:

1. Координація діяльності усіх суб'єктів фінансових відносин, пов'язаної з проектуванням, замовленням, створенням, впровадженням, модернізацією та експлуатацією інформаційно-телекомунікаційних систем на базі сучасних технологій, включаючи проблеми захисту інформації.

2. Розробка єдиних норм, правил, які необхідні під час створення та функціонування інформаційних ресурсів, інформаційно-телекомунікаційних систем, здійснення ефективного контролю за їхнім дотриманням.

3. Розробка IT-стратегії Міністерства фінансів України, активна участь у розробці, затвердженні програм стратегічного розвитку інформаційних технологій у Державній податковій службі України, Державній митій службі України, Державній казначейській службі України, Державній аудиторській службі України.

4. Безпосередня участь Міністерства фінансів України у розробленні IT-архітектури, планів розвитку, закупівель, впровадження ефективних механізмів, що сприяють здійсненню контролю за їх виконанням.

5. Організація та проведення контролю вирішення питань, які стосуються навчання та підвищення кваліфікації IT-персоналу.

6. Організація та проведення контролю якості виконання передбачених завдань та використання наявних ресурсів.

7. Погодження IT-бюджету з усіма учасниками фінансових відносин.

8. Безпосередня участь в організації та здійсненні державного внутрішнього і зовнішнього IT-аудиту.

Результатами реалізації Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року апаратом Міністерства фінансів України мають бути:

«- запровадження єдиної інформаційно-комунікаційної системи в системі управління державними фінансами, побудованої на інтероперабельності електронних інформаційних ресурсів з одночасним комплексним захистом інформації, дотриманням технологічної незалежності і забезпеченням обміну інформацією в режимі реального часу;

- підвищення рівня довіри населення до інституцій системи управління державними фінансами у результаті підвищення рівня прозорості і відкритості даних з використанням інформаційних технологій;

- підвищення якості державних сервісів та адміністративних послуг, а також налагодження міжвідомчої взаємодії між центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовується і координується КМУ через Міністра фінансів України, та іншими органами державної влади;

- реалізація єдиної політики інформаційної безпеки в єдиній інформаційно-комунікаційній системі, що дасть змогу здійснювати автоматизовану обробку інформації, в тому числі з обмеженим доступом, відповідно до нормативно-правових актів у сфері захисту інформації;

- унеможливлення впливу людського фактора на автоматичну обробку інформації на рівні персоналу, який відповідає за адміністрування єдиної інформаційно-комунікаційної системи в системі управління державними фінансами без можливості доступу до первинних даних облікових систем суб'єктів системи управління державними фінансами, без доступу до модифікації ділових процесів, алгоритмів їх виконання» [118].

Для вирішення найважливіших проблем стратегічного розвитку цифровізації в системі державних фінансів, включаючи фінанси бюджетних установ рекомендуємо провести такі реформи:

1. Протягом 2024–2025 років доцільно впровадити систему управління інформаційної безпеки в ІТ-установі, впровадити стандарти ISO/IEC 27001:2005 та провести сертифікаційний аудит на відповідність системи управління інформаційної безпеки вимогам стандарту ISO.

2. Протягом 2024–2025 років повинна бути побудована Міністерством фінансів України єдина інформаційно-комунікаційна система для суб'єктів системи управління державними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, а також систему управління державним фінансовим контролем.

3. Протягом 2025–2030 років доцільно забезпечити ІТ-консолідацію інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, зокрема Державної податкової служби України, Державної митної служби України, Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України, на рівні Міністерства

фінансів України та забезпечити адміністрування цих інформаційних ресурсів незалежним адміністратором (ІТ-установою) [118].

Стратегічні засади реформування системи державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, сприятимуть зміцненню його незалежності, законності, об'єктивності, результативності, економічності, превентивності та дієвості. Проведення комплексу заходів стосовно реформування цього контролю дадуть змогу швидше адаптувати його систему, організацію та проведення, реалізацію матеріалів контролю відповідно до вимог європейського та світового економічного співтовариства.

У процесі реалізації стратегічних засад реформування системи управління державними фінансами вважаємо найбільш ефективними такі напрями розвитку системи державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ: запровадження системи державного внутрішнього контролю на всіх рівнях управління який сприяв би посиленню відповідальності керівників за результати управління і розвиток установ у цілому; значне посилення ефективності, результативності, превентивності, реальної спроможності та незалежності внутрішнього державного аудиту на всіх рівнях управління; постійне зростання інституційної спроможності центрального підрозділу гармонізації у сфері діяльності Міністерства фінансів України; охоплення державним фінансовим контролем всіх найбільш ризикових сфер діяльності суспільства; забезпечення реальної, ефективної міжвідомчої взаємодії всіх органів управління фінансами в рамках здійснення державного фінансового контролю; значне посилення інституційної спроможності усіх органів Державної аудиторської служби України на центральному, регіональному та місцевому рівнях; досягнення максимального зближення методології та практики проведення державних аудитів до стандартів INTOSAI; значне посилення експертної, консультативної роботи Рахункової палати України стосовно органів державної влади та місцевого

самоврядування, приватних аудиторських фірм, як вищого органу аудиту в Україні.

У процесі реалізації основних засад Стратегії реформування системи управління державними фінансами на період до 2030 року у сфері державного фінансового контролю та державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, можна очікувати таких важливих результатів: створення належних умов для повномасштабного запровадження комплексної системи моніторингу державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, на всіх стадіях бюджетного процесу у всіх учасників бюджетних відносин; посилення рівня підтримки середньострокового бюджетного планування, надання всім користувачам належних зручних функцій в процесі роботи з інформаційною системою при плануванні, виконанні бюджету та кошторисів бюджетних установ, звітування про виконання показників бюджету і кошторисів бюджетних установ; прискорення та підвищення ефективності проведення всіх стадій бюджетного процесу (місцевими фінансовими органами, всіма розпорядниками бюджетних коштів, Міністерством фінансів України); підвищення ефективності та результативності використання бюджетних коштів за результатами здійснення державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ; скорочення операційних ризиків, навантажень на персонал, підвищення рівня оперативності виконання всіх процесів; скорочення термінів та підвищення якості прогнозування руху коштів на рахунках Державної казначейської служби України; підвищення ефективності державного фінансового контролю та державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, за дотриманням належного порядку проведення всіх розрахункових операцій; своєчасне виявлення ризиків для проведення перевірок що сприятиме прискоренню процедур та спрощенню аналізу даних, суттєво зменшить втрати

часу на проведення перевірок; автоматизація процесу здійснення державного фінансового контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, формування багаторівневих заходів із проведенням контролю в управлінських, операційних процесах, систематична якісна оцінка їх ефективності.

Загалом, сучасні підходи до реформування державного фінансового контролю в Україні та державного фінансового контролю формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, у першу чергу, будуть враховувати передовий досвід та позитивну практику його проведення у країнах Європейського союзу з метою прискорення вступу України до ЄС. В сучасних умовах успішно реалізувати ці заходи є дуже складно, оскільки в Україні одинадцятий рік триває війна. Однак, засади реформування контролю є незворотними і в кінцевому варіанті принесуть позитивні результати.

3.2. Стратегічні цілі цифровізації формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ

Фінансові ресурси суспільства є серцевиною економічної системи країни. Від їхніх обсягів та ефективності використання залежить якість виконання державою своїх функцій. Тому проблема реформування управління цими ресурсами спрямована на пошуки резервів їх збільшення, раціонального розподілу, використання відповідно до стратегічних цілей суспільства є однією з найскладніших на сучасному етапі розвитку. Невід’ємним інструментом реформування такого управління є його цифровізація, яка спрямована на досягнення стратегічних орієнтирів держави шляхом прийняття раціональних управлінських рішень на основі використання оперативної, поточної інформації без втручання людського чинника. Тому дослідження стратегічних завдань, заходів та індикаторів їхнього виконання стосовно розвитку цифровізації

управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, мають велике значення для сучасної науки і практики.

Питання цифровізації економіки і частково фінансів за останні роки досліджуються вітчизняними та зарубіжними науковцями й практиками. Серед них можна виділити такі, як: О. Булавинець [7], Г. Гончар [24], О. Іванова [64], А. Івановська [65], Ю. Коваленко [83], С. Криниця [83], М. Кужелєв [98], О. Малярчук [111], Д. Міщенко [116] та інші.

Не дивлячись на позитивні наукові результати, більшість актуальних проблем залишаються не вирішеними. Особливо це стосується теоретичних, методологічних і практичних засад управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, у нових історичних умовах, зокрема з урахуванням революційних змін у цифрових технологіях. Недостатньо акцентується увага на розвитку особливого напрямку цифровізації, а саме, управління публічними фінансовими ресурсами, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема. Стрімкі зміни у світовому поступу в майбутнє свідчать про те, що вказана проблема завжди була, є і буде актуальною.

Тому метою дослідження цих питань є аналіз теоретичних і практичних проблем, пов'язаних з дослідженням завдань, заходів та індикаторів їхнього виконання, які стосуються розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, в сучасних умовах.

Процес та система управління публічними фінансовими ресурсами, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, регулюються Бюджетним кодексом України. У ньому передбачено основні функції та складові (бюджетне планування, виконання бюджетів, облік і звітність про виконання бюджетів, державний фінансовий контроль за дотриманням бюджетних процедур), а також елементи, ланки та органи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, їхня роль у системі управління [12].

Вперше про необхідність активного застосування такого інструменту на державному рівні, як широке, повсюдне запровадження ІТ-рішень та автоматизація процесів управління зазначено у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України № 142-р від 8.02.2017 р. На той час існуючі процес та система управління обмежували можливість якісного виконання державою своїх функцій, забезпечення ІТ-безпеки, систематичне недофінансування ІТ-потреб, були перешкодою запровадженню стратегічного управління ІТ-процесами у сфері публічного управління фінансовими ресурсами. У даному документі зазначено: «Існуючі ІТ-системи є фрагментованими, автоматизація окремих функцій відбувається без належного врахування взаємозв'язків між процесами та установами. Так, наприклад, ефективність електронного обміну інформацією між Мінфіном, ДФС, Казначейством є низькою, також відсутня інтегрована база даних Мінекономрозвитку (електронна система закупівель), Мінфіну (єдиний портал використання публічних коштів) та Казначейства.

Реалізація пріоритетів реформи управління державними фінансами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, також ускладнюється через відсутність інтегрованої інформаційної системи для супроводження всіх стадій процесу підготовки та виконання бюджету і програмного забезпечення для модернізації бухгалтерського обліку у державному секторі» [156].

Частину завдань вдалося виконати. Однак практика управлінської діяльності засвідчила про наявність інших проблем, вузьких місць та недоліків, які істотно впливали на ефективність управлінських рішень у системі управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ. Серед них можна виділити такі:

- відсутність належної інтеграції між існуючими системами Міністерства фінансів України та іншими центральними органами державної виконавчої влади України, сфера діяльності яких визначається та координується урядом держави через Міністра фінансів України;

- відсутність всеохоплюючого автоматизованого інформаційного обміну з усіма державними установами;

- відсутність в Україні єдиного сховища даних з необхідною інформацією, яка була б доступною для Міністерства фінансів України, інших міністерств, відомств та центральних установ, діяльність яких визначається й координується урядом країни через Міністра фінансів України;

- ненадійність та застарілість більшості платформ;

- дуже низькі рівень та якість автоматизації всіх внутрішніх процесів і надто високий обсяг застосування паперових носіїв інформації;

- неякісне кадрове забезпечення системи управління публічними фінансовими ресурсами, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема.

З метою вирішення цих проблем Кабінет Міністрів України своїм розпорядженням № 1805-р від 29.12.2021 р. схвалив Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки, у якій передбачив заходи щодо здійснення цифрового розвитку системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, зокрема:

- «впровадження єдиних ІТ-стандартів, розбудова Єдиної інформаційно-телекомунікаційної системи управління державними фінансами;

- перехід на впровадження електронних послуг, зокрема впровадження сервісної моделі надання ІТ-послуг, орієнтованої на користувача;

- реалізація першочергових проектів для забезпечення виконання пріоритетних завдань ... ;

- унеможливлення впливу людського фактора на автоматичну обробку інформації;

- збереження та підсилення кадрового потенціалу;

- захист інформації, яка обробляється в Єдиній інформаційно-комунікаційній системі управління державними фінансами» [157].

Виконання цих заходів вимагало прийняття Кабінетом Міністрів України розпорядження № 1467-р від 17 листопада 2021 р. про схвалення Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року з наступним внесенням урядом необхідних уточнень та змін відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України № 464-р від 13 травня 2025 р. У цьому документі узагальнені проблеми, які уповільнюють темпи загальної цифровізації трансформації системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, до яких віднесено:

«низький рівень автоматизації та інтеграції процесів між інформаційними системами суб'єктів системи управління державними фінансами;

фрагментація інформаційного ландшафту інформаційних систем;

неузгодженість розвитку інформаційних технологій та інформаційних систем;

відсутність комплексної політики захисту інформації;

відсутність єдиних підходів до проектування інформаційних систем, які дають змогу ефективно інтегрувати між собою інформаційні системи суб'єктів системи управління державними фінансами;

відсутність інтеграції між інформаційними системами суб'єктів системи управління державними фінансами в режимі он-лайн;

часткове дублювання функціоналу, рішень і відповідних інформаційних потоків в інформаційних системах;

використання різних форматів обробки інформації, що призводить до неможливості реалізації принципу інтероперабельності інформаційних ресурсів» [155].

Найважливішим підходом до розробки і реалізації стратегічних завдань була консолідація всіх інформаційних ресурсів суб'єктів фінансових відносин на рівні Міністерства фінансів України, а також упорядкування адміністрування цих ресурсів незалежним адміністратором, використовуючи хмарні технології, поетапним переходом на якісно новий рівень сервісно-

орієнтованих систем, забезпечуючи доступність якісних державних послуг у режимі он-лайн.

Аналіз динаміки переходу клієнтів казначейства на дистанційне обслуговування протягом 2015-2024 рр представлено на рис. 3.3.

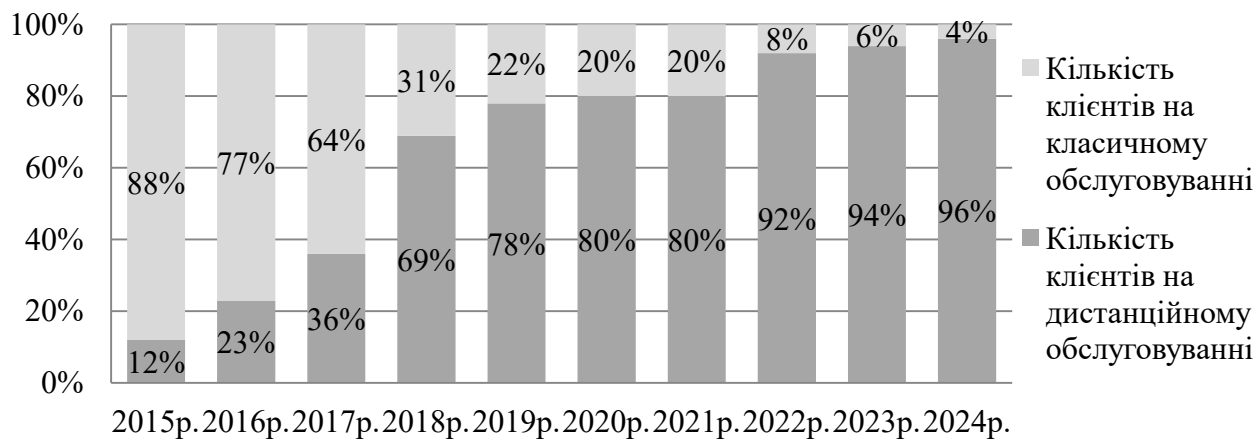


Рис. 3.3. Частка розпорядників/одержувачів бюджетних коштів, які працюють в системі дистанційного та класичного обслуговування «Клієнт казначейства – Казначейство» за 2015-2024 рр*

**Складено автором на основі [62, с. 37].*

Як свідчать наведені на рис. 3.3. дані частка розпорядників бюджетних коштів, які працювали через систему дистанційного обслуговування у 2015 р. складала лише 12%, тоді як 88% користувалися класичним обслуговуванням. Протягом 2015-2024 рр спостерігаємо різкий перехід клієнтів на дистанційну систему обслуговування. У 2024 р. частка клієнтів на цьому обслуговуванні зросла до 96%, тоді як класичне обслуговування скоротилося до 4%.

Аналіз динаміки кількості розпорядників бюджетних коштів, які працюють в системі дистанційного та класичного обслуговування в казначейській системі протягом 2015-2024 рр характеризуються даними рис. 3.4.

Як свідчать дані, наведені на рис. 3.4 у 2015 році на дистанційному обслуговуванні перебували тільки 7219 клієнтів, тоді як на класичному – 51338 клієнтів. Протягом 2015-2024 рр спостерігаємо стабільний і динамічний перехід клієнтів на дистанційну систему обслуговування, внаслідок чого у 2024 р. кількість таких клієнтів зросла до 33182 клієнти, тоді як на класичному скоротилася до 1251 клієнта. Що свідчить про трансформацію обслуговування

в напрямі цифровізації казначейського обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

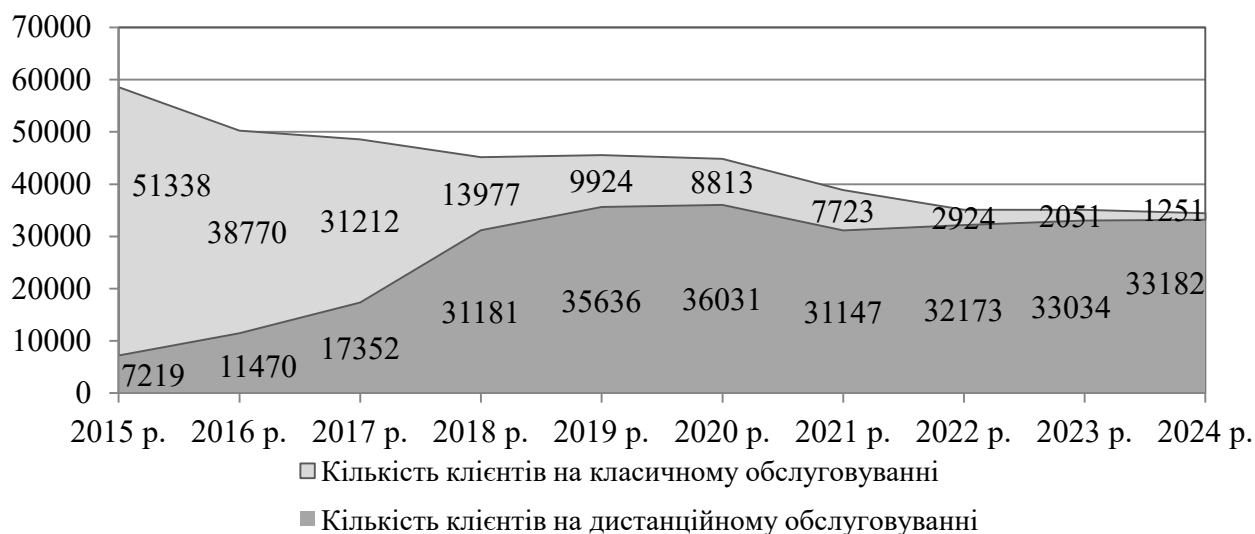


Рис. 3.4. Кількість розпорядників/одержувачів бюджетних коштів, які працюють в системі дистанційного та класичного обслуговування «Клієнт казначейства – Казначейство» за 2015-2024 рр *

**Складено автором на основі [62, с. 37].*

Динаміка питомої ваги документів, поданих клієнтами через систему дистанційного обслуговування у загальній кількості документів, опрацьованих органами казначейства характеризуються даними рис. 3.5.



Рис. 3.5. Питома вага документів, поданих клієнтами через систему дистанційного обслуговування, у загальній кількості документів, опрацьованих органами казначейства за 2021-2024 рр*

**Складено автором на основі [62, с. 38].*

Наведені на рис. 3.5 дані свідчать про те, що протягом 2021-2024 рр відбувся стрімкий перехід клієнтів на електронний формат обслуговування. Так, якщо у 2021 р. лише 61% документів (мережа розпорядників та одержувачів коштів; розпис місцевих бюджетів; кошториси та плани асигнувань; розподіли показників зведених кошторисів та планів асигнувань; розподіли відкритих асигнувань; розпорядження про виділення коштів з місцевого бюджету; реєстри бюджетних та бюджетних фінансових зобов'язань; платіжні інструкції [62, с. 38]) подавалися через систему дистанційного обслуговування, тоді як 39% - у паперовій формі. У 2024 р. частка документів, поданих через систему дистанційного обслуговування зростає до 96%, тоді як у паперових носіях залишилося лише 4%, що свідчить про майже повну цифровізацію документообігу в системі Державної казначейської служби України.

Аналіз динаміки кількості документів, поданих клієнтами до органів Державної казначейської служби України протягом 2015-2024 рр відображений на рис. 3.6.

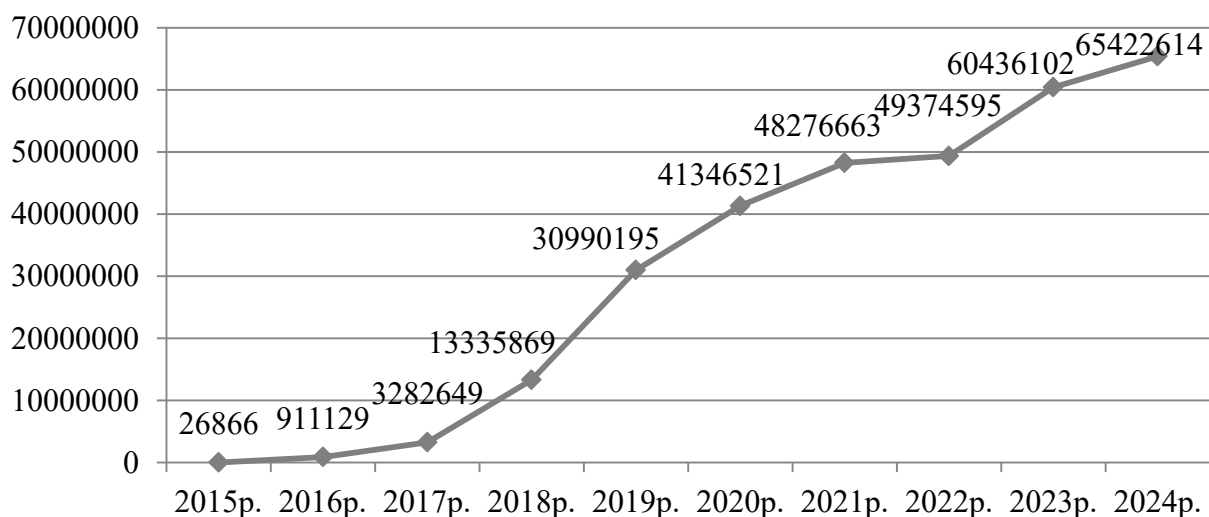


Рис. 3.6. Кількість документів, поданих клієнтами до органів Казначейства через систему дистанційного обслуговування за 2015-2024 рр*

**Складено автором на основі [62, с. 39].*

Наведені на рис. 3.6 дані свідчать, що протягом 2015-2024 рр кількість документів, поданих через систему дистанційного обслуговування зростає у

понад 2400 разів, (з 26866 до 65422614), що свідчить про майже повну цифровізацію документообігу в казначейській системі обслуговування.

Таким чином, наведені на рис. 3.3, 3.4, 3.5, 3.6 засвідчили, що протягом 2015-2024 рр в казначейській системі відбувся майже повний перехід клієнтів з класичного на дистанційне обслуговування. Система дистанційного обслуговування довела свою ефективність і перетворилася в стандарт роботи казначейських органів з коштами бюджетних установ. При цьому класичне обслуговування та перовий документообіг практично втратили свою актуальність, і використовуються лише у виняткових потребах, що відповідає сучасним тенденціям цифровізації в органах Державної казначейської служби України. Така трансформація свідчить про підвищення прозорості, оперативності, швидкості казначейських операцій, а також про очікування подальшого розвитку електронних сервісів, інтеграції з іншими системами обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Метою стратегічного розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, є організація та розбудова сучасної, дієвої, ефективної системи управління інформаційними технологіями з метою забезпечення належної підтримки й подальшого цифрового розвитку прозорої системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ.

Урядовий документ визначає шість стратегічних цілей цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, напрями їхньої реалізації, завдання та очікувані результати досягнення кожної стратегічної цілі:

Стратегічна ціль 1. Консолідація наявних інформаційних ресурсів усіх суб'єктів системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, на рівні Міністерства фінансів України, а також здійснення адміністрування цих ресурсів державною установою «Відкриті публічні фінанси».

Стратегічна ціль 2. Запровадження електронних послуг для всіх суб'єктів фінансових відносин.

Стратегічна ціль 3. Забезпечення реалізації першочергових проєктів для належного виконання усіх стратегічних завдань.

Стратегічна ціль 4. Виключення будь-якого впливу людського чинника на автоматичну обробку усієї наявної інформації стосовно публічних фінансових ресурсів, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема.

Стратегічна ціль 5. Забезпечення збереження та посилення якісного кадрового потенціалу системи управління для підвищення якості й доступності інформаційно-комунікаційних систем, які включені до складу системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ.

Стратегічна ціль 6. Комплексне забезпечення інформаційної безпеки системи управління публічними фінансовими ресурсами.

Відповідно до перерахованих цілей Кабінет Міністрів України чітко визначив шість завдань щодо реалізації Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами, сформулював заходи по кожному завданню, індикатори, орієнтовані терміни виконання завдань та заходів, а також затвердив відповідальних за кожний захід на період до 2030 року.

Перша стратегічна ціль спрямована на консолідацію наявних інформаційних ресурсів усіх суб'єктів системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, на рівні Міністерства фінансів України, а також здійснення адміністрування цих ресурсів державною установою «Відкриті публічні фінанси». Дієвими напрямками реалізації такої цілі є:

«побудова та розгортання приватної хмари системи управління державними фінансами, що є логічним поєднанням наявних і створюваних інформаційних систем суб'єктів системи управління державними фінансами,

впровадження єдиних стандартів у сфері інформаційних технологій у системі управління державними фінансами;

впровадження та підтримка програмних документів і послуг у сфері інформаційних технологій, створення відповідної інфраструктури інформаційних технологій для розвитку засобів інформатизації та формування підходів до побудови архітектури інформаційно-комунікаційних систем, що відповідають поточним і можливим у майбутньому потребам суб'єктів системи управління державними фінансами» [155].

Важливим стратегічним завданням розвитку цифровізації управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ відповідно до першої стратегічної цілі є формування нової уніфікованої цифрової платформи системи управління публічними фінансовими ресурсами на основі хмарної інфраструктури разом з централізованим управлінням ресурсами та процесами.

Для реалізації цього завдання доцільно провести комплексне дослідження інформаційних, електронних, комунікаційних, а також інформаційно-комунікаційних систем всіх органів державної виконавчої влади України, роботу яких організовує і координує Кабінет Міністрів України через Міністра фінансів України. Індикатором виконання цього заходу будуть звіти фінансового апарату держави (Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, Державної митної служби України, Державної аудиторської служби України, державної установи «Відкриті публічні фінанси») про проведення таких досліджень, матеріали яких будуть використані для створення спеціальної цифрової платформи.

Важливим заходом для виконання першого завдання є формування дизайнів високого й низького рівнів приватної хмари системи управління публічними фінансовими ресурсами, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, а також: єдиного центру з управління проєктами, який зможе забезпечити комплексне формування та верифікацію вимог до формування,

модернізації, підтримки інформаційних систем для потреб всіх суб'єктів системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, подальший контроль за використанням таких систем; розгортання приватної хмари системи управління публічними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема; додаткових центрів обробки інформації з урахуванням потреб у резервуванні для всіх суб'єктів системи управління публічними фінансовими ресурсами включаючи фінансові ресурси бюджетних установ; механізмів забезпечення консолідації інформаційної бази всіх суб'єктів системи управління публічними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, на рівні Міністерства фінансів України та забезпечення ефективного адміністрування таких інформаційних ресурсів ІТ-установою, якою буде державна установа «Відкриті публічні фінанси».

У результаті виконання цього завдання можна очікувати значне підвищення рівня довіри більшості населення України до органів управління фінансовими ресурсами бюджетних установ у результаті підвищення рівня гласності, прозорості і доступності важливих інформаційних даних, пов'язаних з використанням цифрових технологій. Крім цього, до 2030 року можна буде завершити консолідацію необхідних інформаційних ресурсів всіх суб'єктів фінансових відносин, включаючи розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів, та забезпечити їхнє адміністрування державною установою «Відкриті публічні фінанси».

Друга стратегічна ціль спрямована на впровадження на рівні держави та бюджетних установ електронних послуг. Важливим напрямом реалізації цієї стратегічної цілі є запровадження електронного обміну необхідною для прийняття управлінських рішень інформацією між усіма органами державної виконавчої влади і надання доступу до інформаційних послуг, які надаються бюджетним установам та іншим юридичними чи фізичним особам.

Стратегічним завданням розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних

установ зокрема, відповідно до другої стратегічної цілі є практичне впровадження інноваційних електронних сервісів та автоматизованих систем, які б забезпечили автоматизацію процесів, зниження ризиків, небезпек, протидії викликам, посилення аналітичного фінансового потенціалу.

Виконання цього завдання вимагає створення і впровадження в експлуатацію: інформаційно-комунікаційної системи Державної податкової служби України для проведення електронного аудиту; автоматизованої системи Державної податкової служби України з управління податковими ризиками, небезпеками та викликами; інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України та суб'єктів податкових відносин, що надають платіжні послуги під час передавання платіжних інструкцій на стягнення коштів в електронній формі. Державній митній службі України доцільно забезпечити побудову та поетапне впровадження в експлуатацію програмних продуктів, які будуть складовою частиною автоматизованої системи митного оформлення «Центр». Ця служба повинна також реалізувати на практиці впровадження в експлуатацію програмного продукту для міжнародного застосування Нової комп'ютеризованої системи (NCTS Фаза 6). Одночасно Державна митна служба України має модернізувати єдиний державний веб-портал (Єдине вікно для міжнародної торгівлі). Державній казначейській службі України та Міністерству фінансів України потрібно у першу чергу розбудувати та впровадити у практику експлуатації автоматизованої системи для формування та запровадження в електронному вигляді справ із юридичного оформлення рахунків клієнтів органів Державної казначейської служби України.

У результаті виконання другого завдання можна очікувати застосування раціонального ризик-орієнтованого підходу для підвищення якості фінансового аудиту формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, удосконалення його методології. Це дасть змогу скоротити час для проведення державного фінансового контролю, зменшить можливість втручання фізичних осіб у вибір ризиків, запроваджувати комплексні цифрові рішення, що

стимулюють автоматизацію процесів. Це сприятиме значному підвищенню прозорості і відкритості, забезпечить якість інформаційної підтримки практично більшості управлінських рішень.

Третя стратегічна ціль спрямована на реалізацію проєктів для виконання стратегічних завдань цифровізації. Напрямом реалізації цієї стратегічної цілі є «...розвиток інформаційно-комунікаційних систем за принципами прозорості, публічності планування та використання бюджетних коштів» [155].

Це стратегічне завдання розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ стосовно третьої цілі передбачає практичне запровадження цифрових рішень для зміцнення системи державного фінансового контролю, підвищення якості прогнозування руху бюджетних коштів, верифікації даних та здійснення безперервної міжвідомчої взаємодії.

Для виконання цього завдання доцільно побудувати і впровадити в експлуатацію інформаційну систему прогнозування руху всіх коштів на Єдиному казначейському рахунку і валютних рахунках Державної казначейської служби України. Державній аудиторській службі України потрібно побудувати і реалізувати на практиці автоматизовану систему підтримки прийняття рішень органу державного фінансового контролю «Е-аудитор».

Важливим заходом для виконання третього завдання є удосконалення електронної інформаційної взаємодії суб'єктів фінансового моніторингу, інших державних органів, що беруть участь у роботі системи запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, отриманих незаконним шляхом, фінансуванню тероризму, розповсюдженню зброї масового знищення, а також цифрових технологій для проведення аналізу об'єктів фінансового моніторингу. Індикатором виконання буде удосконалена електронна інформаційна взаємодія і відповідні цифрові технології для проведення аналізу інформації у сфері фінансового моніторингу.

Державній податковій службі України доцільно розробити програмне забезпечення та впровадити на практиці технічне устаткування єдиного реєстру банківських рахунків фізичних та юридичних осіб. Міністерство фінансів України разом з Національною службою здоров'я України мають удосконалити інформаційно-аналітичну платформу електронної верифікації та моніторингу. Індикатором виконання при цьому будуть сервіси інформаційного обміну даними, на основі яких здійснюватиметься оплата наданих медичних послуг, лікарських засобів і медичних виробів за програмою медичних гарантій.

Внаслідок виконання третього завдання можна очікувати такі результати:

«підвищення рівня ефективності процедур і цифровізація процесу управління публічними інвестиціями;

підвищення рівня ефективності використання бюджетних коштів через покращення результативності верифікації державних виплат, перевірку достовірності інформації та документів, що є підставою для оплати наданих медичних послуг, лікарських засобів і медичних виробів за програмою медичних гарантій;

зменшення операційних ризиків та підвищення рівня оперативності виконання процесів шляхом автоматизації міжвідомчого обміну інформацією на рівні прикладних систем;

підвищення рівня якості та скорочення строків прогнозування руху коштів на рахунках Казначейства;

автоматизація процесу державного фінансового контролю, створення багаторівневих заходів із здійснення контролю в операційних та управлінських процесах, систематична оцінка їх ефективності» [155].

Четверта стратегічна ціль передбачає виключення будь-якого впливу людського чинника на автоматичну обробку усієї наявної інформації стосовно публічних фінансових ресурсів, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема. Важливим напрямом цієї стратегічної цілі є «...впровадження заходів, спрямованих на протидію людському фактору, зокрема шляхом покращення технічного оснащення суб'єктів системи управління державними фінансами,

підвищення рівня автоматизації процесів і недопущення втручання фахівців, відповідальних за адміністрування інформаційних ресурсів системи управління державними фінансами, у процес формування первинних даних» [155].

Відповідно четверте стратегічне завдання реформування та розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ відповідно до четвертої цілі вимагає автоматизації процесів і захисту критичних функцій із обробки даних від впливу людського фактору за допомогою застосування незалежного моніторингу.

Для цього доцільно запровадити альтернативний спосіб захисту даних, що формують реєстратори розрахункових операцій і порядку передачі таких даних Державній податковій службі України. Державна податкова служба України разом з Міністерством фінансів України повинні запровадити на практиці апаратно-програмний комплекс для проведення контролю, зокрема здійснення моніторингу Міністерством фінансів України адміністрування Державною податковою службою України баз даних та інформаційних ресурсів. Індикатором виконання такого заходу будуть всі компоненти цього комплексу, їхнє ефективне функціонування.

Також Міністерство фінансів України й Державна податкова служба України мають визначити та реалізувати поетапні заходи, спрямовані на використання податковими органами персоніфікованої чи деперсоніфікованої інформації про платників податків. При цьому індикатором будуть інформаційні системи контролюючих органів з кодуванням чи декодуванням відкритих сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків.

У результаті виконання цього завдання очікується унеможливлення будь-якого впливу людського фактора на здійснення автоматичної обробки інформації. Фахівці, які відповідають за адміністрування всіх інформаційних ресурсів не будуть мати доступу до первинних даних обліку та підзвітності всіх суб'єктів управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи

розпорядників бюджетних коштів всіх рівнів, а також не зможуть модифікувати ділові процеси та алгоритми їхнього виконання.

П'ята стратегічна ціль передбачає забезпечення збереження та посилення якісного кадрового потенціалу системи управління для підвищення якості й доступності інформаційно-комунікаційних систем, які включені до складу системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ. Напрями досягнення такої цілі є «збереження та посилення кадрового потенціалу; удосконалення професійного розвитку та підготовки фахівців з інформаційних технологій» [155].

Під п'ятим завданням розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, вважаємо напрацювання методів залучення висококваліфікованих фахівців з інформаційних технологій до забезпечення адміністрування інформаційно-комунікаційних систем.

Виконання цього завдання передбачає організацію та практичне застосування програми професійної підготовки, перепідготовки, розвитку, підвищення кваліфікації фахівців з інформаційних технологій у системі управління публічними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема.

У результаті виконання п'ятого завдання можна очікувати такі результати, як повсюдного використання у всіх суб'єктів фінансових відносин, включаючи розпорядників бюджетних коштів усіх рівні висококваліфікованих фахівців з цифрових технологій у процесі управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ. Досягнути такого результату можна за умови забезпечення якісної підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів у галузі сучасних цифрових технологій.

Шоста стратегічна ціль спрямована на комплексне забезпечення інформаційної безпеки системи управління публічними фінансовими ресурсами. Важливим напрямом реалізації цієї стратегічної цілі є забезпечення

повного захисту всіх інформаційних ресурсів суб'єктів фінансових відносин, включаючи розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів за допомогою запровадження надійної системи управління інформаційною безпекою.

Відповідно шосте стратегічне завдання стосовно розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, полягає у забезпеченні та гарантуванні надійного захисту всіх інформаційних ресурсів системи управління публічними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, шляхом реалізації ефективної системи управління інформаційною безпекою.

Для належного виконання цього завдання доцільно створити дизайни високого та низького рівня операційного центру безпеки системи управління публічними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема. Важливим буде також запровадження державною установою «Відкриті публічні фінанси» управління інформаційною безпекою стандартів ISO/IEC 27001.

Міністерству фінансів України, Державній казначейській службі України, Державній податковій службі України, Державній митній службі України, Державній аудиторській службі України, Державній службі фінансового моніторингу України, державній установі «Відкриті публічні фінанси» потрібно запровадити на практиці систему управління інформаційною безпекою, розбудувати сучасний операційний центр безпеки системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ.

У результаті виконання шостого стратегічного завдання можна очікувати єдиної у державі інформаційної політики стосовно кібербезпеки всіх суб'єктів фінансових відносин, включаючи розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів. Це сприятиме суцільній автоматизації обробки інформаційних ресурсів відповідно до законодавства України у сфері кібербезпеки.

Виконання всіх стратегічних завдань за шести перерахованими цілями дасть змогу досягнути кінцевої мети стратегічного розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема - організацію та розбудову сучасної, дієвої, ефективної системи управління інформаційними технологіями з метою забезпечення належної підтримки й подальшого цифрового розвитку прозорої системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ.

У результаті виконання завдань, визначених Стратегією здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, можна очікувати такі результати.

По-перше, значне зміцнення довіри громадян до інститутів управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, завдяки підвищенню відкритості і прозорості результатів формування і використання державних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема із застосуванням новітніх інформаційних технологій.

По-друге, істотне підвищення якості і привабливості державних сервісів та усіх адміністративних послуг для зацікавлених юридичних і фізичних осіб, а також упорядкування міжвідомчої взаємодії між усіма суб'єктами фінансових відносин стосовно руху державних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ.

По-третє, формування плану-графіку переведення всіх адміністративних послуг, які надаються фінансовим апаратом держави в он-лайн режим, у тому числі з допомогою інтеграції з Єдиним державним веб-порталом електронних послуг.

По-четверте, підвищення якості, реальності та обґрунтованої підтримки середньострокового бюджетування, наділення кожного користувача зручними для нього функціями під час роботи з інформаційною системою при плануванні та виконанні бюджетів, складанні й затвердженні звітності про виконання

державного і місцевого бюджетів, використання державних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема.

По-п'яте, прискорення всіх видів робіт та підвищення їхньої ефективності на всіх стадіях бюджетного процесу усіма суб'єктами фінансових відносин, покращення результатів мобілізації доходів та використання видатків бюджетів, мінімізації операційних ризиків та зменшення навантаження на обслуговуючий персонал, активізації оперативності виконання процесів за допомогою автоматизації міжвідомчого обміну наявною фінансовою інформацією на вірні прикладних систем.

По-шосте, підвищення якості, реальності, скорочення строків прогнозування надходжень та видачі бюджетних ресурсів, їхнього руху у межах системи і поза нею на рахунках Державної казначейської служби України.

По-сьоме, використання неупередженого підходу до вибору об'єктів державного фінансового контролю, підвищення його якості, прозорості результатів, застосування уніфікованої методології відповідно до європейських стандартів, скорочення часових витрат всіх учасників контрольних заходів, виявлення ризиків до практики застосування державного фінансового контролю, зменшення фактів втручання фізичних осіб у виборі ризиків.

По-восьме, практикування міжнародного обміну відкритою фінансовою інформацією з метою протидії фінансовим злочинам, фінансовим шахрайством та тіньовими операціями з державними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ.

По-дев'яте, всеохоплююча автоматизація робіт, пов'язаних з проведенням державного фінансового контролю, створення багаторівневих систем і підсистем у сфері здійснення контролю в операційних та управлінських процесах, систематизація результатів контролю з метою оцінки його ефективності, результативності та превентивності.

По-десяте, мінімізація або унеможливлення впливу людського чинника на процес автоматичної обробки фінансової інформації, особливо з боку

обслуговуючого Єдиною інформаційно-телекомунікаційною системою управління персоналу за допомогою обмеження або унеможливлення їхнього доступу до первинних даних будь-яких облікових систем суб'єктів фінансових відносин, особливо без доступу до модифікації усіх ділових процесів, алгоритмів їхнього виконання, програмного забезпечення.

По-одинадцяте, значне підвищення кваліфікації, цифрових компетенцій ІТ-персоналу, реформування системи підготовки і перепідготовки таких кадрів на рівні держави та суб'єктів фінансових відносин.

По-дванадцяте, впровадження у практику Єдиної інформаційної безпеки у суб'єктів Єдиної інформаційно-телекомунікаційної системи управління, що стимулюватиме автоматизовану обробку фінансової інформації, включаючи інформацію з обмеженим доступом, згідно з правовими актами у сфері захисту інформації з питань руху державних фінансових ресурсів.

По-тринадцяте, розробка єдиних технічних рішень щодо впровадження та використання складових елементів Єдиної інформаційно-телекомунікаційної системи управління свідчитиме та визначатиме необхідну доцільність використання спільних рішень суб'єктів фінансових відносин стосовно захисту фінансової інформації та формування єдиної для інформаційно-телекомунікаційних систем універсальної і комплексної системи захисту фінансової інформації щодо руху державних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема у суспільстві.

Серед новітніх цифрових технологій у сфері формування й використання фінансових ресурсів бюджетних установ вважаємо: застосування проєкту прийняття рішень на базі технології великих цифр (big data) – єдиної платформи національної статистики, що зосереджувала б у собі всі необхідні для фінансового аналізу доступні статистичні показники; концепцію «програмованих грошей», яка передбачає можливість контролю за цільовим використанням фінансових ресурсів бюджетних установ. Такі заходи, на нашу думку, зможуть забезпечити реалізацію ідей програмно-цільового методу

бюджетування, переходу від постатейного контролю до контролю за досягненням кінцевих результатів бюджетних програм.

Висновки до розділу 3

В результаті дослідження стратегічних напрямів модернізації процесів формування, використання та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ ми прийшли до таких висновків.

1. Управління державними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, пропонуємо розглядати з теоретичної і практичної точок зору. Теоретичний аспект стосується цілеспрямованого впливу органів управління на державні фінансові ресурси, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, з метою досягнення стратегічних завдань. Практичний аспект полягає у застосуванні специфічних дій, функцій, прийомів, методів, спрямованих на керування рухом державних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема, для виконання суб'єктами фінансових відносин покладених на них функцій.

2. Розкрито п'ять стратегічних векторів реформування системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ: забезпечення дотримання загальної бюджетної дисципліни у середньостроковій перспективі; значне підвищення ефективності розподілу публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, на рівні формування державної фінансової політики; забезпечення якісного та ефективного виконання бюджетів усіх рівнів; істотне підвищення рівня прозорості й підзвітності у процесі управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ; модернізація управління людськими ресурсами у всіх ланках публічних фінансів, включаючи фінанси бюджетних установ.

3. Найважливішими напрямками модернізації процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ визнано: перерозподіл видатків державного та місцевих бюджетів на користь освіти, науки, охорони здоров'я та соціального забезпечення; нарощування обсягів фінансових ресурсів бюджетних установ за рахунок спрямування додаткових ресурсів від підвищення податків, запровадження цільових фіскальних платежів на користь галузей освіти, науки, охорони здоров'я, соціального забезпечення; зростання обсягів фінансових ресурсів бюджетних установ за рахунок активізації їхньої мобілізації з альтернативних джерел; обмеження фінансових ресурсів у результаті проведення контрольних заходів та за рахунок скорочення окремих видатків, впливаючи на обмеження попиту та пропозиції окремих соціальних послуг; практикування й легалізація співоплат при наданні окремим категоріям споживачів деяких суспільних послуг; запровадження обов'язкового медичного страхування; значна активізація добровільного медичного страхування; запровадження обов'язкового та добровільного освітнього страхування дітей; запровадження спеціалізованого фасиліті-менеджменту, базовим для якого є аутсорсинг; запровадження експансивної політики збільшення переліку суспільних послуг та категорій споживачів цих послуг у межах співпраці з відповідними територіальними громадами.

4. Стратегічними напрямками реформування державного фінансового контролю, включаючи контроль за формуванням і використанням фінансових ресурсів бюджетних установ рекомендовано вважати: запровадження системи державного внутрішнього контролю, включаючи державний фінансовий контроль формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, на всіх рівнях управління який сприяв би посиленню відповідальності керівників за результати управління і розвиток установ у цілому; значне посилення ефективності, результативності, превентивності, реальної спроможності та незалежності внутрішнього державного аудиту, включаючи аудит фінансових ресурсів бюджетних установ, на всіх рівнях управління; постійне зростання інституційної спроможності центрального підрозділу

гармонізації у сфері діяльності Міністерства фінансів України; охоплення державним фінансовим контролем всіх найбільш ризикових сфер діяльності суспільства; забезпечення реальної, ефективної міжвідомчої взаємодії всіх органів управління фінансами в рамках здійснення державного фінансового контролю; значне посилення інституційної спроможності усіх органів Державної аудиторської служби України на центральному, регіональному та місцевому рівнях; досягнення максимального зближення методології та практики проведення державних аудитів до стандартів INTOSAI.

5. Стратегічні перспективи цифрових трансформацій передбачають реалізацію найважливіших перспективних цілей, серед яких виділено: централізацію управління ІТ при допомозі розробки і впровадження у практику ІТ-стандартів, побудова Єдиної інформаційно-телекомунікаційної системи управління системи управління публічними фінансами включаючи фінанси бюджетних установ; запровадження електронних послуг в управлінні публічними фінансами та фінансами бюджетних установ зокрема; реалізацію першочергових проєктів з метою забезпечення належного виконання пріоритетних завдань стратегії шляхом розвитку інформаційно-телекомунікаційних систем з урахуванням принципів прозорості та публічності у процесі формування та використання державних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ; унеможливлення будь-якого впливу людського чинника на процес автоматизованої обробки інформації шляхом формування та реалізації заходів протидії людському чиннику з таким розрахунком, щоб адміністратори не могли втручатися у розробку та передачу первинних даних про фінансові операції; заходи інформаційної безпеки в Єдиній інформаційно-телекомунікаційній системі управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, шляхом дотримання цілісності інформаційних ресурсів Єдиної інформаційно-телекомунікаційної системи управління від кіберзагроз.

6. Інформаційні технології в управлінні публічними фінансами та фінансами бюджетних установ зокрема, доцільно розглядати з двох боків. По-

перше, ці технології є одним із напрямів реалізації стратегічних цілей управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ. Таких напрямів передбачено двадцять. По-друге, інформаційні технології є одним із найважливіших засобів здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема.

7. Кінцевим підсумком реалізації затвердженої урядом Стратегії стане запровадження Єдиної інформаційно-телекомунікаційної системи управління системи управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, яка буде побудована на засадах інтероперабельності електронних інформаційних ресурсів, комплексного універсального захисту інформації, дотримання незалежності і здійснення обміну інформацією про рух державних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема в режимі реального часу. Стратегічні засади визначатимуть цілі, напрями, завдання, спрямовані на комплексну модернізацію й динамічний розвиток ІТ-складової всіх суб'єктів державних фінансових відносин з урахуванням законів України та нормативних актів Кабінету Міністрів України.

Успішна реалізація напрямів розвитку сучасних технологій в управлінні публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, державними фінансовими ресурсами та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, дасть можливість підвищити ефективність функціонування державної фінансової системи, покращити процес формування і використання державних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, прискорити темпи зростання ВВП, соціально-економічного розвитку України та рівень добробуту її громадян.

Основні результати наукового дослідження опубліковано у [33; 37; 38; 40; 44; 45; 46; 47; 48].

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено узагальнення теоретичних, методологічних і практичних засад та запропоновано розв'язання актуальної науково-практичної проблеми – концептуальних основ формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ у національній економіці України та модернізації напрямів їхнього розвитку в умовах реформування системи управління державними фінансовими ресурсами. Проведене наукове дослідження дало змогу зробити такі висновки та сформулювати відповідні рекомендації.

1. Досліджено сутність публічних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ. З'ясовано, що фінансові ресурси бюджетних установ відіграють важливу роль у функціонуванні економічної системи України. Під цими ресурсами запропоновано вважати сукупність грошових фондів бюджетних установ, які формуються і використовуються за допомогою вхідних і вихідних фінансових потоків цих установ, що супроводжують економічні відносини з приводу розподілу і перерозподілу ВВП, відображаються у доходах та видатках бюджетних установ з метою забезпечення надання всім споживачам якісних соціальних послуг. На відміну від інших ресурсів вони наділені такими ознаками: повна приналежність державі в особі органів державної влади, державного управління і місцевого самоврядування; державно-правове регулювання процесів формування, розподілу і використання; строго цільове призначення; односторонній рух вартості при формуванні і використанні; мобільність; масштабність (дуже великий обсяг); динамічність; постійне здійснення кругообороту; підконтрольність з боку держави.

2. Розкрито архітектуру процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, яка визначає параметри інституційного середовища та інституційного забезпечення всіх взаємопов'язаних між собою процесів, цілісну систему, що включає доходи і видатки бюджетних установ, управління фінансовими ресурсами бюджетних

установ, а також інституційне середовище як сукупність базових, політичних, соціальних, юридичних, економічних правил, котрі визначають допустимі межі поведінки суб'єктів фінансових відносин і створюють базу для формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Це дало змогу визначити інституційне забезпечення в цій архітектоніці як певну систему формальних і неформальних правил, норм, інститутів, котрі забезпечують формування структури та регулювання поведінки бюджетних установ на стадії розподілу і перерозподілу ВВП, формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

З'ясовано галузеві та функціональні особливості, які впливають на організацію формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, до яких віднесено: функціональне призначення; походження джерел фінансування; відсутність оборотних коштів; особливості організації праці та її результативності; специфіка оплати праці та формування фонду заробітної плати; відсутність виручки від реалізації продукції, собівартості продукції та прибутку; звільнення від оподаткування та специфічний характер взаємовідносин з бюджетом; наявність трьох методів фінансування: кошторисного, страхового і госпрозрахункового; велика територіальна розосередженість; особливості ціноутворення; галузева специфіка оцінки ефективності роботи; особливості функціонування фінансового механізму; особливості прояву бюджетного менеджменту.

3. Розкрито науково-практичні підходи до мобілізації фінансових ресурсів бюджетних установ у контексті формування фінансових ресурсів органів державної влади та місцевого самоврядування. Аргументовано, що проблеми формування та мобілізації фінансових ресурсів бюджетних установ найперше виникають на стадії складання проєкту бюджету, тобто у процесі бюджетного планування. На обсяги фінансових ресурсів бюджетних установ впливає величина ВВП, котра має такі складові як оплата праці найманих працівників, податки на виробництво та імпорту, субсидії на виробництво та імпорту, валовий прибуток, змішаний дохід. Їхня зростаюча динаміка позитивно

вплинула на збільшення величини фінансових ресурсів суспільства та фінансових ресурсів бюджетних установ.

З'ясовано, що важливим джерелом фінансових ресурсів бюджетних установ є їхні власні надходження, які мають тенденцію до зростання. Особливо різкі позитивні зміни спостерігаються у державному бюджеті. Виявлено низку проблем, які мають місце у мобілізації власних надходжень бюджетних установ, до яких віднесено: обмеження прав розпорядників бюджетних коштів щодо формування їхніх власних надходжень; високий рівень централізації керування власними надходженнями бюджетних установ; недосконалу нормативно-правову базу щодо упорядкування надходжень; низька ініціативність розпорядників бюджетних коштів щодо пошуку нових джерел формування власних надходжень. Запропоновано економіко-математичну модель прогнозування обсягів власних надходжень бюджетних установ з використанням методу лінійної регресії та часових рядів.

4. Проаналізовано напрями використання фінансових ресурсів бюджетних установ на рівні розпорядників бюджетних коштів по державному і місцевих бюджетах за функціональною та економічною класифікацією. Аргументовано, що на загальнодержавному рівні серед видатків за функціональною класифікацією пріоритетними видатками є видатки на оборону, безпеку та судову владу. Освітня та економічна діяльність фінансується відносно стабільно. Видатки на екологію, культуру, духовний і фізичний розвиток залишаються малопріоритетними, що може мати довгострокові негативні наслідки. На місцевому рівні пріоритетною функцією місцевої влади залишається освіта. Охорона здоров'я та соціальний захист населення втратили свою частку у структурі видатків місцевих бюджетів. Такі зрушення за досліджуваний період свідчать про трансформацію фінансів від соціально-економічної моделі до оборонно-орієнтованої. Видатки за економічною класифікацією характеризуються домінуванням видатків на оплату праці та спеціальні заходи. Капітальні видатки залишаються відносно стабільними, але їхня частка має тенденцію до скорочення.

5. Досліджено теоретико-практичні засади державного фінансового контролю за формуванням і використанням фінансових ресурсів бюджетних установ як діяльності уповноважених державою органів, спрямованої на нагляд за дотриманням законності процесу формування, розподілу, використання державних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, а також отримання результатів від їхнього використання. З'ясовано, що основними цілями такого контролю є: запобігання фінансовим правопорушенням та фінансовим злочинам; виявлення у бюджетних установах фінансових порушень при формуванні, розподілі, використанні їхніх фінансових ресурсів, а також відхилень від встановлених норм, стандартів, фінансових правил; притягнення винних у фінансових порушеннях до різних видів відповідальності; прийняття дієвих мір щодо відшкодування нанесених винними особами збитків, втрат, нестач; пропонування реальних заходів щодо запобігання фінансовим правопорушенням у майбутньому.

6. Розкрито п'ять стратегічних напрямів реформування системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ. Перший напрям - забезпечення дотримання загальної бюджетної дисципліни у середньостроковій перспективі передбачає трансформацію системи мобілізації доходів бюджету, включаючи податкові, неподаткові та інші надходження, серед яких є власні надходження бюджетних установ і ряд інших платежів, джерелом яких є фінансові ресурси бюджетних установ. Другий стратегічний напрям передбачає значне підвищення ефективності розподілу публічних фінансових ресурсів, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, на рівні формування державної фінансової політики. Третій стратегічний напрям спрямований на забезпечення якісного та ефективного виконання бюджетів усіх рівнів. Основними засобами його досягнення є модернізація публічних закупівель, удосконалення управління державними інвестиціями, модернізація бухгалтерського обліку і звітності, подальша трансформація казначейського обслуговування бюджетних коштів, реформування системи державного фінансового контролю, включаючи

контроль за формуванням і використанням публічними фінансовими ресурсами. Четвертий стратегічний напрям передбачає істотне підвищення рівня прозорості й підзвітності у процесі управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ. Він включає підвищення рівня прозорості бюджетів усіх рівнів, активізацію участі громадян у бюджетному процесі та цифровізацію системи управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ. П'ятий стратегічний напрям стосується модернізації управління людськими ресурсами у всіх ланках публічних фінансів, включаючи фінанси бюджетних установ. З метою його реалізації запропоновано підвищити якість кадрового потенціалу у системі управління публічними фінансами, включаючи фінанси бюджетних установ, у процесі підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців. Метою є формування сучасної дієвої системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, для зміцнення фінансової стабільності України, розширення фінансових можливостей держави завдяки підвищенню ефективності мобілізації та використання державних фінансових ресурсів та фінансових ресурсів бюджетних установ зокрема.

Сформульовано найважливіші напрями модернізації процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ, до яких віднесено: зростання обсягів фінансових ресурсів бюджетних установ за рахунок активізації їхньої мобілізації з альтернативних джерел; обмеження фінансових ресурсів у результаті проведення контрольних заходів та за рахунок скорочення окремих видатків, впливаючи на обмеження попиту та пропозиції окремих соціальних послуг; запровадження обов'язкового освітнього страхування дітей; впровадження у практику спеціалізованого фасиліті-менеджменту, базовим для якого є аутсорсинг; введення експансивної політики збільшення переліку суспільних послуг та категорій споживачів цих послуг у межах співпраці з відповідними територіальними громадами.

7. Розкрито шість стратегічних цілей цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, зокрема: консолідація наявних інформаційних ресурсів усіх суб'єктів системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ, на рівні Міністерства фінансів України, а також здійснення адміністрування цих ресурсів державною установою «Відкриті публічні фінанси»; запровадження електронних послуг для всіх суб'єктів фінансових відносин; забезпечення реалізації першочергових проєктів для належного виконання усіх стратегічних завдань; виключення будь-якого впливу людського чинника на автоматичну обробку усієї наявної інформації стосовно публічних фінансових ресурсів, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема; забезпечення збереження та посилення якісного кадрового потенціалу системи управління для підвищення якості й доступності інформаційно-комунікаційних систем, які включені до складу системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ; комплексне забезпечення інформаційної безпеки системи управління публічними фінансовими ресурсами. Метою стратегічного розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами, та фінансовими ресурсами бюджетних установ зокрема, є організація та розбудова сучасної, дієвої, ефективної системи управління інформаційними технологіями з метою забезпечення належної підтримки й подальшого цифрового розвитку прозорої системи управління публічними фінансовими ресурсами, включаючи фінансові ресурси бюджетних установ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексєєв І. В., Демків О. І., Грица С. І. Видатки місцевих бюджетів в частині власних надходжень бюджетних установ. *Формування ринкової економіки в Україні*: збірник наукових праць. 2018. Вип. 40, ч. 1. С. 10–18.
2. Амосов О. Ю. Фінансова безпека підприємства в сучасних умовах: теоретичний аспект. *Проблеми економіки*. 2011. № 4. С. 76–80. URL: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2011-4_0-pages-76_80.pdf.
3. Бардаш С. Модернізація підходів щодо визначення ефективності державного фінансового контролю: філософський дискурс. *Scientific Collection «InterConf»*. 2024. № 191. С. 48–54. URL: <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/article/view/5561>.
4. Білоус О. С, Вовк В. М., Федорович Р. В. Аналіз формування і використання фінансових ресурсів підприємства: методичний аспект: монографія. Тернопіль: Астон, 2005. 224 с.
5. Бойко С. Г. Диверсифікація джерел фінансування охорони здоров'я. Аналітична записка. К.: НІСД, 2019. URL: <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/socialna-politika/diversifikaciya-dzherel-finansuvannya-okhoroni-zdorovya>.
6. Борисенко Л. М. Суть та значення державного фінансового контролю в Україні. *Стратегія економічного розвитку України*. 2020. № 46. С. 116–126. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/seru_2020_46_11.
7. Булавинець О. В. Вплив цифровізації на розвиток соціальних трансфертів в системі публічних фінансів. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2024. № 6(286). С. 7–14. DOI: <https://doi.org/10.33216/1998-7927-2024-286-6-7-14>.
8. Бюджет України 2014: статистичний збірник. Міністерство фінансів України: Київ, 2015. 307 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/f7ac719b6477833a77bb7e740ab463c7.pdf>.

9. Бюджет України 2017: статистичний збірник. Міністерство фінансів України: Київ, 2018. 307 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202017%20\(publish\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202017%20(publish).pdf)
10. Бюджет України 2021: статистичний збірник. Міністерство фінансів України: Київ, 2022. 278 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2021.pdf.
11. Бюджет. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/budget>.
12. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
13. Бюджетний менеджмент: підручник / [В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.]; за заг. ред. В. Федосова. К.: КНЕУ, 2004. 864 с.
14. Василик О. Д. Державні фінанси України. К.: Вища школа, 1997. 383 с.
15. Василик О. Д. Теорія фінансів: підручник. К.: НІОС, 2000. 416 с.
16. Василик О. Д. Теорія фінансів: підручник. К.: НІОС, 2003. 416 с.
17. Василик О. Д., Павлюк К. В. Бюджетна система України: підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 544 с.
18. Василик О. Д., Павлюк К. В. Державні фінанси України: підручник. К.: НІОС, 2002. 608 с.
19. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. 1736 с.
20. Видатки та доходи бюджету Фонду. Пенсійний фонд України. URL: <https://www.pfu.gov.ua/statystyka/vydatky-ta-dohody-byudzhetu-fondu/>.
21. Волхова І., Лебеденко А. Джерела та форми фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ. *Модерні фінанси: глобальні виклики і сучасні тренди*: монографія / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль: Економічна думка, 2024. С. 62–73.

22. Гайдук О. О. Теоретичні аспекти поняття «фінансові ресурси». *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії: збірник наукових праць*. Вип. 8: Економічні науки. Чернівці, 2007. С. 253–259.
23. Гладченко Л. П., Сивульська Н. М., Волковський Є. І. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні на шляху до євроінтеграції. *Економіка та суспільство*. Вип. 66. 2024. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4642>.
24. Гончар Г. Цифрова трансформація інституційно-аналітичного забезпечення публічних фінансів в умовах інноваційної економіки. *Економічний дискурс*. 2025. Вип. 1–2. С. 49–57. DOI: <https://doi.org/10.36742/2410-0919-2025-1-6>.
25. Гончаренко Н. Г. Фінансове планування як елемент забезпечення управління фінансовими ресурсами бюджетних установ. *Економічний простір*. 2021. № 165. С. 116–119. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/165-21>. URL: <https://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/797>.
26. Горин В. П., Квасниця О. В. Перспективи нарощування фінансових ресурсів закладів охорони здоров'я в умовах війни та поствоєнного відновлення України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 14. С. 27–33. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.14.27>. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/1802>.
27. Гриньова В. М., Коюда В. О. Тлумачний словник економічних термінів: навчальний посібник. Х.: ВД «ІНЖЕК», 2003. 184 с.
28. Данилевська-Жугунісова О. Є. Фінансові ресурси в системі економічних категорій. *Інноваційна економіка*. 2010. № 4. С. 241–243.
29. Дем'янишин В. В. Джерела формування спеціального фонду бюджетних установ: сучасні реалії, проблеми і перспективи. *Фінансова система України: збірник наукових праць*. 2011. Вип. 17. С. 40–54. URL: <https://eprints.oa.edu.ua/7161/>.
30. Дем'янишин В. В. Напрями збільшення власних надходжень бюджетних установ. *Другі наукові читання пам'яті С. І. Юрія: збірник наук.*

праць / за ред. д. е. н., проф. О. П. Кириленко. 28 лист. 2016 р., м. Тернопіль. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 32–35. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13112>.

31. Дем'янишин В. В. Напрями розвитку кошторисного планування у процесі складання бюджетів. *Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень*: монографія / за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. К.: Кондор-Видавництво, 2012. С. 161–165.

32. Дем'янишин В. В. Особливості формування спеціального фонду бюджетних установ у процесі виконання бюджету. *Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень*: монографія / за ред.: С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. К.: Кондор-Видавництво, 2012. С. 296–307.

33. Дем'янишин В. В. Теоретико-методологічні засади та шляхи удосконалення бюджетного менеджменту в умовах реформування фінансових відносин. *Розвиток фінансової системи України в умовах ринкових відносин*: монографія / [В. Г. Дем'янишин, В. В. Дем'янишин, Т. Д. Сіташ та ін.]; за ред. О. І. Марченко. Тернопіль: Крок, 2011. С. 90–114. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55624>.

34. Дем'янишин В. В. Удосконалення кошторисного планування в умовах бюджетного реформування. *Наука молода: зб. наук. праць молодих вчених ТНЕУ*. 2011. Вип. 15–16. С. 165–168. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/27365>.

35. Дем'янишин В. Вплив галузевих особливостей на організацію фінансових ресурсів бюджетних установ сфери соціально-культурних послуг. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2012. Вип. 26. Ч. І. С. 171–177. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55636>.

36. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Концептуальні підходи до складання проекту бюджету держави. *Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень*: моногр. / за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. К.: Кондор-Видавництво, 2012. С. 126–141.

37. Дем'янишин В. Г., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Модернізація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами та зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Світ фінансів*. 2022. № 4 (73). С. 22–44. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2022.04.022>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1556>.

38. Дем'янишин В. Г., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Удосконалення управління фінансовими ресурсами у державному секторі в контексті зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Інноваційна економіка*. 2022. № 4. С. 91–103. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2022.4.13>. URL: <http://inneco.org/index.php/inneco.ua/article/view/980>.

39. Дем'янишин В. Г., Лободіна З. М., Горин В. П., Дем'янишин В. В. Методологічні підходи до дослідження державних фінансових ресурсів та фінансової безпеки суб'єктів господарювання в умовах реформування управління публічними фінансами. *Світ фінансів*. 2023. № 1 (74). С. 31–47. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2023.01.031>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1584>.

40. Дем'янишин В. Г., Лободіна З. М., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Напрями розвитку інформаційних технологій в управлінні публічними фінансами, державними фінансовими ресурсами та фінансовою безпекою суб'єктів господарювання державного сектору. *Інноваційна економіка*. 2023. № 1. С. 58–70. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2023.1.9>. URL: <http://inneco.org/index.php/inneco.ua/article/view/1015>.

41. Дем'янишин В. Методологічні підходи до аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах програмно-цільового методу бюджетування. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2014. Вип. 31. Ч. 1. С. 204–214. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55637>.

42. Дем'янишин В. Теоретичні підходи до сутності фінансових ресурсів суспільства. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2013. Вип. 29. Ч. I. С. 141–152. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/48110>.

43. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Архітектоніка та інституціональне забезпечення процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. *XI Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія: збірник наукових праць* (м. Тернопіль, 12 листопада 2025 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 51–57. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55635>.

44. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Напрями реалізації першочергових проєктів забезпечення виконання пріоритетних завдань стратегії цифровізації управління публічними фінансовими ресурсами. *Десяті ювілейні всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія: збірник наукових праць* (м. Тернопіль, 12 листопада 2024 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 45–50. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/52767>.

45. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегічні засади модернізації державного внутрішнього фінансового контролю формування і використання публічних фінансових ресурсів. *Фінансове забезпечення сталого розвитку: збірник наукових праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Західноукраїнського національного університету*. Вип. 3. Т. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 90–94. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/49777>.

46. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегічні орієнтири розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами. *Модерні фінанси: глобальні виклики і сучасні тренди: монографія / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого*. Тернопіль: Економічна думка, 2024. С. 74–88; 995–1001. DOI: <https://doi.org/10.35774/book.2024.978-966-654-770-8>. URL: <http://monography.wunu.edu.ua/index.php/ed/catalog/book/4/chapter/10>.

47. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегія розвитку державного внутрішнього фінансового контролю публічних фінансових ресурсів у процесі реформування системи управління державними фінансами. *Дев'ять Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія: збірник наукових праць*

(м. Тернопіль, 17 листопада 2023 року). Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 56–59. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/49107>.

48. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Сучасні підходи до розвитку державного фінансового контролю. *Модерні фінанси: глобальні виклики і національна безпека*: монографія / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль: Економічна думка, 2025. С. 849–866.

49. Дем'янчук О. І. Онишко С. В. Стан та особливості інноватизації методів планування в Україні на місцевому рівні. *Економічний вісник*. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2020. Вип. 4. С. 155–165.

50. Дем'янчук О. І. Особливості формування та використання коштів об'єднаних територіальних громад в Україні. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА, грудень 2017. № 7(35). С. 34-39.

51. Державний веб-портал бюджету для громадян «Open budget». Міністерство фінансів України. URL: <https://openbudget.gov.ua/>.

52. Джерелейко С. Д., Лопатовський В. Г., Шпильовий В. А. Дефініція понять «фінансові ресурси» та «грошові кошти». *Innovation and Sustainability*. 2022. № 2. С. 131–138. URL: <https://ir.lib.vntu.edu.ua/handle/123456789/37402>.

53. Дропа Я. Б. Фінансові ресурси розвитку національної економіки України: монографія. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 426 с.

54. Думікян А. К. Інституційна трансформація моделі фінансового забезпечення поточної діяльності бюджетних установ. *Економіка та держава*. 2018. № 2. С. 119–123. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=3994&i=24>.

55. Думікян А. К. Механізм фінансування бюджетних установ у країнах із розвинутою та трансформаційною економікою. *Бізнес інформ*. 2017. № 8. С. 75–81. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-8_0-pages-75_81.pdf.

56. Думікян А. К. Формування доходів бюджетних установ в сучасних умовах розвитку фінансових відносин. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2017.

Т. 22. Вип. 7(60). С. 115–119. URL:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2017_22_7_26.

57. Желюк Т. Адміністративний аудит як інструмент оцінки ефективності використання бюджетних коштів для виконання загальнодержавних програм. *Світ фінансів*. 2005. № 2. С. 50–60. URL:
<https://dspace.wunu.edu.ua/items/5525155d-f827-4d9f-b5bc-5b9a2fe497de>.

58. Жидовська Н., Петришин Л. Сучасні підходи до державного фінансового контролю як інструменту забезпечення ефективного використання бюджетних ресурсів. *Економіка та суспільство*. 2024. № 62. DOI:
<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-13>.

59. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. 2-ге видання, виправлене та доповнене. Львів: Видавництво «Центр Європи», 1997. 576 с.

60. Загорський В. С., Лободіна З. М., Лопушняк Г. С. Управління фінансовими ресурсами закладів охорони здоров'я: монографія / В. С. Загорський,. Львів: ЛРІДУ НАДУ, 2010. 276 с. URL:
<https://dspace.wunu.edu.ua/items/0a31abcf-cdb7-40d0-9a77-e3f030930cfe>.

61. Загуменна Ю. О. Аутсорсинг державних функцій у контексті завдань реформування державного управління: зарубіжний досвід. *Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми: тези доповідей круглого столу* (м. Харків, 27 жовт. 2017 р.). 2017. № 27. С. 79–82. URL: https://univd.edu.ua/general/publishing/konf/27_10_2017/pdf/23.pdf.

62. Звіт Голови Державної казначейської служби України Тетяни Слюз про підсумки діяльності Казначейства за 2024 рік. Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/dlya-gromadskosti/publicna-informaciya/publiczni-zviti>.

63. Зимовець В. В. Акумуляція фінансових ресурсів та економічний розвиток: монографія / Відпов. ред. д. е. н., проф. В. І. Кононенко. К.: Ін-т економіки НАНУ, 2003. 314 с.

64. Іванова О., Сидоренко О., Скабардін О., Проценко А. Цифровізація державного фінансового контролю сфери публічних закупівель в Україні. *Збірник наукових праць Державного податкового університету*. 2025. № 1. С. 38–45. DOI: <https://doi.org/10.32782/2617-5940.1.2025.6>.

65. Івановська А. М., Гаврік Р. О., Галус О. О. Теоретико-правові питання визначення понять «діджиталізація», «цифровізація» та «цифрова трансформація» та їх роль у діяльності органів публічної адміністрації, що надають адміністративні послуги. *Право і суспільство*. 2024. № 5. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2024/5_2024/69.pdf.

66. Інструкція з підготовки бюджетних запитів: затв. наказом М-ва фінансів України від 21.12.2022 р. № 450. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0322-23#Text>.

67. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету: затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12/conv#Text>.

68. Іонін Є. Є. Бюджетування як засіб реалізації ефективної фінансової політики держави. *Економічний аналіз*. 2013. Том. 14. № 1. С. 260–266. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/272>.

69. Кадикало О. І. Бюджетування, яке орієнтоване на результат: проблеми та перспективи. *Актуальні проблеми держави і права*. 2019. Вип. 82. С. 71–76. URL: <http://apdp.in.ua/v82/13.pdf>.

70. Карлін М., Проць Н., Проць В. Фінансування освіти в Україні в умовах війни та відбудови. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2025. Том 1. № 1. С. 89-96. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2025-01-89-96>.

71. Касьяненко Л. М., Тарангул В. Д. Поняття та правова природа фінансових ресурсів. 2012. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2012. № 1 (56). С. 135–141.

72. Кириленко О. П. Фінанси (Теорія та вітчизняна практика): навчальний посібник. Тернопіль: Астон, 2002. 212 с. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/items/6593a3e3-8e82-4805-ba97-fd043e636432>.

73. Кириленко О. П., Бучковська Я. Г. Пріоритетні напрямки вдосконалення фінансування дошкільної освіти в Україні. *Світ фінансів*. 2014. № 3. С. 20–30. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/819>.

74. Кириленко О. П., Вацлавський О. І. Бюджетний контроль при плануванні місцевих бюджетів. *Світ фінансів*. 2018. № 4 (57). С. 40–51. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1067>.

75. Кириленко О. Сучасні тенденції видатків на оборону з державного бюджету України. *Світ фінансів*. 2019. № 3 (60). С. 179–188. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1254>.

76. Кириленко О., Жадан О. Модель фінансування вищої освіти в Україні: зміна пріоритетів. *Світ фінансів*. 2023. № 2 (75). С. 140–154. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2023.02.140>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1613>.

77. Кириленко О., Жадан О. Підвищення прозорості та обґрунтованості використання бюджетних коштів. *Світ фінансів*. 2021. № 3 (68). С. 23–37. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2021.03.023>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1457>.

78. Кириленко О., Малиняк Б. Вдосконалення методів фінансування видатків бюджетів в умовах функціонування казначейської системи. *Вісник Тернопільського державного економічного університету*. 2006. Вип. 1. С. 7–16. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/11073>.

79. Кириленко О., Малиняк Б. Видатки Державного бюджету України на вищу освіту в світлі запровадження середньострокового планування. *Вісник економіки*. 2022. № 3. С. 152–168. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.03.152>. URL: <https://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1396>.

80. Кириленко О., Марчук А. Модернізація бюджетного забезпечення освіти у рамках секторальної децентралізації. *Фінанси України*. 2018. № 6. С. 75–90. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/33641>.

81. Кириленко О., Русін В. Програмно-цільовий метод бюджетування як інструмент підвищення ефективності управління місцевими фінансами. *Казна України*. 2018. № 3 (60). С. 25–27. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/33644>.

82. Коваленко В. М. Фінансова система України: теорія, методологія, практика: монографія. ЛНУ імені Івана Франка, 2019. 360 с.

83. Коваленко Ю., Криниця С. Інституційне забезпечення цифрової трансформації фінансової системи України. *Соціальний розвиток: економіко-правові проблеми*. 2025. № 9. С. 1–16. DOI: <https://doi.org/10.70651/3083-6018/2025.9.02>.

84. Коваль С. Л., Сидор І. П. Роль місцевих бюджетів у забезпеченні соціально-економічного розвитку територіальної громади в умовах війни та у післявоєнний період. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 6. С. 96–102. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.6.96>. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/3267>.

85. Ковальчук С. В., Форкун І. В. Фінанси: навч. посібник. Львів: «Новий Світ-2000», 2006. 568 с.

86. Ковалюк О. М. Фінансовий механізм організації економіки України (проблеми теорії і практики): монографія. Львів: Видавничий центр Львівського національного університету імені Івана Франка. 2002. 396 с.

87. Коновалов Л. С. Організаційно-правове забезпечення аудиту ефективності бюджетних програм в Україні. *Державне будівництво*. 2012. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2012_2_19.

88. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.

89. Крамаренко К. М. Методи бюджетування та їх місце у системі фінансового забезпечення бюджетних установ. *Економіка та суспільство*.

2023. Вип. 55. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-1>. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2822>.

90. Крамаренко К. М. Фінансовий механізм бюджетних установ в сучасних умовах. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2023. Вип. 5(05). С. 33–36. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.5-5>. URL: <https://dees.iei.od.ua/index.php/journal/article/view/143>.

91. Крупка М. І., Сас С. П. Інноваційно-інвестиційний розвиток вітчизняних університетів в умовах новітніх трансформаційних викликів. *Економіка України*. 2025. № 5. С. 85-104. DOI: <https://doi.org/10.15407/economyukr.2025.05.085>.

92. Крупка М. І., Горин В. П. Напрями застосування механізму ДПП у сфері вищої освіти у контексті подолання наслідків збройної агресії проти України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. №13. С. 5-12. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.13.5>.

93. Крупка М. І., Демчишак Н. Б., Щуреви́ч О. І. Стимулювання співпраці закладів освіти, науки та бізнесу в умовах цифровізації та післявоєнного відновлення України. *Світ фінансів*. 2023. № 1(74). С. 57-70. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2023.01.057>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1586>.

94. Крупка М. І., Кульчицький М. І., Ванькович Д. В., Никитюк М. В., Щербина О. А. Державний фінансовий контроль в податковій сфері в умовах викликів війни. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». 2025. № 1. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2025-1-10674>.

95. Крупка М. І., Сас С. П. Державно-приватне партнерство як інструмент формування фінансового потенціалу університету. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». 2022. Вип. 6(62). С. 128-134. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2022-6-8109>.

96. Крупка М. І., Яструбецька Л. С. Фінансова безпека суб'єктів господарювання: підручник. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2018. 320 с.

97. Крупка М., Замасло О., Петик М., Дюг І. Фінансова стійкість місцевих бюджетів України в контексті фінансової інклюзії та повоєнного відновлення економіки. *Світ фінансів*. 2025. № 3(84). С. 8-23. DOI: <https://doi.org/10.35774/SF2025.03.008>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1834>.
98. Кужелєв М. О., Нечипоренко А. В. Цифрова трансформація бюджетної системи України: стан, виклики та перспективи. *Європейський науковий журнал Економічних та Фінансових інновацій*. 2025. № 3(17), С. 376–384. URL: <https://journal.eae.com.ua/index.php/journal/article/view/563>.
99. Кульчицька Н. Методологічні основи дослідження ефективності формування та використання ресурсів для фінансового забезпечення муніципальної освіти. *Управління змінами та інновації*. 2025. № 15. С. 86–90. DOI: <https://doi.org/10.32782/CMI/2025-15-13>. URL: <https://cmi.politehnica.zp.ua/index.php/journal/article/view/252>.
100. Кучер Г. В. Державні фінансові ресурси: монографія. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2018. 608 с.
101. Лиса О. В. Фінансова безпека суб'єктів господарювання в сучасних умовах. *Економічний аналіз*. 2016. Т. 26, № 1. С. 58–64. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/items/1fb656ae-277e-453c-823b-ac40c84e7767>.
102. Лисяк Л. В., Тропіна В. Б. Бюджетна політика України у сфері охорони здоров'я в умовах реформування галузі. *Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії*. 2011. №1 (25). С. 125–131.
103. Лімська декларація керівних принципів контролю: Декларація від 01.01.1977 р. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Publications/Publication_40y_Lima_Declaration/EN_40_Jahre_Lima_Deklaration.pdf.
104. Луніна І. О. Державні фінанси та реформування міжбюджетних відносин: монографія. К.: Наукова думка, 2006. 432 с.
105. Малиняк Б. Бюджетні видатки: еволюція вчення про зміст та теоретико-прагматичне обґрунтування сутності. *Світ фінансів*. 2024. № 4(81).

С. 36–49. DOI: <https://doi.org/10.35774/SF2024.04.036>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1744>.

106. Малиняк Б. Дихотомія вдосконалення видатків державного бюджету: від забезпечення протистояння агресії РФ проти України до побудови модерної держави інтегрованої у Західну цивілізацію. *Світ фінансів*. 2022. № 3(72). С. 25–41. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2022.03.025>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1531>.

107. Малиняк Б. Корупційні ризики у бюджетних видатках: комплексні підходи до запобігання та мінімізації. *Світ фінансів*. 2023. № 4(77). С. 8–21. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2023.04.008>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1646>.

108. Малиняк Б. Потенціал діалектичного, інституційного та біхевіористичного методологічних підходів у дослідженні видатків бюджету. *Економічний аналіз*. 2021. Том 31. № 4. С. 149–162. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2021.04.149>. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/2709>.

109. Малиняк Б. Функції видатків бюджету в публічному управлінні, економічній і соціальній системах країни. *Світ фінансів*. 2021. № 2(67). С. 35–50. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2021.02.035>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1435>.

110. Малиняк Б., Кириленко О., Горин В., Дерлиця А. Екзогенні детермінанти публічних видатків у сучасному глобалізованому світі. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. Т. 6. № 41. С. 572–582. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v6i41.251870>. URL: <https://fkд.net.ua/index.php/fkd/article/view/3556>.

111. Малярчук О. Цифровізація в бюджетуванні: як технології змінюють фінансове планування. *Економічний дискурс*. 2024. Вип. 1–2. С. 102–111. DOI: <https://doi.org/10.36742/2410-0919-2024-1-11>.

112. Марусяк Н. Л., Бак Н. А. Фінансова безпека підприємства та загрози її втрати в сучасному економічному середовищі. *Економіка та держава*. 2022. № 2. С. 109–113. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=5132&i=17>.
113. Мельник А. Ф., Васіна А. Ю., Кривокульська Н. М. Менеджмент державних установ і організацій: навч. посібник / за ред. А. Ф. Мельник. Київ: ВД «Професіонал», 2006. 464 с.
114. Мискін Ю. І. Соціалізація бюджетної політики України: монографія. Київ: Аграр Медіа Груп, 2019. 508 с.
115. Місцеві фінанси: підручник / за ред. О. П. Кириленко. К.: Знання, 2006. 677 с.
116. Міщенко Д. А., Міщенко Л. О., Хурдей В. Д. Цифровізація публічного управління як чинник нейтралізації загроз національним інтересам. *Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права*. 2025. Вип. 3. С. 34–40. DOI: <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2025.3.5>.
117. Нагребельний В. П., Чернадчук В. Д., Сухонос В. В. Фінансове право України: Загальна частина: навч. посіб. Суми: Університетська книга, 2004. 320 с. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/50305>.
118. Національна стратегія доходів до 2030 року: Затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf.
119. Національні рахунки. Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/vvp/znr/arh_znr_u.htm.
120. Нечипорук Н. Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і формування. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 131–134.
121. Опарін В. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти): монографія. К.: КНЕУ, 2005. 240 с.
122. Павлюк К. В. Бюджет і бюджетний процес в умовах транзитивної економіки України: монографія. К.: НДФІ, 2006. 584 с.
123. Пасічник Ю. В. Бюджетний потенціал економічного зростання в Україні: монографія. Донецьк: Ін-т економ. промисловості, 2005. 642 с.

124. Петрушка О. В., Шулюк Б. С. Реалізація державного фінансового контролю в Україні: проблемні аспекти та вектори розвитку. *Економіка. Фінанси. Право*. 2025. № 2 С. 81-83. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2025.2.18>. URL: <http://efp.in.ua/uk/journal-article/1565>.

125. Петрушка О. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 10. С. 16-18. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2022.10.4>. URL: <http://efp.in.ua/uk/journal-article/938>.

126. Петрушка О., Сидор І. Особливості здійснення державного фінансового контролю в закладах охорони здоров'я. *Економіка та суспільство*. 2022. № 43. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-22>. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1707>.

127. Підхомний О. Фінансова безпека України: інструменти і стратегії формування: монографія. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2014. 320 с.

128. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: монографія. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. 336 с.

129. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text>.

130. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.

131. Проць Н. В., Костенюк Т. Міжбюджетні відносини в системі бюджетного регулювання. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2024. Том 4. № 36. С. 57–65. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2023-04-57-65>.

132. Проць Н. В., Матвійчук Н. М. Особливості забезпечення фінансової спроможності територіальної громади (на прикладі Любешівської територіальної громади Волинської області). *Східна Європа: економіка, бізнес*

та управління. 2022. № 3(36). С. 125-129. DOI: <https://doi.org/10.32782/easterneurope.36-19>.

133. Проць Н., Костенюк Т. Сутність та роль трансфертів в системі бюджетного регулювання. *Актуальні питання економічних наук*, 2025. № 8. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15094010>.

134. Проць Н., Руденко А. Формування та використання коштів бюджетів територіальних громад. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2022. Том. 2 № 30. С. 46-55. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2022-02-46-55>.

135. Рожко О. Д. Державні фінанси України: детермінанти та пріоритети розвитку: монографія. К.: Видавництво Ліра-К, 2016. 360 с.

136. Розвиток державних фінансів України в умовах глобалізації: кол. моногр. / за ред. д. е. н. І. О. Луніної; НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогноз. НАН України». К., 2014. 296 с.

137. Розвиток фінансів в умовах відкритої економіки: колективна монографія / [М. М. Александрова, Н. Г. Виговська та ін.]; за ред. проф. О. М. Петрука. Житомир: ПП «Рута», 2012. 416 с.

138. Романів Є. М., Волянський І. Р. Аудит адміністративної діяльності в бюджетній сфері. *Фінанси України*. 2003. № 9. С. 128–132.

139. Романчук К. В. Фінансові ресурси в науковій англomовній літературі: систематизація за об'єктами обліку. *Економічні науки*. Сер.: Облік і фінанси. 2012. Вип. 9. С. 168–175. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%283%29__23.

140. Рубан Н. І. Аудит ефективності бюджетних коштів. *Фінанси України*. 2004. № 1. С. 138–143.

141. Рябушка Л. Б., Сюркало Б. І. Інституційне регулювання фінансово-економічної безпеки суб'єктів господарювання. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. 2014. Вип. 40. С. 234–250. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pprbsu_2014_40_28.

142. Свірко С. В. Доходи спеціального фонду бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз. *Вчені записки: збірник наукових праць*. К.: КНЕУ, 2009. № 11. С. 89–95.

143. Свірський В. С. Теоретичний аналіз взаємозв'язку понять «фінансові ресурси» та «фінансовий потенціал». *Інноваційна економіка*. 2010. № 2 (16). С. 233–236. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/12501>.

144. Серeda О. О. Фінансування бюджетних установ: проблеми і перспективи. *Економіка і суспільство*. 2021. Вип. 34. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-34-53>. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1018>.

145. Сидор І. П. Інституційний вимір публічних фінансів: методологічні підходи. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 8. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14974323>. URL: <https://a-economics.com.ua/index.php/home/article/view/299>.

146. Сидор І. П., Білик В. Т. Теоретичний концепт дослідження сутності та змісту категорії «фінанси». *Ефективна економіка*. 2024. № 12. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.12.59>. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/5374>.

147. Сидор І. П., Федак Ю. С. Фінансове забезпечення реалізації державної соціальної політики в контексті сучасних викликів у сфері публічних фінансів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. № 10. С. 122–129. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2025.10.122>. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/6405>.

148. Сисоєва І. М. Аналіз потенційних загроз діяльності суб'єктів господарювання. *Економіка та суспільство*. 2020. № 22. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2020-22-19>.

149. Сідельникова Л. П. Розбудова бюджетних ресурсів у контексті еволюції державотворення. *Фінанси України*. 2014. № 8. С. 70–84.

150. Слатвінська М. О. Фінансові ресурси органів місцевого самоврядування: домінанти формування та резерви нарощування. *Причорноморські економічні студії*. 2023. Вип. 82. 2023. С. 104-108 DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.82-16>. URL:

http://bses.in.ua/journals/2023/82_2023/18.pdf.

151. Степанюк П. А. Концептуальні основи формування системи управління фінансовими ресурсами сільськогосподарських підприємств. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит»*, 2008. № 1. С. 11–19.

152. Стефанюк І. Б. Державне управління і фінансовий контроль в умовах ринку. *Фінанси України*, 1999. № 8. С. 76–83.

153. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності. *Фінансовий контроль*. 2003. № 2 (15). С. 10.

154. Стецюк П. А. Економічна сутність фінансових ресурсів. *Фінанси України*. 2007. № 1. С. 129–143.

155. Стратегія здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року: Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 р. № 1467-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1467-2021-p#Text>.

156. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8.02.2017 р. № 142-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p>.

157. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки: Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-p#Text>.

158. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами. Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1.08.2013 р. № 774-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p#Text>.

159. Тропіна, В. Б. Фінансування державних соціальних програм: новітні підходи та інструменти. *Науковий вісник Полісся*. 2020. № 2 (21). С. 17-27.
160. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: монографія / За наук. ред. В. Федосова. К.: КНЕУ, 2002. 387 с.
161. Фільштейн Л. М. Фінанси України: навчальний посібник. К-д.: Державне Центрально-Українське видавництво, 1994. 164 с.
162. Фінанси підприємств: Підручник. 5-те вид., перероб та допов. / А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін.; Кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін. К.: КНЕУ, 2005. 546 с.
163. Фінанси: вишкіл студії. Навчальний посібник / За ред. д. е. н., проф. Юрія С. І. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 357 с.
164. Фінанси: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. 2-ге вид., перероб. і доп. / О. Р. Романенко, С. Я Огородник, М. С. Зязюн, А. А. Славкова. К.: КНЕУ, 2006. 387 с.
165. Фінанси: підручник / за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. 2-ге вид. переробл. і доповн. К.: Знання, 2012. 687 с.
166. Фінансова децентралізація як засіб сталого розвитку регіонів: монографія / Л. Т. Гораль, О. І. Голубчак, І. Г. Фадєєва [та ін.]; Гораль Л. Т., ред. Івано-Франківськ: ІФНТУНГ, 2018. 272 с.
167. Хомутенко А. В. Сучасна парадигма управління державними фінансами України: монографія. К.: ФОП Гуляєва В. М., 2019. 384 с.
168. Хомутенко А. В. Сучасний стан фінансового планування у державному секторі економіки України. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка». 2018. № 11 (39). С. 143–154. URL: [https://ecj.oa.edu.ua/assets/files/NZ_ek_Vyp_11\(39\).pdf](https://ecj.oa.edu.ua/assets/files/NZ_ek_Vyp_11(39).pdf).
169. Чугунов І. Я. Бюджетний механізм регулювання економічного розвитку. К.: НІОС, 2003. 488 с.
170. Чугунов І., Кучер Г. Фінансові ресурси державного сектора економіки. *Scientia fructuosa*. 2019. Т. 125. № 3. С. 40–52. DOI:

[https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2019\(125\)04](https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2019(125)04).

URL:

<https://journals.knute.edu.ua/scientia-fructuosa/article/view/639>.

171. Шулюк Б. С. Розвиток фінансового механізму державно-приватного партнерства в Україні: монографія. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. 434 с.

172. Шулюк Б. С., Снігур І. Р. Фінансова політика суб'єктів господарювання: суть та етапи формування. *Інноваційна економіка*. 2025. Вип. 2. С. 91-98. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2025.2.10>.

173. Юрій С. І. Бюджетна система України: навчальний посібник / під ред. Юрія С. І. та Бескида Й. М. К.: НІОС, 2000. 400 с.

174. Юрій С. І., Дем'янишин В. Г., Буздуган Я. М. Антологія бюджетного механізму: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 250 с.

175. Afonso António, José Carlos Coelho. Public finances solvency in the Euro Area. *Economic Analysis and Policy*. Volume 77. 2023. pp. 642-657. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0313592622002351?via%3Dihub>.

176. Aliksieiev I., Mazur A. Sustainability and economic growth: financing framework: monograph. Lviv: «Novyi Svit – 2000», 2022. 162 с.

177. Delestre Isaac, Miller Helen. Tax and public finances: the fundamentals. The Institute for Fiscal Studies. 2023. 36 p. URL: https://ifs.org.uk/sites/default/files/2023-08/IFS-Report-R270-Tax-and-public-finances-the-fundamentals_final.pdf.

178. Emmerson Carl, Stockton Isabel. Outlook for the public finances. The Institute for Fiscal Studies. 2022. 39 p. URL: <https://ifs.org.uk/sites/default/files/2022-10/Outlook%20for%20the%20public%20finances.pdf>.

179. Fuhelo P., Zharikova O., Blishchuk K., Baranovska T., Gudzenko N. Financial support of territorial communities of Ukraine in the context of decentralization. *Independent Journal of Management & Production* (Special Edition ISE, S&P). 2022. Vol. 13 № 3. URL: <http://www.ijmp.jor.br/index.php/ijmp/article/view/1979>.

180. Kotina, H., Stepura, M., Kondro, P. How does active digital transformation affect the efficiency of governance and the sustainability of public finance? The ukrainian case. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2022. № 8(1), pp. 75-82. DOI: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2022-8-1-75-82>.

181. Lobodina Z., Kizyma T., Demianyshyn V., Berezka K., Savchuk S. Participatory budgeting in the context of behavioural finances. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*. 2022. Vol. 5 (46). pp. 109–125. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3886/3661>.

182. Managing Financial Resources. Third Edition (CMI Diploma in Management Series). Mick Broadbent. URL: <https://www.scribd.com/document/961727833/Managing-Financial-Resources-3rd-edition-CMI-Diploma-in-Management-Series-Mick-Broadbent-full-digital-chapters>.

183. Modern Ukrainian financial science: theoretical paradigm & practical concept of public finance: monograph / V. Fedosov, A. Krysovaty, V. Oparin, P. Yukhymenko. Draft2Digital Publishing House. Oklahoma City. 2018. 447 p. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/41441>.

184. Myskin, Y., Vilchynskyi, O. Analysis of the stage of formation of the state financial policy of intensification of investment activity in Ukraine. *Economics & Education*. 2023. № 8(1), pp. 45-51. DOI: <https://doi.org/10.30525/2500-946X/2023-1-6>.

185. Ostrovska Halyna, Demianyshyn Vasyl, Maliuta Liudmyla, Sherstiuk Roman, Kuz Tetiana. Conception of an effective budget process and ways of improvement regional budget policy. *Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems*, Vol. 12, 07-Special Issue, 2020, pp. 1686-1690.

186. Radchenko O. State management and financial support of innovations: the example of Ukraine. *Public Policy and Accounting*. 2023. № 1(7), pp. 22–40. DOI: [https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1\(7\)-22-40](https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1(7)-22-40).

187. Shuliuk B., Kolomyychuk N., Petrushka O. Long-term lending for public-private partnership projects: opportunities and prospects. *Financial and Credit*

Activity: Problems of Theory and Practice. 2024. Vol. 2(55). pp. 64–74. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.2.55.2024.4312>.

188. Slatvinska M., Samofatova V., Rodchenko I., Lebedieva V., Mordovets M., Orlova V. Management of Innovative Costs of Public Administration Institutions. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019. Vol. 8, Iss. 3. pp. 3173-3177. DOI: <https://doi.org/10.35940/ijrte.C4899.098319>. URL: <https://www.ijrte.org/wp-content/uploads/papers/v8i3/C4899098319.pdf>.

189. Slobodyanik Y., Zdyrko N., Kuzyk N., Sysiuk S., Benko I. Audit of public finances: methodological issues and the case of Ukraine. *Independent Journal of Management & Production (Special Edition ISE, S&P)*. 2022. Vol. 13. No. 3. DOI: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i3.1900>.

190. Tremblay J.-F. (Ed.). *The Forum of Federations Handbook of Fiscal Federalism*. Palgrave Macmillan Cham. 2023. URL: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-97258-5>.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Дем'янишин В. В. Теоретико-методологічні засади та шляхи удосконалення бюджетного менеджменту в умовах реформування фінансових відносин. *Розвиток фінансової системи України в умовах ринкових відносин*: монографія / [В. Г. Дем'янишин, В. В. Дем'янишин, Т. Д. Сіташ та ін.]; за ред. О. І. Марченко. Тернопіль: Крок, 2011. С. 90–114. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55624>. (1,23 д. а.).

2. Дем'янишин В. В. Напрями розвитку кошторисного планування у процесі складання бюджетів. *Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень*: монографія / за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. К.: Кондор-Видавництво, 2012. С. 161–165. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55640>. (0,33 д. а.).

3. Дем'янишин В. В. Особливості формування спеціального фонду бюджетних установ у процесі виконання бюджету. *Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень*: монографія / за ред.: С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. К.: Кондор-Видавництво, 2012. С. 296–307. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55641>. (0,66 д. а.).

4. Дем'янишин В. В. Джерела формування спеціального фонду бюджетних установ: сучасні реалії, проблеми і перспективи. *Фінансова система України*: збірник наукових праць. 2011. Вип. 17. С. 40–54. URL: <https://eprints.oa.edu.ua/7161/>. (0,81 д. а.).

5. Дем'янишин В. В. Удосконалення кошторисного планування в умовах бюджетного реформування. *Наука молода*: зб. наук. праць молодих вчених ТНЕУ. 2011. Вип. 15–16. С. 165–168. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/27365>. (0,44 д. а.).

6. Дем'янишин В. Вплив галузевих особливостей на організацію фінансових ресурсів бюджетних установ сфери соціально-культурних послуг. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2012. Вип. 26. Ч. I. С. 171–177. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55636>. (0,66 д. а.).

7. Дем'янишин В. Теоретичні підходи до сутності фінансових ресурсів суспільства. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2013. Вип. 29. Ч. I. С. 141–152. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/48110>. (0,87 д. а.).

8. Дем'янишин В. Методологічні підходи до аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах програмно-цільового методу бюджетування. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2014. Вип. 31. Ч. 1. С. 204–214. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55637>. (0,92 д. а.).

9. Дем'янишин В. Г., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Удосконалення управління фінансовими ресурсами у державному секторі в контексті зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Інноваційна економіка*. 2022. № 4. С. 91–103. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2022.4.13>. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/980>. (1,57 д. а. / 0,52 д. а.; особистий внесок: досліджено теоретичні засади та методи управління публічними фінансовими ресурсами).

10. Дем'янишин В. Г., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Модернізація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами та зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Світ фінансів*. 2022. № 4 (73). С. 22–44. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2022.04.022>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1556>. (1,85 д. а. / 0,62 д. а.; особистий внесок: досліджено напрями реформування системи управління публічними фінансами).

11. Дем'янишин В. Г., Лободіна З. М., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Напрями розвитку інформаційних технологій в управлінні публічними фінансами, державними фінансовими ресурсами та фінансовою

безпекою суб'єктів господарювання державного сектору. *Інноваційна економіка*. 2023. № 1. С. 58–70. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2023.1.9>. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/1015>. (1,29 д. а. / 0,32 д. а.; особистий внесок: досліджено напрями цифровізації управління державними фінансовими ресурсами).

12. Дем'янишин В. Г., Лободіна З. М., Горин В. П., Дем'янишин В. В. Методологічні підходи до дослідження державних фінансових ресурсів та фінансової безпеки суб'єктів господарювання в умовах реформування управління публічними фінансами. *Світ фінансів*. 2023. № 1 (74). С. 31–47. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2023.01.031>. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1584>. (1,15 д. а. / 0,29 д. а.; особистий внесок: розкрито методи дослідження державних фінансових ресурсів).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

13. Дем'янишин В. Напрями удосконалення фінансових потоків бюджетних установ. *Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період*: матеріали наук. конф. проф.-викл. складу (м. Тернопіль, 16 квітня 2008 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2008. С. 38–40. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55678>. (0,16 д. а.).

14. Дем'янишин В. В. Розвиток фінансового забезпечення діяльності бюджетних організацій. *Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах економічної нестабільності*: матеріали наук. конф. проф.-викл. складу (м. Тернопіль, 14 квітня 2010 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2010. С. 43–48. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/18185>. (0,23 д. а.).

15. Дем'янишин В. В. Напрями удосконалення кошторисного планування в Україні. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації*: збірник тез доповідей Восьмої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених

(м. Тернопіль, 24–25 лютого 2011 р.). Ч. 2. Тернопіль: Економічна думка, 2011. С. 64–65. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55679>. (0,12 д. а.).

16. Дем'янишин В. В. Власні надходження бюджетних установ: проблеми теорії та практики. *Materiały VII Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji «Nauka: teoria i praktyka – 2011»* (Przemysł, 7–15 sierpnia 2011 р.). Volume 1. Ekonomiczne nauki.: Przemysł. Nauka i studia. S. 49–51. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55680>. (0,19 д. а.).

17. Дем'янишин В. В. Концептуальні підходи до сутності фінансів бюджетних установ. *Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ*: матер. Загальноунівер. наук. конф. проф.-викл. складу (м. Тернопіль, 11 квіт. 2012 р.). Ч. 1. Тернопіль: Видавн. Центр «Вектор», 2012. С. 24–28. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/14976>. (0,21 д. а.).

18. Дем'янишин В. В. Напрями реформування фінансів бюджетних установ. *Перспективи розвитку фінансової системи України*: матер. всеукр. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 19–20 квіт. 2012 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2012. С. 125–127. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55681>. (0,12 д. а.).

19. Дем'янишин В. В. Оперативний бюджетний контроль використання фінансових ресурсів бюджетних установ. *Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ*: матер. Загальноунівер. наук. конф. проф.-викл. складу (м. Тернопіль, 10 квіт. 2013 р.). Тернопіль: Вектор, 2013. С. 27–31. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/14801>. (0,32 д. а.).

20. Дем'янишин В. В. Напрями збільшення власних надходжень бюджетних установ. *Другі наукові читання пам'яті С. І. Юрія*: збірник наук. праць / за ред. д. е. н., проф. О. П. Кириленко (м. Тернопіль, 28 лист. 2016 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 32–35. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13112>. (0,19 д. а.).

21. Дем'янишин В. В. Напрями перетворення програмно-цільового методу на інструмент ефективного використання коштів бюджетних установ.

Управління фінансами держави, регіону, підприємства та домогосподарства: погляди науковців і практиків: збірн. тез доп. Третьої Всеукр. Інт.-конф. (м. Тернопіль, 10 квіт. 2017 р.). Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 62–65. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/19168>. (0,16 д. а.).

22. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Розвиток механізму управління фінансовими ресурсами бюджетних установ в умовах реформування системи управління публічними фінансами. *Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Ілліча Юрія (м. Кам'янець-Подільський, 01 лютого 2023 р.). Кам'янець-Подільський: НРЗВО «Кам'янець-Подільський державний інститут». 2023. С. 482–484. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55642>. (0,17 д. а. / 0,09 д. а.; особистий внесок: розкрито елементи механізму управління фінансовими ресурсами бюджетних установ).*

23. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Напрями реалізації першочергових проектів для забезпечення виконання пріоритетних завдань використання державних фінансових ресурсів у контексті управління публічними фінансами. *Цифрова трансформація фінансової системи України та країн V-4 в умовах євроінтеграції. Digital transformation of the financial system of Ukraine and V4 countries in the context of european integration: збірник тез III міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дубляни, 26 квітня 2023 р.). Ч. I. Дубляни: ЛНУП, 2023. С. 35–37. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55682>. (0,15 д. а. / 0,08 д. а.; особистий внесок: розкрито пріоритетні завдання використання державних фінансових ресурсів).*

24. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Напрями модернізації бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами. *Актуальні питання фінансової теорії та практики: збірн. матер. Десятої заоч.-дистанц. конф.*

студентів і молодих вчених (м. Тернопіль, 26 квіт. 2023 р.). Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 92–94. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/49598>. (0,19 д. а. / 0,10 д. а.; особистий внесок: охарактеризовано окремі напрями модернізації бухгалтерського обліку фінансових ресурсів).

25. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Напрями удосконалення формування та використання фінансових ресурсів бюджетних установ у процесі реформування системи управління публічними фінансами. *Фінансові інструменти сталого розвитку економіки*: матер. 5-ої міжнар. наук.-практ. конференції (м. Чернівці, 27 квітня 2023 р.). Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2023. С. 146–149. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/48327>. (0,15 д. а. / 0,08 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі напрями удосконалення формування та використання фінансових ресурсів бюджетних установ).

26. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Розвиток державного фінансового контролю фінансових ресурсів підприємств, організацій, установ в умовах реформування системи управління публічними фінансами. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації*: збірник праць XX Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 19 травня 2023 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 386–390. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/48328>. (0,17 д. а. / 0,09 д. а.; особистий внесок: розкрито окремі напрями розвитку державного фінансового контролю фінансових ресурсів).

27. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Проблеми управління публічними фінансовими ресурсами в умовах воєнного стану. *Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах інклюзії та прагматичної реабілітації соціуму*: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кам'янець-Подільський, 19–20 травня 2023 р.). м. Кам'янець-Подільський: Навчально-реабілітаційний заклад вищої освіти «Кам'янець-Подільський державний інститут», 2023. С. 42–44. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55683>. (0,13 д. а. / 0,07 д. а.; особистий

внесок: охарактеризовано окремі проблеми управління публічними фінансовими ресурсами).

28. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Модернізація незалежного зовнішнього фінансового контролю фінансових ресурсів в умовах реформування системи управління державними фінансами. *Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів*: збірник матеріалів XX Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 25 травня 2023 р.) / відп. ред. Кириленко О. П. Тернопіль, 2023. С. 42–43. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/49465>. (0,12 д. а. / 0,06 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі напрями модернізації незалежного зовнішнього фінансового контролю).

29. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегія розвитку державного внутрішнього фінансового контролю публічних фінансових ресурсів у процесі реформування системи управління державними фінансами. *Дев'яті Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія*: збірник наукових праць (м. Тернопіль, 17 листопада 2023 року). Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 56–59. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/49409>. (0,26 д. а. / 0,13 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі напрями розвитку державного внутрішнього фінансового контролю).

30. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегічні засади модернізації державного внутрішнього фінансового контролю формування і використання публічних фінансових ресурсів. *Фінансове забезпечення сталого розвитку*: збірник наукових праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Західноукраїнського національного університету. Вип. 3. Т. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 90–94. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/50001>. (0,33 д. а. / 0,17 д. а.; особистий внесок: досліджено засади модернізації внутрішнього аудиту фінансових ресурсів).

31. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегічні орієнтири політики управління фінансовими ресурсами суб'єктів господарювання державного сектору України. *Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів*: збірн. матер. XXI Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. вчених

(м. Тернопіль, 24 трав. 2024 р.). Т. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С 44–48. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/52686>. (0,29 д. а. / 0,15 д. а.; особистий внесок: розкрито напрями цифровізації управління фінансовими ресурсами).

32. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Стратегічні орієнтири розвитку цифровізації системи управління публічними фінансовими ресурсами. *Модерні фінанси: глобальні виклики і сучасні тренди*: монографія / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль: Економічна думка, 2024. С. 74–88; 995–1001. DOI: <https://doi.org/10.35774/book.2024.978-966-654-770-8>. URL: <http://monography.wunu.edu.ua/index.php/ed/catalog/book/4/chapter/10>. (1,38 д. а. / 0,69 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі напрями цифровізації управління фінансовими ресурсами).

33. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Напрями реалізації першочергових проєктів забезпечення виконання пріоритетних завдань стратегії цифровізації управління публічними фінансовими ресурсами. *Десяті ювілейні всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія*: збірник наукових праць (м. Тернопіль, 12 листопада 2024 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 45–50. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/52767>. (0,38 д. а. / 0,19 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі першочергові проєкти цифровізації управління фінансовими ресурсами).

34. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Удосконалення обліку фінансових ресурсів та фінансової звітності бюджетних установ в умовах казначейської системи виконання бюджету: регіональний аспект. *Актуальні проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку регіону в умовах сучасних глобальних викликів*: матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Кременчук, Придніпровський інститут МАУП, 30 січня 2025 р.) / за заг. ред. В. В. Татарінова. Кременчук, 2025. С. 164–165. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55684>. (0,11 д. а. / 0,06 д. а.; особистий внесок: розглянуто заходи модернізації обліку фінансових ресурсів).

35. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Сучасні підходи до розвитку державного фінансового контролю. *Модерні фінанси: глобальні виклики і*

національна безпека: монографія / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль: Економічна думка, 2025. С. 89–105. DOI: <https://doi.org/10.35774/book.2025.978-966-654-890-3.vol2>. URL: <http://monography.wunu.edu.ua/index.php/ed/catalog/view/14/79/396>. (1,30 д. а. / 0,65 д. а.; особистий внесок: досліджено окремі напрями розвитку державного фінансового контролю в умовах реформування системи управління публічними фінансами).

36. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Фінансові ризики бюджетних установ в умовах інклюзивного розвитку сфери соціально-економічних послуг. *Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах інклюзії та прагматичної реабілітації соціуму: матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кам'янець-Подільський, 22–23 травня 2025 р.)*. Кам'янець-Подільський: НРЗВО КПДІ, 2025. С. 63–66. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55685>. (0,22 д. а. / 0,11 д. а.; особистий внесок: проаналізовано групи фінансових ризиків бюджетних установ).

37. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Шляхи вдосконалення джерел фінансування бюджетних установ. *Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків: збірн. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. вчених (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.)*. Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 101–104. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55686>. (0,25 д. а. / 0,13 д. а.; особистий внесок: розкрито наукові підходи до джерел фінансування бюджетних установ).

38. Дем'янишин В. Г., Кириленко О. П., Дем'янишин В. В. Фінансовий інструментарій стратегії управління публічними фінансовими ресурсами. *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти (в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення): матер. XII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, Національна академія статистики, обліку та аудиту (НАСОА), 16 жовтня 2025 р.)*: у 2-х ч. Ч. 1. Київ, Інтерсервіс, 2025. С. 170–174. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55687>. (0,31 д. а. / 0,10

д. а.; особистий внесок: розкрито окремі фінансові інструменти управління фінансовими ресурсами на різних стадіях бюджетного процесу).

39. Дем'янишин В. Г., Кириленко О. П., Дем'янишин В. В. Стратегічні завдання здійснення цифрового розвитку системи управління публічними фінансовими ресурсами в Україні. *Комунікація як чинник транспарентності соціальної взаємодії. Ера цифровізації*: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 23–24 жовтня 2025 р.) / ред. кол.: А. І. Крисоватий, З. М. Лободіна, О. Є. Коваль [та ін.]. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 110–113. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55688>. (0,21 д. а. / 0,07 д. а.; особистий внесок: досліджено напрями використання цифрових технологій в управлінні фінансовими ресурсами).

40. Дем'янишин В. Г., Дем'янишин В. В. Інноваційні тренди державного внутрішнього фінансового аудиту в умовах реформування системи управління публічними фінансовими ресурсами. *Фінансово-управлінські інновації як драйвер сталого розвитку в умовах сучасних викликів*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Частина II (м. Хмельницький, 7 листопада 2025 р.). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2025. С. 332–335. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55689>. (0,22 д. а. / 0,11 д. а.; особистий внесок: розглянуто окремі засади розвитку державного внутрішнього фінансового аудиту).

41. Дем'янишин В., Дем'янишин В. Архітектоніка та інституціональне забезпечення процесів формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ. *XI Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія*: збірник наукових праць (м. Тернопіль, 12 листопада 2025 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 51–57. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/55635>. (0,45 д. а. / 0,23 д. а.; особистий внесок: досліджено інституційне забезпечення управління фінансовими ресурсами бюджетних установ).

Додаток Б

Відомості про апробацію результатів дисертації

№ з/п	Назва конференції, конгресу, симпозіуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
1	2	3	4	5
1.	Наукова конференція професорсько-викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період».	Тернопільський національний економічний університет (м. Тернопіль)	16 квітня 2008 р.	очна
2.	Наукова конференція професорсько-викладацького складу «Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах економічної нестабільності».	Тернопільський національний економічний університет (м. Тернопіль)	14 квітня 2010 р.	очна
3.	Восьма Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації».	Тернопільський національний економічний університет (м. Тернопіль)	24-25 лютого 2011 р.	очна
4.	VII Міжнародна науково-практична конференція «Наука: теорія і практика – 2011».	м. Перемишль	7-15 серпня 2011 р.	заочна
5.	Загальноуніверситетська наукова конференція професорсько-викладацького складу «Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ».	Тернопільський національний економічний університет (м. Тернопіль)	11 квітня 2012 р.	очна
6.	Всеукраїнська науково-практична конференція «Перспективи розвитку фінансової системи України».	Тернопільський національний економічний університет (м. Тернопіль)	19-20 квітня 2012 р.	очна
7.	Загальноуніверситетська наукова конференція професорсько-викладацького складу «Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ».	Тернопільський національний економічний університет (м. Тернопіль)	10 квітня 2013 р.	очна
8.	Другі наукові читання пам'яті С. І. Юрія.	Тернопільський національний економічний університет (м. Тернопіль)	28 листопада 2016 р.	очна
9.	Третя Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференція «Управління фінансами держави, регіону, підприємства та домогосподарства: погляди науковців і практиків».	Тернопільський національний економічний університет (м. Тернопіль)	10 квітня 2017 р.	очна

продовження Додатку Б

1	2	3	4	5
10.	II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Ілліча Юрія «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу».	НРЗВО «Кам'янець-Подільський державний інститут» (м. Кам'янець-Подільський).	1 лютого 2023 р.	заочна
11.	III Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Цифрова трансформація фінансової системи України та країн V-4 в умовах євроінтеграції. Digital transformation of the financial system of Ukraine and V4 countries in the context of european integration».	Львівський національний університет природокористування (м. Дубляни)	26 квітня 2023 р.	заочна
12.	Десята заочно-дистанційна конференція студентів і молодих вчених «Актуальні питання фінансової теорії та практики».	Західно-український національний університет (м. Тернопіль)	26 квітня 2023 р.	очна
13.	V Міжнародна науково-практична конференція «Фінансові інструменти сталого розвитку економіки».	Чернівецький національний університет ім. Ю. Федьковича (м. Чернівці)	27 квітня 2023 р.	заочна
14.	XX Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації».	Західно-український національний університет (м. Тернопіль)	19 травня 2023 р.	очна
15.	VII Міжнародна науково-практична конференція «Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах інклюзії та прагматичної реабілітації соціуму».	Навчально-реабілітаційний заклад вищої освіти «Кам'янець-Подільський державний інститут» (м. Кам'янець-Подільський)	19-20 травня 2023 р.	заочна
16.	XX Всеукраїнська науково-практична конференція «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів».	Західно-український національний університет (м. Тернопіль)	25 травня 2023 р.	очна
17.	Дев'яті Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія.	Західно-український національний університет (м. Тернопіль)	17 листопада 2023 р.	очна

продовження Додатку Б

1	2	3	4	5
18.	XXI Всеукраїнська науково-практична конференція студентів і молодих вчених «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів».	Західно-український національний університет (м. Тернопіль)	24 травня 2024 р.	очна
19.	Перший Міжнародний фінансовий форум «Модерні фінанси: глобальні виклики і сучасні тренди».	Західно-український національний університет (м. Тернопіль – м. Буковель)	19-23 червня 2024 р.	очна
20.	Десяті ювілейні всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія.	Західно-український національний університет (м. Тернопіль)	12 листопада 2024 р.	очна
21.	III Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Актуальні проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку регіону в умовах сучасних глобальних викликів».	Придніпровський інститут МАУП (м. Кременчук)	30 січня 2025 р.	заочна
22.	Другий Міжнародний фінансовий форум «Модерні фінанси: глобальні виклики і національна безпека».	Західно-український національний університет (м. Тернопіль – м. Буковель)	7-11 травня 2025 р.	очна
23.	IX Міжнародна науково-практична конференція «Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах інклюзії та прагматичної реабілітації соціуму».	Навчально-реабілітаційний заклад вищої освіти «Кам'янець-Подільський державний інститут» (м. Кам'янець-Подільський)	22-23 травня 2025 р.	заочна
24.	Всеукраїнська науково-практична конференція студентів і молодих вчених «Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків».	Західно-український національний університет (м. Тернопіль)	27 травня 2025 р.	очна
25.	XII Міжнародна науково-практична конференція «Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти (в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення)».	Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ)	16 жовтня 2025 р.	заочна

продовження Додатку Б

1	2	3	4	5
26.	IV Міжнародна науково-практична конференція «Комунікація як чинник транспарентності соціальної взаємодії. Ера цифровізації».	Західно-український національний університет (м. Тернопіль)	23–24 жовтня 2025 р.	очна
27.	Міжнародна науково-практична конференція «Фінансово-управлінські інновації як драйвер сталого розвитку в умовах сучасних викликів».	Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова (м. Хмельницький)	7 листопада 2025 р.	заочна
28.	XI Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія.	Західно-український національний університет (м. Тернопіль)	12 листопада 2025 р.	очна

Додаток В

Довідки про впровадження результатів дисертаційної роботи



ДЕРЖАВНА АУДИТОРСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ЗАХІДНИЙ ОФІС ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ
УПРАВЛІННЯ ЗАХІДНОГО ОФІСУ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ
В ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. М.Грушевського, 8, м. Тернопіль, 46021, тел. (0352) 52-68-37, факс 52-36-08.
E-mail: 131900@dasu.gov.ua Код ВПЮО №40913637

№ _____ На № _____ від _____

ДОВІДКА
про практичне застосування результатів дисертаційної роботи
Дем'янишина Василя Васильовича
на тему: «Формування і використання фінансових ресурсів бюджетних
установ»

У дисертації Дем'янишина В. В. на здобуття наукового ступеня доктора філософії на тему: «Формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ» обґрунтовано основні науково-практичні пропозиції щодо реалізації державної фінансової політики у контексті підвищення ефективності діяльності бюджетних установ, забезпечення фінансової дисципліни та прозорості використання бюджетних коштів.

Одержані наукові результати мають вагомe теоретичне й практичне значення. Окремі висновки і пропозиції, що містяться у науковому дослідженні, зокрема стосовно реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю щодо упорядкування його основних форм і методів, знайшли застосування у практичній діяльності Управління Західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області при здійсненні контролю за станом внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів. Ефективний внутрішній контроль сприятиме раціональному і цільовому використанню фінансових ресурсів бюджетних установ.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду за місцем захисту дисертації.



Начальник

Роман СНИГУР



ДОКУМЕНТ СЕД Управління Західного офісу АСКОД
Сертифікат 3FAA9288358EC003040000001C8F2B004929E000
Підписувач Снігур Роман Михайлович
Дійсний з 11.02.2025 12:30:21 по 09.02.2027 12:30:21

Управління Західного офісу
Держаудитслужби в Тернопільській
області



131900-14/2453-2025 від 01.12.2025

продовження Додатку В



ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ

ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА ВІЙСЬКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ

ДЕПАРТАМЕНТ ФІНАНСІВ

м. Тернопіль, вул. М.Грушевського, 8, 46021, тел.: (0352) 52-10-83 факс: 23-51-90
 E-mail: 02316032@te.gov.ua, Код згідно з ЄДРПОУ 02316032

від 02.12. 2015 року № 4.2-33/1729 На № _____ від _____ 20____ року

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи аспіранта кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Західноукраїнського національного університету на тему: „Формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ” Дем’янишина Василя Васильовича

У дисертаційній роботі Дем’янишина В. В. на тему: „Формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ” на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю – 072 Фінанси, банківська справа та страхування, розглянуто теоретичні й практичні питання, які стосуються проблем формування, розподілу і використання фінансових ресурсів бюджетних установ в сучасних умовах господарювання та основних напрямів їх реалізації в умовах реформування системи управління публічними фінансами. Більшість висновків і пропозицій, що містяться у роботі, мають теоретичне обґрунтування й практичне значення. Основні з них, а саме, рекомендації щодо удосконалення формування та використання фінансових ресурсів бюджетних установ та управління цими ресурсами, оптимізації джерел формування фінансових ресурсів та напрямів їхнього використання, пошуку додаткових джерел використані у практичній діяльності департаменту фінансів Тернопільської обласної військової адміністрації у процесі аналізу виконання місцевих бюджетів Тернопільської області, а також у процесі складання проекту обласного бюджету Тернопільської області на 2026 рік.

Директор департаменту



Володимир ЧЕПІЛЬ

продовження Додатку В



Україна

ТЕРЕБОВЛЯНСЬКА МІСЬКА РАДА

вул. Князя Василька, 104а, м. Тереховля, Тернопільська обл., 48100, тел: (03551) 2-14-62.
факс: (03551) 2-19-94, e-mail: terebrada@ukr.net Код ЄДРПОУ 04058456

20. 11. 2025 № 02-13/2252

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційної роботи
Дем'янишина Василя Васильовича на тему: «Формування і використання
фінансових ресурсів бюджетних установ», поданої на здобуття наукового
ступеня доктора філософії**

Цією довідкою Тереховлянська міська рада підтверджує зацікавленість у науковому дослідженні Дем'янишина Василя Васильовича на тему: «Формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ».

Формування, розподіл і використання фінансових ресурсів бюджетних установ є одними з найактуальніших викликів для територіальних громад, особливо в умовах реформування системи публічних фінансів та зростання вимог до ефективності бюджетного процесу. Висновки та рекомендації здобувача, спрямовані на вдосконалення аналітичних підходів до оцінювання джерел фінансування, визначення пріоритетних напрямів використання коштів, підвищення прозорості та раціональності бюджетних операцій, були практично застосовані у діяльності головних розпорядників бюджетних коштів Тереховлянської міської територіальної громади. Це сприятиме удосконаленню управління та підвищенню ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду за місцем захисту дисертації.

Міський голова



Олег ПРОДАН

продовження Додатку В



Україна

Пасічнянська сільська рада

Надвірнянського району, Івано-Франківської області
78432, с. Пасічна, вул. С.Галечко, Надвірнянського району, Івано-Франківської
області

№ 2/1-1538/02-64

16.12.2025р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи

Дем'янишина Василя Васильовича на тему:

«Формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ»

Результати наукового дослідження Дем'янишина Василя Васильовича на тему: «Формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ» були вивчені і обговорені фахівцями Пасічнянської сільської ради.

Рекомендації дисертанта стосовно систематизації релевантних інструментів залучення додаткових фінансових ресурсів, покликаних сприяти стабільній фінансово-господарській діяльності бюджетних установ були використані у практичній роботі Пасічнянської територіальної громади.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду за місцем захисту дисертації.

Сільський голова



Андрій ГУНДА



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009; тел./факс +380 (352) 51-75-75;
www.wunu.edu.ua; rektor@wunu.edu.ua; ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 33680120

ДОВІДКА

про впровадження у навчальний процес результатів наукового
дослідження Дем'янишина Василя Васильовича на тему
«Формування і використання фінансових ресурсів бюджетних
установ»

Основні положення та отримані результати дисертаційного дослідження Дем'янишина В. В. на тему «Формування і використання фінансових ресурсів бюджетних установ», поданого на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю D2 «Фінанси, банківська справа та страхування», впроваджені у навчальний процес Західноукраїнського національного університету при поглибленні змістового наповнення та розробки практичних завдань з дисциплін: «Публічні фінанси» при підготовці здобувачів вищої освіти за освітньою програмою «Фінанси» на першому рівні вищої освіти за спеціальністю D2 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок» та «Бюджетний менеджмент» на другому рівні вищої освіти за спеціальністю D2 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок».

Проректор
з науково-педагогічної роботи
Західноукраїнського національного
університету
канд. екон. наук, доцент



Віктор ОСТРОВЕРХОВ

Виконавець
Андрій КРИСОВАТИЙ
0679990005

ЗУНУ
№ 126-28/2952 від 31.12.2025

