

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

А. В. ХОМУТЕНКО

**СУЧАСНА ПАРАДИГМА УПРАВЛІННЯ
ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ УКРАЇНИ**

Монографія

**ОДЕСА
2019**

УДК 336.131:167.7(477)
Х76

Рецензенти:

Бондарук Т. Г. – д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування Національної академії статистики, обліку та аудиту;

Кириленко О. П. – д.е.н., професор, заслужений діяч науки і техніки України, завідувач кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Тернопільського національного університету;

Корнєєв В. В. – д.е.н., професор, завідувач відділу фінансової політики Державного науково-дослідного інституту інформатизації та моделювання економіки Міністерства економічного розвитку і торгівлі України.

Рекомендовано до друку Вченою радою Одеського національного економічного університету (протокол № 8 від 16.05.2019 р.)

Хомутенко А. В.

Сучасна парадигма управління державними фінансами України : монографія / А. В. Хомутенко. – , 2019. – 380 с.

ISBN

У монографічному дослідженні здійснено комплексне обґрунтування теоретико-методологічних засад управління державними фінансами. Висвітлено результати аналізу дотримання системоутворюючих принципів, практики реалізації функцій, застосування методів та інструментів управління державними фінансами. Розглянуто проблематику та прагматику державного фінансового планування в Україні. Досліджено нормативно-правове, інформаційне, фінансове, матеріально-технічне та кадрове забезпечення управління державними фінансами України. Узагальнено та систематизовано підходи до управління державним бюджетом, державними позабюджетними фондами грошових коштів та фондами коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки України. Визначено пріоритетні напрямки інституціональної модернізації управління державними фінансами.

Видання призначене для фахівців та наукових працівників, викладачів, студентів вузів у галузі фінансів.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ	9
1.1. Генеза державних фінансів як науки	9
1.2. Теоретико-методологічна аргументація та практична інтерпретація поняття «державні фінанси»	19
1.3. Методологічні підходи до управління державними фінансами	31
РОЗДІЛ 2. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ	53
2.1. Системоутворюючі принципи управління державними фінансами	53
2.2. Функції, методи та інструменти управління державними фінансами	61
2.3. Критеріальний апарат до оцінювання ефективності управління державними фінансами	73
РОЗДІЛ 3. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ УКРАЇНИ	86
3.1. Морфологічна декомпозиція управління державними фінансами	86
3.2. Реалії та проблеми управління державними бюджетними та позабюджетними фондами грошових коштів	101
3.3. Пріоритетні напрямки інституціональної модернізації управління державними фінансами	114
РОЗДІЛ 4. ПРОБЛЕМАТИКА ТА ПРАГМАТИКА ФІНАНСОВОГО ПЛАНУВАННЯ В УКРАЇНІ	128
4.1. Планування доходів та видатків державного бюджету України	128
4.2. Специфіка планування державних позабюджетних фондів України	157
4.3. Стан і проблеми фінансового планування на рівні	

суб'єктів господарювання державного сектору економіки України	170
РОЗДІЛ 5. ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ УКРАЇНИ	187
5.1. Нормативно-правове та інформаційне забезпечення управління державними фінансами	187
5.2. Механізм фінансового та матеріально-технічного забезпечення управління державними фінансами	211
5.3. Особливості формування кадрового забезпечення управління державними фінансами	233
РОЗДІЛ 6. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ	252
6.1. Інституціональні засади державного фінансового контролю в Україні	252
6.2. Синергетичність та системність державного аудиту у сфері фінансів	265
6.3. Пріоритетні напрямки вдосконалення державного аудиту бюджетних програм.....	272
ВИСНОВКИ	281
Список використаних джерел	296

ВСТУП

Забезпечення стійких темпів економічного зростання та людського розвитку, запобігання розповсюдженню негласних тіньових форм взаємодії та різкого скорочення споживання суспільних благ, вирівнювання соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць та соціальної структури суспільства – завдання, які стоять на порядку денному будь-яких суспільних трансформацій. Вирішення таких суперечливих завдань ускладняється наявністю жорстких фінансових обмежень, які визначаються діючою в країні системою перерозподілу суспільних ресурсів. Справедливість суспільного перерозподілу та ступінь ефективності реалізації макроекономічних функцій держави, значною мірою, залежить від функціонуючої в країні системи державних фінансів.

Під впливом наростаючих транскордонних співпраць між країнами та необхідності встановлення партнерських стосунків між державним і приватним секторами, роль та призначення як державних фінансів, так і їх інституційного середовища (сукупності взаємопов'язаних політичних, соціальних та юридичних правил, що регулюють діяльність економічних суб'єктів) змінюється. Реформи, що проводяться у цій сфері спрямовані на підвищення рівня задоволення змінних у часі суспільних інтересів і забезпечення сталого суспільного розвитку. Досягнення таких цілей передбачає розвиток систем охорони здоров'я і освіти, покращення рівня життя населення і якості суспільних благ, підвищення продуктивності праці та нарощування наукового і фінансового потенціалу країни. Ступінь виконання таких завдань у значній мірі залежить від ефективності функціонування системи управління державними фінансами.

Останнім часом в Україні здійснюється якісне оновлення державної влади, підвищується роль управління фінансовими ресурсами й активами держави, посилюється боротьба з корупцією і правопорушеннями в фінансово-економічній сфері. Однак, позитивні тенденції в загальнодержавному секторі ще не набули стійкого довгострокового характеру. У цьому зв'язку вважаємо за необхідне проведення комплексних наукових досліджень парадигми управління державними фінансами України з метою формування концептуальних теоретико-методологічних засад та вироблення практичних рекомендацій по вдосконаленню механізму цілеспрямованого впливу

на економічні відносини, в результаті яких формується державний бюджет, державні позабюджетні фонди і фонди коштів суб'єктів господарювання державної форми власності.

Монографія складається з шести розділів, що у логічній послідовності розкривають наявні нормативно-правові, організаційні та методичні недоліки і прогалини управління державними фінансами України, які потребують усунення з метою підвищення рівня задоволення суспільних інтересів.

У першому розділі «Концептуальні підходи до управління державними фінансами» розглянуто передумови зародження та еволюції розвитку науки про державні фінанси, згруповано теоретичні погляди вчених на фінанси як самостійну галузь знань і доведено їх залежність від стадіальності історичного розвитку. Крім того, обґрунтовано необхідність формування чітких семантичних меж та прагматики вживання таких базових термінів фінансової науки як: суспільні фінанси, публічні фінанси та державні фінанси. Окрему увагу приділено характеристиці методологічних підходів до управління державними фінансами, серед яких: системний, холістичний, проектно-орієнтованого, процесний, кібернетичний, інформаційний, соціокультурний, інституціональний та ін.

У другому розділі монографії «Науково-методичні засади управління державними фінансами» представлені імперативи та домінантні принципи, методи та інструменти цілеспрямованого впливу на державні фінанси. За результатами дослідження методичного інструментарію управління державними фінансами у роботі визначено змістовне наповнення терміну «механізм управління державними фінансами»; здійснено теоретичне розмежування дефініцій термінів «метод» та «інструмент»; висловлена думка, що в результаті неефективного управління державними фінансами формується стійка тенденція до наростаючого бюджетного дефіциту, який покривається шляхом емісії та/або державних запозичень; обґрунтовано необхідність застосування в управлінні державними фінансами сучасних інструментів (наприклад, фінансова логістика, реінжиніринг, бенчмаркінг та ін.) тощо.

Третій розділ монографії «Сучасний стан та тенденції розвитку системи управління державними фінансами України» присвячено аналізу сучасного стану управління державними фінансами України. Дослідження атрибутивних властивостей системи управління державними фінансами в Україні дозволило розкрити особливості її

функціонування та запропонувати напрямки усунення виявлених структурних викривлень управління державними фінансами. Крім того, охарактеризовано бюджетні та позабюджетні фонди грошових коштів, що функціонують в Україні, та виявлено недоліки у їхньому управлінському механізмі. З метою підвищення рівня задоволення суспільних інтересів населення України запропоновано напрямки інституціональної модернізації управління державними фінансами.

У четвертому розділі «Проблематика та прагматика фінансового планування в Україні» проведено ґрунтовний аналіз практичної реалізації такої функції управління державними фінансами як планування на прикладі державного бюджету, державних позабюджетних фондів і фондів коштів суб'єктів господарювання державної форми власності. Обґрунтовано необхідність вдосконалення інструментів та методів планування усіх складових державних фінансів України.

Дослідженню нормативно-правового, інформаційного, фінансового та кадрового забезпечення управління державними фінансами присвячено п'ятий розділ «Організаційне забезпечення управління державними фінансами України». Виявлені недоліки дозволили сформулювати пріоритетні напрямки вдосконалення організаційних засад цілеспрямованого впливу на економічні відносини, в результаті яких утворюються державний бюджет, державні позабюджетні фонди та фонди коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки України.

У шостому розділі «Державний фінансовий контроль в системі управління державними фінансами» досліджено інституціональні основи державного фінансового контролю. Визначено суб'єктів, які контролюють державні фінанси України та принципи їх діяльності, що закріплені у міжнародних та національних нормативно-правових актах. Розглянуто методологічні засади аудиту як форми державного фінансового контролю з позиції синергетичного підходу. Запропоновано використовувати можливості державного аудиту як інструменту протидії адміністративним деліктам і детінізації економічних відносин у результаті формування у громадян якісно нової системи ціннісного світогляду через реалізацію освітньої мети.

Щиру вдячність за плідну співпрацю автор висловлює рецензентам: д.е.н., професору, завідувачу кафедри фінансів, банківської справи та страхування Національної академії статистики, обліку та аудиту Т. Г. Бондарук, д.е.н., професору, заслуженому діячу

науки і техніки України, завідувачу кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Тернопільського національного університету О. П. Кириленко, д.е.н., професору, завідувачу відділу фінансової політики Державного науково-дослідного інституту інформатизації та моделювання економіки Міністерства економічного розвитку і торгівлі України В. В. Корнєєву.

РОЗДІЛ I. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

1.1. Генеза¹ державних фінансів як науки

Еволюція суспільного розвитку призвела до необхідності відокремлення окремих публічно-правових утворень (країн). Централізація управління, посилення ролі таких публічно-правових утворень, поява грошей, дія економічних законів обумовило становлення фінансів як сфери відносин, що носили імперативний характер та розглядалися в якості «господарства держави» [1, с. 34].

Стадіальність соціально-економічного розвитку вплинула на розвиток фінансової науки, теоретичний базис якої розвивався протягом тисячоліть й досі не є чітко визначеним. Слід зазначити, що розрізняють класичну та неокласичну теорії фінансів [2; 3]. Класична теорія фінансів охоплює період від Римської імперії до сер. ХХ століття. Теоретичні положення цієї теорії фінансів ґрунтувалися на узагальненні методів мобілізації коштів, необхідних для утримання держави, а наукові дослідження, що проводились у зазначений період, охоплювали лише фінанси держави та механізм управління ними.

Теоретичні витоки фінансова наука як наука про управління державними фінансами бере з середніх віків, зокрема від французького меркантиліста Ж. Бодена, яким було написано трактат «Шість книг про республіку» (1577 р.) та зроблено спробу визначити предмет фінансової науки [2; 3]. Водночас, перші згадки про управління фінансами в рамках вирішення загальнодержавних питань з'являються ще у стародавньому світі, зокрема у Платона, Ксенофонта та Аристотеля. Так, зокрема, Ксенофонт (431-355 до н.е.) у своїй праці «Домострой» розглядав державні фінанси Аттики та відносив доходи від надання державою майна в оренду до державних доходів.

Окремі думки про фінанси містяться у працях Ф. Аквінського (1226-1274 рр.), який надав рекомендації з державного управління та визнав за державою право стягувати податки. Саме цей схоласт стоїть на межі виділених німецьким економістом К. Рау першого та другого етапів розвитку класичної теорії фінансів: періодів ненаукового стану

¹ Генеза – походження, виникнення

та наукової обробки знань [4]. У свою чергу, Д. Карафа, Н. Макиавеллі, Ж. Боден започаткували період наукової обробки знань про державні фінанси та систему управління ними [5]. Наукові дослідження такими мислителями велися, в основному, у напрямку пошуку джерел наповнення казни з урахування оптимальності оподаткування та підвищення ефективності управління державними видатками. Фінансова компонента діяльності держави вважалась вище зазначеними вченими надзвичайно важливою як з теоретичної, так і з практичної точки зору. Разом з тим, ці камералісти стверджували, що право монарха необмежено оподатковувати своїх підданих є абсолютним та непохитним. Наприклад, Д. Карафа (1406-1487 рр.) у своїй науковій праці «Про перешкоди правління та добрі принципи» надав поради з управління державними доходами і витратами, наголошуючи при цьому на помірності оподаткування. Вчений виділяв три групи державних витрат: на оборону, на утримання государя, на задоволення надзвичайних потреб, які повинні покриватися за рахунок державних доходів. У свою чергу в дослідженнях державних доходів значно просунувся Ж. Боден (1530-1596 рр.), який виділив сім основних джерел державних доходів: від доменів, військова здобич, подарунки дружніх держав, збори з союзників, доходи від торгівлі, мита з вивезення та ввезення, данина з покорених народів. Таким чином, зазначені вчені заклали підґрунтя науки про державні фінанси.

В умовах суспільного розвитку, зростання потреб держави, фінансова наука зосередилась на центральній фінансовій категорії – податках, які почали розглядати як основне джерело наповнення бюджету країни. Так, зокрема, проблематиці оподаткування присвячували свої праці: Т. Гоббс, Д. Локк, У. Петті, П. Буагільбер та інші. Крім того, вчені – меркантилісти надавали практичні рекомендації з державного управління податками, державними витратами та наголошували на рівномірності оподаткування, податковій оптимізації. Так, наприклад, до здобутків Т. Гоббса (1588-1679 рр.) можна віднести його видатну наукову працю «Левіафан», у якій вчений дослідив державну владу і механізм державного управління та обґрунтував необхідність запровадження непрямого оподаткування. До однодумців Т. Гоббса можна віднести У. Петті (1623-1687 рр.), який також виступав за непрямі податки та розробив ідеї стимулювання господарського життя через реалізацію податкової політики [6]. Натомість, фізіократ Д. Локк (1632-1704 рр.) виступав з

теорією єдиного податку, в якості якого пропонував використовувати поземельний податок [7]. П. Буагільбер (1646-1714 рр.) у своїх наукових працях пропонував реформу системи оподаткування та висував пропозиції щодо зменшення податкового тягаря. За зменшення податкового тягаря виступали й російські вчені – меркантилісти, зокрема: Ю. Крижаніч, Г. Котошихін та І. Посошков. Водночас, зазначені науковці ратували за абсолютизм² (самодержавство, абсолютну монархію) у державному управлінні, який у ті часи й існував у Російській імперії.

Проблемами розбудови ефективно функціонуючої системи управління «коронним майном» займався німецький вчений Л. фон Секендорф (1626-1692 рр.), який зробив спробу систематизувати й упорядкувати відомості про управління державними фінансами, висловив думку про зв'язок народного господарства, благополуччя і податної сили населення, заклав прикладний фундамент фінансової науки. Зауважимо, що сформовані вченим правила державного управління використовувались у німецьких державах протягом багатьох років.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження зазначимо, що проблематика фінансів та питання управління фінансами зазначеними вище вченими не були основним предметом їх досліджень, а розглядалися лише в контексті науки про державне управління та економічної науки.

Перехід до наукового (раціонального) періоду (третій етап становлення фінансової науки за К. Рау [4, т.1, с. 12-14]) пов'язується з іменами відомих німецьких та італійських вчених XVIII-XIX ст. Так, поради з державного управління фінансами надавали І. фон Юсті (1717-1771 рр.) та Й. Зонненфельс (1733-1817 рр.), дослідження яких носили прикладний характер. Зауважимо, що саме завдяки науковим напрацюванням І. фон Юсті³ та Й. Зонненфельс⁴ фінансова наука

² Абсолютизм (від лат. absolutus – необмежений, незалежний, безумовний, самодержавство, абсолютна монархія) – форма правління державою, за якої верховна влада (суверенітет тощо) належить одній особі (царю, імператору, королю тощо), та для якої характерний найвищий ступінь централізації державної влади. [8]

³ Під фінансовою наукою І. фон Юсті розумів: достатню обізнаність і мистецтво в тих справах, за допомогою яких майно держави добре управляється з метою загального благополуччя; як науку про господарське отримання майна держави, його розумному вживанні для загального блага держави і підданих та утримання в хорошому стані необхідних для цього установ та операцій [3, с. 46]

⁴ Й. Зонненфельс розглядав фінансову науку як звід правил для справляння державних доходів найбільш вигідним чином [там само]

перетворилась у самостійну сферу наукових інтересів, а фінанси – у невід’ємний елемент державного управління [9, с. 42]. Російський економіст XIX ст. В. А. Лебедев, аналізуючи дослідження І. фон Юсті та Й. Зонненфельса, зазначає, що головна мета фінансової науки – надання державі коштів, а питання їх витрат лежить у площині загальної політики держави [9, с. 47]. Разом з тим, подальші наукові дослідження, присвячені теоретичній та прикладній проблематиці фінансів, спростували таку думку вченого.

Біля витоків нової стадії розвитку теорії та практики фінансової науки стояли Ф. Кене, А. Тюрго, О. Мірабо, які науково обґрунтували необхідність прив’язки фінансового господарства до теоретичних положень політичної економії. Так, зокрема, науковим доробком у науку про фінанси Ф. Кене є обґрунтування зв’язку відтворювального процесу виробництва з оподаткуванням. Зазначені фізіократи виступили з критикою існуючого фінансового строю та сформованої системи державного управління фінансами, вони стояли на засадах просвітницького абсолютизму та висунули ідею встановлення єдиного податку, який формуватиме державні доходи.

Пропозиції щодо методів формування державних доходів та їх видів надав російський науковець С. Десницький (1740-1789 рр.), який пропонував ввести: податки на майно; податки на продукти, вироблені у домашньому господарстві; податки на ввезені та вивезені товари; податки на господарську діяльність. Крім того, вчений розробив проект фінансового законодавства та обґрунтував твердження про те, що держава повинна фінансувати освіту й науку та встановлювати контроль над цінами [2].

Наприкінці XVIII ст. у багатьох країнах Європи відбулися значні соціально-економічні та політичні перетворення, що обумовили появу нових теорій в галузі права, держави і філософії та становлення науки про народне господарство – політичної економії. «Початок політичної економії як науки» [1, с. 86; 10] пов’язаний з ім’ям відомого економіста А. Сміта, який, у своїй праці «Дослідження про природу та причини багатства» закладає тверде політико-економічне підґрунтя фінансової науки [4, с. 53]. Зауважимо, що основним постулатом А. Сміта стала лібералізація економічного життя країни, тобто повне невтручання держави в економіку. Прихильниками відходу від етатизму⁵ були, зокрема Д.

⁵ Етатизм (державництво) (від фр. État - держава) - ідеологія, яка стверджує провідну роль держави у політичному житті, включаючи підпорядкування інтересів як окремих людей, так і

Рікардо та Дж. Ст. Мілль. Внеском у фінансову науку Д. Рікардо є сформована теорія податків, а Дж. Ст. Мілля – теорія рівності жертви, у якій обґрунтовано принцип прогресивного оподаткування.

Перехід від абсолютизму до конституційного управління, інтенсивне зростання державного фінансового господарства у кінці XVIII на поч. XIX ст. стимулювало розвиток фінансової науки як науки про державні фінанси, а не як структурної частини політичної економії. Основна заслуга нової віхи у розвитку фінансової науки належить такому відомому німецькому вченому як К. Рау, який у своєму підручнику «Основні початки фінансової науки» систематизував знання про фінанси: державні витрати, державні доходи, державний кредит, бюджет та фінансове управління. Зауважимо, що у цей період активізувалась фінансова думка у Росії. Так, у витоків фінансової науки в Росії, зокрема, стояли: М. Сперанський, Н. Тургенєв, М. Орлов, І. Горлов та ін. У своїх дослідженнях вказані вчені значну увагу приділяли проблематиці управління державними фінансами в Російській імперії [12]. Наприклад, М.М. Сперанський (1772-1839 рр.) у своєму дослідженні «План фінансів» надавав рекомендації з державного управління, розглядав проблеми регулювання державних фінансів, виступав за впровадження прибуткового прогресивного податку та підвищення подушної податі.

Прогресивними на той час були погляди Ж. Сісмонді, який також зробив значний внесок у розвиток фінансової науки, вимагаючи скорочення податків та встановлення неоподаткованого мінімуму. Соціолізуючий вплив на розвиток фінансової науки здійснили наукові доробки К. Маркса. Водночас, вчений фрагментарно в рамках політичної економії розглядає окремі категорії фінансів, як то: податки, бюджет, державний борг та інші [13].

Певний внесок у розвиток фінансової науки зробив Л. Косса, який вважав фінансову науку теорією державного майна, що вивчає як таке майно слід складати, як ним користуватися та управляти [14; 15]. Крім того, вчений відмічав, що фінансова наука не є доповненням до політичної економії та обґрунтовував необхідність державного втручання в економіку. Досить цікавими виглядають наукові погляди прихильника економічного лібералізму П. Леруа-

груп інтересам держави; політика активного втручання держави в усі сфери суспільного та приватного життя [10]

Больє (1843-1916 рр.), який виступив проти господарської діяльності держави та прогресивного оподаткування. Крім того, вчений виключив категорію державних видатків із предмету фінансової науки, вважаючи її предметом лише державні доходи та вказуючи на прикладний характер фінансової науки.

Свою лепту у розвиток фінансової науки в Російській імперії у другій половині XIX – на початку XX століть внесли: С. Вітте, С. І. Ілловайський [16], В. А. Лебедев, І. Х. Озеров, Л. В. Ходський [17], І. І. Янжул та інші відомі науковці. Слід зазначити, що у XIX столітті ціла плеяда російських вчених на підставі досліджень зарубіжної теорії та практики управління державними фінансами, розвивали науку про державні фінанси та науку про управління ними на засадах державного соціалізму, який будувався в Росії. Так, наприклад, І. І. Янжул (1846-1914 рр.), який був яскравим представником державного соціалізму, відстоював думку про необхідність втручання держави у економічне життя. Вчений розглядав звичайні державні доходи (доходи від державного майна, регалії, податки, мита) та незвичайні державні доходи. Зауважимо, що І. І. Янжул ототожнював поняття «фінансова наука» та «фінансове право».

Вагомий внесок у розвиток не лише економічної науки, а й науки про управління на теренах нашої країни зробив М. І. Туган-Барановський, який, зокрема, досліджуючи проблематику розподілу сукупного суспільного продукту та його частини – національного доходу надавав рекомендації з регулювання такого процесу з метою встановлення «соціалістичного миру» [17; 18]. Передові ідеї на той час стосовно проблематики управління державними фінансами висунули: М. П. Яснопольський, М. М. Алексеєнко, М. І. Мітіліно, М. Добриловський, Є. Слуцький та ін. [19; 20].

До сучасних дослідників, які провадять наукові пошуки, спрямовані на вдосконалення такої частини економічних відносин, як державні фінанси, слід віднести: В. П. Кудряшов [21], О. О. Молдован [22], В. В. Небрат [23], О. Д. Рожко [24], О. І. Тулай [25].

У світовій фінансовій науці в кінці XIX на поч. XX століть з'являються наукові напрацювання з фінансового менеджменту А. Файоля та Ф. Тейлора, а в середині XX століття – П. Друкера. Першопричиною появи системних та цілісних наукових робіт з фінансового менеджменту став розвиток приватних підприємств та необхідність створення ефективно функціонуючої системи управління на них. Зауважимо, що усі теоретичні та прикладні

розробки у галузі фінансового менеджменту можуть бути використані не лише на приватних підприємствах, а й на підприємствах державної форми власності, які, в свою чергу, є складовою частиною сектору загальнодержавного управління, а їх фінанси – складовою державних фінансів. Тож, зазначені вчені внесли свою лепту у становлення науки про державні фінанси. Саме тому, в рамках даного дослідження будуть використані наукові публікації з проблематики фінансового менеджменту.

З розвитком приватних підприємств почали розвиватися національні фінансові ринки, що обумовило появу ґрунтовних теоретичних досліджень (Л. Башельє, Дж. Уільямс, Г. Марковіц, У. Шарп) та практичних розробок цієї сфери фінансової системи (Ч. Доу, Е. Джонс, Р. Коуз, Ф. Модільяні). Держава та підприємства державної форми власності, як відомо, також можуть бути повноцінними учасниками фінансового ринку, саме тому усі наукові напрацювання у цій сфері можна вважати лептою у розвиток науки про державні фінанси.

Відмітимо, що фінансового-господарська діяльність суб'єктів господарювання державної форми власності була предметом досліджень таких вітчизняних вчених: М. Д. Білик [26], Ю. А. Богач [27], А. Ф. Мельник [28], Г. М. Тарасюк [29]). Наприклад, М. Д. Білик присвятила дисертаційну роботу науковому пошуку шляхів вирішення теоретико-методологічних та прикладних проблем управління фінансами державних підприємств.

Таким чином, в результаті домінування приватного сектору, появи наукових розробок у галузі корпоративних фінансів відбулось розмежування державних фінансів і фінансів підприємств, що, в свою чергу, обумовило розвиток у сер. ХХ ст. неокласичної теорії фінансів [2]. Водночас, слід зазначити, що науковці не переставали цікавитися проблематикою державних фінансів. Так, у ХХ – ХХІ столітті А. М. Александров [30], Б. Г. Болдирєв [31], Д. Брюммерхофф [32], Е. А. Вознесенський [30], В. П. Дьяченко [33], Р. Масгрейв [34], Ф. Нітті [35], В. М. Пушкарьова [14], Дж. Стігліц [36], Дж. Стрик [37], та інші відомі економісти присвячували свої дослідження як державним фінансам у цілому, так і їх окремим категоріям, як то: податки, бюджет, державний кредит та ін. Наприклад, у своїх працях Р. Масгрейв пов'язує неокласичні концепції державного регулювання з кейнсіанською політикою державних видатків, податкового

обкладання та державного кредиту, вчений висуває пропозиції з підвищення ефективності державного управління [34].

Серію наукових та навчально-методичних праць, присвячених становленню та розвитку фінансової науки опублікували відомі українські науковці: В. Л. Андрущенко [38], Л. О. Баластрик, В. Д. Базилевич [39], О. І. Барановський [40], О. Д. Василик [41], В. Г. Дем'янишин [42], І. В. Запатріна [43], С. П. Захарченков [44; 45], С. М. Злупко [46], О. С. Лондар [47], І. О. Луніна [48], В. М. Опарін [49], К. В. Павлюк [41], Ю. В. Пасічник [50], В. М. Федосов [51], І. Я. Чугунов [52], С. І. Юрій [51], П. І. Юхименко та ін. Так, В. М. Опарін, В. М. Федосов та П. І. Юхименко провели серію досліджень, у яких розривається сутність та сучасне бачення фінансів у цілому та публічних фінансів зокрема [53; 54]. Відмітимо, що останніми роками активізувалися дослідження публічних фінансів як фінансової категорії, як суспільного явища та як окремих економічних відносин. Це, передусім, обумовлено суспільним розвитком, який вимагає перегляду усталених наукових теорій.

Внесок у розвиток науки про державні фінанси в частині вдосконалення економічних відносин, пов'язаних з перерозподілом фінансових ресурсів, спрямованих на забезпечення розвитку окремих адміністративно-територіальних одиниць, зокрема, зробили: Т. Г. Бондарук [55], А. Є. Буряченко [56], І. С. Волохова [57], О. П. Кириленко [58], Г. Л. Монастирський [59], О. О. Сунцова [60]. Серед зарубіжних фахівців, які займалися проблематикою місцевих фінансів, слід виділити: Р. Берда, Е. Слака (Bird, R. M.; Slack, E. [61]), А. Датта (A. Datta [62]), А. Шаха [63] та ін.

Слід зазначити, що у ХХ ст. в науковій фінансовій літературі набули розвитку дослідження особистих фінансів (фінансів домогосподарств), які мають опосередкований вплив на розвиток науки про державні фінанси (Т. О. Кізима [64], Г. М. Коцюрубенко [65], Н. Г. Нехайчук [66]). Так, зазначені наукові напрацювання можуть бути використані при обранні тих чи інших інструментів фінансової політики держави, використання яких позначиться на стані державних доходів, а отже й на стані державних фінансів. Саме ця публічна сфера діяльності й буде розглянута в рамках даної роботи.

Усвідомлення вченими-фінансистами того, фінанси та їх окремі складові є економічними відносинами, якими необхідно управляти, призвело до нових наукових пошуків шляхів вдосконалення

механізму такого цілеспрямованого впливу. Наприклад, останніми роками активізувалися дослідження, присвячені бюджетному менеджменту (Н. В. Винниченко [67], О. В. Горбунов [68], Н. Ю. Мельничук [69] та ін.), у яких науковці виробляють пріоритетні напрямки вдосконалення управління фінансовими ресурсами державного бюджету. Саме такий підхід до розгляду фінансових явищ та процесів вважаємо продуктивним та таким, що дозволить удосконалити механізм управління економічними відносинами, пов'язаними з розподілом та перерозподілом суспільного продукту.

Результати проведеного дослідження теоретичних витоків становлення науки про фінанси та її частини – науки про державні фінанси показали, що ця сфера економічних відносин зародилася в результаті функціонування держави та необхідності здійснення державного управління. Це обумовило ототожнення категорії «фінанси» з поняттям «державні фінанси», які протягом декількох століть розглядалися виключно у складі науки про державне управління. До науковців, які дотримувались такої позиції відносимо, зокрема: Д. Карафу, Н. Макіавелі, Ж. Бодена. Водночас, еволюція наукових думок сприяла появі праць учених, у яких фінанси розглядалися як складова частина політичної економії (У. Петті, П. Буагільбер, А. Сміт та інші) та в рамках правових наук, зокрема, фінансового права (В. Лебедев, І. Янжул, Г. Жез та інші). До наступної групи відносимо вчених, наукові праці яких сприяли становленню фінансової науки як самостійної галузі знань, предметом якої спочатку були лише державні фінанси⁶ (Й. Зонненфельс, І. Юсті, Л. Косса, К. Рау, К. Еєберг та інші), а пізніше й місцеві (Ф. Нітті, П. Леруа-Больє, Е. Селігман та інші), корпоративні (Г. Кінг, В. Лох, М. Дженсен, К. Сміт та інші) та особисті (К. Плен, М. Хантер та інші) фінанси. Усі зазначені вчені внесли свою лепту у розвиток науки про фінанси взагалі та державні фінанси зокрема; вважаємо, що кожен з них стоїть у витоків того чи іншого напрямку наукових досліджень у галузі фінансів [71].

Зауважимо, що, незважаючи на численні наукові праці, й досі у вітчизняній та зарубіжній літературі зустрічається неоднозначність розуміння призначення і ролі фінансової науки. На нашу думку, фінансова наука представляє собою науку, яка досліджує фінансові

⁶ На теренах нашої країни такі наукові погляди існували аж до розпаду Радянського союзу

явища⁷ та процеси з метою виявлення найбільш оптимальних напрямів управлінської діяльності на різних рівнях економічної системи.

До фінансових процесів, на які здійснюється цілеспрямований вплив, відносимо окремі економічні відносини, результатом яких є рух фінансових ресурсів на різних рівнях, між та всередині інституціональних секторів економіки з урахуванням фактору часу⁸. На макрорівні такими економічними відносинами являються державними фінансами, особливості та характерні ознаки яких розглядатимуться нами у подальшому науковому дослідженні. При цьому, державні фінанси будуть досліджені нами як об'єкт управління. Особливості інституціонального середовища⁹ та складових державних фінансів визначають механізм управління ними, що, в свою чергу, обумовило логіку та структуру викладення положень дослідження.

Усе вище зазначене свідчить про необхідність формування єдиних систематизованих теоретичних, методологічних та прикладних аспектів управління державними фінансами як сфери діяльності держави, що поєднує фінансову науку та науку про управління. З метою досягнення поставленої мети, перш за все, необхідно навести теоретико-методологічну аргументацію та визначити практичну інтерпретацію державних фінансів як об'єкту управління.

⁷ Під фінансовим явищем будемо розуміти теоретичне свідчення або вербальний знак реально існуючої події в фінансовому житті суспільства. Фінансове явище статичне, його можна порівняти з фактом у фінансовій діяльності (авторська думка, сформована під впливом [70]). До фінансовий явищ відноситься: бюджетний дефіцит (перевищення видатків над доходами), доходи бюджету (сукупність грошових надходжень до централізованих фондів), видатки бюджету (кошти, що спрямовуються на забезпечення виконання завдань та функцій органів влади) та ін.

⁸ Окремими економічними відносинами, що пов'язані розподілом і перерозподілом ВВП, НБ та формуванням централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів є: податки, державний кредит, державні запозичення, фінансові потоки та ін.

⁹ Інституціональне середовище – сукупність взаємопов'язаних політичних, соціальних та юридичних правил, що регулюють діяльність економічних суб'єктів [72]

1.2. Теоретико-методологічна аргументація та практична інтерпретація поняття «державні фінанси»

Динамічні та масштабні перетворення усіх сфер суспільного життя відображаються на мові, словарний склад якої постійно поповнюється. У вжиток входять слова, що віддзеркалюють нові економічні, соціальні, культурні та науково-технічні реалії. Вони виражають сутність та матеріальний зміст понять, мають прагматику вживання та семантичні відтінки.

Писемне мовлення, подане у науковому стилі, метою якого є пояснення явищ (процесів) та результатів проведеного дослідження, вимагає від його автора не лише логічності, лаконічності, послідовності викладення матеріалу і обґрунтованості тверджень, а й точності вжитої термінології [73]. Таким чином, терміни, як специфічні поняття певної галузі науки, повинні мати чіткі семантичні межі.

Як зазначалось, фінансова наука, виступаючи окремою галуззю науки, досліджує фінансові явища та процеси з метою глибшого розуміння економічної природи реально існуючих подій в житті суспільства в цілому та окремих суб'єктів господарської діяльності зокрема. Теоретичне свідоцтво або вербальний знак окремої події суспільного життя [74], а також окремі відносини, що виникають між різними суб'єктами, знаходить своє відображення у фінансовій науці у вигляді терміну, використання якого дозволяє розкрити сутність та природу фінансового явища, процесу.

Вітчизняна фінансова наука, постійно поповнюється термінами, які по-новому розкривають сутнісний зміст окремих фінансових явищ (процесів), а отже потребують формування прагматики вживання та своїх семантичних меж. До таких термінів, важливість розкриття дефініції яких не викликає сумнівів, відносять: суспільні фінанси, публічні фінанси та державні фінанси. Визначення семантичних відтінків цих термінів дозволить розмежувати їх, що сприятиме не лише посиленню теоретичного базису фінансової науки, а й удосконаленню нормативно-правових і організаційних засад фінансової та управлінської діяльності в суспільстві.

Глобалізація усіх сфер суспільного життя призводить до використання термінів іншомовного походження, які останнім часом у вітчизняних публікаціях вживаються без перекладу. У

підтвердження цієї тези можна привести термін «публічні фінанси» (public finance), який як у зарубіжній, так і вітчизняній науковій літературі підміняється поняттям «державні фінанси» [75; 76] та «суспільні фінанси» [77]. Ототожнення у науковій літературі таких термінів, на нашу думку, в першу чергу, пов'язане з відсутністю їх чітких семантичних меж, встановлення яких можливе за рахунок дослідження етимології окремих слів і термінів, встановлення прагматики їх ужитку, здійснення компаративного аналізу економічних відносин, які виникають на різних рівнях економічної системи та формування дефініції таких термінів фінансової науки. При цьому, наголосимо на тому, що проведене дослідження спрямоване на визначення економічної природи, сутності та призначення окремих явищ та процесів у фінансовій сфері суспільного життя.

Перш ніж почати дослідження окремих фінансових явищ, вважаємо за необхідне зазначити, що категорію «фінанси» необхідно розглядати як економічну та таку, що характеризує певну частину відносин, що виникають у суспільстві.

Почнемо дослідження з терміну «державні фінанси», який, серед вище названих, є найбільш поширеним у вітчизняній фінансовій науці. Як відомо, слово «держава» означає суспільний інститут, форму організації суспільства. Наукові дискусії виникли навколо структури, складових державних фінансів. Зауважимо, що частина науковців, зокрема у підручнику «Теорія фінансів» під редакцією професора В. М. Федосова, до складу державних фінансів включає державний кредит [78, рис. 2.1]. Віддаючи належне науковому доробку вчених, ми не можемо погодитись з тим, що державний кредит є складовою державних фінансів, адже, по перше, державний кредит не є окремим фондом грошових коштів, а по друге, система управління державним кредитом не має відокремлених від системи управління державним бюджетом організаційних засад. На нашу думку, про державний кредит необхідно говорити як про фінансову категорію, яка являє собою економічні відносини, що виникають при здійсненні державою бюджетного кредитування та запозичень. Крім того, ставимо під сумнів ще одну наукову позицію колективу авторів згаданого підручника щодо включення до системи державних фінансів зведеного бюджету (сукупність «державного бюджету і місцевих бюджетів») та фінансів державного сектору (сукупність «фінансів державних підприємств і муніципального господарства»)

[78, рис. 5.1]. Вважаємо, що вказані складові формують не систему державних фінансів, а входять, на ряду з іншими, до складу фінансової системи країни.

Аналогічних неточностей, на наш погляд, припускаються С. Л. Лондар та О. В. Тимошенко, які до державних фінансів включають: загальнодержавні фінанси (державний бюджет, загальнодержавні цільові фонди, державний борг, фінанси державних підприємств, резервні та страхові фонди) та місцеві фінанси (місцеві бюджети, регіональні фонди, місцеві позики, фінанси муніципальних підприємств) [79, рис. 6.1]. Недостатньо обґрунтованою є думка науковців відносно включення до складу державних фінансів місцевих фінансів, які об'єднують фінанси муніципальних господарств та підприємств. По перше, тому що, відповідно вітчизняного законодавства, в Україні відсутні муніципалітети як адміністративно-територіальна одиниця. Розуміючи, що мова йде про загальнотеоретичне уявлення фінансів на мезорівні, вважаємо більш доцільно вживати термін «місцеві», а по відношенню до підприємств (установ, організацій та майна), що належать територіальній громаді – комунальні (відповідно до форм власності, встановлених Цивільним кодексом України [80, ст. 327]). По друге, на нашу думку, місцеві фінанси є складовою частиною суспільних фінансів країни, нарівні з державними фінансами. Отже, відсутність у галузі фінансів категоріально-понятійної чистоти призводить до розмивання семантичних меж терміну «державні фінанси», що, в свою чергу, негативно впливає на процес управління державними фінансами. Це обумовлює необхідність формування чіткого теоретичного підґрунтя окремої сфери економічних відносин, що отримала назву державні фінанси.

З метою визначення семантичних меж терміну «державні фінанси» зауважимо, що результатом фінансових відносин є формування, розподіл та використання фондів грошових коштів. При цьому, необхідно враховувати, що такі фонди створюються на різних рівнях економічної системи. В результаті руху вхідних фінансових потоків на макрорівні утворюються централізовані фонди грошових коштів: державний бюджет, в т. ч. бюджетні фонди та державні позабюджетні фонди грошових коштів (наприклад, соціального страхування). Зауважимо, що вхідні фінансові потоки таких фондів утворюються в результаті розподілу та первинного перерозподілу ВВП (у кризу – розподілу, шляхом приватизації, національного

багатства) відповідно до діючих у країні правових норм. У результаті вторинного перерозподілу ВВП через централізовані фонди грошових коштів утворюються вихідні фінансові потоки, які можуть формувати фонди коштів суб'єктів господарювання державної форми власності¹⁰. До таких суб'єктів слід відносити підприємства (установи, організації), у яких не менше 50% власного капіталу належить державі (або частка його становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на діяльність таких суб'єктів) [81, ст. 22], так званий державний сектор економіки¹¹. Одним з джерел утворення децентралізованих фондів коштів таких суб'єктів є державний бюджет. Таким чином, в результаті руху частини суспільних фінансових ресурсів, які є матеріальним змістом державних фінансів, формуються: державний бюджет, в т. ч. й бюджетні фонди, державні позабюджетні фонди грошових коштів та децентралізовані фонди грошових коштів суб'єктів господарювання державної форми власності.

Усе вище зазначене дозволяє сформулювати дефініцію терміну «державні фінанси», яка буде узагальнюючою та розкриватиме економічну природу такого явища. Так, державні фінанси – це економічні відносини, що носять імперативний характер, результатом яких є рух частини суспільних фінансових ресурсів, які формують державні централізовані фонди грошових коштів (в т. ч. бюджетні та позабюджетні) та децентралізовані фонди грошових коштів суб'єктів господарювання державної форми власності з метою задоволення суспільних інтересів та надання суспільних благ і послуг населенню країни. Під суспільними фінансовими ресурсами слід розуміти кошти, що утворюються в результаті розподілу та перерозподілу (в т. ч. вторинного – через бюджети різних рівнів) сукупного суспільного продукту з метою забезпечення збалансованого динамічного розвитку соціально-економічної системи.

Схожі з державними фінансами ознаки мають економічні відносини, які називають публічними фінансами. Необхідно відмітити, що публічні фінанси у вітчизняній науковій літературі стали предметом досліджень відносно недавно, тоді як у західних наукових публікаціях дискусії навколо економічної природи публічних фінансів ведуться вже давно. Так, П. Джейн у своїй книзі

¹⁰ Більш детально такі процеси будуть досліджені у наступних підрозділах роботи

¹¹ сукупність підприємств, установ, організацій, що належать до державної або змішаної власності та управляються державними органами або уповноваженими особами

досліджує природу публічних фінансів шляхом проведення компаративного аналізу поглядів економістів XIX-XX ст. на поняття «публічні фінанси», розмежування публічних і приватних фінансів та формування цілей публічних фінансів. В результаті проведеного дослідження науковець наголошує на тому, що публічні фінанси пов'язані з діяльністю органів влади, метою якої є: розміщення недостатніх ресурсів, розподіл суспільних доходів і багатства, забезпечення економічного зростання та стабільності (повна зайнятість, відносно стабільні ціни) [82, с. 2-12]. Крім того, П. Джейн відмічає, що публічні фінанси, на відміну від приватних, покликані сприяти добробуту суспільства в цілому, а не окремих індивідуумів. Таким чином, науковець визначив окремі ознаки публічних фінансів, однак, на нашу думку, не розмежував державні, публічні та суспільні фінанси.

Відомий американський економіст-сучасник Дж. Грубер, який займається проблематикою публічних фінансів та публічної політики (Public Finance and Public Policy) у своїх публікаціях підкреслює, що публічні фінанси досліджують «роль держави в економіці» («the role of the government in the economy») [83]. Крім того, зазначається, що результатом таких досліджень повинна бути відповідь на питання: коли і чому державі необхідно втручатися в економіку, яким чином це необхідно робити та який буде від цього ефект. На нашу думку, науковець розглядає економічні відносини держави як політичного утворення в цілому, без виокремлення рівнів економічної системи і учасників таких відносин, без уточнення того, що частину своїх повноважень по наданню суспільних благ органи державної влади делегують громадянському суспільству в особі органів місцевого самоврядування. Варто також зазначити, що у перекладній літературі книга Дж. Грубера отримала назву «Державні фінанси та державна політика» [84]. Таким чином, вважаємо, що американський економіст все ж має на увазі державні фінанси у наведеному нами вище значенні цього терміну.

Проведені нами дослідження показують, що в іноземній науковій та публіцистичній літературі дефініція терміну «публічні фінанси» часто окреслює певні практичні аспекти такого фінансового явища, а не розкриває його економічну природу. У підтвердження цієї тези зазначимо тлумачення поняття «публічні фінанси», наведене у американському он-лайн бізнес-словнику. Так, під публічними фінансами розуміють збір податків з тих, хто отримує вигоду від

надання суспільних благ з боку держави, а також використання цих податкових коштів для виробництва і розподілу суспільних благ [85]. Крім того, офіційні публікації Європейської комісії, присвячені публічним фінансам, демонструють, що у практичній площині публічні фінанси пов'язують із:

- державними доходами (у складі яких важлива роль відводиться системі оподаткування);
- державними витратами (звертається увага на пріоритетність державних інвестицій);
- державним дефіцитом і боргом [86].

Проведений огляд зарубіжної літератури показав, що наукова спільнота по-різному тлумачить сутність публічних фінансів: одні – розділяють державну (government) та публічну (public) сферу, а отже й економічні відносини, що виникають між суб'єктами, інші ж науковці – ототожнюють їх. Все це зумовлює необхідність встановлення семантичних меж терміну «публічні фінанси». Для цього спершу варто визначити значення слова «публічний». Так, словники з української мови наступним чином тлумачать слово «публічний»: «прилюдний, привселюдний, гласний, відкритий» [87; 88]. Відзначимо, що слово «публічний» останнім часом набуло поширеного вжитку як у вітчизняних наукових публікаціях, так і у нормативно-правових актах.

У вітчизняному законодавстві слово «публічні», зокрема, вживається по відношенню до акціонерних товариств, які зобов'язані оприлюднювати на своїх веб-сайтах результати своєї фінансової діяльності [89, ст. 1]. Хоча економічні відносини, в результаті яких формуються та використовуються фонди грошових коштів публічних акціонерних товариств, і є відкритими, вони не є імперативними. Тобто, на наш погляд, певну частину економічних відносин можна вважати публічними фінансами, лише у випадку, коли одним із суб'єктів виступають органи державної влади та місцевого самоврядування, які формують владні приписи та вимагають беззастережного підпорядкування.

Слід зазначити, що відповідно Закону України «Про відкритість використання публічних коштів» до публічних коштів віднесено «кошти державного бюджету, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, кредитні ресурси, надані під державні та місцеві гарантії, кошти Національного банку України, державних банків, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України,

фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також кошти суб'єктів господарювання державної і комунальної власності, отримані ними від їхньої господарської діяльності» [90, ст. 1]. Погоджуючись з тим, що усі зазначені установи є учасниками фінансових відносин, в результаті яких формуються та використовуються відповідні фонди грошових коштів, вважаємо не доречним виділення окремих установ, що здійснюють управління державними коштами. Так, зокрема, НБУ, який хоча і є особливим центральним органом державного управління [91, ст. 2], все ж виступає одним із суб'єктів (наряду з іншими), що представляють державу у фінансових відносинах. Крім того, публічність коштів може й не означати публічність економічних відносин, в результаті яких формуються фонди таких публічних коштів. Вважаємо, що публічність економічних відносин передбачає розкриття інформації не лише про операції (господарський зміст, суми та ін.), що здійснюються, а й про суб'єктів, які при цьому задіяні.

Відповідно Бюджетного кодексу України, з дотриманням принципу публічності та прозорості повинні складатися, затверджуватися та використовуватися державний та місцевий бюджети [92, ст. 7] (централізовані фонди грошових коштів). Таким чином, економічні відносини, в результаті яких формуються і використовуються централізовані фонди повинні бути публічними. З цією тезою погоджується значна частина вітчизняних науковців як у галузі фінансів, так і у галузі державного управління та фінансового права (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Матриця наукових тлумачень терміну «публічні фінанси»

[складено автором]

Склад публічних фінансів	державні фінанси	місцеві фінанси	фінанси органів місцевого самоврядування	фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування	фінанси суспільного (соціального) призначення
Науковці					
Тіктін Г. І. [93]	+	+	-	-	-
Тропіна В. Б. [94]	+	-	+	+	-
С. М. Вдовенко [95]	+	-	+	-	+
А. А. Нечай [96]	+	-	+	-	+
С. О. Корецька [97]	+	-	+	+	-
С. Бойко [98]	+	+	-	-	-

Проведений аналіз показав, що вітчизняні науковці одностайні лише у включенні до публічних фінансів державних фінансів. Щодо віднесення до публічних фінансів економічних відносин, які функціонують на мезорівні, наукові думки розійшлись: одні вважають публічними фінанси органів місцевого самоврядування, інші – місцеві фінанси. На нашу думку, включення до складу публічних фінансів фінансів органів місцевого самоврядування є не коректним, оскільки виходить, що публічними є лише фінансові відносини таких органів. При такому підході до поділу фінансів за суб'єктом, а не за рівнем економічної системи, упускаються фінансові відносини на місцевому рівні в цілому, учасниками яких виступають як органи місцевого самоврядування, органи державної влади на місцях, так і суб'єкти, що приймають участь у створенні сукупного суспільного продукту на мезорівні. Саме тому притримуємось позиції щодо віднесення до складу публічних фінансів місцевих фінансів, оскільки вони представляють собою економічні відносини, результатом яких є рух частини суспільних фінансових ресурсів, що формують фонди грошових коштів на мезорівні (зокрема, місцеві бюджети, фонди коштів комунальних підприємств, установ) з метою задоволення суспільних інтересів на окремих адміністративно-територіальних одиницях.

Слід зауважити, що до сфери публічних фінансів, зокрема С. М. Вдовенко та А. А. Нечай, відносять фінанси суспільного (соціального) призначення. Такі фінанси, на їх думку, включають: публічні солідарні фонди обов'язкового соціального страхування та публічні накопичувальні фонди коштів обов'язкового соціального страхування, зокрема, недержавні пенсійні фонди [95; 96]. Раніше нами було зазначено, що економічні відносини, в результаті яких формуються фонди обов'язкового соціального страхування є частиною державних фінансів. Такі фонди є позабюджетними, централізованими фондами коштів, формування яких здійснюється під дією владних приписів та директив. Тобто, фонди загальнообов'язкового соціального страхування можна віднести до публічних фінансів. Водночас, щодо включення до складу публічних фінансів економічних відносин, в результаті яких формуються недержавні пенсійні фонди, зауважимо, що такі відносини не є імперативними, вони носять добровільний характер. Як раніше відмічалось, на нашу думку, імперативний характер економічних відносин є невід'ємною характерною ознакою публічних фінансів.

Підсумовуючи результати дослідження прагматики вживання терміну «публічні фінанси» зазначимо, що, на нашу думку, такий термін повинен використовуватися лише у випадку, коли мова йде про економічні відносини, які носять імперативний характер і результатом яких є рух частини суспільних фінансових ресурсів, що формують централізовані фонди грошових коштів та фонди грошових коштів суб'єктів господарювання державної і комунальної форми власності з метою задоволення суспільних інтересів та надання суспільних благ і послуг населенню.

Проведене дослідження показало, що окремі науковці до сфери публічних фінансів включають економічні відносини, які, на наш погляд, не є публічними, а є суспільними фінансами. Це обумовлює необхідність визначення семантичних меж та прагматики вживання терміну «суспільні фінанси».

Не зважаючи на багаторічну практику вживання слова «суспільний» (сукупний суспільний продукт, суспільний поділ праці, суспільне виробництво, суспільний вибір, суспільні блага та ін.), термін «суспільні фінанси» не має однозначності тлумачення та особливої, характерної лише для нього прагматики ужитку і семантичних меж. Категорія «суспільний», яка у науковий ужиток була введена К. Марксом, означає такий, що належить певній організованій сукупності людей (суспільству).

Зауважимо, що призначенням суспільних фінансів, на відміну від публічних та державних, є задоволення не лише суспільних, а й індивідуальних інтересів. У підтвердження ролі суспільних фінансів у задоволенні суспільних інтересів можна навести норму Закону України «Про громадські об'єднання». На рівні громадських об'єднань (громадських організацій та громадських спілок) виникають економічні відносини, результатом яких є рух частини суспільних фінансових ресурсів, що формують децентралізовані фонди грошових коштів таких об'єднань з метою «задоволення суспільних, зокрема економічних, соціальних, культурних, екологічних, та інших інтересів» [99, ст. 1]. При цьому встановлено, що діяльність громадських об'єднань ґрунтується на певних принципах, серед яких: «прозорості, відкритості та публічності» [99, ст. 3]. Водночас, така «прозорість та відкритість» стосується лише членів громадського об'єднання (окремої частини суспільства), які мають право доступу до будь-якої інформації щодо діяльності такого суб'єкта господарювання. Виконання громадським об'єднанням

принципу публічності передбачає, що такий суб'єкт зобов'язаний інформувати громадськість про свою мету та діяльність. Однак, нормативно не визначено вид публічної інформації та механізм її розкриття. Крім того, економічні відносини, що при цьому виникають, не є імперативними. Отже, фінанси громадських об'єднань є суспільними, а не публічними.

Суспільні фінанси виконують своє призначення у задоволенні індивідуальних інтересів у випадку, коли здійснюються економічні відносини, в результаті яких формуються, розподіляються та використовуються децентралізовані фонди суб'єктів господарювання приватної форми власності.

Необхідно зазначити, що у науковій літературі зустрічається термін «національні фінанси», типологію досліджень якого здійснила С. М. Голубка [100]. Як відомо, національний означає такий, що належить державі, народу, нації [101]. На наш погляд, необхідно розділяти поняття «національний» та «державний». Семантичні межі останнього слова чітко визначені нами на початку дослідження. Отже, перейдемо до інших тлумачень слова «національний», зокрема, як народний. Дослідження етимології слова «народ», показують, що воно походить від слова «етнос» – спільнота людей, яку вирізняє мова, культура, ментальність [102, с. 173]. Виходячи з зазначеного, економічні відносини, пов'язані з рухом частини суспільних фінансових ресурсів, будуть називатися народними фінансами (а не національними) лише у випадку, коли мова йде про певну спільноту людей, якій властиві зазначені вище характеристики. За результатами дослідження ми схильні вважати, що слово «національний» походить від слова «нація». Під нацією необхідно розуміти соціокультурну спільноту людей, що прихильні до одних і тих самих фундаментальних суспільних цінностей та визначають підвалини сучасної правової держави [103, с. 262]. У цьому контексті, нацією є громадянське суспільство, яке через свої структурні елементи (об'єднання та організації), забезпечує демократичний розвиток країни. Таким чином, частина економічних відносин громадянського суспільства, в окремих випадках (наприклад, коли мова йде про громадські об'єднання), може називатися національними фінансами. Водночас, на наш погляд, представляється проблематичним та не доцільним виділення таких економічних відносин.

Усе вище зазначене свідчить, що до окремих економічних відносин спільноти людей, що проживають на території певної

країни, повинен застосовуватися термін «суспільні фінанси», під яким необхідно розуміти: економічні відносини, результатом яких є рух частини суспільних фінансових ресурсів, що формують централізовані та децентралізовані фонди грошових коштів з метою задоволення індивідуальних та суспільних інтересів.

Проведене дослідження показало, що терміни «суспільні фінанси», «публічні фінанси» та «державні фінанси» не можна ототожнювати, вони мають різну прагматику ужитку та семантичні відтінки. На рис. 1.1 графічно зображені межі зазначених термінів фінансової науки.

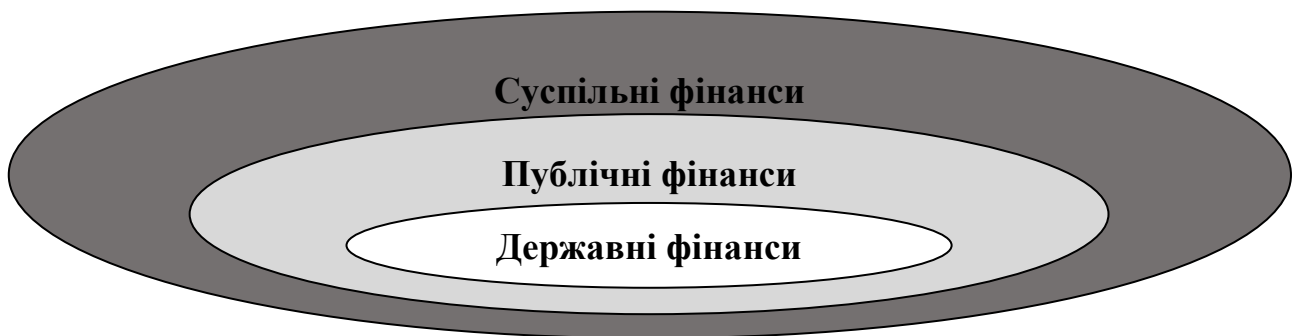


Рис. 1.1. Графічне розмежування суспільних, публічних та державних фінансів [складено автором]

Графічне зображення досліджених сфер економічних відносин дозволяє продемонструвати, що найбільш ширшим поняттям є суспільні фінанси. Частину економічних відносин, що виникають, можна віднести до сфери публічних фінансів, яка, в свою чергу, об'єднує державні та місцеві фінанси. Ознаки, за якими, на нашу думку, необхідно розділяти зазначені економічні відносини наведені у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Основні характерні ознаки суспільних фінансів, публічних фінансів та державних фінансів [складено автором]

Ознака	Суспільні фінанси	Публічні фінанси	Державні фінанси
Рівень економічної системи	усі рівні (макро-, мезо- та мікро-)	макро- та мезорівні	Макрорівень
Характер економічних відносин	не визначений	імперативний	Імперативний
Обов'язкові	суспільство в	органи державної	органи державної

учасники економічних відносин	цілому та / або його окремі суб'єкти	влади та місцевого самоврядування	влади
Фонди, що формуються	централізовані та децентралізовані	державний та місцевий бюджети, державні та місцеві позабюджетні фонди, фонди коштів суб'єктів господарювання державної та комунальної форми власності	державний бюджет, державні позабюджетні фонди, фонди коштів суб'єктів господарювання державної форми власності
Призначення	задоволення як суспільних, так і індивідуальних інтересів	задоволення суспільних інтересів, надання якісних та повноцінних суспільних благ і послуг	

Формування прагматики і семантики вживання термінів фінансової науки сприятиме удосконаленню її теоретичних засад, позитивно відобразиться на правовому регулюванні фінансової діяльності та практиці управління фінансовими явищами і процесами. Система управління такими фінансовими явищами як суспільні фінанси, публічні фінанси та державні фінанси формується з урахуванням їх сутнісного розуміння. Саме тому, надзвичайно важливо визначити дефініції термінів «суспільні фінанси», «публічні фінанси» і «державні фінанси», які будуть розкривати сутність та економічну природу окремих явищ економічного життя суспільства, мати свої семантичні відтінки і виражати прагматику вжитку цих термінів.

За результатами проведеного дослідження ми дійшли висновку, що суспільні фінанси охоплюють всі економічні відносини країни, результатом яких є рух частини суспільних фінансових ресурсів спрямованих на задоволення як суспільних, так і індивідуальних інтересів. Окрему частину таких відносин, які мають імперативний характер та в результаті яких формуються державний та місцеві бюджети, державні та місцеві позабюджетні фонди і фонди суб'єктів господарювання державної й комунальної форми власності, представляють собою публічні фінанси. Частина публічних фінансів, економічні відносини яких не враховують фінанси мезорівня (місцеві бюджети та фінанси підприємств комунальної форми власності) є

державними фінансами. Таким чином, проведене дослідження дозволило встановити прагматику та семантику вживання термінів «суспільні фінанси», «публічні фінанси» та «державні фінанси», що сприятиме удосконаленню теоретичних засад фінансової науки [104].

Вважаємо, що категорійно-понятійна чистота фінансової науки сприятиме кращому розумінню фінансових явищ та процесів суб'єктами, що здійснюють управління ними, а формування стійкого методологічного підґрунтя управлінської діяльності здійснить позитивний вплив на її результативність.

1.3. Методологічні підходи до управління державними фінансами

Економіко-соціальна спроможність держави визначається ступенем її участі у забезпеченні нарощення економічного потенціалу країни, адміністративно-територіальних одиниць та населення, що, в свою чергу, залежить від заходів, які здійснюються державою в особі органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Сукупність таких заходів цілеспрямованого впливу на економіку та суспільство представляє собою управління¹². Управління, яке здійснюється спеціально уповноваженими органами та особами, являється одночасно і процесом¹³, і керуючою системою¹⁴, а діяльність суб'єктів (юридичних та фізичних осіб), на яких здійснюється певний вплив – керована система. Такі системи є взаємозалежними, взаємопов'язаними та знаходяться у постійному інформаційному зв'язку між собою. Особливої актуальності цей зв'язок набуває у випадку, коли керованою системою виступає система публічних фінансів, адже за результатами функціонування керуючої системи (системи управління) повинна бути виконана воля народу, витримані встановлені інституції¹⁵, досягнутий

¹² Управління – це організація практичного застосування законів; свідомо дія на економічні процеси з урахуванням об'єктивних впливів

¹³ Процес – цілеспрямована сукупність взаємопов'язаних дій, засобів [105]

¹⁴ Керуюча система – сукупність елементів, використання яких дозволяє досягнути певного результату

¹⁵ Інституції – система формальних та неформальних норм і правил у вигляді стандартів поведінки, звичок, рутини, традицій, звичаїв, що визначають домінуючий спосіб мислення для соціальної групи чи всього народу у економічній, соціальній, політичній або будь-якій іншій сфері; а також у вигляді сукупності законів, що контролюють певні соціальні

збалансований динамічний соціально-економічний розвиток країни та регіонів і задоволені суспільні інтереси. Водночас, як вже відмічалось, дане дослідження присвячене лише частині публічних фінансів – державним фінансам.

Під управлінням державними фінансами будемо розуміти сукупність заходів цілеспрямованого впливу уповноважених суб'єктів на економічні відносини в країні, результатом яких є рух фінансових ресурсів, що акумулюються у державному бюджеті, державних позабюджетних фондах і фондах коштів суб'єктів господарювання державної форми власності та використовуються з метою задоволення суспільних інтересів.

Слід зазначити, що поняття управління нерідко ототожнюють з поняттям менеджменту [105; 106; 107]. Однак, дослідивши наукові роботи, присвячені цим питанням [108; 109; 110; 111; 112], ми дійшли висновку, що управління є ширшим за сферою вживання та змістовним наповненням поняттям. Воно використовується відносно людей, механізмів, процесів, у той час як сферою вживання терміну «менеджмент» є соціально-економічні відносини людей на рівні окремого суб'єкта господарювання. Оскільки у нашому випадку вплив здійснюється на загальнодержавному рівні та не лише на відносини між людьми, а й на окремі процеси, більш точним буде термін «управління».

Сучасний соціально-економічний стан України демонструє низьку ефективність функціонування сектору загальнодержавного управління, який представлений органами державного управління як на рівні держави, так і на рівні окремих адміністративно-територіальних одиниць. За роки реформ в Україні, які знайшли відображення у численних стратегіях соціально-економічного розвитку, так і не вдалося підвищити індекс людського розвитку та конкурентоспроможності країни [113]. Це пов'язано із дією як суб'єктивних чинників – відсутність політичної волі зміни парадигми суспільного розвитку і системи управління фінансами країни, так і об'єктивних – невідповідність наукових положень і рекомендацій в галузі управління державними фінансами умовам сьогодення. Усунути зазначені об'єктивні чинники можливо за рахунок розробки сучасної методології управління державними фінансами на основі вдосконалення методологічних підходів до державного управління,

відносини шляхом формування механізму вирішення конфліктів між господарськими суб'єктами, виконуючи функцію регулятора суспільних явищ [106]

встановлення імперативів управлінської діяльності та формально-праксеологічних принципів.

Зміна парадигми розвитку системи управління обумовлює необхідність пошуку релевантних методологічних підходів, які об'єднують діалектично пов'язані між собою методи [114]. Зауважимо, що управління державними фінансами може ґрунтуватися, зокрема, на: системному, холістичному, проектно-орієнтованому, процесному, кібернетичному, інформаційному, сигнальному, синергетичному, структурно-функціональному, функціонально-вартісному, соціокультурному, інституціональному та інших підходах. З метою синтезування методології управління державними фінансами, спрямованого на задоволення суспільних інтересів, необхідно здійснити компаративний аналіз зазначених методологічних підходів.

Слід зазначити, що найпоширенішим у практиці управління є системний підхід, про що свідчать діючі нормативно-правові акти, у значній частині яких певне явище розглядається як система (наприклад, бюджетна система, податкова система та ін.). Так, бюджетна система України станом на початок 2018 р. являє собою сукупність державного бюджету та 10838 міських бюджетів (без бюджетів АРК, м. Севастополь та території АТО), із яких: 24 обласних бюджетів, міський бюджет м. Києва, 148 міських бюджетів міст обласного значення, 460 районних бюджетів, 159 бюджетів об'єднаних територіальних громад, 224 міських бюджетів міст районного значення, 592 селищних бюджетів, 27 бюджетів районів у містах, 9199 сільських бюджетів, 4 районні бюджети, що не мають міжбюджетних відносин [115].

Системний підхід передбачає розроблення системи дій та заходів, спрямованих на досягнення динамічного збалансованого розвитку країни з урахуванням її потенціалу. Уважається, що покращення однієї сфери або галузі (як елементу системи) позитивно позначиться на інших. Системний підхід, якому буде присвячено окрему публікацію автора, дає можливість представити управління як систему, що являє собою механізм, який, за рахунок сукупності взаємопов'язаних елементів, забезпечує здійснення процесу управління об'єктом – державними фінансами. Сам об'єкт в рамках системного підходу також можна представити як систему, яка складається з державного бюджету, державних цільових позабюджетних фондів та фондів коштів державної форми власності.

Критичний аналіз кожного з елементів системи управління та системи державних фінансів сприятиме виявленню недоліків та обґрунтуванню пропозицій з його удосконалення. Водночас, методологія системного підходу не дозволяє оцінити значимість елементів системи та зовнішнього середовища. Саме тому фінансові ресурси не спрямовуються на пріоритетні напрями, а розпорошуються [116; 117]. Таким чином, застосування самого лише системного підходу не дозволяє у повній мірі досягнути поставленої мети управління державними фінансами – задоволення суспільних інтересів, які трансформуються під впливом глобалізаційних процесів та суспільного розвитку.

Методологічно тісно з системним підходом пов'язаний холістичний підхід, який ґрунтується на дослідженні цілісної одиниці, без розбивання її на складові частини; представляється, що пізнання цілого повинно передувати пізнанню його частки. За такого підходу при здійсненні адресного впливу на окремі складові системи враховується лише те, як це позначиться на системі в цілому. Тобто, досліджується цілісна система управління державними фінансами та незважається ні на людський фактор, присутній у управлінні, ні на особливості окремих складових державних фінансів: при здійсненні впливу на одну складову, наприклад на фінанси суб'єктів господарювання державної форми власності, береться до уваги лише те, як це позначиться на інших складових – державному бюджеті й державних позабюджетних фондах та на державних фінансах у цілому за принципом оптимізації кінцевого результату [118, с. 43]. Застосування холістичного підходу в управлінні державними фінансами дозволяє визначити емерджентність такої системи, тобто характерні властивості системи у цілому, а не окремих її елементів. Так, до властивих елементів системи управління державними фінансами можна віднести її соціальну спрямованість, у той час як управління фінансами державних підприємств є економічно спрямованим. Крім того, результативні показники функціонування системи управління державними фінансами у цілому можуть не співпадати з показниками ефективності управління окремими елементами такої системи.

Наприклад у вітчизняній практиці холістичний підхід знайшов відображення у схваленій Кабінету міністрів України (далі – КМУ) Стратегії реформування системи управління державними фінансами

на 2017-2020 роки при дослідженні стану розвитку системи управління державними фінансами України.

Враховуючи, що система управління державними фінансами є складною багаторівневою системою, вважаємо за доцільне застосовувати холістичний підхід у комплексі з іншими методологічними підходами, зокрема проектно-орієнтованим та процесним.

Проектно-орієнтований підхід останнім часом активно використовується в управлінні державними фінансами. Яскравим прикладом його застосування є державні цільові програми, які представляють собою пріоритетні національні проекти. До переваг проектно-орієнтованого підходу можна віднести те, що саме він дозволяє перейти від управління витратами до управління результатами. Складністю такого підходу є вибір показників, які будуть характеризувати досягнуті результати. Ці показники повинні бути такими, щоб виконавці мали можливість впливати на них, враховуючи при цьому зовнішні фактори впливу.

Відмітимо, що окремі вітчизняні національні проекти містять цільові показниками їх виконання. Так, державна цільова програма розвитку українського села, зокрема передбачала: кількість придбаних шкільних автобусів, обсяг виробництва валової сільськогосподарської продукції та ін. [119]. Водночас, як відмічає Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, всупереч законодавства України «жодна державна цільова програма не містить методики оцінки ефективності її виконання ... з урахуванням специфіки програми та кінцевих результатів ...» [116]. Це свідчить про наявні недоліки у системі вітчизняного державного управління, яке ґрунтується на проектно-орієнтованому підході. Саме тому останніми роками в Україні відбувається зменшення кількості державних цільових програм, що може бути пов'язано як з їх оптимізацією і укрупненням у виконання Розпорядження КМУ «Деякі питання оптимізації державних цільових програм» [121], так і зі зменшенням масштабів застосування проектно-орієнтованого підходу. Наприклад, за період з 2012 по 2018 рр. кількість діючих державних цільових програм скоротилась у 4 рази [122]. Крім того, обсяг фінансування поставлених завдань, зокрема, у 2015 р. складав лише 26,2% від запланованого, а у 2018 р. – 33,1% [122], що, як наслідок, призводить до неможливості досягнення запланованих результатів [123].

Таким чином, усе вище зазначене свідчить про те, що проектно-орієнтований підхід, що застосовується в управлінні державними фінансами України, потребує вдосконалення за наступними напрямками: підвищення якості державних цільових програм за рахунок залучення бізнесу, громадянського суспільства та досвідчених менеджерів до їх розробки та реалізації; дотримання усіма учасниками норм вітчизняного законодавства при розробці та реалізації програм за рахунок запровадження адекватних методів матеріальної та нематеріальної мотивації; встановлення взаємозв'язку між цілями, завданнями та показниками стратегій економічного, соціального й іншого розвитку і відповідних державних цільових програм, що забезпечить їх досягнення та реалізацію у середньостроковій і довгостроковій перспективі. А узгодженість державних цільових програм та бюджетних програм сприятиме вирішенню поточних завдань; здійснення структурування проекту (ресурсів, ризиків, змісту, цілей та ін.), яке являє собою представлення проблеми у вигляді структури: набору елементів та взаємозв'язків між ними [124]; посилення фінансового контролю за цільовим та ефективним використанням фінансових ресурсів, виділених та/або залучених на реалізацію тої чи іншої державної програми, шляхом здійснення моніторингу Державною аудиторською службою України та систематично аудиту ефективності Рахунковою палатою; встановлення відповідальності до уповноважених осіб за не реалізацію програми та/або неналежну якість її розробки. З цією метою варто сформулювати критерії якості та прописати вимоги до розробки програм; розширення сфери застосування програмно-цільових методів управління, що дозволить детально описати процес реалізації національних проектів. У цьому зв'язку доцільним є застосування процесного підходу в управлінні державними фінансами.

Оскільки діяльність з управління державними фінансами представляється у вигляді сукупності процесів, що повторюються, надзвичайно важливо з метою підвищення її результативності детально описувати ці процеси. Це сприятиме неперервності такої діяльності та покращенню адаптивності системи управління до змін зовнішнього середовища за рахунок застосування критеріїв альтернативності й обрання своєчасного, доцільного інструментарію управління [123].

Необхідно зазначити, що процес управління державними фінансами в Україні не організований, відсутній єдиний концептуальний підхід до його стадій та етапів. У цьому контексті вважаємо за необхідне нормативно закріпити чотири стадії управління державними фінансами відповідно до видів управління за періодом, на який воно спрямоване. Кожна окрема стадія повинна включати чітко визначені етапи (рис. 1.2), виконання яких покладається на суб'єктів управління – уповноважених органів державної влади.

Відмітимо, що процесний підхід останнім часом активно використовується, зокрема, у стратегіях розвитку країни та окремих сфер її життєдіяльності. Водночас, як показують дослідження, передбачені стратегіями етапи їх реалізації або не виконуються, або виконуються з порушенням передбачених строків [125, с. 14-17]. У зв'язку з цим вбачається за необхідне встановлення відповідальності до осіб, уповноважених за реалізацію кожного з етапів, що сприятиме удосконаленню системи управління державними фінансами та, як наслідок – досягненню поставлених цілей соціально-економічного розвитку країни.

З проектно-орієнтованим та процесним підходами методологічно тісно пов'язаний кібернетичний підхід, який реалізується шляхом виявлення прямих та обернених зв'язків між двома процесами: впливом управління і зміною стійкості та живучості економічної системи у відповідь на цю діяльність [118, с. 52]. Кібернетичний підхід передбачає дослідження взаємозв'язків керуючої системи (суб'єкт управління) та керованої системи (об'єкт управління) у певному середовищі. При цьому, враховується, що на будь-яку систему управління, в тому числі і систему управління державними фінансами, покладаються завдання:

- цілепокладання – визначення необхідного стану або поведінки системи;
- стабілізації – утримання системи у стабільному стані;
- виконання програми – швидка адаптація системи до середовища, яке змінюється за відомими детермінованими законами;
- відстеження – забезпечення необхідної поведінки системи в умовах коли невідомі закони змін;
- оптимізації – утримання системи у стані з екстремальним значенням характеристик при завданих умовах та характеристиках.



Рис. 1.2. Стадії процесу управління державними фінансами [складено автором]

З метою вирішення таких завдань формується інтегральний алгоритм здійснення впливу на об'єкт (державні фінанси): оцінюється стан об'єкта управління, визначаються цілі організаційних змін, моделюється цільовий стан об'єкта управління та проводиться його модернізація. При цьому застосовуються певні методи та здійснюються окремі процедури як-от: аналіз та декомпозиція, класифікація та ранжування, формування та прийняття рішень [126]. Крім того, кібернетичний підхід передбачає можливість використання методу аналогій, який застосовується з метою переносу знань однієї науки в іншу. Наприклад, різноманітні системи, в тому числі і система управління, широко досліджується в теорії динамічних систем та автоматичного управління, класичній теорії управління [127] та ін., наукові здобутки яких можуть бути використані у фінансовій науці.

Візуалізація сутності кібернетичного підходу до процесу управління наведена на рис. 1.3.

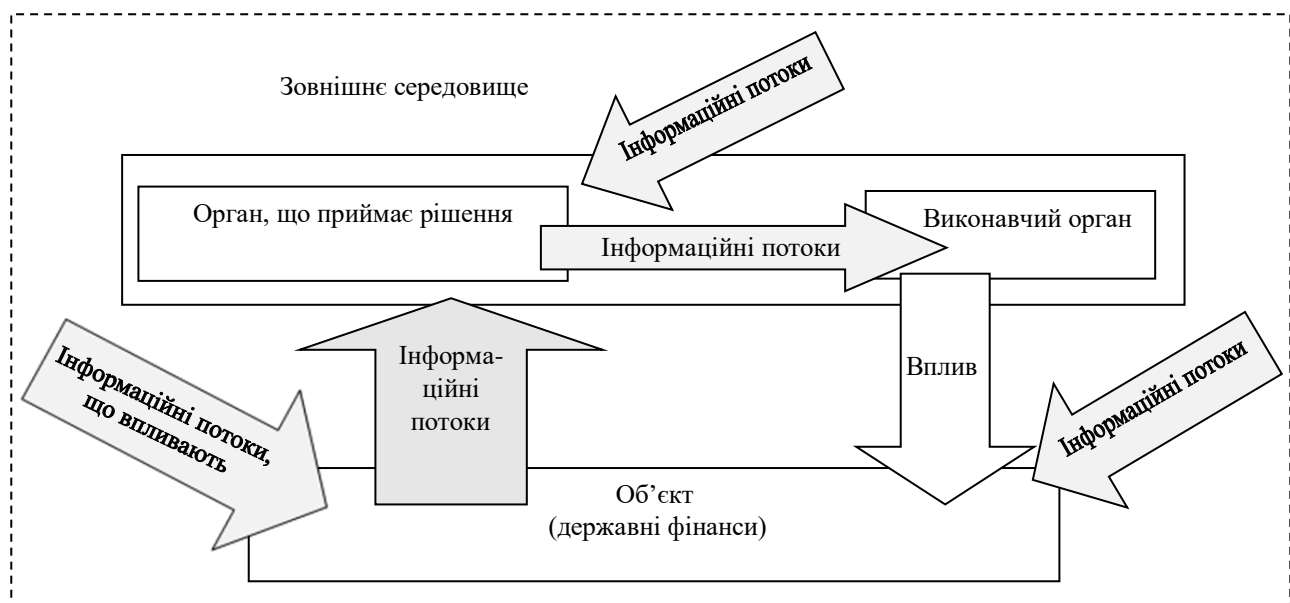


Рис. 1.3. Кібернетичний підхід до процесу управління

З рис. 1.3 видно, що на суб'єкт управління, який представлений органом, що приймає відповідні управлінські рішення та виконавчим органом, здійснює вплив зовнішнє середовище (X) та об'єкт (державні фінанси) (Y) [128]. Суб'єкт управління не може змінити стан зовнішнього середовища, а от об'єктом управляти може, за рахунок спеціально організованого впливу (U):

$$Y = F(X, U) \quad (1.1)$$

Стан об'єкта управління Y позначається на стані потреб суб'єкта:

$$A = (\alpha_i, \dots, \alpha_k), \quad (1.2)$$

де α_i – стан i -тої потреби суб'єкта, яка виражається невід'ємним числом, що характеризує актуальність такої потреби.

Суб'єкт управління формує свою діяльність таким чином, щоб мінімізувати нагальність своїх потреб, вирішуючи при цьому задачу багатокритеріальної оптимізації.

$$\alpha_i(X, Y, U) \xrightarrow{q(U) \in R} \min, i = \overline{1, k}, \quad (1.3)$$

де R – ресурси суб'єкта;

$q(U)$ – витрати на задоволення потреб.

Якщо допустити, що U^*_x – це вирішення задачі, тобто оптимальна поведінка суб'єкта, що мінімізує його потреби A . Така формула матиме наступний вигляд:

$$U^*_x = \varphi(A_t, X), \quad (1.4)$$

де φ – алгоритм, який дозволяє синтезувати управління за станом середовища X та потребами A_t . Потреби суб'єкта змінюються не лише під впливом середовища та об'єкта, а й під впливом внутрішнього середовища, в результаті життєдіяльності такого суб'єкта, що позначається індексом t .

Алгоритм управління має рекурентний¹⁶ характер, що дозволяє на кожному етапі вдосконалювати управління (наприклад, $A_t(X, U_{t+1}) < A_t(X, U_t)$ – зменшення рівня своїх потреб). Такий характер управління може бути виражений наступним чином:

$$U_{t+1} = \varphi(U_t, A_t, X) \quad (1.5)$$

Відповідно до кібернетичного підходу процес управління представляє собою цілеспрямовану діяльність, яка здійснюється як на інстинктивному, так і на свідомому рівнях. Свідоме управління передбачає постановку цілі (Z^*) спираючись, в основному, на інстинктивний рівень, враховуючи зовнішнє середовище X та потреби A_t :

$$Z^* = \varphi_1(X, A_t), \quad (1.6)$$

де φ_1 – алгоритм синтеза цілі Z^* за потребами A_t та стана середовища X .

На другому етапі визначається управління U^*_x , реалізація якого забезпечує досягнення поставленої цілі.

¹⁶ Рекурентний – такий, що повертається, періодичний [129]

$$U^*_x = \varphi_2(Z^*, X), \quad (1.7)$$

де φ_2 – алгоритм управління, який вивчає кібернетика як наука.

З наведеного видно, що кібернетичний підхід спрямований на цільове структурування системи, тобто дотримання принципу золотого перетину [130]. Таким чином, бачимо, що цей принцип може бути закладений не лише у методологію економічної системи у цілому, а й у методологію управління та системи державних фінансів.

Проведене дослідження показало, що практичне застосування кібернетичного підходу в управлінні державними фінансами сприятиме підвищенню його ефективності. Водночас, як було відмічено, важливу роль при здійсненні впливу суб'єктом управління на об'єкт управління відіграє інформація, яка надходить як із зовнішнього середовища, так і від самого об'єкта. Саме тому вважаємо доцільним використовувати у методології управління державними фінансами наряду з кібернетичним підходом інформаційний підхід, за допомогою якого відбувається виявлення та аналіз найбільш характерних інформаційних аспектів, що визначають функціонування і розвиток об'єктів, які вивчаються. Такий підхід дозволяє виявити основні причини зміни ефективності функціонування суб'єктів управління та на підставі достовірної інформації, використовуючи інструменти стратегічного планування, прогнозування та моделювання, здійснювати управління ризиками як у сфері управління, так і у сфері державних фінансів. У цьому контексті інформація, яка надходить до суб'єкта управління, являється своєрідним сигналом, точне трактування якого сприятиме прийняттю правильних управлінських рішень [131].

Інформаційний підхід, що застосовується у процесі прийняття управлінських рішень, обумовлює необхідність здійснення декількох кроків. Спершу збирається описова інформація про об'єкт управління та виділяється з усього масиву змістовна інформація або знання шляхом використання природного (людського) інтелекту, інформаційно-технологічного та штучного інтелекту (наприклад, штучні нейронні сітки). На наступному етапі здійснюється інформаційний опис структури об'єкта управління, відношень та зв'язків, процесів та явищ, структури управлінських потоків. З цією метою можуть бути застосовані різні логіко--математичні методи, які сприятимуть удосконаленню процесів управління державними фінансами. На підставі цього будуються інформаційні моделі,

застосовуються метрики у різних просторах та проводиться інформаційне моделювання [132].

Метод інформаційного моделювання передбачає ітеративну розробку, тобто розбиття процесу управління на декілька циклів, ітерацій, які, в свою чергу, проходять свої власні етапи, що завершуються прийняттям рішень. Такий метод дозволяє реалізувати технологію ітеративного та евристичного управління. При евристичному управлінні технологія управління має свій власний життєвий цикл, а ітеративний життєвий цикл базується на постійному розширенні та доповненні системи управління при адаптації змін стану об'єкта управління до існуючої мети управління.

Необхідно відмітити, що інформаційний підхід усе частіше застосовується у практиці управління державними фінансами України. Так, прикладом може бути створений інформаційний портал публічних закупівель Prozorro, який, зокрема, покликаний забезпечити ефективне управління видатковою частиною державного бюджету, та електронне адміністрування ПДВ, що одночасно може впливати на управління дохідною частиною держбюджету у вигляді надходжень ПДВ та видатковою – у вигляді бюджетного відшкодування.

Підсумовуючи зазначимо, що в епоху інформаційних технологій актуалізується необхідність використання інформаційного підходу в управлінні державними фінансами, який сприятиме формуванню комплексної автоматизованої інформаційної системи та, як наслідок, прийняттю суб'єктами управління обґрунтованих управлінських рішень [133].

Синергетичний підхід, на відміну від системного підходу, який є найбільш поширеним у практиці управління, не просто досліджує систему управління, а враховує особливості її розвитку та функціонування, адже він базується на можливості самоорганізації системи. Методологія синергетичного підходу передбачає, що періоди стабільного розвитку (атрактори) системи змінюються кризами, певними переломними моментами (точки біфуркації), після настання яких з'являються альтернативи суспільного розвитку. Випадкові фактори (флуктації) в точках біфуркації впливають на зміни системи.

Як відомо, вирізняють два типи біфуркацій: системні та структурні. Системні кризи державного управління взагалі та управління державними фінансами, зокрема, після подолання точки

біфуркації, призводять до самознищення держави та появи нових утворень. Прикладом системної біфуркації у державному управлінні може бути Югославська федерація, розпад якої пов'язаний з певними флуктаціями у вигляді смерті президента країни Й. Б. Тіто та неефективною економічною і національною політикою, що проводилась в країні після його смерті. Як наслідок, на мапі світу з'явилися нові політичні утворення [134]. Системною вважається криза 2014 року в Україні [135]. Внутрішні фактори (флуктації) – поява сепаратистських настроїв та зовнішні фактори – пряме вторгнення Російської федерації на територію України вплинули на розділ країни та утворення самопроголошених нових політичних утворень.

Методологія синергетичного підходу передбачає необхідність дослідження параметрів розвитку системи, розробку різних сценаріїв такого розвитку, оцінку ризиків по кожному із сценаріїв з метою своєчасного виявлення екзо- та ендогенних факторів впливу (флуктацій).

Виходячи з зазначеного, вважаємо, що система управління державними фінансами може розвиватися за наступними сценаріями:

- базовий – нормативно-правове регулювання економічної сфери та сфери державного управління відносно стабільне, рівень досягнутих управліннями результатів змінюється в межах 5 % (не перевищує поріг суттєвості);

- цільовий – враховуються ризики змін фіскальної політики і політики у сфері державного управління та рівень їх впливу на систему управління державними фінансами;

- оптимістичний – передбачає проведення реформаційних заходів, які позитивно відобразяться на задоволенні суспільних інтересів та конкурентоспроможності країни;

- песимістичний – суттєве зниження ефективності управління державними фінансами в результаті впливу прогнозних факторів.

З метою розробки найбільш реалістичних сценаріїв розвитку системи управління державними фінансами необхідним є врахування ризиків управлінської діяльності та факторів впливу. Ризики системи управління можна визначити як вірогідність настання негативних наслідків в результаті відбуття певних подій та/або прийняття неправильних управлінських рішень. Вважаємо, що такі ризики можна розділити на дві групи: економічні та функціональні. До економічних пропонуємо відносити зокрема ризик незбалансованості

відповідних фондів коштів у результаті зменшення обсягів вхідних фінансових потоків та/або збільшення обсягів вихідних фінансових потоків та ін.

Функціональними ризиками управління державними фінансами, на нашу думку, наприклад, є:

- ризик зловживань – погіршення стану державних фінансів в результаті шахрайства, розтрат, перевищення службових обов'язків та ін.;

- технологічний ризик пов'язаний зі збоями у роботі комп'ютерних програм та обладнання;

- операційний ризик визначається вірогідністю виникнення невідповідності між витратами на діяльність органів управління та результативністю такої діяльності;

- стратегічний ризик – ризик здійснення помилок при реалізації стратегії управління державними фінансами;

- ризик недовіри, втрати репутації пов'язаний з делегітимізацією влади.

У свою чергу фактори впливу на управління державними фінансами пропонуємо умовно розділити на: об'єктивні та суб'єктивні (залежно від рівня участі людини), екзогенні та ендогенні (зовнішні та внутрішні), безпосереднього та опосередкованого впливу. Так, основні об'єктивні та суб'єктивні чинники впливу наведені на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Основні об'єктивні та суб'єктивні чинники впливу на систему управління державними фінансами [складено автором]

Вбачається, що розподіл факторів впливу на систему управління державними фінансами на екзогенні та ендогенні слід проводити з урахуванням класифікаційних ознак за якими їх можна об'єднати (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Основні екзо- та ендогенні фактори впливу на систему управління державними фінансами [складено автором]

Група факторів	Екзогенні	Ендогенні
Правові	зміни міжнародних нормативно-правових документів, підписання міжнародних угод та ін.	зміни в системі правових норм країни
Організаційні	- зміни в системі суспільних інститутів	- зміни в розподілі повноважень в середині системи управління; - зміни у діловодстві

Методологічні	<ul style="list-style-type: none"> - зміна міжнародних стандартів бюджетного та управлінського обліку; - зміна наукових підходів на яких базується економічна політика та політика в сфері державного управління; 	зміни методів, інструментів та важелів, що застосовують суб'єкти управління
Економічні	<ul style="list-style-type: none"> - зміни економічної кон'юнктури та основних макроекономічних показниках економічного розвитку (ВВП, інфляція, безробіття, бюджетний дефіцит); - зміни бюджетної, податкової, боргової політики держави; - вплив світової економіки 	<ul style="list-style-type: none"> - фінансовий потенціал країни; - міжнародна фінансова допомога;
Інформаційні	<ul style="list-style-type: none"> - адміністративна інформація; - масова інформація; - правова інформація; - інші 	інформація про діяльність суб'єктів управління та окремих осіб
Політичні	<ul style="list-style-type: none"> - зміна суспільно-політичного устрою країни; - зміна політичного режиму; - нестабільна політична ситуація в країні 	курс політичної сили, що знаходиться в апараті управління
Соціальні	<ul style="list-style-type: none"> - дотримання принципу соціальної рівності; - соціальні невдоволення та збурення 	невдоволення управлінців в середині системи

Як видно з наведених на рис. та у табл. даних одні і ті ж фактори можуть одночасно бути, зокрема, суб'єктивними та екзогенними. Водночас, запропоноване розмежування факторів впливу на систему управління державними фінансами дозволяє більш точно визначити рівень їх впливу на систему управління державними фінансами та нівелювати негативні наслідки.

Оскільки синергетичний підхід передбачає самоорганізацію суспільства, яка не можлива без такого фактора як національна ідея, вважається, що ефективність державного управління залежить від рівня розвитку громадянського суспільства [136]. Саме тому на перший план висувається завдання по інституційному забезпеченню розвитку інституту громадянського суспільства.

Крім того, синергетичний підхід передбачає також наявність інтелектуального потенціалу у сфері державного управління, адже концепції, стратегії, програми повинні розроблятися та реалізовуватися освіченими професійними управлінцями. Отже, за синергетичним підходом повинен відбуватися неперервний саморозвиток суб'єктів управління. З цією метою управлінці повинні регулярно проходити тренінги, приймати участь у громадських радах, бути відкритими для громадськості.

Насамкінець, слід зауважити, що при синергетичному підході враховуються тісні взаємозв'язки, що існують між ідеологією державного управління, його організаційно-регулюючим механізмом та суспільством. Неврахування таких взаємозв'язків при постановці цілей державного управління та напрямів їх досягнення призводить до спротиву, що негативно відображається як на суспільстві, так і на управлінні [137]. Таким чином, вважаємо, що закладання в основу планування та організації управління державними фінансами синергетичного підходу сприятиме збалансуванню суспільних інтересів та врахуванню інтересів особистості.

Водночас, оскільки процес задоволення суспільних потреб має еволюційну структуру [138] наряду з розглянутими вище підходами необхідно застосовувати інституційний підхід, який сприятиме найбільш повному врахуванню, при здійсненні управління державними фінансами, функціонуючих в країні суспільних інститутів. Під суспільними інститутами у рамках даного дослідження будемо розуміти прийнятну систему суспільного життя [139], яка формується та/або трансформується під впливом формальних і неформальних інституцій (існуючих у суспільстві норм). Як відомо, до формальних інституцій відносять зокрема: конституційні норми, закони, контрактні відносини, а до неформальних – традиції, звичаї, моральні й етичні норми та ін. [140; 141].

Зауважимо, що науковці в своїх публікаціях нерідко підміняють терміни «інститут» та «інституція» [142], «інституціональний» та «інституційний». Водночас їх розмежування на нашу думку сприятиме правильному розумінню системного значення цих слів, їх змістовного наповнення та сфери вживання, а отже позитивно вплине на взаєморозуміння між людьми.

Відмітимо, що суспільні інститути залежно від виду суспільної діяльності або сфери суспільного життя, розділяють на: правові, політичні, соціальні, економічні (рис. 1.5).

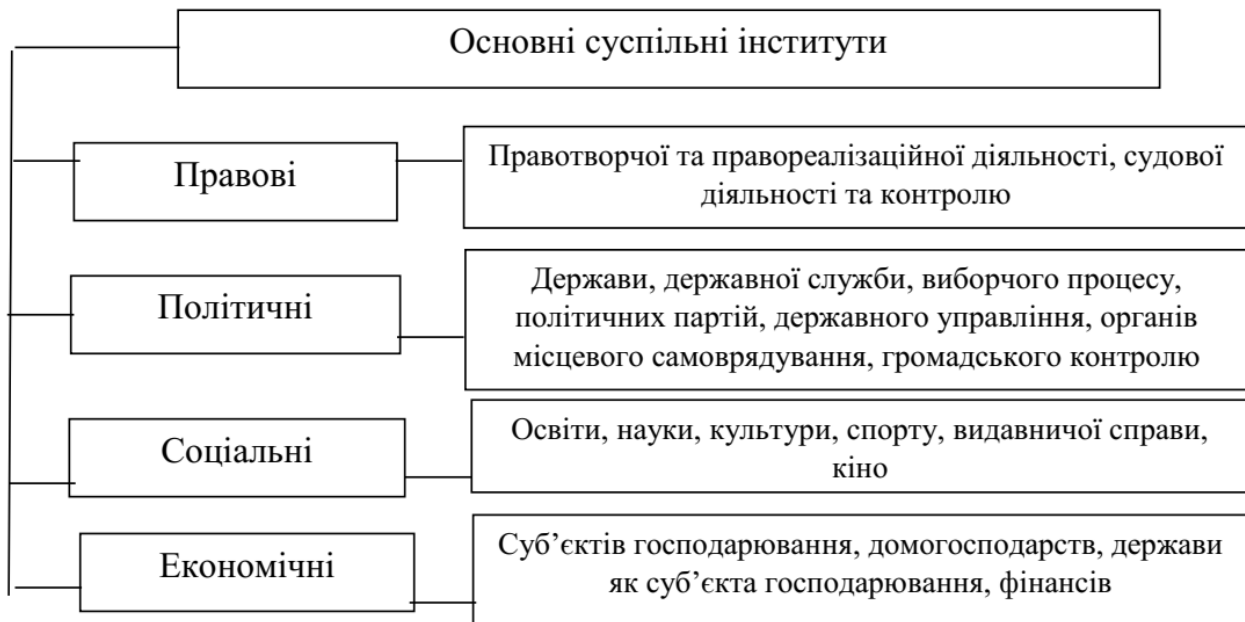


Рис. 1.5. Основні суспільні інститути залежно від виду суспільної діяльності або сфери суспільного життя [складено автором]

Слід зазначити, що частина наведених суспільних інститутів самостійно трансформується під впливом екзо- та ендогенних факторів, однак, у більшій своїй частині, вони потребують якісного оновлення (модернізації) шляхом здійснення певного комплексу дій уповноваженими органами влади. Такі дії, в свою чергу, ґрунтуються на формальних інституціях, якісні зміни яких дають поштовх для модернізації суспільних інститутів, що належать до їх поля. Саме це стане предметом дослідження, проведеного у наступному параграфі роботи.

Із природи суспільних інститутів випливають їх функціональні призначення, які враховуються при здійсненні управління державними фінансами. Саме тому наступним методологічним підходом, який повинен застосовуватися в управлінні державними фінансами є структурно-функціональний, при якому суспільство розглядається як просто структуроване, так і складно диференційоване в залежності від ступеня організації, соціальної диференціації. При цьому, соціальні факти являються функціональними, тобто корисними для суспільства [143]. У контексті управління державними фінансами структурно-

функціональний підхід може використовуватися з метою розмежування суспільних інститутів та функціональних обов'язків відповідних органів державного управління (табл. 1.4). Оскільки фінанси взагалі, а державні зокрема, є інститутом забезпечення життєдіяльності держави, окремих адміністративно-територіальних одиниць, підприємств (установ, організацій), очевидно, що такі економічні відносини пронизують усі сфери суспільного життя, а уповноважені суб'єкти управління державними фінансами мають можливість впливу на них.

Таблиця 1.4

Модель застосування структурно-функціонального підходу в управлінні державними фінансами [складено автором]

Суспільний інститут	Основні функціональні обов'язки державних органів управління
Інститути відтворення життя суспільства (сім'я, освіта та ін.)	<ul style="list-style-type: none"> - необхідне та достатнє фінансове забезпечення освітніх закладів; - створення стимулів, у т. ч. і фінансових, для молодих сімей, збільшення народжуваності в країні; - забезпечення розвитку інфраструктури;
Інститути виробництва благ (промисловість, сільське господарство, транспорт та ін.)	<ul style="list-style-type: none"> - здійснення заходів по забезпеченню розвитку галузей економіки;
Інститути регулювання правових та суспільних відносин (право, у т.ч. право власності, мораль, віросповідання)	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечення верховенства права та свободи віросповідання в країні; - забезпечення дотримання прав і свобод громадян; - сприяння створенню громадянського суспільства; - сприяння удосконаленню суспільного контролю за дотриманням етичних норм і правил поведінки; - забезпечення реалізації права на власність;
Інститути передання цінностей існування та розвитку суспільства особистості (культура, наука, спорт, релігія, ідеологія)	<ul style="list-style-type: none"> - фінансова підтримка розвитку культури, науки, спорту; - здійснення заходів по зміні (трансформації) ідеології у суспільстві, забезпечення впливу на суб'єктів, які формують ідеологію в країні (за необхідності);
Інститути управління суспільними відносинами (політика, держава, влада та ін.)	<ul style="list-style-type: none"> - вплив на засоби (інструменти) та методи реалізації певних інтересів з метою досягнення визначених суб'єктом

ін.)	політичного процесу цілей в певному соціальному середовищі; - забезпечення функціонування органів державної влади; - формування авторитету органів державної влади
Інститути забезпечення (охорона здоров'я, природокористування та природовідтворення, фінанси)	- необхідне і достатнє фінансове забезпечення закладів охорони здоров'я; - здійснення заходів у напрямку раціонального природокористування та забезпечення природовідтворення; - формування ефективної фінансової системи;
Охоронні та правозахисні інститути (армія, поліція, суд та ін.)	- необхідне і достатнє фінансове забезпечення правоохоронних органів, підрозділів збройних сил та судових органів.

Як видно з таблиці, більша частина суспільних інститутів передбачає необхідність здійснення відповідними органами управління заходів щодо достатності фінансового забезпечення. Водночас, слід зазначити, що структурно-функціональний підхід так само як і системний не надає можливості визначення пріоритетних напрямів руху фінансових ресурсів. У контексті цього актуалізується необхідність використання на ряду зі структурно-функціональним підходом й інших, зокрема функціонально-вартісного.

При функціонально-вартісному підході враховуються не лише функціональні обов'язки органів управління, а оцінюється вартість їх виконання. В результаті співставляється ефект від здійснення управління та ціна, яку заплатить суспільство за це. Вважаємо, що такий ефект може бути оцінений, наприклад шляхом зіставлення приросту макропоказника, що характеризує економічний розвиток країни – ВВП та видатків бюджету на загальнодержавне управління. Так, за останні десять років видатки на загальнодержавні функції в Україні здебільшого зростали випереджаючими за ВВП темпами (виключення 2007 р., 2008 р., 2011 р., 2016 р. [144]). Найбільша різниця у значеннях цих показників зафіксована у 2015 р. – 30,3% та у 2014 р. – 23,7% [144], що, в першу чергу, обумовлено збільшенням обсягу витрат на обслуговування державного боргу. Наведені дані свідчить про те, що державні управлінці не забезпечуючи

економічного зростання, а «проїдають» все більше і більше грошових коштів, що формують державний бюджет України.

З вище зазначеного слідує, що функціонально-вартісний підхід, що передбачає оцінювання вартості управлінської діяльності, сприятиме збалансуванню витрат на управлінську діяльність та ефекту від неї, оціненому у грошовому вимірі.

Обрання пріоритетом управління державними фінансами задоволення суспільних інтересів та надання якісних і повноцінних суспільних благ населенню передбачає необхідність використання соціокультурного підходу, в основі якого лежить єдність культури та соціальності, що створюються і перетворюються діяльністю людини. Використання такого підходу в управління державними фінансами зумовлює необхідність дослідження процесів взаємодії уповноважених органів управління і населення [145, с. 8] та оцінювання за рахунок методів соціального і культурного аналізу ступеня суспільного розвитку. З цією метою застосовується сукупність дослідницьких процедур, наведених на рис. 1.6.

Використання соціокультурного підходу дозволить розробити обґрунтовану стратегію розвитку як системи управління державними фінансами в цілому, так і управління окремими складовими таких фінансів. Крім того, результати обговорень провідних економістів світу на Всесвітньому економічному форумі (WEF) у Давосі доводять, що за соціокультурним підходом як в економіці, так і в управлінні майбутнє, адже за показник розвитку країни пропонуються наступні індикатори: хороша робота, благополуччя, оточуюче середовище, справедливість, здоров'я [147]. Забезпечення належного рівня таких індикаторів можливе лише за умови використання соціокультурного підходу в державному управлінні.

Крім того, саме управління, яке нерідко характеризується негласними тіньовими формами взаємодії такими як: клановість, корупція, зростання влади з капіталом, клієнтелізм та ін., за рахунок використання соціокультурного підходу очиститься, адже формуватиметься політична еліта ноократів.

Підсумовуючи відмітимо, що система управління державними фінансами є інтегрованою одночасно у систему державного управління і у фінансову систему та має як специфічні, так і загальні для таких систем внутрішні й зовнішні зв'язки. У цьому контексті важливу роль відіграє сформована наукова парадигма суспільного розвитку, яка повинна трансформуватися з урахуванням вимог та

викликів часу. Все це й обумовлює неперервний пошук релевантних методологічних підходів до управління державними фінансами [148; 149; 150].



* Символічний капітал – різновид соціального капіталу, пов'язаний з володінням певним авторитетом, репутацією [146]

Рис. 1.6. Процедури соціокультурного підходу [складено автором за даними 145]

Необхідність досягнення мети управління державними фінансами – задоволення змінних у часі суспільних інтересів – першочергово передбачає визначання як об'єктів нагального впливу, так і ефективного методичного інструментарію такого впливу.

РОЗДІЛ 2. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

2.1. Системоутворюючі принципи управління державними фінансами

Погіршення економічної ситуації та соціальні збурення в Україні, у значній мірі, пов'язані з наявністю проріх у вітчизняній системі загальнодержавного управління. Це обумовлює необхідність модернізації системи державного управління взагалі та системи управління державними фінансами зокрема [151]. Водночас підходити до таких процесів варто осмислено, що дозволить урахувати досягнення економічної науки і практики та закономірності суспільного розвитку. З цією метою, в першу чергу, необхідно удосконалити теоретико-методологічні засади управління державними фінансами, які встановлюватимуть понятійно-категоріальний апарат, цілі, завдання та імперативи такого управління, формально-праксеологічні домінанти та механізм функціонування цієї системи.

Оскільки управління державними фінансами характеризується наявністю, так званого, людського фактора, необхідним є встановлення імперативів¹⁷, тобто загальнозначимих приписів, обов'язкових об'єктивних принципів [152]. Їх формування та пропагандування через інститути культури і науки сприятиме підвищенню рівня соціальної відповідальності управлінців та дасть можливість поставити суспільне благо над особистим, хоча й через призму суб'єктивізму.

Слід зазначити, що до основоположних принципів, на яких повинна ґрунтуватися система управління державними фінансами, крім зазначених вище, віднесено: науковість, системність (комплексність, послідовність, безперервність), законність, плановість, відкритість, ефективність. Ці принципи можуть бути імперативами, що встановлюються для системи управління державними фінансами в цілому, адже вони не відносяться до окремої особи.

Закладання в управління державними фінансами такого імперативу як науковість, передбачає, перш за все, необхідність

¹⁷ Імператив – вимога, наказ закон; законодавчо передбачені обов'язки і відповідальність, організаційно-управлінські правила поведінки і дій [153]

базування економічної політики держави на певних економічних теоріях (монетаризм, кейнсіанство, інституціоналізм та ін. [154; 155]). Наприклад, академік НАН України, колишній міністр економіки України Б. М. Данилишин обґрунтовує необхідність закладання у вітчизняну економічну політику ідей неокейнсіанства, з одночасним використанням «планових методів у економіці та інструментів стимулювання нашого промислового зростання в межах промислової протекціоністської політики» [156]. Таким чином, використання напрацьованої вітчизняної та світової економічної науки і практичного досвіду їх застосування сприятиме розробці та реалізації виваженої економічної політики взагалі та фінансової політики зокрема.

Відмітимо, що основні засади та напрями економічної політики знаходять своє відображення у нормативно-правових актах. Наприклад, напрями економічної політики на перспективу встановлюються у затверджених відповідними органами державної влади стратегіях на кшталт Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» та ін. У той же час, застосування наукових підходів при розробці стратегічних напрямів реформування як держави у цілому, так і окремих інститутів, зокрема інституту управління державними фінансами, зумовлює необхідність закладання у методологічну основу кожної нової стратегії, наприклад, системного (будь-яке явище розглядається як система) та синергетичного (враховує особливості розвитку системи) підходів. Це дозволить врахувати властивості системи управління державними фінансами як цілеспрямованої системи, яка здатна до самостійного розвитку, та побудувати дерево цілей як інструмент визначення пріоритетів її модернізації.

Крім того, ґрунтування системи управління державними фінансами на принципах науковості та системності сприяє виділенню концептуальних властивостей такого управління. До яких, зокрема, можна віднести:

- внутрішню організацію, що обумовлена взаємодією елементів системи, таких як: суб'єкт, об'єкт, предмет, управлінська діяльність;
- ієрархічність системи – рівні та способи впорядкованості системи. Наприклад, ієрархія залежно від рівня суб'єкта управління державними фінансами дозволяє розділити сферу компетенцій та відповідальності за прийняті управлінські рішення;

- цілеспрямованість системи – орієнтація на реалізацію певних функцій та досягнення поставлених цілей. Зауважимо, що Стратегією сталого розвитку «Україна-2020» встановлено, що «пріоритетом в управлінні публічними фінансами має стати підвищення прозорості та ефективності їх розподілу та витрачання» [157]. Разом з тим, ми не можемо повністю погодитися із поставленою метою, адже по-перше, – уповноважені органи влади здійснюють управління публічними фінансами не лише в частині їх розподілу та витрачання, а й у частині формування, а по-друге, – ефективність формування, розподілу та використання (витрачання) державних фінансів є проміжною ціллю, а не самоціллю управлінської діяльності. На нашу думку, основною метою управління державними фінансами, як вже відмічалось, є задоволення змінних у часі суспільних інтересів, досягнення якої потребує від відповідних уповноважених органів державної влади формування поточних та перспективних завдань з урахуванням макроекономічної ситуації та фінансових прогнозів;

- емерджентність системи, яка характеризується зміною властивостей системи під впливом екзогенних факторів [158]. Суттєвий вплив на трансформації вітчизняної системи управління державними фінансами здійснюють, зокрема, глобалізаційні процеси, настрої на зовнішніх фінансових ринках, політичні тенденції у розвинутих країнах світу та інші зовнішні фактори, визначені у п. 1.3 монографічного дослідження. Наприклад, МВФ, будучи кредитором України, диктує власне бачення розвитку як окремих суспільних інститутів, так і держави в цілому (зокрема, станом на травень 2018 року особливо гостро МВФ поставлене питання щодо необхідності створення в Україні Антикорупційного суду [159]);

- самоорганізація, тобто здатність системи до відновлення та підтримання стійкості, що здійснюється за рахунок ендогенних факторів (наприклад зміна нормативно-правового регулювання окремих сфер, що належать до сфери управління державними фінансами, зокрема податкової; зміна методів управління та ін.). Це досягається шляхом застосування своєчасних і доцільних методів та інструментів управління державними фінансами;

- незвідність характеристик та властивостей усієї системи до суми властивостей та характеристик її елементів (синергетичний ефект взаємодії) передбачає, що при здійсненні модернізації системи управління окремо враховуються як атрибути кожного з елементів

системи, так і описані вище властивості самої системи управління державними фінансами [148].

Таким чином, закладання у систему управління державними фінансами таких імперативів як науковість та системність дозволить вдосконалити її організаційні засади, за умови внесення відповідних змін у нормовано-правові акти. Водночас, формування найдосконалішої правової бази не матиме ефекту без забезпечення належного дотримання принципу законності в усіх сферах суспільного життя, в тому числі й у сфері управління державними фінансами. Саме тому ще одним імперативом, на нашу думку, є законність.

Закладання принципу «законності» в систему управління державними фінансами передбачає необхідність формування якісного нормативно-правового забезпечення та застосування дієвих заходів контролю за його дотриманням усіма учасниками управлінської діяльності. Це сприятиме зменшенню правопорушень, про які відмічають як відповідні контролюючі органи (Рахункова палата, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України), так і громадськість.

Ще одним імперативом управління державними фінансами повинна стати його плановість. Оскільки система управління державними фінансами є складною, а процес управління включає значну кількість етапів, які залежать від стадії управління, вважаємо, що при здійсненні планування необхідно враховувати як системні атрибути управління державними фінансами, так і особливості кожного етапу такого цілеспрямованого впливу. Яскравими прикладами планів, що складаються у сфері управління державними фінансами являються закони про державний бюджет на відповідний рік, які регламентують напрямки формування, розподілу та використання коштів однієї з складових державних фінансів – державного бюджету. Питання управління державними фінансами також розглядаються у Плані пріоритетних дій Уряду на 2018 рік [160]. Крім того, відповідно до Наказу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України «Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки» «державні комерційні та казенні підприємства, а також господарські товариства, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток, паїв) належать державі» зобов'язані складати річні фінансові плани своєї

діяльності [161]. Таким чином, видно, що в управлінні державними фінансами України планування здійснюється як за окремими складовими державних фінансів, так і за відповідними уповноваженими суб'єктами управління. Це, на нашу думку, свідчить про фрагментарний підхід до планування управлінської діяльності, що пов'язана з державними фінансами. Більш того, дослідження показало, що плани здебільшого тактичні – на один рік, однак й у них уповноважені органи протягом року вносять неодноразові зміни, що ускладнює можливість достовірного визначення показників виконання планів. Саме тому, вважаємо, що такий основоположний принцип управління державними фінансами як планування потребує чіткого регламентування в частині застосування єдиного комплексного підходу до процесу планування на рівні усіх складових державних фінансів (державний бюджет, державні позабюджетні фонди, фонди коштів суб'єктів господарювання державної форми власності [161]), встановлення чітких строків затвердження планів та заборони коригування їх показників (виняток становлять середньострокові та стратегічні плани).

Слід зазначити, що імперативом системи управління державними фінансами повинна бути її відкритість, яка полягає у тому, що всі результати виконання планів управління – від операційних до стратегічних, повинні оприлюднюватися. Це дасть змогу громадянському суспільству здійснювати моніторинг результатів управлінської діяльності.

Проведене дослідження показало, що не всі суб'єкти управління державними фінансами дотримуються норм Закону України «Про доступ до публічної інформації» [162], наприклад ДКСУ нерідко не відповідає на запити, що надсилають на її електронну адресу громадяни України. Крім того, через не встановлення чітких строків оприлюднення звітів про результати діяльності органів управління, зацікавлені особи та громадськість не мають можливості своєчасно отримувати інформацію про стан розподілу та перерозподілу суспільних фінансових ресурсів. Так, зокрема Рахункова палата, будучи органом фінансового контролю, звіт про свою діяльність за 2014 р. оприлюднила лише у січні 2016 р. Саме тому вважаємо, що необхідно вдосконалити норми діючого законодавства в частині відкритості діяльності органів публічного управління.

Встановлення та дотримання усіх зазначених імперативів управління державними фінансами дозволить підвищити

ефективність його здійснення за умови, що імператив ефективності закладатиметься в основу як кожного окремого елемента системи управління (наприклад, організації суб'єктів управління або управлінської діяльності), так і механізму такого цілеспрямованого впливу на державні фінанси (наприклад, визначення найбільш оптимального набору методів та інструментів для реалізації поставлених завдань).

Імператив ефективності обумовлює необхідність визначення формально-праксеологічних¹⁸ доміант (основ) системи управління державними фінансами, до яких нами віднесено [163]:

- координація – застосування суб'єктами управління послідовного комплексу дій для досягнення поставленої мети; розмежування повноважень як органів управління, так і окремих осіб з визначенням чіткого порядку їх взаємодії. Усе це регламентується відповідними положеннями та інструкціями;

- програмування – складання програм на довгостроковий, середньостроковий та короткостроковий періоди, які міститимуть напрямки та етапи управлінської діяльності, а також строки реалізації поставлених завдань та перелік відповідальних осіб;

- налаштування – здійснення підготовчих дій, що сприятиме послідовності та системності управління державними фінансами;

- активізація / автоматизація – суб'єкти управління державними фінансами повинні уникати пасивності та зобов'язані своєчасно творчо реагувати на зміну ендогенних та екзогенних факторів впливу. Водночас, у стандартних ситуаціях управлінські процеси повинні бути доведені до автоматизму;

- інструменталізація – виконання управлінської діяльності як цілеспрямованої вимагає від інституцій управління інструменталізації дій, тобто використання певного найбільш оптимального інструментарію;

- потенціалізація – оперування можливостями управління без їх втрат за рахунок кунтації, тобто здійснення дій, які дозволять досягнути мети при збереженні потенції управління (наприклад, рівень кадрового потенціалу органу управління обумовлює повноту, якість та швидкість досягнення поставленої мети; тобто при високому рівні такого потенціалу ефективність досягнення мети значно вища, однак сам кадровий потенціал не витрачається).

¹⁸ Слід зазначити, що прaxeологія як наука, що досліджує людську діяльність з точки зору її ефективності

Враховання зазначених формально-праксеологічних доміант сприятиме тому, що управління державними фінансами буде перспективним, стійким, поетапним, комплексним, системним та зважатиме на реальні можливості як господарської системи країни в цілому, так і окремих суб'єктів [148].

Як відомо, ефективність є комплексною характеристикою, показником, що об'єднує [164]: результативність – досягнення запланованих результатів; економність – забезпечення максимальних результатів при найменших витратах; якість – ступінь задоволення громадян наданими суспільними благами та послугами та ін. Усі ці показники впливатимуть на рівень задоволення суспільних інтересів, які, відповідно вітчизняного законодавства, включають: «безпеку життя та здоров'я людей, безпечні умови праці, захист прав споживачів (користувачів), захист довкілля» [165, ст. 1]. Водночас, на нашу думку, цей перелік не є вичерпаним, адже за Конституцією України громадяни мають більше прав, а отже держава в особі органів державної влади – відповідних зобов'язань. Наприклад, ст. 29 основного Закону встановлено, що «кожна людина має право на свободу та особисту недоторканність» [166]. Таким чином це положення також можна назвати суспільним інтересом, який повинен бути задоволений в результаті діяльності органів управління державними фінансами, адже вони приймають рішення по виділенню певних обсягів грошових коштів з державного бюджету на забезпечення виконання таких зобов'язань.

Крім того, вважаємо, що частина імперативів має бути націлена безпосередньо на особистість, тобто на конкретну особу, що здійснює управлінську діяльність. До таких імперативів, на нашу думку, слід відносити:

- компетентність управлінців, яка передбачає наявність в окремих осіб, що представляють той чи інший суб'єкт управління, спеціальних знань, умінь та навичок. Задля цього, як відомо, спершу необхідно перевірити відповідність особи посаді, на яку вона претендує у певному органі управління державними фінансами, шляхом формальної перевірки поданих документів, проведення співбесіди, тестування. Водночас, вже на цьому етапі нерідко виникають різні інсинуації, які особливо простежуються на рівні керівних посад (прикладом можна назвати конкурс на посаду керівництва Державного бюро розслідувань [167]). Наразі нівелювати лобіювання чийось інтересів та неформальні форми взаємодії у

короткостроковому періоді не вийде, адже, на нашу думку, для цього необхідно формувати відповідний рівень політичної культури та громадської свідомості в суспільстві, що здійснюється протягом декількох поколінь. Крім того, вважаємо, що усі допущені до конкурсу особи в обов'язковому порядку повинні проходити спеціальні професійні та психологічні тренінги, а переможців таких конкурсів варто призначати на посаду з випробним терміном. Усе це, на нашу думку, в кінцевому підсумку сприятиме якісному підвищенню особистого складу відповідних органів управління державними фінансами;

- відповідальність управлінців – усвідомлення посадовими та/або залученими (експерти, аудитори) особами невідворотності притягнення їх до відповідальності перед законом та суспільством у випадку порушення законодавства та/або неефективної управлінської діяльності. Крім того, необхідно законодавчо встановити адекватний розмір штрафних санкцій (нагадаймо, що сьогодні, наприклад, за порушення бюджетного законодавства накладається адміністративний штраф, розмір якого встановлюється від неоподаткованого податком мінімуму – 17 грн. [168, ст. 164]¹⁹).

Проведене дослідження дозволило обґрунтувати необхідність встановлення імперативів управління державними фінансами та запропонувати авторське бачення їх переліку та змісту. Визначено, що частину таких імперативів, зокрема компетентність та відповідальність, варто встановити безпосередньо до осіб, що здійснюють управлінську діяльність. Натомість стверджується, що такі основоположні принципи як: науковість, системність, законність, плановість, відкритість, ефективність повинні стати підґрунтям системи управління в цілому. Крім того, за результатами дослідження з'ясовано концептуальні системні властивості управління державними фінансами, урахування яких дозволить краще зрозуміти механізм її функціонування. З метою підвищення ефективності управлінської діяльності аргументовано важливість встановлення формально-праксеологічних доміант.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження зазначимо, що встановлення імперативів управління державними фінансами сприятиме підвищенню рівня задоволення суспільних інтересів за

¹⁹ Більш детально відповідальність осіб, що здійснюють управління державними фінансами, буде розглянута у подальшому науковому дослідженні

умови застосування доцільних та ефективних інструментів цілеспрямованого впливу [169].

2.2. Функції, методи та інструменти управління державними фінансами

До найбільш актуальних проблем сучасного суспільства можна віднести: соціальну нерівність, погіршення екологічного стану, тероризм, військові конфлікти та ін. Розв'язання накопичених суспільних проблем вимагає підвищення ефективності функціонування системи державного управління взагалі та управління державними фінансами зокрема, адже саме за рахунок такого комплексу цілеспрямованих дій на державний бюджет, державні позабюджетні фонди, фонди коштів суб'єктів господарювання державної форми власності з'являється можливість вирішити поставлені перед державою завдання. Водночас, покращення показників управлінської діяльності неможливе без удосконалення її організаційно-правових і методичних засад, що здійснюється за рахунок інституційної модернізації та впровадження у практику управління інноваційних методів й інструментів цілеспрямованого впливу на державні фінанси. Застосування оптимального набору такого методичного інструментарію сприятиме забезпеченню задоволення суспільних інтересів.

Проведений огляд наукової літератури показав, що серед учених й досі точаться дискусії щодо змістовного наповнення терміну «механізм управління». Саме тому будемо відштовхуватися від позиції, що механізмом управління є система такого управління в дії [170], тобто в нашому випадку система управління державними фінансами. Остання являє собою сукупність взаємопов'язаних елементів: об'єкта, предмета, суб'єкта та управлінської діяльності. У рамках даного дослідження більш детально зупинимось саме на управлінській діяльності.

Відмітимо, що управлінська діяльність розглядається нами як сукупність дій цілеспрямованого впливу суб'єктом на об'єкт, за рахунок яких реалізуються функції управління. Такі дії об'єднують діалектично взаємопов'язані методи та інструменти. З метою розмежування понять «функції», «методи» та «інструменти» управління державними фінансами зазначимо, що під функціями

будемо розуміти специфічну діяльність, спрямовану на реалізацію певного кола завдань, які визначаються компетенціями певного суб'єкта. Наприклад, як відомо, класичною первинною функцією управління є планування, реалізуючи яку суб'єкт управління заздалегідь визначає цілі, завдання, порядок дій та обсяг ресурсів, які знадобляться. Функція «організація» передбачає необхідність проведення сукупності дій, спрямованих на формування умов для здійснення управлінської діяльності (формування необхідного інституційного забезпечення, залучення необхідних кадрів та ін.), розподіл поставлених завдань між уповноваженими суб'єктами та визначення порядку взаємодії між ними. Реалізація функції мотивації обумовлює необхідність здійснення комплексу дій, спрямованих на спонукання безпосередніх виконавців до забезпечення досягнення поставленої мети. А от четверта класична функція управління – контрольна, реалізується на усіх етапах управлінської діяльності та спрямована на попередження, виявлення та усунення порушень та неефективної управлінської діяльності. Відмітимо, що в процесі реалізації кожної з визначених функцій уповноважені суб'єкти використовують сукупність методів та інструментів.

Сутність і склад методів та інструментів управління взагалі та державного управління зокрема, неоднозначно тлумачаться науковцями, які нерідко ці поняття ототожнюють [171; 172; 173]. Саме тому вбачаємо за необхідне, перш за все, визначитися з дефініями таких термінів. Загальновідомо, що методом є сукупність способів та прийомів цілеспрямованого впливу, а от інструмент управління, на нашу думку, представляє собою засіб (у значенні знаряддя) або їх сукупність, за допомогою якого (яких) реалізуються поставлені завдання. Зауважимо при цьому, що запропоноване розмежування є достатньо умовним у випадку, коли мова йде про високо інтелектуальну діяльність, результати якої не осягаємі, їх важко оцінити у короткостроковому періоді часу.

Виходячи з зазначеного, способи та прийоми управління можна розподілити на декілька груп [172; 173; 174], зокрема залежно від напряму впливу на керовану систему виділяють методи прямого та опосередкованого впливу. До методів прямого впливу можна віднести, зокрема, регламентування, нормування та інші способи і прийоми, які дозволяють директивним шляхом впливати на керовану систему – об'єкт управління. Отже зміна формальних інституцій, зокрема загальних і локальних нормативно-правових актів, повинна

забезпечувати очікуваний від управління державними фінансами результат. Прикладом може бути бюджетне законодавство, внесення змін у яке позначається на порядку розподілу суспільного продукту між бюджетами різних рівнів, повноваженнях окремих суб'єктів управління у бюджетному процесі та ін. Ще одним прикладом може бути використання урядом адміністративних методів з метою зміни організаційних засад управління державним бюджетом, наприклад, шляхом скорочення повноважень головного фінансового органу країни.

Зважаючи на зазначене, вважаємо, що адміністративні методи в управлінні державними фінансами необхідно використовувати обачно, зважаючи на усі вірогідні ризики, залучаючи громадянське суспільство до обговорення інституційних змін.

В умовах ліберальної економіки найбільш прийнятними являються методи непрямого впливу на державні фінанси, які, на нашу думку, варто розділяти залежно від базових функції управління (рис. 2.1). Крім зазначених на рис. 2.1 методів, в управлінні державними фінансами можуть використовуватися й загальнонаукові методи (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування та ін.). Вважаємо, що лише використання сукупності методів може забезпечити досягнення передбаченого результату управлінської діяльності або її окремих процесів. Це обумовлено наявністю переваг та недоліків кожного з методів управління. Наприклад, для забезпечення безперебійної роботи суб'єкта господарювання при плануванні його фінансово-господарської діяльності може бути використаний балансовий метод, який дозволить узгодити його ресурси (трудові, фінансові, матеріальні) з потребами (витратами за виконання поставлених завдань). Отже, цей метод сприяє усуненню диспропорцій шляхом використання наступного рівняння:

$$\sum X_{ik} = \sum V_{ij} ; (i=1,2,\dots,m); (j=1,2,\dots,e), \quad (2.1)$$

де X_{ik} – ресурси i -ї продукції за джерелами надходження – k ($k=1,m$);

V_{ij} – обсяг розподілу i -ї продукції за напрямками використання – j ($j=1,e$).

Функція	Методи
Планування	Балансовий, індикативного планування, варіантів (написання сценаріїв), прогнозування (сукупність способів та прийомів екстраполяції (ковзної середньої, експоненційного згладжування, найменших квадратів), моделювання, експертних оцінок, часових рядів та ін), програмно-цільовий, нормативний, статистичний, розрахунково-аналітичний, факторний методи, метод коефіцієнтів, елемінування, оптимізації планових рішень та ін.
Організація	Регулювання, інструктування, нормування, адміністрування, припис, облік, координація, погодження та ін.
Мотивація	Командно-адміністративні (примус), соціально-психологічні (грейдування, партисипативність та ін.), економічні (виплата винагороди, компенсація витрат, страхування та ін.)
Контроль	Спеціальні методи: документальні (формальна перевірка, вибіркова перевірка, суцільна перевірка, порівняння, логічне узагальнення, юридична оцінка та ін.) і фактичні (інвентаризація, експертна оцінка, зустрічні звірки та ін.)

Рис. 2.1 Розподіл основних методів за базовими функціями управління державними фінансами [складено автором за даними 175; 176; 177; 178; 179; 180; 181]

Разом з тим, використання балансового методу не дає можливості скласти одночасно декілька сценаріїв розвитку. Саме тому на ряду з цим метод застосовують метод варіантів, за допомогою якого складається декілька сценаріїв розвитку подій, які впливають на планові показники. Як правило, їх три: песимістичний, реалістичний та оптимістичний. Недоліком цього методу є трудомісткість та необхідність застосування різноманітних способів та прийомів прогнозування, наприклад експоненційного згладжування. До «плюсів» цього способу прогнозування можна віднести простоту процедури обчислень і можливість обліку ваг вихідної інформації:

$$U_{t+1} = \alpha * y_t + (1 - \alpha) * U_t \quad (2.2)$$

де U_{t+1} – показник, що прогнозується ($t+1$ – період, що прогнозується);

α – параметр згладжування;

y_t – фактичне значення показника, що досліджується за період, який передує прогнозованому (t – період, що передує прогнозованому);

U_t – експоненціально зважена середня для періоду, що передує прогнозованому.

Недоліком способу експоненціального згладжування є те, що він може бути використаний при прогнозуванні тільки на один період вперед. Крім того, достатньо складно обрати оптимальну величину параметра згладжування (α), який розраховується за формулою:

$$\alpha = \frac{2}{n+1} \quad (2.3)$$

де n – число спостережень, що входять до інтервалу згладжування.

Дослідження показало, що деякі науковці розглядають методи управління за окремими складовими державних фінансів, зокрема за видатковою частиною державного бюджету. Такі методи Набока Т. С. у своїй дисертації поділяє залежно від стадії бюджетного процесу [182, с. 51]. Це, на нашу думку, дозволяє деталізувати окремі управлінські процедури, однак не забезпечує загального уявлення про прийоми та способи цілеспрямованого впливу як на вихідні фінансові потоки державного бюджету, так і на державні фінанси в цілому. Крім того, вважаємо, що необхідно чітко розмежовувати способи і прийоми управління та методи розподілу, використання та обліку грошових коштів державних цільових фондів. Наприклад, метод подвійного запису [182], метод нарахування, касовий метод є методами бухгалтерського обліку, а не методом управління видатковою частиною державного бюджету.

Як раніше було відмічено, важливе місце в механізмі управління державними фінансами відіграють інструменти, які, на наш погляд, можна розділити залежно від складової таких фінансів (рис. 2.2). Наприклад, до інструментів, що використовують органи управління вхідними фінансовими потоками державного бюджету, можна віднести, зокрема податки (збори, обов'язкові платежі) та їх елементи (податковий кредит, знижки, пільги, податкові канікули). За рахунок такого інструменту відповідні органи управління мають можливість впливати на величину вхідних фінансових потоків централізованого фонду грошових коштів.

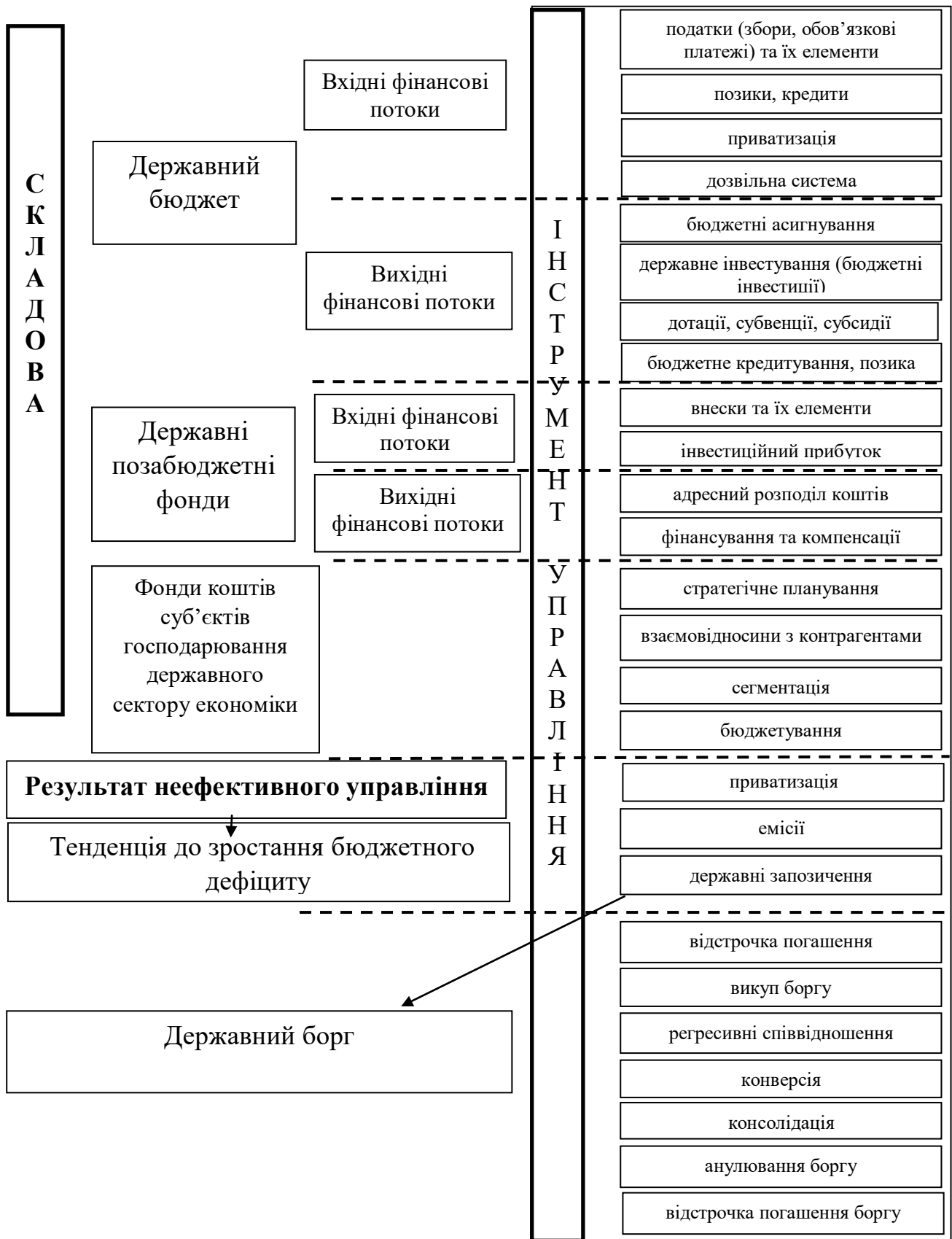


Рис. 2.2. Розподіл основних інструментів²⁰ управління за складовою державними фінансами [складено автором за даними 182; 186; 187; 188]

²⁰ Перелік інструментів управління державними фінансами буде доповнений по ходу подальшого наукового дослідження

А от бюджетне фінансування²¹ у вигляді асигнувань, державних інвестицій²², державних трансфертів²³ (дотацій, субвенцій, субсидій²⁴) використовується як інструмент управління вихідними фінансовими потоками зазначеного фонду грошових коштів. До інструментів, які є найбільш вживаними у практиці управління підприємствами (установами, організаціями), відносяться: стратегічне планування, взаємовідносини з контрагентами та сегментація.

Крім того, на рис. 2.2 нами визначено, що у разі неефективного управління державними фінансами формується стійка тенденція до наростаючого бюджетного дефіциту. Вважається, що з метою покриття дефіциту використовуються такі інструменти як емісія та запозичення (у формі прямих кредитів і шляхом випуску цінних паперів). У свою чергу емісія призводить до інфляції, а запозичення – до виникнення державного боргу. До інструментів управління державним боргом нами віднесено, зокрема консолідацію, пролонгацію, конверсія та ін. Зауважимо, що значна частина науковців зазначені нами інструменти управління бюджетним дефіцитом та державним боргом відносять до методів, з чим ми не можемо погодитися, адже усе це навряд чи можна вважати способами та прийомами управління. Використання визначених інструментів, наприклад, емісії або пролонгації державного боргу може супроводжуватися застосуванням ряду методів управління, а саме: моделювання, екстраполяції та ін.

Слід зауважити, що на рис. 2.2 наведені основні інструменти управління, які застосовуються за окремими складовими державних фінансів. Водночас, вирізняють інструменти, що можуть бути використані при управлінні будь-якою складовою державних фінансів, зокрема: моніторинг, санкції, сценарне планування, створення

²¹ Бюджетне фінансування – одна з форм фінансового забезпечення юридичних чи фізичних осіб, що передбачає безоплатність та безповоротність виділених коштів.

²² Державні інвестиції здійснюються у вигляді фінансування капітальних вкладень, проектного фінансування конкретного інвестиційного проекту та придбання частки акцій чи прав участі в управлінні підприємством [183]

²³ Державні трансферти – невідплатні і безповоротні платежі з бюджету юридичним і фізичним особам, що не являють собою придбання товарів чи послуг, надання кредиту або виплату непогашеного боргу [184]

²⁴ Субсидії – це усі невідплатні поточні виплати підприємствам, які не передбачають компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів і послуг в обмін на проведені платежі, а також видатки, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств [185]

інституту державно-приватного партнерства, створення нефінансових інструментів державного впливу, які здійснюють регулювання прав власності, соціальне та економічне регулювання та ін.

У сучасних умовах розвитку України політичний орієнтир зсувається від надання суспільних благ та послуг населенню до забезпечення достатніх заходів впливу на приватний сектор (суб'єкти господарювання приватної форми власності та домогосподарства), який виконуватиме завдання держави по задоволенню суспільних інтересів. Наприклад, суб'єкти управління державними фінансами, що реалізують податкову та митну політику, застосовуючи певні податкові стимули, зокрема, податкові пільги для роботодавців, які здійснюють на користь своїх найманих робітників медичне страхування, можуть як здійснити вплив на розвиток такого страхування в країні, так і забезпечити виконання конституційних прав громадян. Крім того, у майбутньому, розвиток страхування позитивно позначиться на стані державних фінансів за рахунок збільшення обсягів вхідних фінансових потоків централізованих фондів коштів, утворених за рахунок застосування податкового методу.

Вважаємо, що дієвими засобами державного впливу, якими органи державної влади можуть активно користуватися, є нефіскальні фінансові інструменти. Використання таких інструментів у короткостроковому періоді часто пов'язане зі зростанням обсягів вихідних фінансових потоків державного бюджету, однак, у довгостроковому періоді, навпаки, – спостерігатиметься обернена тенденція. Так, за рахунок бюджетного кредитування, держава може вплинути на розвиток окремих галузей економіки та у перспективі не лише скоротити обсяги вихідних фінансових потоків, а можливо й збільшити обсяги вхідних фінансових потоків державного бюджету (зокрема за рахунок застосування податкового методу). Наприклад, надаючи державні кредити на певних умовах підприємствам, що входять до складу дорожнього господарства, держава може вплинути на розвиток такої галузі в країні та на обсяги й якість суспільних послуг, що надаються населенню. Крім того, вважаємо, що саме бюджетне кредитування (навіть під 0%), а не фінансування, повинно бути дієвим інструментом задоволення суспільних інтересів (адже фінансування не передбачає повернення, а отже не стимулює отримувача державних коштів до ефективної фінансово-господарської діяльності). Зауважимо, що саме кредитування є

активним інструментом державного управління у зарубіжних країнах (Німеччина, Японії та ін.).

Вирішенню завдань держави по задоволенню суспільних інтересів сприятиме й створення нефінансових установ державного впливу, уповноважених здійснювати регулювання прав власності, соціальне та економічне регулювання (наприклад, установ, які видають ліценції). Вбачається, що такі установи повинні бути на самофінансуванні, тобто утримуватися за рахунок суб'єктів, які до них звертаються. Водночас, за усіма суб'єктами, що надають суспільні блага та послуги, уповноважені суб'єкти управління повинні здійснювати моніторинг. Моніторинг, в свою чергу, як система нагляду за фінансово-господарською діяльністю підприємств (установ, організацій) на регулярній основі також може бути дієвим інструментом забезпечення економічного, соціального та екологічного ефекту від управлінської діяльності. При цьому, органи державної влади можуть використовувати санкції як окремий інструмент адміністративного впливу. Застосування санкцій впливає не лише на обсяги вхідних фінансових потоків державного бюджету, а й стимулює підприємства здійснювати певні функції, які держава на них переклала. Зауважимо, що зазначений інструмент державного впливу, органи державної влади в Україні активно використовують. Наприклад, з метою працевлаштування такої соціально незахищеної верстви населення як інваліди, на законодавчому рівні підприємства зобов'язують приймати на роботу цю категорію людей. Так, ст. 19 Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» встановлює «норматив робочих місць для працевлаштування інвалідів у розмірі чотирьох відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за рік, а якщо працює від 8 до 25 осіб, - у кількості одного робочого місця». А у статті 20 цього ж закону визначено, що за порушення такої норми застосовують адміністративно-господарські санкції «в розмірі половини середньої річної заробітної плати на відповідному підприємстві» [189]. Крім того, санкції встановлені й до роботодавців, які офіційно не працевлаштовують своїх найманих працівників. Таким чином, органи державної влади здійснюють заходи з мінімізації чинників, що негативно позначаються на обсягах вхідних фінансових потоків державного бюджету і державних цільових фондів та сприяють задоволенню інтересів як окремої категорії, так і населення країни в цілому.

Зміна інструментарію державного управління, в тому числі й управління державними фінансами за рахунок формування інституту приватно-державного партнерства, сприятиме досягненню конгруентності фінансових потоків державного бюджету та дозволить корпораціям продемонструвати соціальну відповідальність перед громадськістю. Наприклад, у концесію (спільну діяльність) можуть бути передані підприємства, що здійснюють «будівництво та/або експлуатація автострад, доріг, залізниць, злітно-посадкових смуг на аеродромах, мостів, шляхових естакад, тунелів і метрополітенів, морських і річкових портів та їх інфраструктури» [190, ст. 4]. Водночас, недоліки законодавства у сфері державно-приватного партнерства можуть призвести до того, що об'єкт, який належить народу України або територіальній громаді міста (села, селища), переходить у приватну власність. Так, у виконання норм Закону України «Про державно-приватне партнерство» у 2011 році Одеська міська рада прийняла рішення передати Міжнародний аеропорт «Одеса» у власність новоствореного спільного підприємства, ставши при цьому міноритарним акціонером (міськрада володіє 25% спільного підприємства) [191]. Цей приклад лише доводить висновок Національного інституту стратегічних досліджень про необхідність комплексного удосконалення інституту державно-приватного партнерства (ДПП) в Україні, зокрема, шляхом: «удосконалення нормативно-правової бази регулювання відносин ДПП; удосконалення інституційного забезпечення розвитку ДПП» [192] з метою виведення управління державними фінансами на інший рівень – рівень, на якому відповідні уповноважені суб'єкти матимуть можливість впливати не лише на фінансові потоки централізованих фондів грошових коштів, а й на напрямки руху фінансових ресурсів децентралізованих фондів грошових коштів, що спрямовуватимуться на реалізацію завдань державної політики та на задоволення суспільних потреб.

Проведене дослідження показало, що, в науці немає категоріально-понятійної чистоти. Більш того, способи, прийоми та засоби, які використовуються з метою здійснення цілеспрямованого впливу на певний об'єкт, змінюються як у буденному житті, так і в управлінні державними фінансами, що обумовлене суспільним розвитком. Саме тому виникають все нові інструменти.

До інноваційних інструментів управління державними фінансами можна віднести: аутсорсинг²⁵, бенчмаркінг²⁶, реінжиніринг²⁷, систему збалансованих показників²⁸, стратегії росту²⁹, фінансову логістику³⁰ [193; 194; 195; 196] та ін. Так, фінансова логістика спрямована на оптимізацію фінансових потоків за рахунок оцінювання їх обсягів та складу, врахування екзо- та ендогенних факторів впливу і побудови алгоритму управління рухом таких ресурсів [197]. Використання фінансової логістики як інструменту управління державними фінансами обумовлює необхідність:

- проведення аналізу та оцінювання фінансових потоків до/з державного бюджету, державних позабюджетних фондів грошових коштів та у суб'єктів господарювання державного сектору економіки за попередні періоди;
- оцінювання фінансового потенціалу як окремих сфер, галузей, регіонів, так і країни в цілому;
- прогнозування та моделювання руху наявних та можливих до залучення фінансових, матеріальних, трудових ресурсів, які визначатимуть обсяги фінансових потоків у наступних періодах;
- застосування методу «координації», який забезпечить оперативне управління наявними ресурсами;
- моніторингу руху зазначених ресурсів;
- перевірки ефективності прийнятих управлінських рішень.

Відмітимо, що фінансова логістика може використовуватися на ряду з іншими інструментами управління державними фінансами. Наприклад, застосування бенчмаркінгу дозволить відповідним

²⁵ аутсорсинг (outsourcing) – передача органами державної влади, місцевого самоврядування управлінських функцій суб'єктам, що спеціалізується у цій сфері (аутсорсингова агенція) [193]

²⁶ бенчмаркінг - вивчення найкращого досвіду управління та впровадження його у власну діяльність шляхом імплементації найкращих методів управління, які призвели до досягнення поставлених цілей [198]

²⁷ реінжиніринг (reengineering) – зміна ролі управління з віддання вказівок, перевірок і контролю на комунікації, підтримку, передачу повноважень і надання допомоги [193]

²⁸ система збалансованих показників (Balanced scorecard) зосереджена на комплексній оцінці та перспективах розвитку, досягненню стратегічних цілей підвищення ефективності та якості, зростання капіталізації, вдосконаленні внутрішніх процесів [194]

²⁹ стратегії росту – направлення ресурсів та можливостей на напрямки, що забезпечують прибуткове зростання [199]

³⁰ фінансова логістика – забезпечення ефективного функціонування окремих елементів та логістичної системи в цілому на основі оптимізації вартості фінансового ланцюга, що досягається шляхом раціонального поєднання складових фінансового механізму у процесі управління фінансовими потоками в тісній взаємоузгодженості з матеріальними та інформаційними потоками [199]

суб'єктам управління виявити та адаптувати кращу світову практику цілеспрямованого впливу на державні фінанси [198]. Бенчмаркінг обумовлює необхідність формування масиву даних щодо глобального управління, проведення його аналізу та обрання найбільш вдалих та прийнятних для національних умов підходів до управління державними фінансами, які будуть імплементуватися у вітчизняну практику. Використання такого інструменту дозволяє з високою точністю спрогнозувати ефект від певних управлінських дій [197].

До інструментів управління державними фінансами можна віднести аутсорсинг [200], який передбачає можливість залучення кваліфікованих управлінців на договірних умовах до керування окремими процесами для прискорення та підвищення ефективності їх виконання (наприклад, до управління персоналом, здійснення логістичних операцій, розробки та тестування окремих програмних продуктів). Водночас, використання такого інструменту повинно бути пов'язане із ретельним відбором персоналій або компаній, що будуть здійснювати делеговані повноваження з управління окремими процесами. Результатом використання такого інструменту може бути пряма економія фінансових і трудових ресурсів та підвищення ефективності управління державними фінансами.

Ще одним інноваційним інструментом управління державними фінансами є реінжиніринг [202]. Сучасні політичні, економічні та соціальні виклики для України обумовлюють необхідність застосування реінжинірингу в державному управлінні за рахунок переосмислення владних відносин у суспільстві з метою надання якісних повноцінних суспільних благ населенню та підвищення рівня задоволення суспільних інтересів. Вважаємо, що саме цей інструмент управління повинен бути закладений у механізм реалізації концепції соціально-орієнтованої сервісної політики держави [203]. При цьому необхідно здійснити «перезавантаження влади», яке передбачатиме не лише зміну персоналій, а й реформування управлінських процесів. Останнє має базуватися на усуненні бюрократичних формальностей, залученні громадянського суспільства до усіх процесів управління – від формування необхідного нормативно-правового забезпечення до використання державних фінансових ресурсів, активному використанні інформаційних технологій, які сприятимуть зменшенню «людського фактору» та ін. Все це, на нашу думку, є основною передумовою нейтралізації соціальних збурень та конфліктів у суспільстві [197].

Система збалансованих показників (Balanced scorecard) зосереджена на комплексній оцінці та перспективах соціально-економічного розвитку [204], що сприятиме досягненню стратегічних цілей з підвищення якості суспільних благ та рівня задоволення суспільних інтересів. Застосування цього інструменту в управлінні державними фінансами передбачає визначення цільових показників досягнення стратегічних цілей. Наприклад, до таких показників можуть бути віднесені як загальні макропоказники (ВВП, рівень безробіття, індекс людського розвитку, індекс конкурентоздатності країни та ін.), так і окремі індикатори стану державних фінансів (державний борг, дефіцит державних позабюджетних фондів, результати діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки). Формування цільових показників зумовлює необхідність визначення засобів їх досягнення, що призводить до їх каскадування за окремими уповноваженими суб'єктами управління та особами-виконавцями. На таких виконавців й покладатиметься відповідальність за досягнення поставлених показників. Отже, використання інструменту «система збалансованих показників» в управлінні державними фінансами уможливить реалізацію стратегій розвитку як цієї сфери, так і країни в цілому.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження зазначимо, що методичний інструментарій управління державними фінансами складають діалектично пов'язані між собою методи та інструменти, які використовуються для реалізації функцій та завдань такого управління [205; 206].

2.3. Критеріальний апарат до оцінювання ефективності управління державними фінансами

Активний розвиток ринкових відносин, глобалізація економіки, наростання міжнародної конкуренції, домінування ринку споживача, висока соціальна мобільність обумовлюють необхідність впровадження якісно нових підходів до управління державними фінансами, які забезпечать сталий соціально-економічний розвиток і високий рівень конкурентоспроможності національної економіки, підвищення якості суспільних благ і задоволення змінних у часі суспільних інтересів. Встановлення ступеня досягнення поставлених цілей управління державними фінансами передбачає оцінювання

ефективності впливу на економічні відносини між державою, з однієї сторони, та юридичними і фізичними особами – з іншої, в результаті яких формуються державний бюджет, державні цільові фонди та фонди коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Таке оцінювання здійснюється в рамках реалізації контрольної функції управління за рахунок розробленої системи показників. Саме тому актуалізується необхідність формування відповідних методичних підходів [207].

Оскільки поняття ефективності є багатоаспектним, його критерії та індикатори залежатимуть від поставлених аналітичних цілей, рівня аналізу, джерел інформації та обраної методології. Тобто, в нашому випадку, потрібно враховувати особливості управління кожною окремою складовою державних фінансів та суспільні очікування.

Слід зауважити, що ефективність державного управління взагалі та управління окремими складовими державних фінансів в Україні оцінюють міжнародні організації, вітчизняні науково-дослідні інститути, органи фінансового контролю та окремі вчені. Усі вони використовують різні підходи, які дозволяють оцінити ефективність державного (публічного) управління через призму соціально-економічних явищ та процесів. Наприклад, Блаватникська школа державного управління при Оксфордському університеті та Інститут державного управління (Blavatnik School of Government at the University of Oxford and the Institute for Government) оцінює індекс міжнародної ефективності державної служби (The International Civil Service Effectiveness (InCiSE) Index) (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Критерії «Індексу міжнародної ефективності державної служби»
[складено автором за даними 208]

Критерії	Індикатори
– обґрунтованість державної політики	якість політичних рекомендацій, ступінь стратегічної спрямованості політики, координація політичних пропозицій, своєчасність та точність реалізації політики;
– стан фіскального та фінансового менеджменту	економічна експертиза, економічна оцінка, середньострокове бюджетне планування і складання бюджету з урахуванням результатів діяльності;
– стан регулювання	оцінка взаємодії з зацікавленими сторонами за напрямками: методологія, систематичне прийняття, прозорість та контроль / контроль якості;

– управління ризиками	інтегроване планування ризиків, моніторинг ризиків, стратегії поширення суспільної інформації та інформування суспільства, міжнародна співпраця та координація ризиків, ступінь готовності реагувати на кризи, методологія оцінки після кризи;
– управління персоналом	ступінь меритократія рекрутинга, залучення та збереження талановитих осіб, управління продуктивністю, якість навчання та розвитку, рівень задоволення державного службовця;
– ефективність податкового адміністрування податків	забезпеченість повноти податкових надходжень, зручність сплати податків, ступінь та якість інформаційного забезпечення платників податків, рівень попередження від ухилення від сплати податків, рівень податкового розриву;
– управління соціальним забезпеченням	загальна ефективність розподілу, орієнтованість на користувача послуг, ступінь та якість інформаційного забезпечення, недопущення шахрайства;
– електронні (цифрові) послуги	орієнтованість на користувача послуг, прозорість обслуговування, транскордонна мобільність послуг, наявність технічних попередніх умов для електронного уряду;
– цілісність системи	рівні / сприйняття корупції, справедливості посадових осіб, дотримання правил та процедур, намір служити громадянам, трудова етика, існуючі процеси для збереження цілісності та попередження конфлікту інтересів;
– відкритість	ступінь та якість консультацій із громадськістю, наявність і якість механізмів оскарження урядових рішень, наявність та доступність урядових даних, вплив урядових даних, ступінь забезпеченості права на інформацію та доступність;
– можливості	лідерські здібності, комерційні можливості, аналітичні здібності, цифрові можливості, основні здібності (вирішення проблем, навички грамотності та ін.), освітній рівень робочої сили;
– інклюзивність	співвідношення жінок та чоловіків на державній службі, частка інвалідів та залученість представників релігійних й етнічних меншин.

Слід зазначити, що Україна не входить до кола країн, за якими визначається індекс міжнародної ефективності державної служби. Натомість, оцінювання ефективності державного управління в Україні регулярно проводить Світовий банк (World Bank (WB)) за «світовими індикаторами управління» (The Worldwide Governance Indicators (WGI)). До складу таких критеріїв та індикаторів належать: голос і підзвітність – рівень громадянської свободи та незалежності ЗМІ; політична стабільність та відсутність насильства – рівень

політичної нестабільності, вірогідність політичних змін; ефективність роботи уряду – якість державних послуг та роботи державного апарату; якість законодавства – здатність уряду формувати та реалізувати державну політику; верховенство права – рівень дотримання законодавства, передбачуваність законодавчих змін; контроль за корупцією – рівень корупції у органах державної влади та її сприйняття у суспільстві [208]. Майже за усіма показниками України має негативні значення, які за останні десять років погіршилися (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Результативні показники оцінки України, балів* [складено автором за даними 209]

Критерій \ Рік	2007	2012	2013	2014	2015	2016	2017
право голосу і підзвітність	0,06	-0,28	-0,32	-0,14	-0,09	0,00	0,01
політична стабільність та відсутність насильства	0,17	-0,09	-0,78	-2,02	-1,96	-1,86	-1,86
ефективність роботи уряду	-0,67	-0,58	-0,65	-0,41	-0,52	-0,57	-0,46
якість законодавства	-0,43	-0,60	-0,62	-0,63	-0,59	-0,43	-0,32
верховенство права	-0,73	-0,78	-0,80	-0,79	-0,81	-0,77	-0,71
контроль за корупцією	-0,80	-1,08	-1,13	-0,99	-0,98	-0,81	-0,78

* діапазон балів – від -2,5 до 2,5

З таблиці видно, що незважаючи на проведені у нашій країні реформи, показники оцінки державного управління залишаються на достатньо низькому рівні. При цьому, окремі з них за останні десять років погіршилися, що обумовлено, в першу чергу політичної нестабільністю.

Оцінювання ефективності окремих напрямків державного управління провадять також: Всесвітній економічний форум (World Economic Forum), Міжнародне бюджетне партнерство (International Budget Partnership (IBP)), Міжнародний валютний фонд (International Monetary Fund (IMF)), Організація економічного співробітництва та розвитку (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)), Партнерство «Відкритий Уряд» (Open Government Partnership (OGP)), Фонд відкритих знань (Open Knowledge Foundation (OKF)). Наприклад, Міжнародне бюджетне партнерство

(International Budget Partnership (IBP)) в останньому огляді відкритості бюджету (Open Budget Survey 2017 Data) Україну поставило на 39 місце зі 112 з позначкою індексу відкритості (Open Budget Index (OBI)) 54,394435 бали зі 100 можливих [209]. У своєму звіті організація підсумовує, що Україна надає суспільству обмежену бюджетну інформацію та небагато можливостей для громадян приймати участь у бюджетному процесі (30 балів зі 100), однак законодавча влада та вищий контролюючий орган забезпечує достатній нагляд за бюджетом (83 бали зі 100). Зміну індексу відкритості бюджету України у динаміці можна побачити на рис. 2.3.

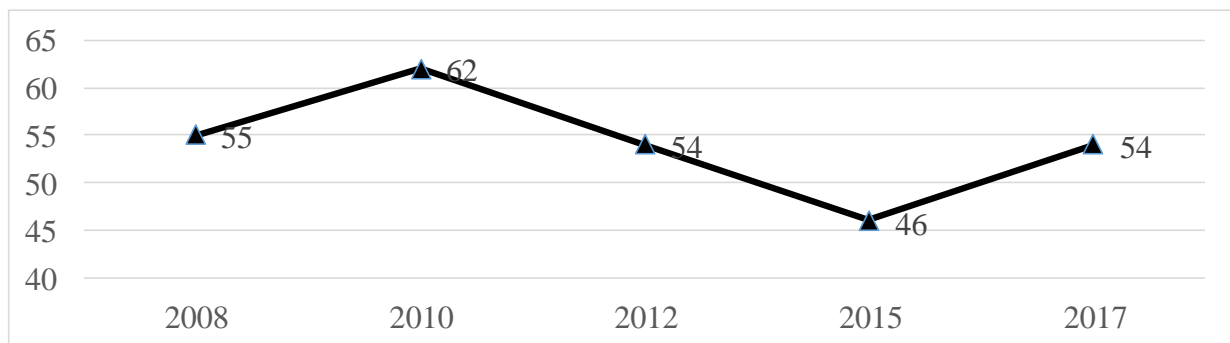


Рис. 2.3. Динаміка зміни індексу відкритості бюджету України [складено автором за даними 210]

З метою визначення індексу відкритості бюджету до критеріїв оцінки було віднесено: попередня бюджетна заява, бюджетна пропозиція виконавчої влади, прийнятий бюджет, громадянський бюджет, поточні звіти, піврічний огляд, річний звіт, аудиторський звіт. Зауважимо, що протягом багатьох років вітчизняні органи державної влади не дотримувались критерію «піврічний огляд». Так, у 2015 та 2017 рр. піврічний бюджетний огляд ними взагалі не проводився.

Всесвітній економічний форум, визначаючи індекс глобальної конкурентоспроможності економік (Global Competitiveness Index), оцінює розвиток державних інституцій та окремі напрямки управління державними фінансами, серед яких: бюджетна прозорість, ефективність нормативно-правової бази, тягар державного регулювання, орієнтування уряду на майбутнє, рівень корупції, дотримання стандартів аудиту та звітності. Так, за рівнем державних інститутів Україна у 2018 р. посіла 110 місце зі 140 можливих, за ступенем розвитку фінансової системи – 117 місце, за бюджетною прозорістю – 49 місце [211]. Слід відмітити, що у рейтингах

Всесвітнього економічного форуму позиція України нестабільна – у 2014 р. країна посідала 76 місце, у 2015 р. – 79, у 2016 р. – 85, у 2017 р. – 81, у 2018р. – 83. Це свідчить про неефективне державне управління, що підтверджується, зокрема, зниженням показників критерію «макроекономічне середовище», на який негативний вплив здійснювали показники державного боргу та інфляції.

Аналогічні критерії оцінюються Швейцарським економічним інститутом (KOF Swiss Economic Institute) з метою визначення Індексу рівня глобалізації країн світу (KOF Index of Globalization). У даному рейтингу у 2018 р. Україна посіла 42 позицію проти 45 – у 2017 р. При цьому за рівнем економічної глобалізації (обсяг міжнародної торгівлі, рівень міжнародної ділової активності, торговельні потоки, міжнародні інвестиції, тарифна політика, обмеження і податки на міжнародну торгівлю та ін.) наша країна на 80 місці [212].

Слід зазначити, що окремі показники ефективності державного управління вцілому та управління державними фінансами зокрема оцінюються міжнародними установами і організаціями при визначенні індексу легкості ведення бізнесу (Ease of Doing Business Index [213]), індексу економічної свободи (Index of Economic Freedom [214]), індексу сприйняття корупції³¹ (Transparency International), індексу економічної свободи організації³² (Heritage Foundation), індексу прозорості³³ та ін. Інформаційним джерелом також можуть бути звіти Всесвітнього обстеження підприємств (The World Business Environment Survey)³⁴, огляди бізнес середовища та підприємств у країнах з перехідною економікою (The Business Environment and Enterprise Performance Survey, BEEPS)³⁵ [215].

³¹ шляхом опитування директорів підприємств, аналітиків, громадян країни встановлюється ступінь розповсюдження корупції серед службовців та політиків.

³² використовуються дані урядових та неурядових організацій, результати міжнародних та національних соціологічних опитувань з метою встановлення факторів економічної свободи, зокрема: торговельна політика, фіскальна політика, державна інтервенція в економіку, монетарна політика, іноземні інвестиції та потоки капіталу, банківська сфера, зарплати та ціни, права власності, державне регулювання, тіньова економіка.

³³ встановлюється прозорість сфер, що впливають на ринок капіталу: корупція у державних органах, закони, що регулюють права власності, економічна політика (фіскальна, монетарна, податкова), стандарти фінансування, регулювання комерційної діяльності.

³⁴ шляхом опитування менеджерів та власників підприємств отримують порівняльну оцінку державної політики, ділового клімату, якості регулювання, рівня корупції, якості державних послуг.

³⁵ визначені показники дозволяють порівняти якість управління у країнах з перехідною економікою.

Науковці також визначають показники та критерії бюджетного менеджменту, який, як відомо, є одним із напрямків управління державними фінансами (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Матриця поглядів науковців на склад критеріїв ефективності бюджетного менеджменту [складено автором]

М. Ю. Баглай [216, с. 36]	О. В. Горбунов [68, с. 130]	Н. В. Винниченко [67, с. 130]	Н. Ю. Мельничук [69, с. 271]
Скорочення дефіциту бюджету	Якість бюджетного прогнозування та планування	Політична стабільність на відсутність насильства	Політична стабільність
Скорочення суми державного боргу та видатків на його обслуговування	Ефективність бюджетного регулювання та організація виконання бюджету	Ефективність уряду	Ефективність влади
Підвищення бюджетної забезпеченості на душу населення	Ефективність інституціонально-правового забезпечення бюджетного менеджменту	Голосування і підзвітність	Участь громадян у бюджетному процесі
Зростання ВВП на душу населення	Якість бюджетного контролю	Якість регулювання	Прозорість у бюджетній сфері
Зростання соціальних стандартів у реальному вимірі	Прозорість і відкритість бюджетного менеджменту	Рівень державного боргу	Бюджетний нагляд
		Верховенство права	Верховенство закону
		Контроль корупції	Контроль за корупцією
		Рівень державних доходів	
		Рівень державних витрат	

З табл. 2.3 видно, що розглядаючи бюджетний менеджмент окремі вчені пропонують оцінювати його ефективність через призму

оцінки державного управління. Така позиція, на наш погляд, пояснюється діалектичним взаємозв'язком цих видів діяльності. Водночас, О. В. Горбунов визначає критерії, показники, індикатори ефективності діяльності з управління бюджетами різних рівнів, зокрема: період, охоплений прогнозуванням і плануванням, коефіцієнт якості планування доходів, коефіцієнт якості планування видатків, темп приросту доходів бюджету, коефіцієнт збалансованості бюджету, коефіцієнт накопичення державного боргу, дотримання встановленого графіку бюджетного процесу, наявність фінансових порушень, виявлених під час проведення контрольних заходів уповноваженими органами у сфері державного фінансового контролю тощо. Уявляється, що визначення науковцем критеріального апарату оцінювання ефективності сприятиме врахуванню особливостей бюджетного менеджменту.

Слід зазначити, що окремі показники оцінювання бюджетного менеджменту використовуються науковцями з метою здійснення оцінки ефективності управління державними фінансами. Наприклад, О. Д. Рожко виділяє чотири групи показників оцінювання якості управління державними фінансами, а саме: гнучкість державних фінансів, боргове навантаження на державні фінанси, відповідність стану державних фінансів вимогам бюджетного законодавства, результативність управління видатками бюджету [24, с. 25-26]. Вважаємо, що такий підхід не дозволяє комплексно оцінити ефективність управління державними фінансами, оскільки ефективність є складним багатоаспектним економічним поняттям, під яким розуміють якість, результативність, продуктивність та ін. Крім того, науковець обмежує сферу управління державними фінансами, не враховуючи інші складові державних фінансів, а саме: державні позабюджетні фонди та фонди коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

Цікавою, на нашу думку, є позиція О. І. Тулай, яка пропонує розглядати ефективність функціонування державних фінансів крізь призму людського розвитку. Тобто, оцінюючи показники, що відображають економічні умови життєдіяльності населення: видатки зведеного бюджету на охорону здоров'я, номінальний ВВП на одну особу, середньомісячна заробітна плата, сукупні ресурси в середньому за місяць у розрахунку на одне домогосподарство, видатки зведеного бюджету на освіту, видатки зведеного бюджету на соціальний захист і соціальне забезпечення тощо [25, с. 221].

Недостатньо обґрунтованою, на наш погляд, є позиція вченої щодо врахування показників видатків зведеного бюджету, адже такі цифри включають показники як державного бюджету, так і місцевих. Крім того, розглядається лише соціальний ефект від управління державними фінансами. Водночас, основними показниками, що характеризують ефективність державного сектора економіки є: соціально-економічна ефективність, бюджетна ефективність, фінансова ефективність (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Критерії та індикатори ефективності управління фінансами державного сектора економіки [складено автором за даними 209, с. 109-118].

Критерій	Формула для розрахунку показника	Індикатор
Соціальна ефективність (E_c)	$E_c = \frac{C}{B}, \quad (2.4)$ <p>де C – соціальний ефект від профінансованих державою заходів; B – загальні бюджетні витрати на фінансування даних заходів.</p>	$E_c = 1$ – ефект від заходів компенсує видатки на них; $E_c > 1$ – заходи ефективні; $E_c < 1$ – заходи не ефективні.
Соціально-економічна ефективність (E_{ce})	$E_{ce} = \sqrt[3]{E_1 * E_2 * E_3}, \quad (2.5)$ <p>де E_1 - коефіцієнт економії бюджетних коштів, який розраховується як відношення загальної суми видатків державного бюджету до загальних бюджетних витрат на фінансування поточних витрат бюджетних установ; E_2 - коефіцієнт економічної ефективності бюджетних установ, який розраховується як відношення загального результату від проведення заходу, який складається з оплати послуг бюджетних установ та інших джерел їх власних надходжень до загальних бюджетних витрат на фінансування поточних витрат бюджетних установ; E_3 - коефіцієнт соціальної ефективності витрачання бюджетних коштів, який розраховується як відношення соціального ефекту від профінансованих державою заходів до загального результату від проведення заходу, який</p>	$E_{ce} = 1$ – ефект від діяльності бюджетної установи компенсує видатки на її утримання; $E_{ce} > 1$ – спостерігається зростання доходів державного бюджету, підвищується ефективність державного сектора; $E_{ce} < 1$ – державний сектор неефективний

	складається з оплати послуг бюджетних установ та інших джерел їх власних надходжень.	
Бюджетна ефективність (E_b)	$E_b = \frac{ПН+НН-B}{B}, \quad (2.6)$ де B – витрати на утримання суб'єкта державного сектору економіки; ПН – податкові надходження до державного бюджету від відповідного суб'єкта державного сектору економіки; НН – інші доходи державного бюджету, які утримані від діяльності відповідного суб'єкта.	$E_b > 0$ – існування відповідного суб'єкта є доцільним; $E_b < 0$ – суб'єкт державного сектору економіки повинен бути реструктуризований або приватизований.
Фінансова ефективність (E_f)	$E_f = \sqrt[3]{P_d * P_a * P_o}, \quad (2.7)$ де P_d - рентабельність діяльності суб'єкта державного сектору економіки; P_a - ефективність використання оборотних активів; P_o - рентабельність основних засобів.	$E_f > 0$ – діяльність суб'єкта державного сектору економіки є ефективною.
Комплексний показник ефективності (E_{dc})	$E_{dc} = r_1 * E_{ce} + r_2 * E_b + r_3 * E_f, \quad (2.8)$ де r_1, r_2, r_3 - рівні значущості відповідних видів ефективності, які задовільняють вимозі $r_1 \geq r_2 \geq r_3$. $r_i = \frac{2(N-i+1)}{(N+1)N}, \quad (2.9)$ де N – загальна кількість параметрів у комплексному показнику; i – порядковий номер показника в проранжований системі.	$E_{dc} > 0$ – державний сектор економіки працює ефективно.

Розглянута методика, на наш погляд, ґрунтується виключно на витратному підході, який не дозволяє комплексно оцінити ефективність управління державними фінансами.

Доцільно зазначити, що при оцінювання стану державних фінансів к.е.н. Н. В. Рудик пропонує застосовувати три групи макрофінансових індикаторів, а саме: стабільності (фіскальна і монетарна), безпеки (боргова і бюджетна), ефективності (ефективність управління видатками і ефективність управління державними запозиченнями). Саме індикатори ефективності, на думку науковця, дозволяють оцінити управлінський фактор в процесі реалізації завдань, що відносяться до двох попередніх груп [218, с.

63]. Віддаючи належне авторському доробку вченої хочемо відмітити, що нею не враховано: індикатори ефективності управління державними доходами. Крім того, не зрозуміло чому критерій бюджетної безпеки не є результативним показником ефективності управління державними фінансами.

Відмітимо, що науковці залежно від того, на що спрямоване управління та які завдання перед ним стоять, виділяють конкретні концепції до оцінювання управління фінансами на різних рівнях: цільова, композиційна, функціональна, системна концепції, збалансована система показників, концепція «баланс інтересів» та ін. [219]. Наприклад, цільова концепція передбачає визначення ефективності управління державними фінансами за ступенем досягнення поставлених цілей. Для цього варто порівняти фактичні результати з плановими. Складність виникає з оцінкою кінцевих результатів управлінської діяльності у випадку, коли мова йде про соціальні системи, нематеріальну сферу виробництва (зокрема якості наданих послуг).

У сучасному світі на всіх рівнях поширення набула концепція «баланс інтересів» (Balanced Scorecard (BSC)) [220], в основу якої закладаються індикатори, ступінь досягнення яких характеризуватиме ефективність управління. Такими індикаторами в системі управління державними фінансами можуть бути зокрема показники суспільного розвитку та фінансового становища країни.

Крім того, залежно від факторів впливу, які закладаються в основу оцінки ефективності управління, вирізняють наступні підходи: підхід, заснований на концепції лідерства (К. Левин, Р. Лайкерт, Р. Хауз, П. Херси); підхід, заснований на теорії веберовської раціональної демократії (М. Вебер, Г. Шмидт); підхід, заснований на теорії життєвих циклів (И. Адизеси, К. Бланшар, Ф. Модильяни); підхід, заснований на концепції професіоналізму (М. Вебер, Г. Беккер, Т. Парсонс), підхід, заснований на концепції економічної відповідальності (Джон Стюарт Милль, Д. Норт) [221] (рис. 2.4). Використання таких підходів обумовлює необхідність встановлення щільності зв'язку між факторами впливу та результативними показниками (коефіцієнта кореляції).

Слід зауважити, що управління державними фінансами передбачає цілеспрямований вплив на вхідні та вихідні фінансові потоки централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів. До критеріїв оцінювання руху таких фінансових потоків В.

М. Вареник пропонує відносити [222]: синхронність³⁶, рівномірність³⁷, коефіцієнт варіації³⁸, ступінь регулярності (стабільності)³⁹, коефіцієнт кореляції вхідних і вихідних фінансових потоків⁴⁰, показник дефіцитності⁴¹, показник затримки⁴², показник перевитрачання⁴³. Оцінка таких критеріїв повинна здійснюватися під час оперативного управління фінансовими потоками на всіх рівнях економічної системи.



Рис. 2.4. Підходи до визначення ефективності управління державними фінансами [складено автором за даними 221]

³⁶ показує відповідність у часі та обсягів вхідних та вихідних фінансових потоків

³⁷ показує наскільки рівномірно рухаються вхідні та вихідні фінансові потоки

³⁸ показує ступінь нерівномірності вхідного та вихідного фінансового потоку

³⁹ показує частку регулярних, стабільних надходжень до місцевих бюджетів

⁴⁰ показує ступінь узгодженості фінансових потоків у часі, що впливає на фінансову рівновагу бюджету

⁴¹ характеризує частоту зменшення обсягу позитивного фінансового потоку та браку доходів для видатків бюджету

⁴² характеризує середній термін протягом якого відбувається затримка бюджетних надходжень в результаті чого виникають ускладнення ліквідного характеру, здійснюється пошук резервів їх уникнення

⁴³ характеризує ймовірність виникнення додаткових видатків і ситуацій, при яких обсяги витрачання грошових коштів перевищують їх середні обсяги, що дозволяє уникнути ситуацій ліквідного характеру

Підсумовуючи зазначимо, що оскільки державні фінанси представляють собою економічні відносини, в результаті яких утворюються державний бюджет, державні позабюджетні фонди та фонди коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки, то методика оцінювання ефективності управління ними повинна враховувати результативні показники кожного окремого напрямку управлінської діяльності. З метою її формування необхідно дослідити специфіку функціонування усіх складових державних фінансів та особливості реалізації функцій управління ними [221; 224; 225; 226].

РОЗДІЛ 3. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ УКРАЇНИ

3.1. Морфологічна декомпозиція управління державними фінансами

Фінансова політика держави спрямована на регулювання інвестиційної активності, стимулювання економічного зростання, забезпечення фінансовими ресурсами пріоритетних секторів національної економіки. Результативність фінансової політики є необхідною умовою для подолання негативних тенденцій, що перешкоджають гармонійному розвитку усіх сфер життєдіяльності країни. Успішна реалізація нормативно затверджених напрямків фінансової політики, в свою чергу, залежить від функціонуючої в країні системи управління державними фінансами.

Соціально-економічні та політичні кризові процеси, які регулярно протікають в Україні, здебільшого спричинені інституційними викривленнями та спотвореннями, деформаціями та диспропорціями у соціально-економічних структурах, в усіх інституціональних секторах економіки, зокрема, й у секторі загальнодержавного управління. Все це й обумовлює необхідність здійснення дослідження системних атрибутів управління державними фінансами з метою вироблення пропозицій з «докорінної системної модернізації» [227] такого управління, що, в результаті, дозволить підвищити рівень задоволення суспільних інтересів та забезпечення населення якісними повноцінними суспільними благами.

Система управління державними фінансами⁴⁴, як і будь-яка інша система, представляє собою сукупність взаємопов'язаних елементів, кожний з яких володіє певними властивостями, атрибутами⁴⁵.

Основними елементами, без яких система управління державними фінансами існувати не може, являються суб'єкт та об'єкт.

До суб'єктів варто відносити органи та/або особи, що наділені владними повноваженнями по здійсненню впливу на державні фінанси з метою досягнення поставлених цілей через виконання

⁴⁴ В межах даного дослідження управління державними фінансами буде розглядатися і як система і як процес

⁴⁵ Атрибут – необхідна суттєва властивість [228]

певного кола завдань за рахунок реалізації нормативно встановлених повноважень, прав і обов'язків (компетенцій). Зауважимо, що компетенції є невід'ємним атрибутом суб'єктів управління державними фінансами. Саме тому, актуалізується значення дослідження таких компетенцій.

Відмітимо, що організаційна система управління державними фінансами є складною багаторівневою системою, що обумовлює необхідність здійснення її декомпозиції за рівнями та повноваженнями складових компонентів такої системи. З цією метою використаємо морфологічний підхід завдяки якому будуть виділені рівні морфологічної декомпозиції управління державними фінансами (В – вищий, С – середній, Н – нижній) та параметри елементів ($x_1, x_2, \dots, x_n; y_1, y_2, \dots, y_n; z_1, z_2, \dots, z_n$) такої організаційної структури [229]. Віднесення того чи іншого суб'єкта до певного рівня буде здійснюватися залежно від обсягу його компетенцій в частині управління державними фінансами та вагомості прийнятих управлінських рішень.

Слід зазначити, що у зв'язку з тим, що державні фінанси об'єднують фінансові ресурси державного бюджету, державних позабюджетних фондів та суб'єктів господарювання державного сектору економіки доцільно суб'єктів управління також поділити, відповідно, на три групи суб'єктів, які, в свою чергу, здійснюють два види управління: безпосереднє та опосередковане. Суб'єкти, що здійснюють безпосереднє управління, на наш погляд, можна розділити на таких, які уповноважені приймати стратегічні рішення та таких, що здійснюють оперативне управління. Так, наприклад, стратегічні рішення в управлінні усіма складовими державних фінансів можуть приймати: Верховна рада України (далі – ВРУ), Президент України, Кабінет міністрів України (далі – КМУ) (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Суб'єкти управління державними фінансами, які приймають стратегічні рішення [складено автором]

Назва органу	Повноваження
ВРУ (В ₁)	здійснює «затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання» [230, ст. 85] (x_1); «комітети ВРУ мають право на

	внесення пропозицій щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період» (x_2) [230, ст. 27] та ін. (x_n).
Президент України (B_2)	здійснює управління шляхом підписання або накладання вето на прийняті ВРУ нормативно-правові акти [166, ст. 106], зокрема закону про державний бюджет України на відповідний рік (y_1); видає укази і розпорядження, в тому числі й ті, що відносяться до сфери управління державними фінансами (y_2) та ін. (y_n).
КМУ (B_3)	«забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики (z_1); політики у сферах праці й зайнятості населення, соціального захисту, освіти, науки і культури, охорони природи, екологічної безпеки і природокористування (z_2); здійснює управління об'єктами державної власності відповідно до закону; розробляє проект закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подає Верховній Раді України звіт про його виконання (z_n)» [166, ст. 116]

До суб'єктів, що приймають стратегічні рішення на рівні окремих позабюджетних цільових фондів соціального призначення відносимо Міністерство соціальної політики України (далі – Мінсоцполітики (C_1)), яке, зокрема, «подає ... КМУ проекти бюджетів Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття та Фонду соціального страхування» (i_1), «погоджує порядок розміщення тимчасово вільних коштів, у тому числі резерву коштів Фонду соціального страхування, на депозитних рахунках банківських установ» (i_2) та ін. (i_n) [231, п. 4.23, 4.25].

На рівні конкретних фондів суб'єктів господарювання державного сектору економіки можуть приймати стратегічні рішення та одночасно здійснювати оперативне управління уповноважені міністерства, відомства та інші головні розпорядники бюджетних коштів і безпосередньо уповноважені особи відповідних суб'єктів господарювання. Так, зокрема, Міністерство освіти та науки України (далі – МОН (C_2)), виступаючи головним розпорядником бюджетних коштів, має можливість визначати напрями фінансово-господарської діяльності навчальних закладів, які виступають розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня⁴⁶. Крім того, МОН «утворює,

⁴⁶ МОН «бере участь у визначенні мінімальних нормативів матеріально-технічного, фінансового забезпечення навчальних закладів»; «здійснює управління об'єктами державної власності, що належать до сфери його управління» [232, ст. 4.65, 4.89]. Крім того, Міністр

ліквідує, реорганізовує підприємства, установи та організації, що належать до сфери управління МОН, затверджує їх положення (статути), в установленому порядку призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників, здійснює в межах повноважень, передбачених законом, інші функції з управління об'єктами державної власності (o_1); контролює діяльність підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління» (o_2); «організовує планово-фінансову роботу в апараті МОН, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку»; «притягує до дисциплінарної відповідальності керівників підприємств» та ін. (o_n) [232, ст. 5; ст. 10]. Таким чином, головний розпорядник бюджетних коштів, залежно від об'єкту управління, може одночасно виступати й суб'єктом управління, що має можливість приймати стратегічні рішення, й суб'єктом оперативного управління, й суб'єктом опосередкованого управління.

Оперативне управління усіма державними фінансами реалізує Державна казначейська служба України (C_3), яка здійснює «розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів, операцій з коштами бюджетів, спільних із міжнародними фінансовими організаціями проектів (b_1); управляє ліквідністю субрахунків єдиного казначейського рахунка (b_2); здійснює безспірне списання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів на підставі рішення суду; здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету; здійснює за дорученням Мінфіну України погашення та обслуговування державного боргу в національній та іноземній валютах; здійснює у межах повноважень контроль за: бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету» та ін. (b_n) [230, ст. 4].

Крім того, до суб'єктів оперативного управління державним бюджетом можна віднести Міністерство фінансів України (далі – Мінфін (V_4)), яке наділене повноваженнями по забезпеченню

освіти «приймає рішення щодо розподілу бюджетних коштів, головним розпорядником яких є МОН» [232, ст. 10.18]

реалізації фінансової та бюджетної політики, державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів та у сфері державного фінансового контролю, забезпечує «концентрацію фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках соціально-економічного розвитку України», здійснює заходи «із підвищення ефективності управління державними фінансами» та ін. [234, ст. 3]. Таким чином, виходячи з покладених на Мінфін завдань, цей орган здійснює не лише безпосереднє управління державним бюджетом, а й опосередковане управління державними позабюджетними фондами та фінансами суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

До суб'єктів опосередкованого управління державним бюджетом можна віднести Національний банк України (B_5), який здійснює управління шляхом виконання операцій «по обслуговуванню державного боргу, пов'язані із розміщенням державних цінних паперів, їх погашенням і виплатою доходу за ними» [235, ст. 42, п. 12].

Суб'єктами опосередкованого управління, які приймають відповідні рішення в частині делегованих повноважень щодо розподілу коштів державного бюджету на місцевому рівні виступають районні та обласні ради (C_4), які представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ, міст та здійснюють управління шляхом: «затвердження програм соціально-економічного та культурного розвитку відповідно району, області, цільових програм з інших питань, заслуховування звітів про їх виконання; затвердження відповідно районних, обласних бюджетів, внесення змін до них, затвердження звітів про їх виконання; розподіл переданих з державного бюджету коштів у вигляді дотацій, субвенцій відповідно між районними бюджетами, місцевими бюджетами міст обласного значення, сіл, селищ, міст районного значення» та інше [236, ст. 43].

На місцевому рівні можна виділити ще одного суб'єкта опосередкованого управління державним бюджетом – місцеві державні адміністрації (далі – МДА (C_5)). МДА – виконавча влада в областях і районах, містах Києві та Севастополі – забезпечують виконання державних і регіональних програм соціально-економічного та культурного розвитку, програм охорони довкілля й здійснюють підготовку та виконання відповідних бюджетів [236, ст. 64].

З усього вище зазначеного видно, що в Україні створено достатньо розгалужену систему суб'єктів управління державними фінансами, які різняться в залежності від об'єкту управління (складової державних фінансів). Водночас, слід зазначити, що суб'єкти опосередкованого оперативного управління, наведені у табл. 3.2, є спільними для усіх трьох складових державних фінансів. Так, зокрема, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (далі – НКЦПФР) виступатиме суб'єктом опосередкованого управління державними фінансами у випадку здійснення органами державної влади та / або суб'єктами господарювання державного сектору економіки запозичень шляхом емісії цінних паперів.

Таблиця 3.2

Суб'єкти опосередкованого оперативного управління державними фінансами [складено автором]

Назва органу	Повноваження
Державна фіскальна служба України (С ₆)	реалізує державну податкову політику та політику у сфері державної митної справи, здійснює контроль за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів [235, ст. 3]
Міністерство економічного розвитку і торгівлі України (С ₇)	забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, державну промислову політику, державну інвестиційну політику, державну зовнішньоекономічну політику, державну політику у сфері ... управління об'єктами державної власності, розвитку підприємництва, державно-приватного партнерства, ... державних та публічних закупівель [238, ст. 1]
Державна аудиторська служба України (С ₈)	«здійснює державний фінансовий контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів», ... «у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки»; «здійснює контроль за: виконанням функцій з управління об'єктами державної власності; цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів» та інше [239, ст. 4]
Рахункова палата (далі – РП) (В ₆)	здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо: надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного

	соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету; управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету; надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету; здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету; та інше [240, ст. 7]
НКЦПФР (С ₉)	«здійснення державного регулювання та контролю за емісією і обігом цінних паперів та похідних (деривативів) на території України» [241, ст. 3]

З таблиці видно, що до органів опосередкованого оперативного управління державними фінансами нами віднесено ДФС. З цього приводу об'єктивно можуть виникнути дискусії, адже якщо мова йде про управління вхідними фінансовими потоками державного бюджету у вигляді податкових, митних платежів та єдиного соціального внеску (із жовтня 2013 р.) – цей орган здійснює безпосереднє управління. Водночас, вважаємо, що по відношенню до державних фінансів у цілому – управління органів ДФС – опосередковане.

До суб'єктів опосередкованого управління державними фінансами, на нашу думку, можна віднести й громадянське суспільство, яке в особі, зокрема, засобів масової інформації та громадських об'єднань (організацій) має можливість впливати на державні фінанси. Наприклад, громадське об'єднання має право «звертатися у порядку, визначеному законом, до органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб з пропозиціями (зауваженнями), заявами (клопотаннями), скаргами»; «брати участь у порядку, визначеному законодавством, у розробленні проектів нормативно-правових актів, що видаються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування» [242, ст. 21]. Водночас, в Україні, на відміну від західних країн, громадянське суспільство тільки починає виступати рушійною силою в прийнятті органами державної та місцевої влади законних і економічно обґрунтованих управлінських рішень [240], що викликає супротив функціонуючого в Україні бюрократичного апарату. Світова спільнота та соціально свідомі громадяни України стверджують, що саме це слугувало прийняттю 23.03.2017 р. Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо особливостей фінансового контролю окремих категорій посадових

осіб», яким передбачена необхідність подання представниками антикорупційних громадських організацій декларацій про майновий стан [244]. Таким чином, враховуючи усе вище зазначене та те, що вплив громадських організацій є опосередкованим та періодичним, тому в морфологічній декомпозиції організаційної структури управління державними фінансами займають нижчий рівень⁴⁷ (Н₁).

Усе вище зазначене свідчить про достатньо складну організаційну структуру управління державними фінансами⁴⁸, яка складається, здебільшого, із центральних органів державної влади, рівні морфологічної декомпозиції яких представлені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Рівні морфологічної декомпозиції організаційної структури управління державними фінансами

Рівні управління	Компоненти організаційної структури (міністерства, відомства, центральні органи)	Елементи організаційної структури (регіональні відділення, структурні підрозділи)	Показники, які характеризують виконання суб'єктом покладених на нього завдань
В – вищий (ВРУ, КМУ, Президент України, НБУ, РП, Мінфін)	В ₁	В ₁₁	$V_{11} = f(x_1, x_2 \dots x_n)$
		В ₁₂ ⁴⁹	$V_{12} = f(c_1, c_2 \dots c_n)$
		В _{1n}	$V_{1n} = f(r_1, r_2 \dots r_n)$
	В ₂	В ₂₁	$V_{21} = f(y_1, y_2 \dots y_n)$
		В ₂₂	$V_{22} = f(v_1, v_2 \dots v_n)$
		В _{2n}	$V_{2n} = f(t_1, t_2 \dots t_n)$
В _n	В _{n1} , В _{n2} , ... В _{nn}	$V_{nn} = f(e_1, e_2 \dots e_n)$	
С – середній (МОН, Мінекономрозвитку, Мінсоцполітики, ДАС, ДКСУ,ДФС, МДА тощо)	С ₁	С ₁₁	$C_{11} = f(i_1, i_2 \dots i_n)$
		С ₁₂	$C_{12} = f(q_1, q_2 \dots q_n)$
		С _{1n}	$C_{1n} = f(w_1, w_2 \dots w_n)$
	С ₂	С ₂₁	$C_{21} = f(o_1, o_2 \dots o_n)$
		С ₂₂	$C_{22} = f(s_1, s_2 \dots s_n)$
		С _{2n}	$C_{21} = f(d_1, d_2 \dots d_n)$
С _n	С _{n1} , С _{n2} , ... С _{nn}	$C_n = f(j_1, j_2 \dots j_n)$	
Н – нижчий	Н ₁	Н ₁₁	$H_{11} = f(g_1, g_2 \dots g_n)$

⁴⁷ До нижчого рівня нами також віднесено суб'єктів господарювання державного сектору економіки – розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня

⁴⁸ Окремі суб'єкти управління державними фінансами будуть розглядатися у подальшому дослідженні

⁴⁹ Наприклад, Комітет з питань бюджету

(розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня)		H_{12}	$H_{12} = f(k_1, k_2 \dots k_n)$
		H_{1n}	$H_{1n} = f(m_1, m_2 \dots m_n)$
	H_2	H_{21}	$H_{21} = f(p_1, p_2 \dots p_n)$
		H_{22}	$H_{22} = f(h_1, h_2 \dots h_n)$
		H_{2n}	$H_{2n} = f(l_1, l_2 \dots l_n)$
	H_n	$H_{n1}, H_{n2}, \dots H_{nn}$	$H_n = f(a_1, a_2 \dots a_n)$

Заважимо, що символи x_1, c_1, r_1 та ін. з індексом один репрезентують показники своєчасності виконання покладених на окремі підрозділи завдань, з індексом два ($x_2, c_2, r_2 \dots$) – повноти, з індексом три – якості їх виконання. Вказані елементи формують локальні топологічні і метричні простори.

Відмітимо, що використання у практиці державного управління в Україні Міжнародних рекомендацій до формування Системи національних рахунків обумовлює необхідність дослідження положень цього нормативного акту. Так, відповідно до цих рекомендацій, сектор загальнодержавного управління (the general government sector) включає: центральні, регіональні та місцеві органи державного управління і створені ними фонди соціального забезпечення [245, с. 65]. Таким чином, міжнародним документом визначено суб'єктів державного управління, частина яких уповноважена здійснювати управління державними фінансами.

Проведене дослідження показало, що в Україні не прийнято єдиного нормативного акту, який би систематизував як самих суб'єктів управління державними фінансами, так і їх компетенції. Зауважимо, що згадування про суб'єктів управління у державному секторі економіки, крім зазначених вище нормативно-правових актів, зустрічається у Господарському кодексі України, яким до таких осіб віднесено: КМУ, міністерства, інші органи влади та організації [81, ст. 22.3]. Водночас, таке визначення достатньо розмите. Зазначені проріхи нормативно-правового забезпечення призводять до дублювання повноважень окремих суб'єктів управління та до неможливості охоплення системним контролем державних фінансів як з боку держави, так і з боку громадськості.

Крім того, у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки також не визначені суб'єкти на яких спрямовані положення нормативно-правового акту [246]. Натомість, у Стратегії розвитку системи управління

державними фінансами від 1.07.2013 р., яка на сьогодні втратила чинність, було передбачено, що «заінтересованими сторонами є держава в особі органів державної влади, зокрема Рахункової палати, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, Міндоходів⁵⁰, Мінекономрозвитку, Мін'юсту, суб'єкти господарювання та громадськість» [247, ч. 1 абз. 7]. На нашу думку, таке формулювання є неточним, адже не зрозуміло в чому сторони «заінтересовані» та які саме сторони – із зазначеного виходить, що державу представляють не лише органи державної влади, а й суб'єкти господарювання та громадськість. Більш того, не зрозуміло за яким критерієм було відібрано саме ці органи державної влади та яке відношення Міністерство юстиції України має до державних фінансів?! Адже відповідно до вітчизняного законодавства це головний орган у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної правової політики, політики з питань банкрутства та використання електронного цифрового підпису ...» [248, ст. 1]. Саме через такі неузгодженості, на нашу думку, в діючій Стратегії такі положення зовсім відсутні. Таким чином, вважаємо, що всі зазначені недоліки і прогалини організаційного та нормативно-правового характеру спричиняють структурні викривлення управління державними фінансами.

Слід зазначити, що метою діяльності суб'єктів управління державними фінансами є задоволення суспільних інтересів та надання якісних повноцінних суспільних благ громадянам на засадах науковості, системності, законності, плановості, ефективності, відкритості, компетентності та обов'язковості настання відповідальності суб'єктів управління. Такі основоположні принципи також повинні стати законодавчого закріпленням невід'ємним атрибутом системи управління державними фінансами, що дозволить правильно визначити зміст та напрямки здійснення цілеспрямованого впливу суб'єктами на об'єкт управління.

Проведене дослідження показало, що суб'єкти управління державними фінансами систематично порушують зазначені принципи. Так, щорічні звіти Рахункової палати свідчать про недотримання:

- принципу законності та ефективності (наприклад, у 2017 р. з порушенням чинного законодавства використано 6124,4 млн. грн.

⁵⁰ З 21.05.2014 р. – Державна фіскальна служба України (далі – ДФС), а 18.12.2018 р. – Державна податкова служба України та Державна митна служба України

Державного бюджету та державних цільових фондів, а неефективно використано – 6568,8 млн. грн. [248, с. 21]). Крім того, наголошено, що у 2015-2016 рр. система державних закупівель була не ефективною [249, с. 122];

- принципу прозорості – «протягом 2014–2016 рр. в Україні не забезпечено створення ефективної та прозорої системи адміністрування податкового боргу» [249, с. 49];

- принципу компетентності суб'єктів управління, що підтверджується наступним висновком контролюючого органу: «окремі положення проекту закону про Державний бюджет України на 2018 рік не відповідали нормам Бюджетного і Податкового кодексів України» [249, с. 37];

- принципу науковості. Про відсутність наукової обґрунтованості показників державного бюджету, зокрема на 2015 р. свідчить таке положення: «З урахуванням прогнозованого економічного спаду, врахованого при складанні проекту державного бюджету на 2015 рік, запропоноване в законопроекті значне зростання окремих доходів державного бюджету є надто оптимістичним» [250, с. 36];

- принципу плановості, зокрема відмічено, що «надані до проекту закону про державний бюджет на 2015 рік матеріали не містили окремих прогнозних розрахунків, ... відсутній прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди, зведений баланс фінансових ресурсів України, інформація про квазіфіскальні операції та оцінку можливого впливу таких операцій на показники бюджету в наступних бюджетних періодах» [250, с. 35-36].

Крім того, Рахункова палата наголошує на тому, що в Україні не встановлено належної відповідальності до суб'єктів управління державними фінансами [249, с. 164, с. 175]). Саме через це бюджетні правопорушення продовжують мати системний характер [249, с. 22], що є чи не єдиним у чому розпорядники бюджетних коштів дотримуються принципу системності. Так, за даними контролюючого органу окремі суб'єкти управління державними фінансами не використовують у своїй діяльності системний підхід, що призводить до незаконного та неефективного використання бюджетних коштів [249, с. 78, с. 129].

Нормативно-правова невизначеність чітких правил, норм поведінки, орієнтирів діяльності, юридичних зобов'язань суб'єктів

управління державними фінансами, тобто основоположних принципів та засад, негативно відображається на результативних показниках управлінської діяльності, призводить до спотворення ролі та призначення відповідних суб'єктів владних повноважень в усіх сферах суспільного життя країни. Відмітимо, що управлінська діяльність, що реалізуються за допомогою певних методів та інструментів, також є невід'ємним елементом системи управління державними фінансами. При цьому вибір доцільних методів та інструментів, в першу чергу, залежить від конкретної функції управління, яка спрямована на вирішення певного кола завдань, що повинні бути вирішені з метою здійснення цілеспрямованого впливу суб'єктом на об'єкт.

Об'єктом управління державними фінансами є рух частини суспільних фінансових ресурсів (фінансові потоки), що формують централізовані та децентралізовані фонди грошових коштів (державний бюджет, державні позабюджетні фонди, фонди коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки) та фінансові потоки, що спрямовуються на надання суспільних благ і задоволення суспільних інтересів. Такі фонди грошових коштів можуть формуватися із внутрішніх та зовнішніх джерел. До зовнішніх джерел можна віднести: фонди коштів міжнародних фінансових інституцій та національний дохід (далі – НД) та / або національне багатство (далі – НБ) іншої країни. Кошти з таких джерел надходять у вигляді зовнішніх запозичень, грантів, дарунків, благодійних внесків, репарацій.

Державний бюджет як складова державних фінансів представляє собою фонд грошових коштів⁵¹, який повинен формуватися в першу чергу за рахунок внутрішніх джерел (валовий внутрішній продукт (далі – ВВП) та НБ) (рис. 3.1). Так, зокрема, фінансові потоки, джерелом утворення яких є ВВП, надходять до державного бюджету, у вигляді: рентної плати за користування державною власністю, непрямих податків, прямих податків (податковий метод наповнення бюджету), внутрішніх запозичень (позичковий метод формування доходів), плати за державні послуги, частина прибутку суб'єктів господарювання державного сектору економіки, адміністративних

⁵¹ Фонд грошових коштів представляє собою сукупність фінансових ресурсів, які спрямовуються на певні цілі (бюджетні та державні позабюджетні фонди – на виконання функцій держави, децентралізовані фонди – на вирішення статних завдань суб'єктів господарювання)

зборів. У разі продажу об'єктів, які включаються до складу НБ країни, до державного бюджету надходять фінансові потоки у вигляді приватизаційних платежів.

Важливим атрибутом державного бюджету є те, що цей фонд може складатися із загального, спеціального, резервного та ін. бюджетних фондів. Основною відмінною ознакою таких фондів є порядок розподілу їх коштів. Наприклад, атрибутом спеціального фонду є предметно-цільове використання його коштів, а резервного – настання непередбачених обставин, за яких цей фонд розподіляється [92]. Атрибутами інших існуючих в Україні бюджетних фондів є те, що всі вони формуються, розподіляються та використовуються з метою виконання певних функцій держави [251]. Зокрема, соціальної – бюджетний фонд, який управляється відповідною бюджетною установою – Фонд соціального захисту інвалідів [252]. Більш детально особливості формування та розподілу таких фондів будуть нами розглянуті у подальшому дослідженні.

Відмінною ознакою такого об'єкта управління як державні позабюджетні фонди можна вважати те, що це фонди грошових коштів, які, в основному, формуються шляхом акумуляції обов'язкових внесків (платежів) юридичних та фізичних осіб з метою реалізації конституційних прав громадян (рис. 3.1). Такі фонди об'єднують фінансові ресурси, що не включаються до складу державного бюджету. Зауважимо, що, як правило, такі фонди цільового призначення [251].

Ще одним об'єктом управління державними фінансами є рух фінансових ресурсів, що формують децентралізовані фонди грошових коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Основною відмінною ознакою таких фондів від централізованих є порядок їх формування. Як відомо, децентралізовані фонди формуються за рахунок власного, залученого та позичкового капіталу. Специфікою децентралізованих фондів грошових коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки є те, що джерелом їх утворення є державний бюджет, оскільки, як вже відмічалось, за вітчизняним законодавством, частка держави повинна складати не менше 50% [81, ст. 22]. Крім того, з державного бюджету може здійснюватися бюджетне фінансування таких суб'єктів.

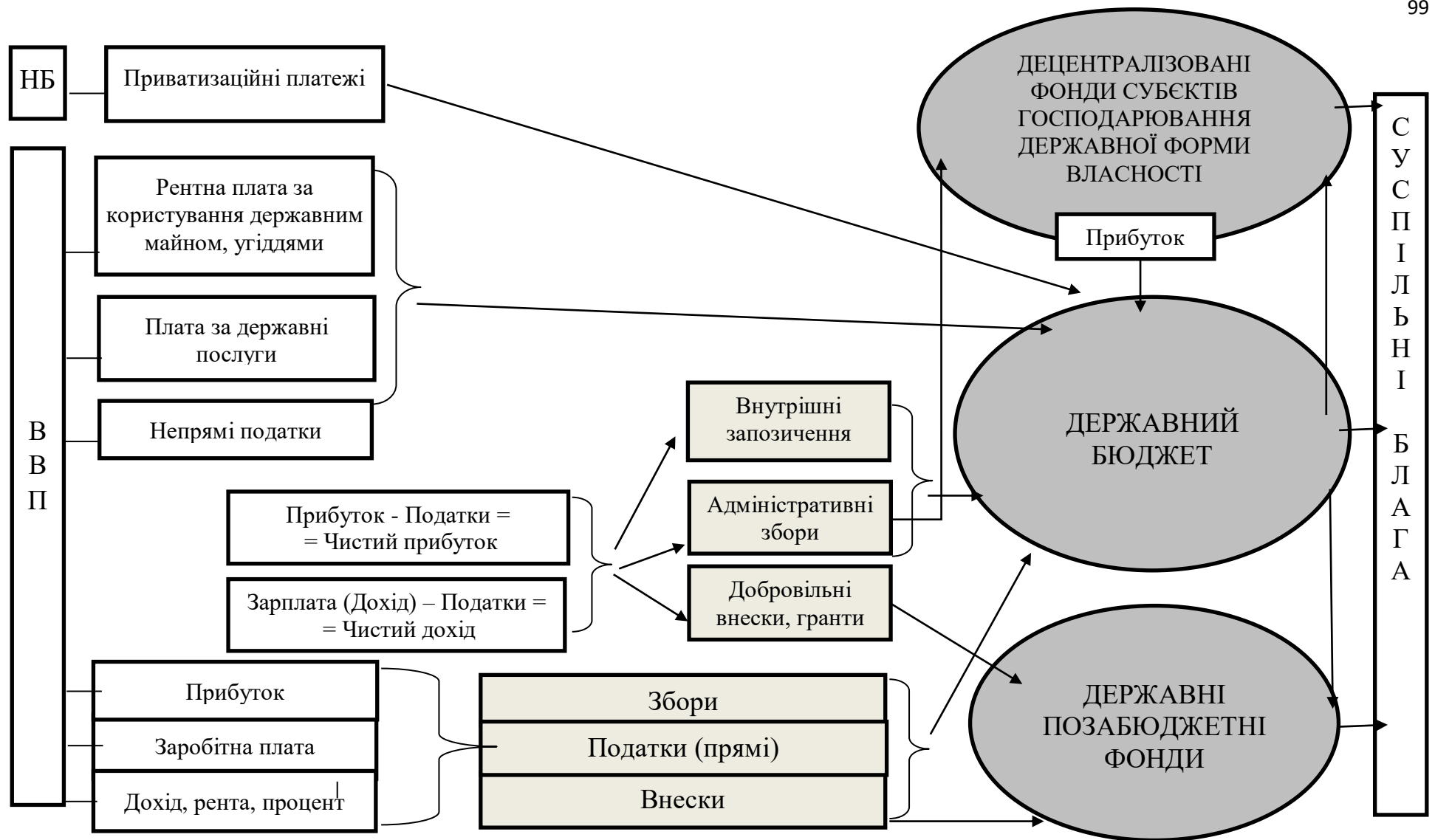


Рис. 3.1. Основні види фінансових потоків державного бюджету, державних позабюджетних фондів та фондів коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки (внутрішні джерела формування)

Таким чином, підсумовуючи зазначимо, що державні фінанси, які включають фінансові ресурси державного бюджету, державних позабюджетних фондів та суб'єктів господарювання державного сектору економіки та їх рух будуть об'єктом управління.

Разом з тим, у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки визначені не об'єкти управління, не елементи системи управління державними фінансами, а «складові частини», які поділені за певними «напрямами», а саме: «за напрямом дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі: податкова система, макроекономічне та бюджетне прогнозування, середньострокове бюджетне планування, управління фіскальними ризиками, управління державним боргом, управління ліквідністю; за напрямом підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики: стратегічне планування, програмно-цільовий метод, міжбюджетні відносини та фіскальна децентралізація; за напрямом забезпечення ефективного виконання бюджету: система публічних закупівель, управління державними інвестиціями, бухгалтерський облік у державному секторі, державний внутрішній фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, незалежний зовнішній фінансовий контроль, підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами, прозорість бюджету та участь громадян у бюджетному процесі, застосування інформаційних технологій в управлінні державними фінансами» [245]. Вважаємо, що зазначені положення є швидше напрямками досягнення поставленої у стратегії мети, а не «складовими частинами системи управління державними фінансами». Хоча виділення напрямів, за якими забезпечуватиметься розвиток системи управління державними фінансами, якісно відрізняє цю Стратегію від попередньої Стратегії «розвитку системи управління державними фінансами», затвердженої КМУ 1.07.2013 р. [247, ч. 1, абз. 6], вважаємо, що зазначені у нормативно-правових актах положення, зокрема в частині складових системи управління державними фінансами, викривляють структуру та зміст як системи державних фінансів, так і системи державного управління. На нашу думку, зазначені норми створюють дисбаланс між теоретичними уявленнями про державні фінанси, державне управління та правовими нормами. Вбачається, що структурувати напрями реформування системи управління державними фінансами необхідно за певною ознакою, наприклад – об'єктом управління

(складовими державних фінансів), що дозволить чітко визначити існуючі проблеми та обґрунтувати напрямки їх усунення. При цьому варто враховувати, індикатори стану складових державних фінансів – результативні показники руху фінансових ресурсів державного бюджету, державних позабюджетних фондів та показники фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Саме вони, на нашу думку, являються предметом управління державними фінансами.

Нормативна невизначеність раніше зазначених елементів системи управління державними фінансами та їх атрибутів призводить до відсутності концептуального системного підходу до модернізації такої системи, зниження ефективності її функціонування, що обумовлене не охопленням суб'єктами управління, в т. ч. й наділених контрольними повноваженнями, усіх державних фінансових ресурсів та фінансових потоків.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження зазначимо, що деформації системних атрибутів та відсутність концептуальних підходів до системи управління державними фінансами негативно позначаються на ефективності дії механізму такого управління [253].

3.2. Реалії та проблеми управління державними бюджетними та позабюджетними фондами грошових коштів в Україні

Забезпечення реалізації конституційних прав громадян та виконання державою покладених на неї функцій неможливе без формування спеціальних цільових фондів грошових коштів, які виступають одним із об'єктів управління державними фінансами. Оскільки такі фонди акумулюють значні обсяги коштів населення з метою їх подальшого перерозподілу об'єктивно виникає необхідність дослідження нормативно-правових та організаційних засад функціонування цієї складової державних фінансів в Україні. Це дозволить обґрунтувати шляхи вдосконалення управління бюджетними та позабюджетними фондами грошових коштів, що формуються на рівні держави та призначені для захисту суспільних інтересів та інтересів особистості.

Під державним фондом грошових коштів в рамках даного дослідження будемо розуміти сукупність економічних відносин, що виникають у зв'язку з формуванням, розподілом та використанням за

допомогою уповноважених державою установ, грошових коштів на визначені законодавством цілі між одними учасниками на користь інших з метою захисту або задоволення суспільних інтересів на безоплатній основі. Як відомо державні цільові фонди грошових коштів поділяють залежно від джерела формування на бюджетні та позабюджетні. Так, якщо бюджетні формуються за рахунок коштів, що перераховуються з державного бюджету у визначеній частині певних надходжень або в рамках бюджетних програм, то до позабюджетних фондів грошових коштів сплачуються цільові внески.

Відмітимо, що фонди грошових коштів управляються бюджетними установами (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 [92, ст. 2.1.12]), діяльність яких сприяє задоволенню суспільних потреб шляхом надання допомоги населенню та суб'єктам господарювання. За рахунок коштів таких фондів послуги, в основному, надаються на безоплатній основі.

На засадах «справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства» будується бюджетна система України, яка, як відомо, складається з централізованих фондів грошових коштів. На державному рівні таким фондом є бюджет, який, в свою чергу, складається із загального та спеціального фондів. Як відомо, відрізняються вони тим, що доходи спеціального фонду мають цільове призначення, а загального – ні. Крім того, відповідно до ст. 24 Бюджетного кодексу України виділяють: Резервний фонд, Державний фонд регіонального розвитку, Державний дорожній фонд, Державний фонд поводження з радіоактивними відходами, Державний фонд розвитку водного господарства, [92, ст. 24]. Усі ці фонди є загальнодержавними бюджетними цільовими фондами – вони формуються, у значній частині, за рахунок коштів, що передаються з державного бюджету. При цьому останні три створюються у складі спеціального фонду державного бюджету. Щодо Державного фонду регіонального розвитку (далі – ДФРР) – до 1.01.2017 р. у Бюджетному кодексі було зазначено, що цей фонд створюється у складі загального фонду державного бюджету [92, ст. 4]. Водночас сьогодні уточнення фонду, у складі якого діє ДФРР, у бюджетному законодавстві відсутнє.

Проведене нами дослідження показало, що в Україні функціонує безліч бюджетних установ (закладів), у назвах яких зустрічається слово «фонд» та які в той чи іншій мірі здійснюють захист інтересів громадян та суспільства. Згідно з видом таких інтересів як бюджетні, так і позабюджетні фонди, на нашу думку, можна розділити на декілька груп залежно від завдань, які на них покладаються. Наприклад, бюджетні фонди грошових коштів за цією ознакою, відповідно до вітчизняних норм права, можна класифікувати наступним чином:

- соціального спрямування: Фонд соціального захисту інвалідів [254];

- економічного спрямування: Український державний фонд підтримки фермерських господарств [255], Фонд стабілізації підприємств та організацій, внесених до реєстру неплатоспроможних [256], Державний фонд регіонального розвитку [257], Резервний фонд [92, ст. 24] та ін.;

- екологічного спрямування: Державний фонд охорони навколишнього природного середовища [258], Державний фонд поводження з радіоактивними відходами [259] та ін.;

- наукового спрямування: Державний фонд фундаментальних досліджень [260] (відповідно до Наказу Міністерства освіти і науки України від 28.01.2019 р. реорганізовано у Національний фонд досліджень України [261]);

- іншого спрямування, зокрема метою діяльності яких є розвиток інфраструктури: Державний дорожній фонд [92, ст. 24], Державний фонд розвитку водного господарства [92, ст. 24], Державний спеціалізований фонд фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність [262] та ін.

Розглянемо призначення деяких із зазначених фондів. Наприклад, Фонд соціального захисту інвалідів управляється відповідною бюджетною установою, діяльність якої координується та контролюється Мінсоцполітики [252, ст. 1]. До основних завдань Фонду належать: «фінансове забезпечення заходів щодо соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні» та «забезпечення зайнятості та працевлаштування осіб з інвалідністю, зокрема створення робочих місць» [252, ст. 5]. Такі завдання Фонд реалізує за рахунок коштів державного бюджету. Тобто Фонд на безоплатній основі виконує певні функції держави – здійснює соціальний захист окремої категорії соціально незахищених верств населення.

Слід зауважити, у роботі Фонду є недоліки, про що свідчать результати контролю Державної служби України з питань праці щодо додержання законодавства про зайнятість та працевлаштування інвалідів. Так, відповідно офіційних даних у 15% перевірених у першому кварталі 2017 р. роботодавців виявлені порушення законодавства про зайнятість та працевлаштування інвалідів (у бюджетників цей показник склав 23%) [263]. При цьому більша частина порушень пов'язана з невиконанням нормативу робочих місць для працевлаштування інвалідів, що, на нашу думку, може бути обумовлене поганою роз'яснювальною роботою Фонду соціального захисту інвалідів. Про неефективну роботу цього Фонду зазначають й у Рахунковій палаті, яка встановила, що у 2015-2016 рр. люди з особливими потребами не були повною мірою забезпечені санаторно-курортними путівками, при наявності виділених коштів та закуплених путівок [264, с. 129]. Крім того, через неефективне управління бюджетними коштами Фондом у 2017 р. права громадян на забезпечення їх технічними засобами реабілітації не були належним чином реалізовані [265, с. 2]. Такі проріхи у законодавстві та недоліки у роботі бюджетної установи необхідно усувати, адже роль цього фонду в українському суспільстві зростає, що обумовлено збільшенням кількості інвалідів [266] і, як наслідок зростанням обсягів бюджетних коштів, що передаються Фонду для виконання ним своїх завдань (у 2017 р. порівняно з 2016 р. приріст склав 40,25%⁵² [267]).

З метою забезпечення динамічного та збалансованого розвитку країни, регіонів, певних галузей або видів діяльності створюються спеціалізовані фонди економічного спрямування, наприклад, такі, що спрямовані на фінансову підтримку «становлення і розвитку фермерських господарств» [268, ст. 10]. Це завдання покладено на Український державний фонд підтримки фермерських господарств (далі – Укрдержфонд), який, як зазначено на офіційному веб-сайті, є правонаступником Українського фонду підтримки селянських (фермерських) господарств і кооперативів по виробництву сільськогосподарської продукції, утвореного на підставі Розпорядження Кабінету Міністрів УРСР «Про утворення Українського фонду підтримки селянських (фермерських)

⁵² Водночас, вже у 2018 р. порівняно з 2017 р. бюджетні асигнування Фонду соціального захисту інвалідів зменшилися на 16,59%, що пов'язано зі зменшенням обсягів витрат установи на «заходи із соціальної, трудової та професійної реабілітації інвалідів» [267]

господарств і кооперативів по виробництву сільськогосподарської продукції» від 27.06.1991 р. № 83-р [255]. Відмітимо, що це Розпорядження станом на початок 2019 р. не втратило чинності, однак не містить правок щодо зміни назви фонду на Укрдержфонд. Таким чином, можемо засвідчити колізії правових норм, які призводять до їх невиконання та декларативності. Необхідність усунення таких недоліків законодавства обумовлена тим, що Укрдержфонд розпоряджається значними обсягами державних фінансових ресурсів, які спрямовуються на реалізацію державною економічної функції. Наприклад, у 2017 р. державна допомога була надана 212 фермерським господарствам у розмірі 65 млн. грн. [269].

До фондів економічного спрямування нами віднесено Фонд стабілізації підприємств та організацій, внесених до реєстру неплатоспроможних, розпорядником коштів якого є КМУ [256, ст. 2]. Основним завданням Фонду є надання фінансової допомоги «для поповнення обігових коштів, також технічного переобладнання і перепрофілювання виробництва підприємств та організацій, внесених до реєстру неплатоспроможних». Крім того, Фонд здійснює забезпечення соціального захисту «працівників, які вивільняються внаслідок реорганізації або ліквідації підприємств та організацій» [256, ст. 6]. Проведене дослідження показало, що у публічному доступі, зокрема у офіційних річних звітах КМУ [270], відсутні дані про напрямки використання урядом грошових коштів фонду. Це, на нашу думку, є негативною характеристикою системи управління державними фінансами та ступеня задоволення суспільних інтересів.

Метою створення Державного фонду регіонального розвитку було фінансування «інвестиційних програм і проектів регіонального розвитку ..., що мають на меті розвиток регіонів, створення інфраструктури індустріальних та інноваційних парків, спортивної інфраструктури» [257, ст. 24]. У цьому напрямку за кошти фонду, відповідно Постанови КМУ від 11.05.2016 р. № 362, було профінансовано 90 проектів на суму 433,204 млн. грн. (38 –Донецька область на суму 239,472 млн. грн., 52 –Луганська область на суму 193,732 млн. грн.) [271]. Таким чином, через зазначений фонд держава провадить регіональну політику, сприяє розвитку окремих адміністративно-територіальних одиниць України. Крім того, кошти фонду можуть використовуватися для розвитку окремих сфер суспільного життя. Так, кошти Фонду у 2016 році спрямовано, зокрема, на: освіту – 97 проектів на 338,42 млн. грн.; водопостачання

та водовідведення – 40 проектів на 378,21 млн. грн.; охорону здоров'я та соціальний захист – 30 проектів на 144,43 млн. грн.; дорожньо-транспортну інфраструктуру – 23 проекти на 77,16 млн. грн.; культуру – 12 проектів на 24,14 млн. грн. та ін. [268]. Виходячи з зазначеного вважаємо, що за рухом грошових коштів фонду повинен здійснюватися систематичний державний та громадський фінансовий контроль.

Слід зазначити, що щорічно порядок використання коштів зазначеного фонду затверджується КМУ, а Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства розподіляє та звітує про виконання (реалізацію) програм регіонального розвитку. Наприклад, у 2017 р. у фонді було передбачено 3,5 млрд. грн. на реалізацію 803 проектів, з яких касові видатки склали майже 3,1 млрд. грн. [272]. Водночас, як відмічають аудиторі Рахункової палати, цілей Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 р. № 385 досягнуто не було внаслідок порушення норм бюджетного законодавства, розпорошення коштів Фонду та неналежного управління ними [264, с. 200-201] (наприклад, нерозподілений залишок коштів Фонду у 2016 р. склав 1,99 млрд. грн. [273]). Усе це доводить необхідність вдосконалення правових та організаційних засад функціонування Державного фонду регіонального розвитку, в тому числі шляхом визначення результативних показників реалізації конкретних регіональних програм (проектів).

Для здійснення непередбачуваних видатків формується Резервний фонд, кошти якого можуть використовуватися не лише у випадках стихійного лиха та ліквідації його наслідків, а й на обслуговування і погашення державного та місцевих боргів, фінансування додаткових заходів, що забезпечать виконання бюджетної програми тощо [274, ст. 6]. Крім того, з резервного фонду можуть видаватися кредити. Відмітимо, що Рішення про виділення коштів з резервного фонду приймається КМУ на підставі висновків Мінекономрозвитку та Мінфіну. Таким чином, якщо напрямки та обсяги коштів, що витрачатимуться з державного бюджету України, затверджуються на рівні парламенту (ВРУ), то з резервного фонду – на рівні уряду (КМУ), про що останній, на наш погляд, повинен звітувати перед громадськістю. Водночас, дослідження показало, що у Звіті КМУ за 2016 р. та на офіційному веб-сайті така інформація

відсутня [271]. Це свідчить про недотримання урядом принципу відкритості, публічності.

Більш того, офіційні звіти Рахункової палати свідчать про те, що КМУ систематично порушує норми законодавства, які регулюють порядок використання коштів резервного фонду. Так, контролюючий орган відмічає, що у 2015-2016 рр. «кошти резервного фонду спрямовувалися на видатки, які можливо було передбачити під час складання проекту державного бюджету за відповідними бюджетними програмами» [264, с. 29]. Наприклад, відмічено, що «у 2016 році на заходи із запровадження паспорта громадянина України з безконтактним електронним носієм, які не є непередбачуваними, з резервного фонду державного бюджету було використано 50 млн гривень» [264, с. 49-50].

Усе вищезазначене свідчить про необхідність вдосконалення норм законодавства, що регулює порядок використання коштів резервного фонду, посилення контролю за такими операціями та формування адекватної системи відповідальності до уповноважених осіб.

Як зазначалось раніше, до фондів екологічного спрямування, зокрема, відносять Державний фонд охорони навколишнього природного середовища, який є частиною Державного бюджету – утворюється за рахунок коштів, що надійшли від сплати екологічного податку, та створений з метою здійснення природоохоронних та ресурсозберігаючих заходів [258, ст. 2]. Обсяг коштів Фонду за регіонами, що спрямовується на вирішення поставлених завдань, зокрема у 2017 р., регламентовано Постановами КМУ від 4.07.2017 р. «Деякі питання використання коштів, передбачених у державному бюджеті за програмою 2401270 «Здійснення природоохоронних заходів» на 2017 рік» [275] та «Деякі питання використання коштів, передбачених у державному бюджеті за програмою 2401500 «Здійснення заходів щодо реалізації пріоритетів розвитку сфери охорони навколишнього природного середовища» на 2017 рік» № 473 та № 274 відповідно [276]. Прийняття нормативно-правових актів, які передбачили напрямки використання коштів Державного фонду охорони навколишнього природного середовища, по суті, є позитивним моментом, однак незрозуміло лише, чому це зроблено у середині бюджетного року. Більш того, зміни до паспорта бюджетної програми Міністерства екології та природних ресурсів України «Здійснення природоохоронних заходів» на 2017р. взагалі були

внесені 26.12.2017 р. [277]. При цьому така активізація роботи з виконання зазначеної бюджетної програми наприкінці бюджетного року відбувається регулярно. Так, Рахункова палата за результатами перевірки виконання бюджетної програми «Здійснення природоохоронних заходів» у сфері поводження з небезпечними відходами протягом 2013–2015 рр. дійшла висновків, що «через відкриття затверджених асигнувань державного бюджету наприкінці бюджетного року, що унеможливило дотримання їх розпорядниками термінів проведення конкурсних торгів, встановлених чинним законодавством» «із запланованих 11-ти заходів реалізовано лише два» [264, с. 94]. Таким чином, на нашу думку, порушується бюджетна дисципліна, а громадськість немає достовірної інформації про виконання такої програми.

Крім того, дослідження показало, що у публічному доступі відсутній звіт про використання коштів Державного фонду охорони навколишнього природного середовища. Це знов ж таки доводить порушення головними розпорядниками бюджетних коштів (зокрема Міністерством екології та природних ресурсів України) принципу відкритості.

Державний фонд поводження з радіоактивними відходами також відноситься до фондів екологічного спрямування, адже за рахунок коштів цього фонду «здійснюється фінансування заходів Загальнодержавної цільової екологічної програми поводження з радіоактивними відходами» [259, ст. 2]. Відмітимо, що норми законодавства, що регулює порядок функціонування Фонду, не узгоджені. Так, у Законі України «Про поводження з радіоактивними відходами» № 255/95-ВР від 30.06.1995 р. визначено, що Державний фонд поводження з радіоактивними відходами формується «за рахунок коштів, які надходять від екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк, а також інших надходжень, не заборонених законодавством» [278, ст. 4]. У той час, як у Постанові КМУ «Про затвердження порядку використання коштів Державного фонду поводження з радіоактивними відходами» № 473 від 20.05.2009 р. говориться про збір за забруднення навколишнього природного середовища [259], який з прийняттям Податкового кодексу України, як відомо, було замінено на екологічний податок (2011 р.).

Правові та організаційні недоліки призвели до того, що у 2010-2015 рр. Державний фонд поводження з радіоактивними відходами фактично не функціонував, оскільки законодавчі зміни у цей період призвели до того, що кошти фонду не накопичувалися та не мали цільового використання. Це негативно вплинуло на екологічну ситуацію в Україні, яка, як відмітило Державне агентство України з управління зоною відчуження у 2017 р., «за обсягами радіоактивних відходів перебуває на другому місці у Європі та на четвертому в світі» [279]. Все це, в свою чергу, не найкращим чином позначається на здоров'ї нації. Таким чином, актуалізується необхідність удосконалення правового, організаційного та фінансового забезпечення управління Фондом та діяльності, спрямованої на реалізацію Загальнодержавної цільової екологічної програми поводження з радіоактивними відходами у цій сфері, що впливатиме на захист не лише національних суспільних інтересів, а й глобальних.

Дуже важливого значення у цьому контексті набувають фонди, за рахунок яких фінансуються фундаментальні дослідження – фонди наукового спрямування. До таких фондів в Україні відносять Національний фонд досліджень України (Державний фонд фундаментальних досліджень). Оскільки Фонд не формується за рахунок цільових надходжень, обсяги його фінансового ресурсу залежать від пріоритетів державної політики, які знаходять відображення у відповідній бюджетній програмі. Відмітимо, що зазначена бюджетна установа фінансується в рамках бюджетної програми «Дослідження, наукові та науково-технічні розробки, виконання робіт за державними цільовими програмами та державним замовленням, підготовка наукових кадрів, фінансова підтримка преси, розвитку наукової інфраструктури, наукових об'єктів, що становлять національне надбання, забезпечення діяльності Державного фонду фундаментальних досліджень» [280, с. 9]. Так, у 2016 р. в рамках цієї програми було профінансовано фонд у сумі 20,24 млн. грн. (0,8% ВВП), 37,4% з якої витрачено на «спільний конкурс наукових проектів вищих навчальних закладів, наукових установ Національної академії наук та національних галузевих академій наук України» [280, с. 9]. Таким чином, на нашу думку, обсяг коштів, що спрямовується державою на підтримку фундаментальних досліджень недостатній, а між тим інвестуючи в науку, держава має можливість у майбутньому не лише сприяти суспільному розвитку, а й збільшити дохідну частину державного

бюджету за рахунок продажу інтелектуальної власності. Водночас, для цього необхідно на законодавчому рівні змінити умови виділення бюджетних коштів. Крім того, вважаємо, що сам фонд грошових коштів повинен формуватися за рахунок стабільних перерахувань з державного бюджету України, розмір яких, наприклад, може залежати від показника ВВП країни.

Зауважимо, що нещодавно створений Державний дорожній фонд, покликаний акумулювати фінансові ресурси, які спрямовуватимуться «на фінансування будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування державного значення та споруд на них, а також проектно-вишукувальні, науково-дослідні та впроваджувальні роботи, ...» [281, ст. 3]. За рахунок акцизних зборів та мит від нафтопродуктів, палива та автомобілів планується з 1.01.2018 р. задовільнити суспільні інтереси у створенні придатних для користування автомобільних шляхів. Відмітимо, що за оцінками Міністерства інфраструктури України, 95% таких доріг не відповідає сучасним вимогам [282], а це в свою чергу може призводити до збільшення кількості аварій і, як наслідок, травм та смертей.

Крім того, формування спеціального фонду, на нашу думку, сприятиме оптимізації державних коштів, що розпорошувалися між бюджетними програмами, спрямованими на розвиток автомобільних доріг (наприклад, «Розвиток мережі та утримання автомобільних доріг загального користування», «Розвиток автомагістралей та реформа дорожнього сектору»), та позитивно позначиться на реалізації Державної цільової економічної програми розвитку автомобільних доріг загального користування на 2013–2018 рр.

Ще одним новоствореним цільовим фондом загального спрямування є Державний фонд розвитку водного господарства, джерелом формування якого, зокрема, є 10% рентної плати за спеціальне використання води (окрім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення). З 1.01.2018 р. кошти фонду будуть спрямовуватися на «фінансове забезпечення заходів з: експлуатації водогосподарського комплексу; будівництва та реконструкції меліоративних систем; захисту від шкідливої дії вод сільських населених пунктів та сільськогосподарських угідь; централізованого водопостачання сільських населених пунктів, які користуються привізною водою; модернізації та розвитку водогосподарського комплексу» [92, ст. 24]. Таким чином, держава

сприятиме задоволенню суспільних інтересів у якісній воді та збереженню водних природних ресурсів.

«За рахунок державних зборів, які справляються із суб'єктів авіаційної діяльності» створюється Державний спеціалізований фонд фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність [262, ст. 2]. Кошти Фонду використовуються, зокрема на: «фінансування загальнодержавних програм у сфері цивільної авіації; фінансування витрат на членство, участь та забезпечення представництва України у міжнародних авіаційних організаціях; фінансування витрат на проведення наукових досліджень» [262, ст. 13]. Водночас, станом на початок 2018 р. фахівці відмічають існування численних правових колізій, що негативно впливають на обсяги грошових коштів, які зараховуються до Фонду [283]. Їх усунення, на нашу думку, дозволить не лише збільшити фінансові ресурси Фонду, а й, за умови ефективного управління ними, позитивно позначиться на авіаційній галузі України, що сприятиме задоволенню економічних та соціальних інтересів населення.

Ст. 46 Конституції України встановлено право громадян на соціальний захист – «забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та ін.» [166]. Він гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням. Отже, відповідні органи управління беруть на себе публічні зобов'язання по здійсненню соціального забезпечення громадян. З цією метою створюються позабюджетні фонди, які формуються за рахунок спеціальних внесків, що надходять безпосередньо до таких фондів. В Україні цільовими позабюджетними фондами є: Пенсійний фонд України (далі – ПФУ), Фонд соціального страхування (далі – ФСС), Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (далі – ФЗССБ). Відмітимо, що ці фонди управляються відповідними бюджетними установами, діяльність яких регламентує ряд нормативно-правових актів, що свідчить про відсутність комплексного підходу до соціального захисту громадян з боку законодавців. Крім того, в Україні державні позабюджетні фонди використовуються не тільки як страховики в сфері соціального страхування, а й у якості органів управління бюджетними коштами, які передаються фондам з державного бюджету для здійснення виплат за державним соціальним забезпеченням окремих категорій

громадян, не пов'язаних з настанням страхових випадків (наприклад, громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи [284]).

Дослідження показало, що зазначені установи наділені певним комплексом функцій (рис. 3.2) та господарських компетенцій, реалізація яких дозволяє задовільнити суспільні інтереси. Водночас, як свідчать офіційні дані, якісно та повною мірою цього не вдається зробити в силу недосконалого правового, організаційного забезпечення та неефективного управління грошовими коштами таких фондів [285, с. 3]. Більш того, значна ступінь фінансової залежності публічних страховиків від держави [285] призводить до того, що вони самостійно повною мірою не можуть здійснювати свою фінансову діяльність без перерахувань із державного бюджету України.

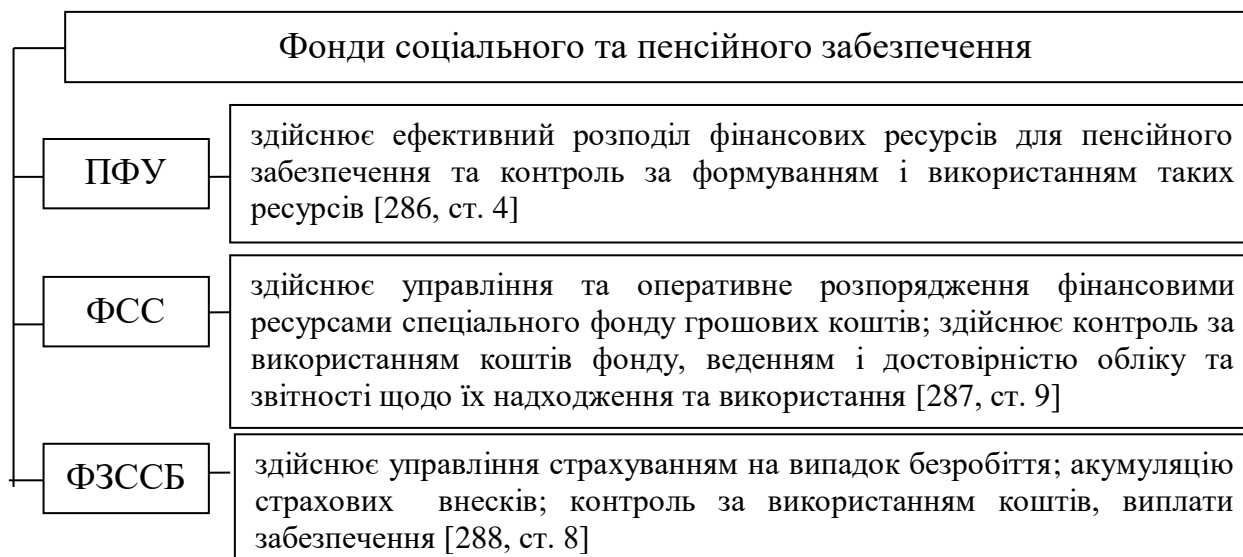


Рис. 3.2. Основні функції органів управління фондами соціального забезпечення громадян України [складено автором]

Неефективність управління фондами грошових коштів, призначеними для соціального забезпечення громадян, підтверджується хронічним дефіцитом. Наприклад, дефіцит ПФУ у 2015 р. становив 31,8 млрд. грн, у 2016 р. – 85,6 млрд. грн., у 2017 р. – 56,1 млрд. грн. [289]. Зростання таких показників, як відмічається Рахунковою палатою, в першу чергу спричинене зменшенням розміру ЄСВ і кількості його платників, прорахунками у плануванні бюджету ПФУ і здійсненні установою «невластивих видатків» та ін. [290, с. 191]. Крім того, контролюючий орган відмічає про систематичне невиконання або неналежне виконання Мінсоцполітики як головним розпорядником бюджетних коштів, та Фондами як

розпорядниками нижчого рівня зобов'язань по наданню певним групам населення нормативно передбачених соціальних послуг. Зокрема, 33% дітей, які потребують особливої уваги та підтримки, у 2016 – 1 кварталі 2017 рр. не отримали послуг з оздоровлення та відпочинку. Це спричинено порушеннями чинного законодавства та неефективним використанням виділених коштів уповноваженими суб'єктами управління [290, с. 179]⁵³.

Модернізація систем пенсійного та соціального страхування неможлива без адекватної перебудови системи фінансових відносин, що дозволяє забезпечити стійкість і гарантованість реалізації соціальних прав громадян за рахунок відповідної частини публічних фондів грошових коштів.

Слід зазначити, що до функцій будь-якої сучасної правової держави відносять захист інтересів особистості та суспільства, в тому числі й захист інтересів вкладників банків. З метою реалізації такої функції в Україні було створено Фонд гарантування вкладів фізичних осіб – управитель державного позабюджетного фонду, який здійснює управління фінансовими ресурсами, що, зокрема, акумулюються з метою здійснення заходів «щодо організації виплат відшкодувань за вкладками» [291, ст. 4]. Таким чином державою створено інститут обов'язкового страхування економічних інтересів громадян, який на сьогоднішній день виконує зобов'язання, узяті банками – учасниками фонду, але не в повному обсязі (до 200 тис. грн.).

Крім того, за результатами контролю Рахункової палати, які, як зазначено у звіті, є закритою інформацією, Фондом гарантування вкладів фізичних осіб не забезпечено «ефективного використання коштів Державного бюджету України, передбачених на відшкодування гарантованих сум вкладникам банків, визнаних неплатоспроможними, і управління ними» [264, с. 77]. Усе це свідчить про необхідність вдосконалення механізму захисту економічних інтересів фізичних осіб – громадян України та здійснення заходів по зменшенню навантаження на державний бюджет.

За результатами проведеного дослідження ми дійшли до висновку щодо доцільності функціонування в Україні державних цільових фондів як таких, що формуються за рахунок бюджетних коштів, так і тих, що акумулюють внески фізичних та/або юридичних

⁵³ Більш детально управління позабюджетними фондами грошових коштів буде розглянуте у подальшому науковому дослідженні

осіб. Усвідомлення цього органами державної влади призвело до прийняття рішення про заснування наприкінці 2017 р. Державного дорожнього фонду та Державного фонду розвитку водного господарства, які почали функціонувати з 1.01.2018 р. Утворення спеціалізованих цільових фондів грошових коштів дозволяє систематично акумулювати грошові кошти, що спрямовуватимуться на виконання державою покладених на неї завдань. Крім того, такі грошові кошти не будуть розпорощуватися на численні бюджетні програми, які нерідко дублюють одна одну.

Вважаємо, що економічні відносини, які виникають у зв'язку з функціонуванням цільових фондів грошових коштів потребують удосконалення, зокрема в частині нормативно-правового регулювання. Проріхи та неузгодженості законодавства призводять до: 1) відсутності чітко визначеного порядку формування, розподілу та використання кожного з таких фондів; 2) порушення принципу відкритості (гласності) суб'єктами управління державними фінансами; 3) ускладнення, а подекуди й унеможливлення здійснення контролю з боку громадськості та відповідних уповноважених контролюючих органів за суб'єктами управління такими фондами; 4) відсутності відповідальності суб'єктів управління цільовими фондами грошових коштів перед громадськістю. Усе це негативно позначається на ефективності управління бюджетними та позабюджетними фондами грошових коштів, а отже не сприяє повноцінному забезпеченню соціального захисту громадян та задоволенню суспільних інтересів [292; 293].

3.3. Пріоритетні напрямки інституціональної модернізації⁵⁴ управління державними фінансами

В умовах розвитку суспільства та глобалізації усіх сфер суспільного життя постає необхідність удосконалення існуючої в Україні системи управління державними фінансами за рахунок обґрунтування нових політичних підходів, усунення структурних викривлень, використання ефективних фінансових технологій та інноваційних інструментів й проведення інституціональної модернізації в країні взагалі. При цьому, національні реформаційні

⁵⁴ Під модернізацією будемо розуміти якісне поліпшення ключового аспекта будь-якої соціальної системи [294]

процеси повинні враховувати природо-ресурсний, людський і економічний потенціал країни, глобальні екстерналиї, успішний міжнародний досвід та національні особливості суспільного життя. Цього можливо досягнути за рахунок застосування наукових підходів до інституціональної модернізації управління державними фінансами, які дозволять ґрунтовно оцінити наявні домінуючі чинники впливу та сформулювати найбільш прийнятні на цьому історичному етапі розвитку українського суспільства напрями проведення таких якісних перетворень.

Дисбаланси системи державних фінансів України, що свідчать про неефективну діяльність сектору загальнодержавного управління, характеризуються рядом індикаторів, до яких, зокрема, можна віднести:

- наростаючий державний борг, який за останні п'ять років зростає випереджаючими за ВВП темпами. Так, за період з 2010 по 2016 роки державний борг зріс у 4,46 рази та склав 81,0% ВВП на кінець 2016 року проти 39,9% – на кінець 2010 року [295], а ВВП за аналогічний період зріс лише у 2,2 рази (рис. 3.3), при тому, що зростання останнього макроекономічного показника, на нашу думку, у більшій частині обумовлене інфляцією та девальвацією гривні;

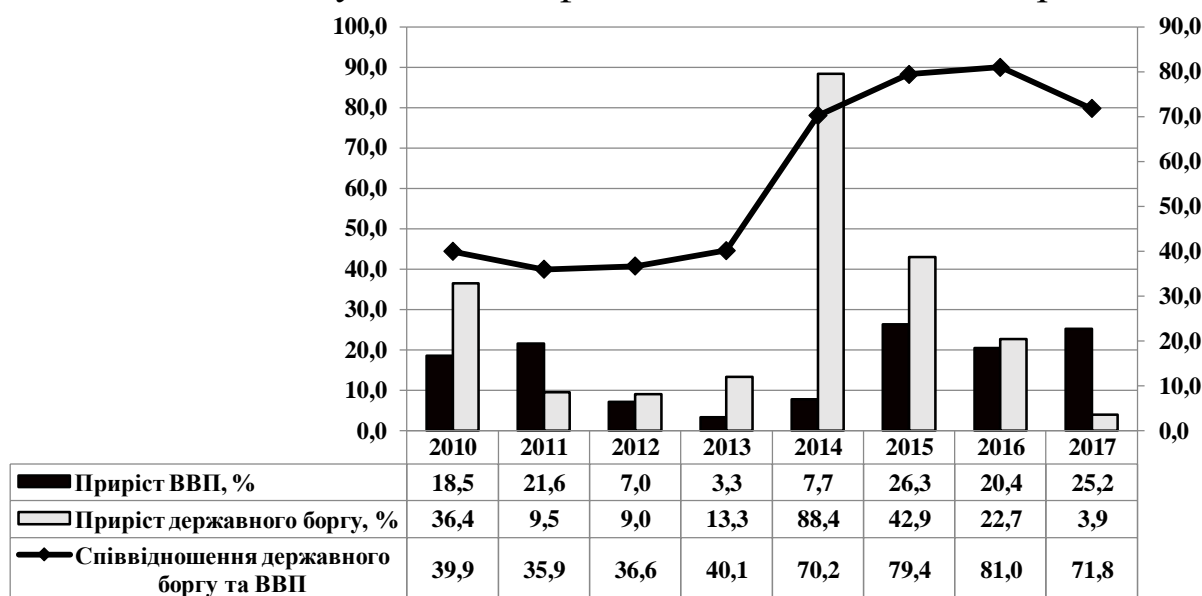


Рис. 3.3. Динаміка державного боргу та ВВП України [складено автором за даними 294]

- дефіцит державних позабюджетних цільових фондів. Наприклад, у 2015 році лише 63,9% видатків Пенсійного фонду України покрито за рахунок власних надходжень [296], у 2016 р.

ситуація покращилася, цей показник склав 78,98 % [297]. Водночас, дефіцит ПФУ зберігається, а соціальні невдоволення розмірами виплат наростають;

- негативні фінансові результати діяльності державних підприємств. Для прикладу наведемо фінансові показники НАК «Нафтогаз України», збиток якої у 2015 році склав близько 25,1 млрд. грн. [298]. Крім того, за оцінками МВФ збитки держави на утримання державних підприємств становлять близько 5% ВВП [299].

Про негативні результати функціонування сфери управління державними фінансами свідчать й звіти незалежного органу фінансового контролю – Рахункової палати, відповідно до яких обсяги бюджетних правопорушень, неефективного використання та адміністрування бюджетних коштів у 2015 р. становили 22,7 млрд. грн., а у 2016 р. – 17 млрд. грн., а у 2017 р. – 23,3 млрд. грн. [264]. При цьому Рахункова палата відмічає, як вже відзначалось, що порушення мають системний характер і відбуваються на усіх стадіях управління бюджетними коштами [248, с. 33] та управління державним і гарантованим державою боргом [248, с. 47].

Громадянське суспільство в особі, зокрема, незалежних аналітичних центрів, ЗМІ та громадських організацій, також наголошує на прогалинах в системі управління державними фінансами. Експерти нерідко відмічають факти розкрадання бюджетних коштів та зловживання службовим становищем суб'єктами державного управління. Серед таких, наприклад, можна назвати публікації про те як Верховна рада України «подарувала 66 млн. грн.» [300], про численні порушення у проведенні тендерів, наприклад, ПАТ «Укрзалізниця» намагалось неправомірно витратити 999 тис. грн. [301]). У останньому випадку незаконне використання бюджетних коштів завдяки зусиллям громадськості вдалось попередити. Водночас, це поодинокий випадок. У цілому можемо констатувати, що проблема неефективного управління державними фінансами в Україні стоїть надзвичайно гостро.

У контексті зазначеного актуалізується необхідність здійснення заходів, спрямованих не просто на реформування (зміну, перетворення), а на якісне оновлення, тобто модернізацію суспільних інститутів взагалі та тих, що належать до сфери управління державними фінансами зокрема. При цьому, необхідно зважати на те, що зв'язки, які виникають між різними сферами життєдіяльності суспільства настільки тісні, що відокремлення якогось одного

процесу є достатньо умовним. Саме тому, модернізація системи управління державними фінансами повинна передбачати синхронність модернізації політичної, соціальної, економічної та інших сфер життєдіяльності країни й відповідних суспільних інститутів.

Оскільки інститут державного управління, так само як й інститут фінансів, відносять до забезпечуючих суспільних інститутів, тобто таких, які сприяють нормальній роботі інших суспільних інститутів, вважаємо, що їх модернізація повинна відбуватися наряду з якісним оновленням суспільних інститутів, що належать або здійснюють вплив на таке управління. Враховуючи це інституціональна модернізація управління державними фінансами, на нашу думку, представляє собою якісне оновлення певних суспільних інститутів, що належать до сфери управління державними фінансами та/або здійснюють вплив на неї, за рахунок удосконалення відповідних формальних і урахування неформальних інституцій, з метою підвищення ступеня задоволення суспільних інтересів. На рис. 3.4 схематично зображені об'єкти інституціональної модернізації.

Наголосимо на тому, що терміни «інституціональна модернізація управління державними фінансами» та «модернізація інституціональної системи управління державними фінансами» не є тотожними. Вважаємо, що другий термін вужче, адже інституціональна система управління державними фінансами включає лише окремі елементи – інститути, які відносять до цієї системи, як-от: державне управління; фінанси, в т.ч. й державні; державна служба в частині, яка відноситься до такого управління та формальні інституції, які здійснюють вплив на систему управління державними фінансами.

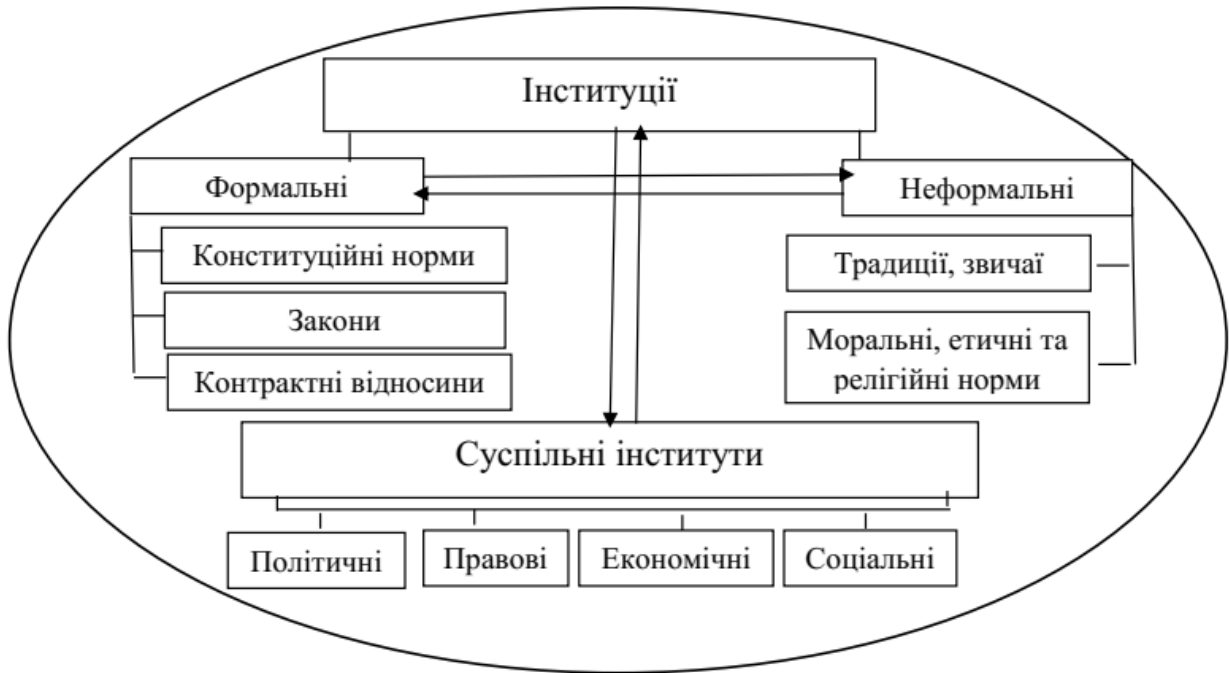


Рис. 3.4. Інституціональна модернізація управління державними фінансами [складено автором за даними 112; 140; 294; 300; 303; 304]

Слід зазначити, що процеси інституціональної модернізації в країні взагалі та управління державними фінансами зокрема, можуть відбуватися як під впливом імпульсів зверху (за ініціативою відповідних уповноважених суб'єктів державної влади), так і в результаті тиску знизу (соціальні невдоволення та збурення). Оскільки, як вже відмічалось, державні фінанси та державне управління можна віднести до забезпечуючих інститутів населення країни гостро відчуває необхідність їх модернізації та рішуче вимагає цього. Так, українська історія доводить, що основною рушійною силою інституціональної модернізації управління в країні найчастіше виступав народ. Яскравим прикладом цієї тези є Єврореволюція 2014 року («революція гідності»), яка спричинила хвилю політичних та суспільних змін, в тому числі й у сфері управління державними фінансами.

Інституційною передумовою реформування державного управління взагалі та управління державними фінансами зокрема у цей період стало підписання (27.06.2014 р.) та ратифікація Верховною радою України (16.09.2014 р.) «Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським співтовариством з атомної енергії їхніми державами-членами, з іншої сторони» [305]. Вважаємо, що саме Угода про асоціацію стала поштовхом для вітчизняних можновладців почати реформування системи управління

державними фінансами з вдосконалення формальних інституцій – прийняття відповідних нормативно-правових актів.

З метою виконання Угоди про асоціацію 12.01.2015 р. було затверджено Указ Президента України «Про стратегію сталого розвитку «Україна-2020». У стратегії передбачаються результати, які повинні бути досягнуті у сфері державного управління, а саме: «пріоритетом в управлінні публічними фінансами має стати підвищення прозорості та ефективності їх розподілу та витрачання. Процес здійснення державних закупівель повинен стати максимально прозорим та враховувати загальні принципи конкуренції. Корупційна складова під час здійснення державних закупівель має бути ліквідована» [305]. Водночас, у нормативному акті відсутній план заходів, які необхідно для цього здійснити та строки їх виконання. Це, на нашу думку, стало причиною того, що лише через два роки (8.02.2017 р.) КМУ було затверджено Розпорядження «Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки», метою якого стала: «побудова сучасної та ефективної системи управління державними фінансами, яка здатна надавати якісні державні послуги, ефективно акумулюючи ресурси та розподіляючи їх відповідно до пріоритетів розвитку держави у середньо- та довгостроковій перспективі» [245]. Відмітимо, що у самій стратегії передбачаються загальні напрями досягнення поставленої мети, конкретизація яких знайшла відображення у «Плані заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки», затвердженому 24.05.2017 р., який регламентує заходи, що будуть здійснені, терміни та індикатори їх виконання [245]. Цей план дозволяє відстежити, у тому числі і громадськості, стан реалізації урядом поставлених перед ним завдань. Так, проведене нами дослідження показало, що, зокрема, у II кварталі 2017 р. не було прийнято нормативний акт, який би затвердив «методику оцінювання фіскальних ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки», що було передбачено зазначеним планом. Залишається лише сподіватися, що впровадження передбачених норм відтермінується. Хоча практика, на жаль, показує, що більшість стратегій, які приймалися у цій сфері так і не були реалізовані повною мірою. Так, слід відмітити, що необхідність модернізації системи управління державними фінансами назріла ще до подій 2014 року. Усвідомлюючи це, 1 серпня 2013 року

уряд України затвердив Стратегію розвитку системи управління державними фінансами [247], у якій обґрунтовується необхідність системних змін й інституціональних трансформацій та передбачаються окремі напрямки їх проведення. Разом з тим, вважаємо, що норми Стратегії не повною мірою охоплюють усі належні до сфери управління державними фінансами суспільні інститути (наприклад, інститут державної служби) та не визначають інструментарій державного управління, що унеможливило досягнення комплексного «розвитку системи управління державними фінансами». Крім того, передбачені Стратегією етапи реалізації поставлених завдань своєчасно не виконувались (наприклад, «перехід до системи оподаткування об'єктів нерухомого майна на основі вартості», який планувалось здійснити у 2013-2014 рр. [306], станом на кінець 2018 року не здійснено). Це може свідчити про відсутність у відповідних уповноважених органів державної влади політичної волі «розвивати систему управління державними фінансами».

Варто також зазначити, що ініціатива модернізувати інституціональну систему управління державними фінансами лунала ще наприкінці 2006 – на початку 2007 років, коли «Міністерство фінансів України спільно з Міжнародним банком реконструкції та розвитку розпочало підготовку Проекту «Модернізація державних фінансів», що знайшло відображення у Стратегії модернізації системи управління державними фінансами, схваленій 17.10.2007 р. [307]. Проте, положення такої стратегії є досить загальними, вони не містять конкретних чітко виписаних напрямів, строків та етапів реалізації передбачених завдань, що свідчить про формальність таких норм.

Наступним кроком у напрямку модернізації державних фінансів було підписання 25.03.2008 р. «Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку» [304]. Відмітимо, що загальна вартість Проекту склала 65 млн. дол. США, а період його реалізації становив п'ять років (2009–2013 рр.). У проекті було визначено два блоки питань: «зміцнення інституційної спроможності та підвищення функціональної ефективності; розробка інтегрованої Системи управління державними фінансами» [309]. У цілому, на наш погляд, опублікований звіт із середньострокового огляду реалізації зазначеного Проекту, представлений Мінфіном у березні 2012 року, свідчить про спрямування наданих коштів, здебільшого на оплату

послуг компаній, які надавали консультації з формування належного методичного забезпечення у сфері управління державними фінансами. Крім того, аналіз наведених даних показав, що модернізацією було охоплено не всі складові державних фінансів, зокрема випали державні позабюджетні цільові фонди, а встановлені у проекті завдання не виконані у повному обсязі або виконані формально. Наприклад, у Проекті було передбачено, що у 2013 р. відбудеться «використання нового середньострокового планування бюджету», що, як відомо, не відбулося.

Проведений аналіз стану реалізації положень зазначених нормативно-правових актів – формальних інституцій, які покликані регламентувати процеси розвитку, інституціональної модернізації управління державними фінансами, показав, що поставлені завдання не виконані у повному обсязі.

Слід зазначити, що глобалізаційні процеси обумовлюють значний вплив міжнародних інститутів на національні інститути, пов'язаність державних фінансів із міжнародними фінансами. Водночас, врахування чи ігнорування глобальних екстерналій залежить від політичної волі уповноважених суб'єктів та, в деякій мірі, від відкритості кордонів. Наприклад, державні фінансові ресурси можуть бути спрямовані на боротьбу з тероризмом у світі, на недопущення фінансової кризи, на попередження поширення інфекційних захворювань, на уникнення екологічної катастрофи та інше. При цьому, необхідність у таких ресурсах може виникнути й незалежно від того чи є країна закритою чи відкритою. Так, якщо за рахунок закритості кордонів держава і має можливість уникнути проблем з тероризмом, то на наслідки екологічних катаклізмів у світі така ізоляція аж ніяк не впливає. Таким чином, з метою задоволення суспільних інтересів на національному рівні, управління державними фінансами виходить на глобальний рівень, а національні суспільні блага набувають характеру глобальних.

Необхідно відмітити, що реалізація напрямків політичної модернізації передбачає необхідність вдосконалення національних правових інститутів та формальних інституцій (нормативно-правові акти, контрактні відносини та ін.), враховуючи при цьому світові стандарти. Невідповідність національних правових норм міжнародним негативно позначається на інвестиційній привабливості країни, а отже й на стані державних фінансів. Враховуючи це, першочерговим завданням, що постає перед органами державної

влади є імплементація міжнародних норм у вітчизняну практику. Водночас, варто зважати на: історичний розвиток країни, суспільно-політичний устрій, економічну модель суспільства, національні й релігійні особливості країни (неформальні інституції), систему правових відносин, що склалася та адміністративно-територіальний устрій [174], тобто дотримуватися принципу осмислення, а не засвоєння.

Зауважимо, що Україна, яка обрала вектором руху євроінтеграцію, підписавши 27.06.2014 року Угоду про асоціацію, взяла на себе зобов'язання імплементувати європейські правові норми, активно модернізує національні правові інститути та формальні інституції. Наприклад, проведене нами дослідження вітчизняного законодавства у сфері державних фінансів показало, що в Україні відбувається уніфікація вітчизняних норм та окремих положень Керівництва по статистиці державних фінансів 2001 року [309], зокрема, в частині класифікації доходів та витрат. Крім того, у дотримання норм Керівництва по забезпеченню прозорості у бюджетно-податковій сфері (2007 рік) в Україні, зокрема, здійснюється зовнішній та внутрішній контроль бюджетно-податкової інформації [310]. В аспекті подальшої імплементації положень Керівництва по статистиці державних фінансів 2001 року, на нашу думку, перш за все необхідно внести зміни до Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та звітність в Україні», Національних положень (стандартів) бухобліку в державному секторі [312].

Останніми роками активно реформується інститут фінансового контролю. Зокрема, прийняття 2.07.2015 року Закону України «Про Рахункову палату» сприяло наближенню вітчизняних правових норм до стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI) [240, ст. 3.7]. Законом було регламентовано компетенції парламентського контролюючого органу та основні засади його контрольної діяльності. Таким чином, правове регулювання діяльності Рахункової палати в Україні здійснюється відповідно до визначених пріоритетів модернізації політичних та правових інститутів.

Слід відмітити, що інститут фінансового контролю враховує формальні інституції, які встановлюють правові основи діяльності ще

одного органу фінансового контролю – Державної аудиторської служби України (Державної фінансової інспекції України). Правове регулювання цього органу урядового фінансового контролю останніми роками також активно змінювалось. Так, внесені 16.10.2012 року зміни у Закон України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» змінили його назву не змінивши суті. Закон України від 26.01.1993 року почав називатися «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [313]. Крім того, необхідно відміти, що 28.10.2015 року у дотримання загальносвітової тенденції переорієнтації характеру державного фінансового контролю з наказового на рекомендаційний, КМУ було прийнято Постанову, якою створено Державну аудиторську службу шляхом реорганізації Державної фінансової інспекції. Вважаємо, що таке перейменування є недоцільним, адже цей орган виконавчої влади здійснює державний фінансовий контроль не лише у формі аудиту, а й у формі ревізій (інспектування) та перевірок [314]. У цьому контексті можуть виникнути непорозуміння щодо правового статусу зазначеного контролюючого органу. Така невідповідність деформує сутність та зміст вітчизняного інституту фінансового контролю.

Вдосконалення інституту фінансового контролю шляхом усунення усіх зазначених недоліків, на нашу думку, призведе до підвищення результативності контрольних заходів органів Рахункової палати та Державної аудиторської служби України, і, як наслідок, сприятиме ефективнішому використанню державних фінансових ресурсів. У цьому зв'язку зауважимо, що Рахункова палата за період з 2005 по 2018 роки виявляла від 2,06% до 5,98% незаконно та неефективно використаних коштів державного бюджету та державних цільових фондів у загальній сумі витрат таких фондів, а Державна аудиторська служба України – від 0,44% до 5,89% [315; 316; 248].

Зауважимо, що громадянське суспільство представлене такими політичними інститутами як: органи місцевого самоврядування та громадського контролю, відсутність або нерозвинутість яких негативно впливає на політичний розвиток країни, а як результат – й на економічний розвиток. У цьому контексті держава як головний актор, в особі органів державної влади, повинна сприяти модернізації цих інститутів, в тому числі й шляхом застосування розглянутих вище інструментів державного впливу. Це, в свою чергу, дозволить

задовільнити окремі суспільні інтереси та позитивно позначиться на стані державних фінансів.

Задоволення окремих суспільних інтересів здійснюється за рахунок модернізації таких соціальних інститутів, як: освіти, культури і спорту. Державна політика у цьому напрямку, в першу чергу, залежать від: прийнятої у суспільстві політичної ідеології; пануючих уявлень про природу освітніх, культурних, спортивних процесів, їх впливу на людський розвиток; пріоритетності рішення проблем освіти, культури і спорту для держави; взаємних зобов'язань між суб'єктами, які функціонують у цих галузях та суспільством у цілому [317]. Значний вплив на розвиток зазначених соціальних інститутів мають неформальні інституції, такі як: традиції, звичаї, суспільна думка. Все це й має бути враховане державою, адже ефективно функціонуючі інститути освіти, науки, культури і спорту сприятимуть не лише підвищенню індексу людського розвитку, а й у майбутньому – зменшенню інших видаткових статей державного бюджету (наприклад, на утримання пенітенціарних установ).

Інституціональна модернізація управління державними фінансами передбачає удосконалення інституту науки, що, як відомо, вимагає капіталовкладень з боку держави, тобто обсяги вихідних фінансових потоків з державного бюджету у короткостроковому періоді часу зростуть. Водночас, за умов ефективного використання таких виділених коштів у майбутньому держава має можливість отримати значні дивіденди. Крім того, наукові інновації сприятимуть розвитку суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які зможуть виконувати ексклюзивні замовлення (на кшталт існуючого на сьогодні ДП «Антонов»). Таким чином, модернізація інституту науки сприятиме нарощуванню фінансового потенціалу країни та підвищенню рівня її економічної успішності.

При проведенні інституціональної модернізації управління державними фінансами необхідно враховувати, що існуючі інститути (держава, суд та ін.) можуть бути вражені негласними тіншовими формами взаємодії, такими як: клановість, корупція, зростання влади з капіталом, клієнтелізмом⁵⁵, непотизмом⁵⁶ та ін. [294]. Як відомо, усі

⁵⁵ Клієнтелізм (clientelism) – термін, що характеризує соціальну або політичну систему, засновану на відношеннях патрон-клієнт. Відношення патрон – клієнт часто засноване на родинних стосунках, є взаємообумовленими: клієнт в обмін на допомогу патрона забезпечує йому політичну підтримку та можливо економічний контроль [318]

⁵⁶ Непотізм (від лат. *peros* — «родинне» або *perotis* — «внук», «племінник») — надання родичам або знайомим посад незалежно від їхніх професійних здібностей [319]

перераховані негласні тіньові форми взаємодії присутні українському політикуму та органам державної влади, що негативно впливає на ефективність управління державними фінансами. Це, в свою чергу, викликає делегітимізацію влади, оскільки адміністративно-політична машина не забезпечує суспільні потреби та, одночасно, вимагає все більше коштів на своє утримання. Інституціональна модернізація управління державними фінансами повинна передбачати ліквідацію таких форм взаємодії, що обумовлює необхідність здійснення заходів, спрямованих на боротьбу з ними та, найголовніше – створення умов для еволюціонування свідомості посадових осіб суб'єктів управління, переходу від інстинкту наживи до думки про суспільний добробут (формування ноосфери). В умовах сьогодення надзвичайно важливим є проведення реформаційних процесів у сфері політичної культури, які спрямовуватимуться на активізацію процесів соціалізації суб'єктів політики, удосконалення політичних норм та цінностей, формування соціально-орієнтованої політичної еліти ноократів. У цьому контексті надзвичайно важливо сформулювати адекватні методи матеріальної та нематеріальної мотивації суб'єктів управління державними фінансами. Крім того, необхідно реформувати формальні інституції та створити умови для трансформування, відстроченого у часі, неформальних інституцій, Усе це, на нашу думку, повинно здійснити позитивний вплив на інститут державної влади.

Необхідно відмітити, що Україна вже здійснює певні кроки у напрямку ліквідації зазначених тіньових форм взаємодії. Так, у 2015 році⁵⁷ було створено Національне антикорупційне бюро. Водночас, у Законі України «Про Національне антикорупційне бюро» встановлено, що директора цього органу призначає та звільняє Президент України [319, ст. 6]. Натомість, відповідно головного Закону України – Конституції України, Президента не наділено зазначеними повноваженнями [166, ст. 106]. Така невідповідність призведе до того, що у Європейському суді будь-яке рішення Антикорупційного бюро буде визнане недійсним. Таким чином, незрозуміло чи спрямований такий захід органів державної влади на модернізацію правового інституту, на усунення корупції як тіньової форми впливу на суспільні інститути!?

⁵⁷ Закон прийнятий 14.10.2014 р., опублікований 25.10.2014 р., а вступив в дію через три місяці після опублікування

Уявляється, що якісне оновлення правових, політичних та соціальних інститутів позитивно вплине на стан не лише державних фінансів як економічного інституту, а й інших економічних інститутів, зокрема суб'єктів господарювання та домогосподарств, модернізація яких сприятиме економічному зростанню та соціально-орієнтованому розподілу.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження зазначимо, що модернізація інституціональної системи управління державними фінансами обумовлює необхідність формування якісно нових та вдосконалення існуючих в Україні суспільних інститутів, а саме:

- правових (фінансового контролю, правотворчої та правореалізаційної діяльності та ін.) – шляхом внесення змін у відповідні нормативно-правові акти, як-от: Бюджетний кодекс України, Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», Закон України «Про бухгалтерський облік та звітність в Україні» та ін. Крім того, необхідно вживати заходи, спрямовані на усунення декларативності норм права. Однією з основних цілей таких трансформацій повинно бути створення правового підґрунтя для модернізації інших суспільних інститутів;

- політичних (держави, політичних партій, органів місцевого самоврядування, громадського контролю та ін.) у напрямку формування соціально-орієнтованої політичної еліти ноократів та громадянського суспільства;

- соціальних (освіти, культури, спорту, науки та ін.), що дозволить підвищити індекс людського розвитку в країні;

- економічних (суб'єктів господарювання, домогосподарств, держави як суб'єкта господарювання та ін.), які забезпечать соціально-орієнтований розподіл та підвищення індексу конкурентоспроможності країни.

Модернізації політичних, соціальних та економічних інститутів можливо досягнути за рахунок застосування своєчасного інструментарію державного управління – інструментів адміністративного та фінансового впливу на соціально-економічні процеси, який віддзеркалюватиме завдання та напрями державної політики. До основних інструментів адміністративного впливу, на нашу думку, слід відносити: нефінансові інститути державного впливу, які здійснюють регулювання прав власності, соціальне та економічне регулювання; інститут державно-приватного партнерства

(наприклад, концесія, оренда державного майна та ін.); аутсорсинг; моніторинг; санкції. Фінансові ж інструменти варто поділяти на: бюджетні (кредитування і фінансування) та податкові (податкові пільги, податкові знижки тощо). У цьому контексті пріоритетним завданням органів влади являється застосування своєчасного та оптимального інструментарію впливу на суспільні інститути та соціально-економічні процеси, який дозволить досягнути мети державного управління – задоволення суспільних інтересів.

Розроблення та реалізація результативної державної політики і формування ефективної інституціональної системи управління державними фінансами, у значній мірі, залежить від наукового підґрунтя. Це обумовлює необхідність застосування наукового підходу як в процесі проведення модернізації інституціональної системи країни в цілому, так і системи управління державними фінансами, зокрема [321; 322].

РОЗДІЛ 4. ПРОБЛЕМАТИКА ТА ПРАГМАТИКА ФІНАНСОВОГО ПЛАНУВАННЯ В УКРАЇНІ

4.1. Планування доходів та видатків державного бюджету України

Динамічний соціально-економічний розвиток в країні залежить не лише від наявних ресурсів, а й від ефективності управління ними. Цілеспрямований вплив на будь-які ресурси здійснюється за рахунок реалізації певних управлінських функцій. Важливе значення серед них відводиться такій функції як планування, яка дозволяє забезпечити послідовність, чіткість і прогнозованість управлінських дій та процесів, а також збалансованість ресурсів і фондів грошових коштів, що виступають об'єктом управління. При цьому вважається, що чим більший період охоплює планування – тим більше шансів досягнути пріоритетів суспільного розвитку, підвищити рівень фінансової стабільності та конкурентоспроможності країни. Саме тому усі розвинуті країни світу мають багаторічну практику складання не лише середньострокових, а й довгострокових фінансових планів взагалі та бюджетних планів зокрема [323; 324; 325; 326; 327; 328]. Таке бюджетне планування сприяє перспективній збалансованості централізованих фондів коштів, які формуються, розподіляються та використовуються з метою вирішення поставлених перед державою завдань. Відмітимо, що в Україні лише на двадцять шостому році незалежності було здійснено спробу впровадити середньострокове бюджетне планування, яка, на нашу думку, не увінчалась успіхом, зокрема, через відсутність ґрунтовних комплексних напрацювань у цій сфері.

Функція «планування» в процесі управління державним бюджетом реалізується у вигляді державного фінансового плану, який охоплює усі складові державних фінансів (державний бюджет, державні фонди соціального страхування, фонди коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки), та його складової, проте відокремленої частини – бюджетного плану. Такі плани залежно від періоду, що охоплюється, можуть бути довгостроковими (від 5 років), середньостроковими (3-5 роки), короткостроковими (1-2 роки) та поточними (оперативними).

Довгострокове фінансове планування на макrorівні здійснюється у відповідності до пріоритетів соціально-економічного та екологічного розвитку країни, які знаходять своє відображення у певних нормативно-правових актах. Водночас, українська практика демонструє, що прийняття такого акту не призводить до складання відповідного фінансового плану, який визначав би обсяги, необхідного для реалізації регламентованих заходів, державного фінансового ресурсу взагалі та бюджетного зокрема. Наприклад, затвердивши 12.01.2015 р. Стратегію сталого розвитку «Україна-2020», якою, зокрема, передбачено «реформу державного фінансового контролю та бюджетних відносин» [157], варто було б спрогнозувати витрати на її реалізацію. Водночас, відповідний фінансовий план не було затверджено на законодавчому рівні, що може свідчити про декларативність норм зазначеної Стратегії сталого розвитку.

Відсутність в Україні практики довгострокового фінансового та бюджетного планування, на нашу думку, з одного боку, об'єктивно зумовлене, зокрема, нестабільною політичною ситуацією, слабкою економікою, фінансовою залежністю від зовнішніх кредиторів, а з іншого – відсутністю політичної волі проведення реальних реформ у вищого керівництва, «короткозорістю» осіб, уповноважених здійснювати управління державними фінансами. Усе це, на нашу думку, унеможлиблює досягнення збалансованого соціально-економічного та екологічного розвитку країни, адже довгострокове планування сприяє спадкоємності влади і державної політики та підвищує рівень відповідальності управлінців перед громадськістю.

З метою впровадження в Україні стратегічного фінансового планування необхідно модернізувати, в першу чергу, функціонуючі інститути права (зокрема виборчого права, відповідальності) та політичні інститути (зокрема парламентаризму, державної служби). Їх якісне оновлення дасть можливість на законодавчому рівні затверджувати програму партії або парламентської коаліції, що знаходитиметься при владі найближчі п'ять років, як перспективний план розвитку країни. Цей план, в свою чергу, має бути підґрунтям для довгострокового фінансового та бюджетного планування на рівні держави, яке дозволить визначити достатність фінансових ресурсів для досягнення поставлених завдань та збалансувати суспільні потреби і ресурси, необхідні для їх задоволення. Наприклад, в Угоді про коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна» від

24.11.2014 р. регламентовано проведення реформ сімнадцяти сфер [329]. Серед таких сфер – «система охорони здоров'я», по якій передбачалась зокрема «структурна реорганізація системи медичного обслуговування» [329, с. 67], а з метою забезпечення прискореного економічного розвитку встановлене завдання із «розбудови інноваційної інфраструктури та ефективної системи захисту інтелектуальної власності ...» [329, с. 32]. Вважаємо, що закладання таких завдань обумовлює необхідність урахування економічного потенціалу країни. Саме тому стратегічний фінансовий план держави, на наш погляд, повинен містити загальну оцінку обсягів наявних в країні трудових, матеріальних, природних, фінансових ресурсів та можливостей їх використання для вирішення поставлених завдань. На підставі такої оцінки здійснюється прогнозування достатності зазначених ресурсів та необхідності залучення додаткових, джерела отримання яких також повинні регламентуватися фінансовим планом. У результаті цього, зокрема, може бути розроблена програма довгострокових капітальних вкладень⁵⁸ та стратегія інвестиційної привабливості країни.

Оцінювання такої складової економічного потенціалу як трудові ресурси дозволяє виявити сфери економічної діяльності, які потребують додаткових кадрів, та створити умови для їх підготовки і залучення або проведення у певних сегментах поступової роботизації. Так, за офіційними даними Державної служби статистики України у сільському, лісовому, рибному господарстві та переробній промисловості спостерігається найбільша кількість вільних вакансій (станом на кінець 1 кварталу 2018 р. – 40,4 тис. од. або 43,4% загальної кількості вакансій [330]). Враховуючи ці дані при здійсненні довгострокового бюджетного планування можна передбачити збільшення обсягу фінансування профільних навчальних закладів та наукових інститутів, які працюватимуть над відповідними розробками. Заповнення вільних вакантних місць призведе до зростання обсягу виробленої продукції, що сприятиме збільшенню надходжень до державного бюджету, зокрема у вигляді податку на прибуток підприємств (єдиного податку), ПДВ, податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску (у випадку залучення робочої сили). Водночас, управлінське рішення щодо напрямів вкладення бюджетних коштів повинно супроводжуватися

⁵⁸ Таким чином передбачатиметься порядок використання державних інвестицій як інструменту управління державними фінансами

грунтовними прогнозними розрахунками його ефективності. Наприклад, сукупність витрат, необхідних для створення одного робочого місця (на підготовку робочої сили, засоби та предмети праці) в Україні встановлена нормативно за галузями економіки. У фактичних цінах 2001 року у торгівлі, громадському харчуванні та побутовому обслуговуванні населення така вартість становила 11,8 тис. грн., у електроенергетиці – 233,15 тис. грн., у агропромисловому комплексі – 152 тис. грн. [331] або 76,35 тис. грн., 1508,48 тис. грн. та 983,44 тис. грн. – у 2018 р. з урахуванням індексу інфляції⁵⁹ відповідно. При цьому, у 2018 р. передбачено можливість фінансування наукових розробок з державного бюджету на суму до 900 тис. грн. [332]. Таким чином, суб'єктам управління державними фінансами необхідно порівняти ефект від зазначених капіталовкладень у перспективі та обрати найбільш оптимальний варіант.

Урахування, наприклад, природно-ресурсного потенціалу сприятиме як мобілізації додаткових ресурсів до державного бюджету, зокрема у вигляді плати за ліцензії та рентної плати за використання природних ресурсів, так і зменшенню обсягу вихідних фінансових потоків з державного бюджету. Наприклад, на відповідних територіях можливо перейти на використання альтернативних джерел енергії як у приміщеннях органів державної влади, так і на державних підприємствах. Включення таких заходів у план капітальних вкладень та у довгостроковий фінансовий план у перспективі сприятиме зменшенню вихідних фінансових потоків державного бюджету, зокрема у вигляді видатків на утримання зазначених суб'єктів господарювання. Крім того, оптимальне використання природних ресурсів у довгостроковому періоді сприятиме збільшенню рівня екологічної безпеки в країні та, як наслідок, рівня задоволення окремих суспільних інтересів.

Відповідні розрахунки щодо можливості використання наявних в країні фінансових ресурсів, спрямовані на збалансування бюджету у перспективі, обумовлюватимуть необхідність визначення стратегічних напрямків податкової політики. Це забезпечить стабільність податкової системи, що, на нашу думку, здійснить позитивний вплив на підприємницьку активність та детінізацію економіки. Усе це, в свою чергу, сприятиме збільшенню обсягів

⁵⁹ Індекс інфляції за період з 2001 по 2018 рр. склав 647% [295]

податкових надходжень до державного бюджету. Слід зазначити, що окремі норми податкового законодавства в Україні змінюються по декілька разів на рік. Так, за нашими розрахунками за час дії Податкового кодексу (з 2011 р.) станом на середину 2018 р. було прийнято 120 нормативно-правових актів, якими в нього вносились зміни та доповнення, у тому числі по 26 – у 2014 та 2015 рр. Це, на наш погляд, є неприпустимим, адже суттєво ускладнює діяльність платників податків як резидентів, так і нерезидентів, які інвестують в економіку України. Саме тому, вважаємо, що довгострокове планування сприятиме урегулюванню порядку внесення змін у податкове та бюджетне законодавство, що позитивно позначиться на інвестиційній привабливості України, оскільки потенційні інвестори заздалегідь зможуть прорахувати дохідність своїх капіталовкладень та інвестиційні ризики.

Відмітимо, що питання необхідності впровадження у практику управління державними фінансами взагалі та державним бюджетом зокрема стратегічного і середньострокового планування на законодавчому рівні поставлене у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [245]. Цей нормативно-правовий акт сприяв переходу до трирічного бюджетного планування, яке, як зазначає КМУ, було впроваджене вже з 2017 р. у якості «пілотного проекту» [333].

Проведене дослідження показало, що у червні 2017 р. Міністерство фінансів України оприлюднило «Основні напрямки бюджетної політики на 2018-2020 роки» [334], які так і не були схвалені ВРУ, оскільки, на думку Комітету ВРУ з питань бюджету, зазначені напрями та завдання бюджетної політики не структуровані, макропоказники не реалістичні, окремі показники доходів декларативні, а норми самого проекту не узгоджені з діючими нормативно-правовими актами та усіма зацікавленими особами [335]. Крім того, не сформовано концептуальні положення для впровадження середньострокового бюджетного планування – не визначено процедури, строки, відповідальних осіб, форму його оформлення та ін. З метою усунення таких недоліків, перш за все, необхідно створити нормативно-правове забезпечення проведення як середньострокового, так і довгострокового бюджетного планування, у якому визначити теоретико-організаційні та методичні засади для реалізації цієї функції. Це дозволить сформулювати чіткий порядок

проведення такого бюджетного планування та визначити уповноважених суб'єктів.

Процес середньострокового планування, на нашу думку, повинен складатися із декількох етапів, першим з яких є опрацювання затверджених в країні стратегій розвитку та довгострокових фінансових планів (за наявності); результативних показників і завдань, встановлених попередніми або поточними планами та виявлення причин їх відхилення або невиконання.

Невід'ємною частиною діяльності суб'єктів, що здійснюють прогнозування середньострокових фінансових показників, є систематичний збір інформації шляхом налагодження співпраці з:

- спеціалізованими науково-дослідними інститутами, які забезпечуватимуть уповноважених суб'єктів, що здійснюють фінансове та бюджетне планування, достовірними макроекономічними оцінками та прогнозами;

- уповноваженими суб'єктами управління вхідними та вихідними фінансовими потоками, які надаватимуть оперативні відомості щодо поточного стану та прогнозного обсягу надходжень до державного бюджету, зокрема податків, зборів, платежів – ДФС, коштів, що можуть бути одержані від здачі в оренду та приватизації державного майна – Фонд державного майна та ін.;

- парламентським органом фінансового контролю – Рахунковою палатою, який на підставі власної експертної оцінки окремих напрямів управління державними фінансами формує конкретні рекомендації щодо їх удосконалення (наприклад, управління державним боргом, Пенсійним фондом України та ін.);

- органами місцевого самоврядування, які надаватимуть інформацію щодо стану розвитку окремих територій;

- громадянським суспільством, зокрема в особі незалежних аналітичних центрів (наприклад Інститутом економічних досліджень та політичних консультацій, Інститутом соціально-економічних досліджень та ін.), які оцінюють поточний стан суспільних інститутів в країні та можуть здійснити прогноз їх розвитку;

- міжнародними організаціями (МВФ, СОТ та ін.), які збирають аналітичну інформацію щодо глобальних фінансових процесів.

Спеціально створеним суб'єктом стратегічного опосередкованого управління державними фінансами може бути Рада незалежних експертів, завданням якої є «здійснення аналізу (експертної оцінки) можливості одночасного забезпечення стабільно

низького рівня інфляції, високого рівня зайнятості, дотримання зовнішньоекономічної збалансованості та постійного економічного зростання, надання інформації щодо загроз досягненню цих цілей в процесі розгляду політичних документів та документів державного стратегічного планування, аналізу соціально-економічного розвитку України» [335]. Уявляється, що створення такого органу сприятиме «підвищенню якості, обґрунтованості, прозорості та покращення суспільного сприйняття державної політики у сфері стратегічного планування» [336]. Результати діяльності Ради незалежних експертів будуть відображатися на бюджетних показниках.

Акумуляування з різних джерел інформації про поточний стан та перспективи розвитку вітчизняних суспільних інститутів, екзо- та ендогенні фактори впливу, геополітику країн-сусідів і країн-кредиторів шляхом здійснення аналізу, логічного узагальнення та інших методів обробки отриманої інформації кваліфікованими спеціалістами дозволить виробити більш достовірні прогнози на послідовні три бюджетні роки. З метою пришвидшення процесу отримання та обробки отриманої інформації уповноваженому органу безпосереднього управління державним бюджетом (Міністерству фінансів України), варто застосувати інформаційний підхід, який сприятиме взаємодії та координації діяльності усіх зацікавлених осіб. Використання такого підходу обумовлює необхідність залучення спеціалістів ІТ сфери для створення відповідного програмного забезпечення.

Вважаємо, що до укрупнених показників середньострокового фінансового плану слід відносити як загальновідомі макроекономічні показники (ВВП, рівень безробіття, обсяг / межа дефіциту державного бюджету, обсяг / межа державного боргу, сальдо платіжного балансу, індекс конкурентоспроможності країни та ін.), так і показники, що характеризують рівень соціального розвитку (індекс людського розвитку, рівень задоволення життям, індекс щастя та ін.). Усі зазначені індикатори охоплюють суспільні інтереси (економічні, соціальні, політичні та ін.), які повинні бути задоволені в результаті управління державними фінансами. Крім того, їх планові та фактичні значення свідчитимуть про результативність управлінської діяльності на макрорівні.

З метою забезпечення пропорцій суспільного розвитку та задоволення суспільних інтересів під час довгострокового та середньострокового планування уповноваженим суб'єктам варто

використовувати балансовий метод. Він дозволить встановити збалансованість між необхідними суспільними благами і послугами та ресурсами (фінансовими, матеріальними, трудовими), які є або можуть бути в розпорядженні держави. Цьому сприятиме також застосування нормативного методу, за допомогою якого формуються відповідні нормативи ресурсів, необхідних для реалізації певних функцій держави. Наприклад, ст. 94-95 Бюджетного кодексу України визначає сутність фінансових нормативів бюджетної забезпеченості, які враховуються при обчисленні обсягів міжбюджетних трансфертів [92, ст. 94-95]. Крім того, регулярно переглядаються також нормативні значення по мінімальній заробітній платі, пенсіям, стипендіям та ін. Затверджені на законодавчому рівні нормативи та державні соціальні стандарти можуть використовуватися для здійснення прогнозування видатків державного бюджету. А такі способи і прийоми прогнозування як моделювання та екстраполяція⁶⁰ дозволять визначити стійкі тенденції соціально-економічного розвитку і перенести їх на майбутні періоди з урахуванням різних варіантів впливу окремих екзо- та ендогенних факторів.

Слід зауважити, що в Україні на макрорівні існує практика застосування методу прогнозування економічного і соціального розвитку на два бюджетні періоди, що слідує за плановим. Так, Постановою КМУ від 1.07.2016 р. № 399 «Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2017 рік та основних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2018 і 2019 роки» затверджено прогнози на три послідовні роки за двома сценаріями економічного розвитку та стану зовнішньоекономічної кон'юнктури. У нормативно-правовому акті визначені прогнозні значення основних макроекономічних показників (ВВП, індекс споживчих цін та цін виробників промислової продукції, прибуток підприємств, фонд оплати праці, середня зарплата, рівень безробіття, кількість зайнятих економічною діяльністю, продуктивність, сальдо торгового балансу, експорт та імпорт [337]). Вважаємо, що встановлені індикатори не сприяють комплексному розумінню основних засад державної політики в Україні на середньострокову перспективу та, як показало дослідження, вони не використовуються у відповідному бюджетному плануванні.

⁶⁰ Більш детально методи та інструменти бюджетного планування будуть розглянуті у подальшому дослідженні

Застосований до прогнозування таких індикаторів метод варіантів, на наш погляд, дозволяє передбачити стан розвитку економіки в умовах дії певних факторів впливу. При цьому, якщо у прогнозі на 2017-2019 рр. таких сценаріїв було два, то у прогнозі на 2019-2021 рр. – їх вже три, що, пов'язано з урахуванням більшої кількості факторів впливу [338]. Водночас, порівняння прогнозних значень макропоказників у зазначених постановках на спільний для обох 2019 рік свідчить про їх відхилення за усіма представленими сценаріями, пояснення яким не надаються. Таким чином, вважаємо, що затверджені прогнози є формальними та такими, що не зобов'язують провладних суб'єктів до певних дій з метою досягнення регламентованих значень визначених макропоказників.

Відмітимо, що нормативно в Україні встановлено необхідність здійснення прогнозування як макропоказників економічного та соціального розвитку, так і показників державного боргу, бюджетних показників, у тому числі інвестиційних проектів, фінансування яких передбачається у відповідних бюджетних програмах [92, ст. 21]. У цьому контексті регламентовано необхідність застосування програмно-цільового методу з метою прогнозування бюджетних показників на середньостроковий період – два бюджетні періоди, що слідує за плановим [92, ст. 20.9]. Уряд України дотримується цієї норми та щорічно подає до Парламенту «прогнози державного бюджету» на два роки, що слідує за плановим. Такі прогнози містять основні індикативні показники доходів та видатків державного бюджету, у т. ч. й за бюджетними програмами [339]. Однак, аналізу з боку Головного науково-експертного управління Апарату Верховної Ради, Комітетом ВРУ з питань бюджету, Рахункової палати підлягає лише прогноз на плановий рік. На нашу думку, це свідчить про формальний підхід до середньостроковою прогнозування, яке ще й до того не знаходить своє відображення у відповідних планах. Вважаємо, що сформовані прогнози повинні закладатися у середньострокові бюджетні плани з ковзним періодом охоплення. Наприклад, у 2018 р. планування здійснюється, щонайменше, на 2019-2021 рр., а у 2019 р. – коригуються показники 2020-2021 рр. та складається прогноз на 2022 рік і так далі.

Якщо говорити про державне прогнозування економічного та соціального розвитку України, як функцію державного планування, неможливо не відмітити той факт, що нормативно його було запроваджено ще у 2000 р. Закон України «Про державне

прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» передбачив необхідність здійснення прогнозу розвитку країни, окремих регіонів та територій, зокрема на середньостроковий період, який, відповідно до ст. 6, становить п'ять років [340, ст. 6]. Водночас, як свідчать дослідження, на практиці це не здійснюється, що, на нашу думку, пов'язано, в першу чергу, з протиріччями діючого законодавства. Крім того, положення Закону містять загальну інформацію щодо відомостей, які повинні бути відображені у короткостроковому та середньостроковому прогнозах (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Відомості, що закладаються у короткострокові та середньострокові прогнози розвитку країни [складено автором за даними 340, ст. 6; 7]

Середньостроковий	Короткостроковий
аналіз соціально-економічного розвитку країни за попередній період та характеристика головних проблем розвитку економіки і соціальної сфери;	аналіз соціально-економічного розвитку країни за минулий та поточний роки та характеристика головних проблем розвитку економіки і соціальної сфери;
очікувані зміни зовнішньополітичної та зовнішньоекономічної ситуації та їх вплив на економіку країни;	
оцінка впливу можливих заходів державної політики у прогнозованому періоді на розвиток економіки і соціальної сфери;	
цілі та пріоритети економічного і соціального розвитку у середньостроковому періоді та пропозиції щодо напрямів державної політики у цей період;	основні макроекономічні та інші необхідні показники і баланси економічного і соціального розвитку, в тому числі у розрізі галузей економіки, АРК, областей, міст Києва та Севастополя;
прогноз кон'юнктури на внутрішніх та зовнішніх ринках стратегічно важливих видів товарів та послуг;	
основні макроекономічні та інші необхідні показники і баланси економічного і соціального розвитку, в тому числі у розрізі галузей економіки, Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя;	
висновки щодо тенденцій розвитку	висновки щодо розвитку економіки

економіки	країни	протягом	країни у наступному році.
середньострокового періоду.			

З таблиці видно, що короткострокові та середньострокові прогнози повинні містити достатньо узагальнені відомості, які, на нашу думку, не дають комплексного уявлення про перспективи соціально-економічного розвитку країни. Крім того, нормативно визначено, що середньострокові прогнози використовуються «під час розроблення проекту Програми діяльності КМУ» [340, ст. 6], а короткострокові – «для розроблення державних цільових програм та для оцінки надходжень і формування показників Державного бюджету України» [340, ст. 7]. Водночас, зазначені положення є суперечливими, адже по-перше, відповідно до Закону України «Про державні цільові програми» [339, ст. 7], такі програми розраховані на довгостроковий період, тобто вони повинні ґрунтуватися на середньострокових та довгострокових прогнозах, а не на короткострокових. А по-друге, із норм Закону виходить, що лише короткострокові прогнози соціально-економічного розвитку країни обов'язково закладаються у бюджетні плани. Такі неточності та протиріччя законодавства необхідно усунути з метою вдосконалення нормативно-правових засад середньострокового державного фінансового планування взагалі та бюджетного планування зокрема.

Відмітимо, що Постановою КМУ «Про розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету» від 26.04.2003 р. передбачене «взаємоузгоджене розроблення» Мінекономрозвитком та Мінфіном прогнозів соціально-економічного розвитку та Державного бюджету України «на наступні за плановим два бюджетні періоди» [341]. Нормативно-правовий акт регламентує порядок здійснення таких прогнозів із визначенням уповноважених суб'єктів та строків виконання поставлених завдань⁶¹. Водночас, у Постанові відсутня чітко визначена структура прогнозу державного бюджету зокрема або державних фінансів взагалі як на короткостроковий, так і на довгостроковий періоди. Таким чином, можемо стверджувати, що цей нормативно-правовий акт не формує основні організаційні засади державного фінансового планування.

⁶¹ Встановлені Постановою організаційні засади державного прогнозування будуть розглянуті у подальшому науковому дослідженні

Натомість 9.09.2003 р. КМУ видав Постанову «Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2005-2007 роки», у якій наведені результати прогнозування основних макропоказників економічного і соціального розвитку, доходів та видатків зведеного бюджету за основними статтями. При цьому окремо виділені лише дохідні показники державного бюджету на прогнозований період, що, на нашу думку, не дозволяє встановити збалансованість державного бюджету у перспективі. Крім того, визначено, що «середньостроковий прогноз дозволить забезпечити ефективне і раціональне управління державними фінансами, насамперед подолання бідності і поліпшення якості життя найбільш уразливих верств населення, а також допоможе виконати бюджет відповідно до цілей податково-бюджетної політики» [343]. Однак, складений Урядом прогноз не встановлює перспектив розвитку усіх складових державних фінансів та відповідних суспільних інститутів, що унеможливорює досягнення поставленої мети.

Слід зауважити, що у стратегічному плані діяльності Уряду, який був затверджений 3.04.2017 р. відображено основні середньострокові перспективи соціально-економічного розвитку України, орієнтовані на 2018-2020 рр. [344], у т. ч. й окремі фінансові орієнтири. Наприклад, нормативно-правовим актом передбачено до 2020 р. зменшити дефіцит державного бюджету до 2,1% ВВП, що, на наш погляд, свідчить про ненадійність отриманих прогнозних значень, адже вже по завершенню 2017 року цей показник склав 1,6% [295]. Усі подальші згадування у плані Уряду перспектив розвитку бюджетних правовідносин в Україні не супроводжувалося прогнозами відповідних показників. Вважаємо, що це пов'язано з відсутністю середньострокових бюджетних прогнозів на макrorівні.

Нормами Закону України «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» регламентовано повноваження органів, уповноважених здійснювати короткострокове та середньострокове державне прогнозування, до яких віднесено: КМУ, центральні органи виконавчої влади та місцеві органи влади. Основним таким суб'єктом являється Міністерство фінансів України, яке здійснює бюджетне планування, зокрема на короткостроковий період, що знаходить своє відображення у проекті Основних засад бюджетної політики. Крім того, Бюджетний кодекс України зобов'язує усіх головних розпорядників бюджетних коштів

здійснювати середньострокове планування своєї діяльності [92, ст. 22], яке, на нашу думку, також може бути використане при складанні середньострокових державних фінансових планів. Однак, проведене нами дослідження показало, що цієї норми дотримуються далеко не всі суб'єкти (зокрема, Рахункова палата, Фонд державного майна України та ін). Вважаємо, що це пов'язано з відсутністю практики здійснення середньострокового планування на загальнодержавному рівні та недосконалим вітчизняним законодавством у цій сфері. У цьому контексті на початковому етапі впровадження середньострокового планування у вітчизняну практику управління державними фінансами повинен бути використаний підхід «зверху-вниз», який передбачає необхідність здійснення довгострокового та середньострокового планування на державному рівні з подальшим доведенням основних напрямів фінансової політики держави до розпорядників бюджетних коштів вищого рівня.

Здійснення стратегічного та середньострокового фінансового і бюджетного планування на макrorівні стане відправною точкою для відповідного планування на мезорівні, адже органи місцевого самоврядування володітимуть інформацією щодо перспективного розвитку країни в цілому та окремих територій і галузей зокрема. Більш того, відповідні органи державного управління на підставі затверджених середньострокових планів також зможуть здійснювати планування своєї діяльності на період, що перевищує один календарний рік. Наприклад, Рахункова палата зможе планувати свої контрольні заходи за напрямами, визначеними державними середньостроковими фінансовими та бюджетними планами.

Необхідно зазначити, що «бюджет» у Бюджетному кодексі України розглядається як «план формування та використання бюджетних ресурсів ... протягом бюджетного періоду» [92, ст. 2]. Як відомо, бюджетним періодом є «один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року» [92, ст. 3]. Таким чином, законодавець передбачає однорічне бюджетне планування, яке оформлюється у вигляді Закону. Проведене нами дослідження показало, що у затверджені та опубліковані Закони про державний бюджет протягом діючих бюджетних періодів вносяться неодноразові зміни, якими корегують передбачені показники доходів та видатків. Наприклад, у 2014 р. прийнято 11 нормативно-правових актів, якими внесено зміни та доповнення у Закон про державний бюджет на поточний рік, у 2015 р.

– 10, у 2016 р. – 14, у 2017 р. – 5, у 2018 р. – 4. Хоча й намітилась позитивна тенденція, вважаємо, що внесення змін до основного закону у цій сфері протягом бюджетного року є порочною практикою, яка призводить до безвідповідального ставлення суб'єктів управління до покладених на них обов'язків та до відсутності реальної інформації щодо показників виконання бюджету. Саме тому пропонуємо встановити мораторій на внесення змін у однорічні бюджетні плани протягом діючого бюджетного періоду.

Що стосується оперативного планування, зауважимо, що, як правило, воно знаходить своє відображення у вигляді поточних планів діяльності суб'єктів управління державними фінансами, які складаються з метою виконання затверджених ними річних планів або кошторисів. Тому реалізація функції «планування» при управлінні, зокрема державним бюджетом, на нашу думку, не передбачає можливості складання централізованих оперативних планів [344].

Економічна нестабільність і соціальні невдоволення ставлять перед уповноваженими суб'єктами управління завдання із забезпечення інвестиційної привабливості та активізації підприємницької діяльності, підвищення рівня державних соціальних гарантій та зменшення соціальної нерівності в суспільстві, збереження економічної безпеки та фінансової стабільності в державі. Наразі в Україні це досягається за рахунок використання здебільшого податкових інструментів, що обумовлює необхідність підвищення ефективності функціонування податкової системи, в тому числі й за рахунок науково обґрунтованого державного планування.

Найбільші трансформації у зазначеному напрямку за останні роки відбувалися у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України у 2010 р. та Закону, яким внесено у нього зміни, від 28.12.2014 р. Проведені податкові реформи супроводжувалися ґрунтовними прогнозними розрахунками рівня їх впливу як на соціально-економічне та екологічне становище в країні, так і на відповідні вхідні фінансові потоки державного бюджету. Так, у Пояснювальній записці до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» від 22.12.2014 р. визначено, що реалізація положень нормативно-правового акту дозволить додатково залучити до бюджету близько 40 млрд. грн. [346]. А у Пояснювальній записці до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2015

рік» з урахуванням запропонованих податкових змін здійснено прогнозування надходжень до бюджету кожного окремого податку. Наприклад, обсяг податку на прибуток спрогнозовано отримати у сумі 37120 млн. грн., а ПДВ – 156108 млн. грн. [347]. Таким чином, на етапі короткострокового бюджетного планування розраховуються обсяги фінансових потоків, що надходять до державного бюджету у вигляді податкових платежів. Відповідні прогнози здійснюються на підставі затверджених методичних вказівок, зокрема 31.08.2004 р. було видано Наказ, яким регламентовано порядок здійснення «прогнозних розрахунків надходжень податку на додану вартість до Державного бюджету України» [348].

Проведене дослідження інституційного забезпечення прогнозування податкових надходжень до державного бюджету показало, що у цій сфері затверджено ряд нормативно-правових актів, повний текст яких відсутній у публічному доступі. Натомість, у рішенні Рахункової палати «Про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету» від 13.09.2017 р. йдеться про Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1646 «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету». Стосовно таких методик контролюючий орган зазначає, що окремі їх положення протирічать нормам Податкового кодексу України, вони містять застарілі відомості, а в частині прогнозування – не враховують усі можливі фактори впливу на обсяги податкових надходжень до державного бюджету [349]. Не можемо не погодитися з тим, що надзвичайно важливим є врахування якомога більшої кількості чинників, які здійснюють вплив на обсяги надходжень того чи іншого податку до бюджету. Як було відмічено раніше, до таких чинників відносяться зміни елементів податків, а саме: платників, об'єкту, бази, ставки, пільги, податкового (звітного) періоду та ін. Наприклад, з 1.01.2015 р. вступила в дію норма Закону, відповідно до якої обов'язковій реєстрації ПДВ підлягають суб'єкти, у яких загальна сума операцій за останні дванадцять календарних місяців замість раніше діючих 300 тис. грн. встановлена у розмірі 1 млн. грн. [346]. Звичайно, це вплинуло на кількість платників, яка у 2015 р. порівняно з 2014 р. зменшилась на 6%, натомість вже у 2016 р. цей показник збільшився та майже сягнув рівня 2014 р. [350]. Водночас, при врахуванні такого чиннику як кількість платників податку необхідно зважати й на якісні показники, тобто обсяги оподаткованих

операцій, адже може скластися ситуація за якої зміна кількості платників податку не матиме суттєвий вплив на обсяги його надходжень. Наприклад, майже 60% надходжень податку на прибуток сплачується великими платниками, тобто зменшення кількості дрібних підприємств – платників податку суттєвого не відобразиться на таких доходах державного бюджету України [351, с. 7]. Разом з тим, якщо вони перейдуть на спрощену систему – зростуть надходження від єдиного податку до місцевих бюджетів. Це й необхідно враховувати при здійсненні державного фінансового планування взагалі та бюджетного зокрема.

Розширення кола об'єктів та зміна бази оподаткування також є чинниками, які повинні бути враховані при прогнозуванні надходжень окремих податків. Так, з 2015 р. об'єктом оподаткування акцизним податком стали операції з оптового постачання електроенергії, що відобразилось у прогнозах обсягів надходжень цього податку до бюджету. Водночас, у Пояснювальній записці до Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» вплив цього фактору не було відображено. Натомість, зазначено, що за рахунок підвищення ставок очікується додатково отримати акцизного податку у сумі 6 млрд. грн. [347].

Відмітимо, що збільшення обсягів податкових пільг, які виступають основним інструментом поживлення підприємницької активності, негативно позначається на обсягах надходжень податків до бюджету. Саме тому цей фактор повинен враховуватися при прогнозуванні обсягів податкових надходжень. Наприклад, у Пояснювальній записці до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» визначено прогноз «зниження податкового навантаження на громадян, за рахунок надання податкової соціальної пільги ... у сумі 2,6 млрд. грн.» [352]. Тобто, це спрогнозований обсяг коштів, які недоотримає державний бюджет України у 2018 р. від податку на доходи фізичних осіб. Аналогічні відомості повинні бути визначені і з інших податків. Водночас, у бюджетному плані не визначено як пільги з ПДВ або з податку на прибуток підприємств вплинуть на їх надходження до державного бюджету.

Навіть такі елементи як податковий період та порядок сплати податку можуть впливати на обсяги його надходжень та використовуватися як інструменти управління. Так, з податку на прибуток підприємств у 2013-2015 рр. було встановлено річний

податковий період та щомісячні авансові платежі, що вплинуло на обсяги переплат цього податку до бюджету (станом на 1.01.2017 р. вони становили 21 млрд. грн., тобто 60% надходжень податку на прибуток) [351, с. 17].

Таким чином, дослідження показало, що будь-які зміни елементів податків можуть здійснити вплив на обсяги податкових надходжень, що й повинно бути закладене у податкове планування. Однак, наряду з цими чинниками необхідно враховувати й інші, зокрема очікувані макроекономічні показники розвитку країни та тенденції на світових ринках (табл. 4.2).

Зазначені вище чинники впливу можуть використовуватися як при короткостроковому, так і при довгостроковому прогнозуванні надходжень податків до державного бюджету. Так, при складанні прогнозу податкових надходжень на 2018-2020 рр. були враховані основні макро- показники економічного і соціального розвитку України (ВВП, індекс споживчих цін, прибуток підприємств, фонд оплати праці та ін.) та зміни окремих елементів податків, зокрема ставок з акцизного податку [356]. Водночас, складений Урядом прогноз не розкриває порядок прогнозування та чинники, які були закладені у прогноз надходжень кожного окремого податку.

Таблиця 4.2

Чинники впливу на прогнозні значення надходжень до державного бюджету основних бюджетоутворюючих податків
[складено автором за даними 353; 354; 355]

Вид податку	Чинник впливу	
	Ендогенні	Екзогенні
Податок на додану вартість	<ul style="list-style-type: none"> ✓ обсяг ВВП; ✓ показники кінцевих споживчих витрат; ✓ динаміка роздрібного товарообороту підприємств; ✓ обсяг реалізації послуг населенню; ✓ зміни кон'юнктури валової доданої вартості за видами економічної діяльності; ✓ рівень інфляції; ✓ оборот роздрібної торгівлі; ✓ індекс цін виробників; ✓ індекс споживчих цін; ✓ платоспроможність населення; ✓ обсяги імпорту та експорту товарів (послуг, робіт); 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ тарифні квоти; ✓ економічна кон'юнктура; ✓ рівень світової конкуренції; ✓ економічний розвиток основних торговельних партнерів; ✓ зовнішньоторговельна ситуація; ✓ географічна структура експорту та імпорту; ✓ політика ВТО;

Акцизний податок	<ul style="list-style-type: none"> ✓ обсяги імпорту підакцизних товарів; ✓ обсяги виробництва підакцизних товарів; ✓ оборот роздрібної торгівлі підакцизними товарами; ✓ індекс споживчих цін на підакцизні товари; ✓ обсяги споживання підакцизних товарів; ✓ валютний курс; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ укладені міжнародні угоди;
Мито	<ul style="list-style-type: none"> ✓ обсяги експорту та імпорту товарів; ✓ темпи зростання виробництва в окремих галузях економіки; ✓ рівень інфляції; ✓ валютний курс; 	
Податок на доходи фізичних осіб	<ul style="list-style-type: none"> ✓ обсяг ВВП; ✓ витрати на оплату праці; ✓ обсяг грошового забезпечення військовослужбовців; ✓ рівень легалізації виплати заробітної плати; ✓ рівень мінімальної заробітної плати; ✓ рівень прожиткового мінімуму на одну працездатну особу; ✓ рівень реальної заробітної плати; ✓ рівень податкового навантаження; ✓ обсяг депозитів; ✓ рівень безробіття; ✓ кількість самозайнятих осіб; ✓ рівень відтоку / притоку економічно активного населення; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ тенденції на світових ринках праці;
Податок на прибуток підприємств	<ul style="list-style-type: none"> ✓ обсяг ВВП; ✓ обсяг продукції, випущеної за галузями економіки; ✓ індекс цін виробників; ✓ рівень інфляції; ✓ обсяг капітальних інвестицій; ✓ обсяг прямих іноземних інвестицій; ✓ величина собівартості продукції; ✓ фінансовий результат (величина прибутку / збитку підприємств); ✓ ставки відсотків за депозитами та кредитами; ✓ валове нагромадження основного капіталу. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ рівень світових цін; ✓ цінова кон'юнктура на світових ринках.

Оскільки суб'єктом безпосереднього оперативного управління вхідними фінансовими потоками державного бюджету у вигляді податків (зборів, обов'язкових платежів) являється Державна фіскальна служба України (далі – ДФС), на цей орган відповідно до ст. 19-2.1.3 Податкового кодексу України покладаються функції з прогнозування та аналізу надходжень податкових платежів до бюджету і встановлення джерел формування таких фінансових потоків [357]. З метою виконання таких функцій ДФС видала Наказ «Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України із прогнозування та забезпечення надходжень платежів» від 11.11.2014 р. № 262, яким затверджено Методичні рекомендації щодо визначення прогнозу надходжень та індикативних показників надходжень податків, зборів (платежів) [358]. Фахівці Рахункової палати відмічають, що затверджені методичні рекомендації містять недоліки, зокрема в частині прогнозування надходжень рентної плати за користування радіочастотним ресурсом. Таким чином, нормативно-правове забезпечення податкового прогнозування надходжень податків (зборів, внесків) до державного бюджету України, що закладається у бюджетний план, потребує якісного удосконалення та забезпечення його відкритості для громадськості [359].

Слід зауважити, що на підставі планових показників податкових надходжень до державного бюджету України ДФС встановлює індикативні показники для своїх структурних підрозділів. Так, перевірка Рахунковою палатою «Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників в частині планування та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати податкових надходжень до державного бюджету» показала, що індикативні показники, які доводились до спеціалізованих державних податкових інспекцій, не формувалися за окремими податковими платежами, алгоритм визначення прогнозних показників не дотримувався, а також окремі індикатори були необ'єктивні та коригувалися під час або ж і по завершенню планового періоду [360]. Усе це, на нашу думку, обумовлене недосконалим законодавством у цій сфері та безвідповідальним ставленням до своїх обов'язків уповноважених суб'єктів. Крім того, вважаємо, що неточність прогнозних даних є наслідком використання способів та прийомів, які не дозволяють виробити надійні прогнози. Відповідно до даних Вищого органу

фінансового контролю у 2010-2016 рр. «Мінфін не здійснював економіко-математичного моделювання», зокрема в частині «можливого впливу запропонованих змін ставок акцизного податку (як правило, підвищення цих ставок) на обсяги споживання підакцизних товарів (продукції), а отже, й на обсяги їх виробництва, імпорту і реалізації, що безпосередньо впливають на надходження акцизного податку до державного бюджету» [361]. Такі методологічні недоліки призводять до невиконання планових показників з податкових надходжень, а «непрогнозованість у середньо- та довгостроковій перспективі змін у податковій сфері» [361] – до збільшення рівня тіньової економіки. Наприклад, «за оцінкою аудиторів Рахункової палати, недонадходження до бюджету акцизного податку тільки з пива, тютюнових виробів та вин натуральних становили близько 15 млрд гривень» [361].

Таким чином, проведені дослідження показали, що прогнозування використовується як основний метод планування податкових надходжень до державного бюджету, який представляє собою сукупність певних способів та прийомів. Проведене Котіною Г. М. дисертаційне дослідження, присвячене прогнозуванню податкових надходжень до бюджету показало, що «найбільш точний рівень очікуваних надходжень податків до бюджету можна отримати, застосовуючи прогнози, розроблені за факторною моделлю, побудованої на основі багатовимірного ранжирування, та на основі експоненційного згладжування» [362, с. 15-16]. При цьому трохи нижче дисертант наголошує на необхідності «прогнозування податкових надходжень бюджету на основі застосування комплексного підходу» [362, с. 16]. «Комбіноване прогнозування» пропонує використовувати і Сибірянська Ю. В. [354, с. 83]. Аналогічної думки дотримуються Дениел В. Уільямс та Тад Д. Калабрес, які досліджують методи, що використовуються у сучасній практиці бюджетного прогнозування розвинуті країни світу [363]. А Зварич О. В. у монографії «Податкові надходження: методологія прогнозування» формує методологічні засади прогнозування основних бюджетоутворюючих податків, які ґрунтуються на показниках обсягів виробництва продукції промисловості, цін виробників, податкової заборгованості та переплати з податків з врахуванням стану їх надходжень у розрізі галузей економіки, що надасть можливість підвищити якісний рівень планування дохідної частини бюджету. [364, с. 9]. Вважаємо, що такі наукові здобутки

можуть бути використані під час формування методичних рекомендацій з прогнозування обсягу надходжень податків (зборів, внесків) до державного бюджету [365; 366; 367; 368; 369].

До фінансових потоків державного бюджету, які, хоча й складають порівняно з податками (зборами, обов'язковими платежами) незначну питому вагу (до 10% [267]), належать надходження від власності та підприємницької діяльності. Тобто, держава як власник або співвласник підприємств отримує за результатами їх ефективної господарської діяльності прибуток, що й повинно знайти відображення у відповідних бюджетних планах. Так, у Розпорядженні КМУ «Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік» не визначені ні обсяги, ні джерела отримання таких коштів [370], Аналогічний недолік міститься і в пояснювальних записках до державного бюджету на 2015-2018 рр. [347; 352]. Обсяги планових надходжень від власності та підприємницької діяльності визначені лише в додатках до Законів України про державний бюджет на відповідний рік. На нашу думку, це є свідченням або недбалого, або умисного нехтування одного з джерел отримання регулярних надходжень до державного бюджету. Натомість, навіть бюджетне планування цієї статті з ґрунтовним аналізом наявної державної власності та оцінкою ефективності управління нею призвело б до необхідності проведення економічно обґрунтованої, а не заполітизованої, державної політики у цьому напрямку. Попри існування думки, що держава не може бути ефективним управлінцем, зазначимо, що рентабельність підприємства аж ніяк не залежить від форми власності, а є результативним показником ефективності управління. Саме тому, держава як зацікавлений в отриманні прибутків власник повинна формувати змістовні плани джерел їх отримання та управлінських дій, які для цього будуть виконуватися.

Оскільки дозвільна система являється одним із інструментів управління державними фінансами, що використовується в тому числі й з метою наповнення бюджету, під час складання короткострокових бюджетних планів Уряд окремо приділяє увагу надходженням у вигляді збору за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та коштів від продажу таких дозволів. Так, у 2018 р. за рахунок використання такого інструменту планується отримати 600 млн. грн. Для України корисні копалини, за умови усунення корупційних схем, можуть бути вагомим джерелом

поповнення бюджету, адже за оцінками вчених, запаси, зокрема вугілля становлять – 7,5%, залізних руд – 15%, марганцевих – 42,8% світових [371]. Таким чином, довгострокове та середньострокове бюджетне планування забезпечить можливість перспективного врахування надходжень до державного бюджету плати за відповідні дозволи та рентної плати за використання таких природних ресурсів.

До інструментів управління, за рахунок якого наповнюється державний бюджет, відносяться також адміністративні збори. У Пояснювальній записці до Закону України «Про державний бюджет на 2018 рік» визначено лише фактори, що враховувалися при прогнозуванні надходжень «коштів, отриманих за вчинення консульських дій». Звичайно, рівень виконання заходів з паспортизації громадян України, кількість вчинених дій, інтенсивність зовнішньополітичної ситуації вплинуть на обсяги надходжень коштів до державного бюджету. Водночас, не зрозуміло чому 871,8 млн. грн. підлягають додатковому поясненню, а «надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим державним майном» у сумі 1 млрд. грн. – ні. Відмітимо, що оренда державного майна також може бути дієвим інструментом стабільного наповнення державного бюджету. Однак, для цього необхідно встановити економічно обґрунтований розмір орендної плати. Крім того, вважаємо, що ефект від використання інструменту управління «оренда державного майна» необхідно порівнювати з ефектом від застосування інструменту «приватизації». З цією метою прогнозні значення надходжень від надання в оренду державного майна у довгостроковій перспективі слід порівнювати з вірогідними надходженнями від його приватниці. При цьому надзвичайно важливо врахувати й суспільну користь здійснених заходів та значення кожного окремого державного підприємства, щоб у майбутньому уникнути інсинуацій та маніпуляцій з боку їх приватних власників – монополістів (на кшталт ВАТ «Дніпроазот», яке у 1996 р. було приватизоване [372], у 2017 р. отримало чистий прибуток у розмірі 7,3 млрд. грн. [373], а у середині 2018 р., після спланованої провокації, підняло ціну на рідкий хлор у п'ять разів [374]). Порівняння економічних та соціальних ефектів у перспективі дозволить прийняти правильне управлінське рішення.

Таким чином, відсутність концептуальних засад бюджетного планування в Україні та наявність численних проблем у цій сфері (інституційного, методичного, інформаційно-комунікаційного

характеру [375]) призводить до неадекватності вироблених прогнозів та до ненадійності складених планів доходів державного бюджету [376].

Як відомо основним методом планування видатків державного бюджету являється програмно-цільовий метод. Вважається, що використання цього методу дозволяє досягнути поставлених перед суб'єктами управління завдань із задоволення суспільних інтересів як у короткостроковому, так і у середньостроковому періоді [377]. Впровадження програмно-цільового методу сприяє відносній легкості оцінювання результативності виконання бюджетної програми та посиленню відповідальності визначених виконавців. Разом з тим, у вітчизняній практиці бюджетного планування, як відмічають науковці [378; 379; 380] та контролюючі органи, цей метод повною мірою не забезпечує очікуваних результатів.

Відмітимо, що у додатках до Закону України «Про державний бюджет на 2018 рік» видатки розподілено за відомчою та програмною класифікацією одночасно [381], що, на нашу думку, не дозволяє комплексно оцінити планові напрямки використання бюджетних коштів. Саме тому, вважаємо, що програмно-цільовий метод повинен використовуватися у бюджетному процесі у поєднанні з функціональним. Тобто, визначивши функції держави можна сформулювати цілі, які для їх реалізації будуть досягнуті. Якщо кожна окрема поставлена мета матиме загальнодержавне значення, охоплюватиме значну частину території країни або галузей її економіки, вона повинна закладатися у відповідну державну цільову програму, яка розрахована на середньостроковий або довгостроковий періоди [341]. На підставі визначених у державній цільовій програмі завдань, на нашу думку, формуватимуться бюджетні програми [382; 383]. Наприклад, стратегічною метою реалізації оборонної функції держави являється посилення обороноздатності країни – це й буде закладено у відповідну державну цільову програму, що, наприклад регламентуватиме завдання зі створення центрів професійної підготовки військових кадрів, забезпечення сучасною амуніцією особового складу військових сил та ін. Вважаємо, що такі завдання й будуть окремими бюджетними програмами, які фінансуватимуться з державного бюджету. Зазначений розподіл бюджетних коштів призведе до їх оптимізації, сприятиме усуненню дублювання бюджетних програм та окремих заходів, які фінансуються одночасно

за декількома бюджетними програмами і з різних бюджетних фондів [248, с. 174].

При цьому описаний вище механізм застосування програмно-цільового методу у бюджетному плануванні повинен використовуватися з метою досягнення поставлених перед державою завдань у всіх сферах суспільного життя: політичній, економічній, соціальній та ін.

Слід зауважити, що на ряду з програмно-цільовим методом при плануванні видатків державного бюджету за кожною окремою статтею може використовуватися й нормативний метод [384]. Наприклад, у Законі України «Про наукову і науково-технічну діяльність» встановлено, що «держава забезпечує бюджетне фінансування наукової та науково-технічної діяльності у розмірі 1,7% ВВП України» (до 3% з різних джерел) [385, ст. 47-48]. Водночас, перевірити чи дотримується Уряд цієї норми не представляється можливим через відсутність у проекті Закону про державний бюджет та в усіх супровідних до нього документах, у т. ч. і в прогнозах на наступні два бюджетні періоди, окремо виділеного напрямку фінансування – «наука».

Ще одним прикладом є Закон України «Про освіту», у якому зафіксовано, що «держава забезпечує асигнування на освіту в розмірі не менше ніж 7 відсотків валового внутрішнього продукту за рахунок коштів державного, місцевих бюджетів та інших джерел фінансування, не заборонених законодавством» [386, ст. 78]. У даному випадку зворотна ситуація – у законах про державний бюджет встановлений плановий обсяг видатків на освіту, а от нормативний показник фінансування освіти окремо з державного бюджету – ні. Аналогічний норматив встановлений й щодо обсягу «коштів Державного бюджету України, що спрямовуються на реалізацію програми медичних гарантій» у розмірі «не менше 5 відсотків валового внутрішнього продукту України» [387, ст. 4.5]. Це повинно знайти відображення у бюджетному плануванні за відповідними статтями.

Нормативний метод використовується і при плануванні видатків на оплату праці працівників загальнодержавного сектору економіки, зокрема за основу беруться державні стандарти (мінімальна заробітна плата, прожитковий мінімум та ін.) і тарифні сітки. Наприклад, відповідно до Наказу МОН «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних

закладів, установ освіти та наукових установ» посадовий оклад працівника сфери освіти і науки встановлюється виходячи з прожиткового мінімуму на 1 січня відповідного календарного року та коефіцієнту, який залежить від розряду [388]. У 2018 р. такий оклад стартує з 1762 грн. (прожитковий мінімум, встановлений Законом про державний бюджет на 2018 р. [380]), а зокрема для доцента він становить 6026,04 грн. ($1762 * 3,42 = 6026,04$). Аналогічні розрахунки проводяться й для працівників сфери охорони здоров'я [389], і для інших осіб, що отримують кошти з державного бюджету. Такі розрахунки, що базуються на нормативах, закладаються в основу бюджетних планів за відповідними статтями видатків, зокрема й на загальнодержавне управління.

При плануванні державних трансфертів, у т.ч. міжбюджетних, також використовується нормативний метод. Так, ст. 94 Бюджетного кодексу України регламентує сутність фінансових нормативів, що використовуються для визначення міжбюджетних трансфертів. Наприклад, при плануванні обсягів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення державних програм соціального захисту [92, ст. 102] закладаються нормативи, встановлені Постановою КМУ «Про встановлення державних соціальних стандартів у сфері житлово-комунального обслуговування» [390]. Так, зокрема з 1.05.2018р. соціальна норма на газове опалення становить 4,5 куб. м на 1 кв. м площі, електроплавлення – 30 кВт. год на 1 кв. м площі. Проведення відповідних розрахунків сприяє визначенню планового обсягу субвенції з надання пільг та житлових субсидій населенню як на плановий рік, так і на наступні два бюджетні роки.

Ще одним прикладом використання нормативного методу при державному плануванні є освітня субвенція, обсяг якої залежить від кількості учнів загальноосвітніх навчальних закладів і учнів, які здобувають повну загальну середню освіту у професійно-технічних навчальних закладах, у міській та сільській місцевості, гірських населених пунктах; розрахункової наповнюваності класів; навчальних планів [92, ст. 103-2]. Ці параметри також встановлюються нормативно. Наприклад, ст. 14 Закону України «Про загальну середню освіту» передбачено, що у класі не можуть навчатися більше 30 учнів [391]. Звичайно, такі нормативи періодично переглядаються, що й знаходить своє відображення у відповідних бюджетних планах.

Бюджетні асигнування, як інструмент управління видатками державного бюджету, відповідно до БКУ, виступають повноваженнями розпорядника бюджетних коштів на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів [92, ст. 2.6]. У пояснювальних записках до Проектів Закону про державний бюджет бюджетні асигнування плануються за окремими бюджетними програмами. Так, за бюджетною програмою «Лікування громадян України за кордоном» на 2018 р. передбачено «бюджетні асигнування в сумі 389,9 млн. грн. для лікування хворих, яким не може бути надана відповідна медична допомога в Україні (близько 136 осіб в залежності від вартості лікування)» [352, с. 71]. На нашу думку, так як мова йде про повноваження, бажано було б вказати суб'єкта / суб'єктів, яким вони надаються.

Одним із інструментів управління державними фінансами являються кредити (позики), які надаються за рахунок коштів державного бюджету. Такі кредитні кошти також закладаються у відповідні бюджетні плани. При цьому використовуються методи прогнозування, нормативний, програмно-цільовий та ін. Наприклад, у спільному Наказі Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України та Міністерства у справах будівництва та архітектури України «Про затвердження Положення про порядок надання державного довгострокового пільгового кредиту індивідуальним забудовникам» визначено, що «громадяни України, що здійснюють індивідуальне житлове будівництво ... можуть використовувати для будівництва державний довгостроковий пільговий кредит», обсяг якого «визначається з розрахунку розміру загальної площі на одну особу відповідно до встановлених норм» [392, ст. 1; 3]. Житловим кодексом Української РСР норму житлової площі встановлено в розмірі 13,65 кв. м на одну особу [393]. Враховуючи цю норму та кількість осіб, які бажають отримати державний кредит, може бути спланована відповідна стаття у державному бюджеті.

Відмітимо, що кредити з державного бюджету можуть видаватися окремим суб'єктам господарювання з метою забезпечення їх розвитку. Так, Постанова КМУ «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів» [394] затверджена з метою врегулювання механізму використання коштів, що передбачені у бюджетній

програмі «Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів». Таким чином, у даному випадку при плануванні цієї витратної статті державного бюджету використано програмно-цільовий метод.

Крім того, кредити з державного бюджету можуть використовуватися як інструмент впливу не лише на соціально-економічний розвиток країни, регіонів, галузей, а й як інструмент за рахунок якого наповнюватиметься державний бюджет. Відповідні надходження будуть у вигляді сплачених відсотків за користування державними коштами. Цю статтю державного бюджету необхідно планувати з використанням методів аналізу та прогнозування.

Обсяги запланованих кредитів з державного бюджету знаходять своє відображення як у законі про державний бюджет на відповідний рік (зокрема на 2018 р. сплановано 14,2 млрд. грн. [380]), так і у прогнозі на наступні два календарні роки (зокрема на 2019 р. – 16,7 млрд. грн. [395]). При цьому, якщо у першому випадку план складено за відомчою та програмною класифікацією одночасно, то у другому – за функціональною. Таким чином, можемо бачити як при плануванні одних і тих самих показників застосовуються різні підходи, що, на нашу думку, є неприпустимим.

Слід зауважити, що економічна обґрунтованість бюджету, точність прогнозних показників надходжень і видатків сприятиме їх оптимізації та достовірному визначенню бюджетного дефіциту, джерела покриття якого також закладаються у бюджетні плани. Серед таких джерел виділяють кошти від приватизації, емісії, запозичень. Водночас, ст. 15 БКУ регламентовано, що емісійні кошти не можуть бути «джерелом фінансування бюджету» [92, ст. 15], тобто їх планування не здійснюється. Натомість, нормативно визначено, що кошти від приватизації державного майна можуть бути джерелом фінансування дефіциту бюджету, та одночасно являються надходженнями такого централізованого фонду. Так, Законом України «Про державний бюджет України на 2018 рік» передбачені надходження від приватизації у розмірі 21,3 млрд. грн., які планується отримати від продажу об'єктів державної власності, перелік яких затверджено КМУ [396]. Однак, проведене нами дослідження не дало можливість з'ясувати чи здійснювалось при цьому економічне обґрунтування доцільності приватизації кожного окремого об'єкту та соціального ефекту від таких управлінських рішень.

До інструментів, доцільність застосування яких для покриття бюджетного дефіциту повинна підлягати ґрунтовному оцінюванню, відносять державні запозичення, які здійснюються у формі прямих кредитів та шляхом випуску облігацій внутрішньої / зовнішньої державної позики.

Прикладом планового документу Уряду в частині кредитування є «Програма фінансування та надання кредитів з Державного бюджету за рахунок коштів, залучених державою від іноземних держав, банків, міжнародних організацій та інших фінансових установ та надання гарантій на 2018 рік», у якій визначені проекти, що фінансуються за рахунок кредитних коштів, отриманих за підписаними з іноземними кредиторами угодами, очікувані результати та прогнозний обсяг кредитних коштів у 2018 р. [397]. Вважаємо, що така програма є достатньо змістовною та може виступати зразком для короткострокового бюджетного планування за іншими статтями бюджету, зокрема й за коштами, залученими в результаті розміщення цінних паперів, адже такі управлінські дії призводять до державного боргу.

Проведене нами дослідження показало, що у прогнозі державного бюджету на 2018-2019 рр. було передбачене «стимулювання розвитку внутрішнього ринку державних цінних паперів» в результаті якого «у 2018 році питома вага внутрішніх запозичень у запозиченнях загального фонду державного бюджету становитиме близько 66,6 %, а у 2019 році – 70,7 %; [395]. Водночас, вже у Пояснювальній записці до Проекту Закону про державний бюджет на 2018 р. встановлено, що «зовнішні запозичення у 2018 році складуть 42,4 % від загального обсягу надходжень, а внутрішні – 57,6 %» [352]. При цьому будь-які пояснення зазначених розходжень відсутні, що, на наш погляд, свідчить про ненадійність складених прогнозів.

Вважаємо, що при бюджетному плануванні необхідно враховувати, крім передбаченої у БКУ структуризації за типом кредитора та боргового зобов'язання [92, ст. 11.2], структуру зовнішніх запозичень за валютою, за відсотковими ставками, за термінами погашення, адже такі співвідношення можуть впливати на рівень боргової безпеки та стійкість державних фінансів взагалі [398]. Крім того, оскільки запозичення плануються за статтею «фінансування Державного бюджету» бажано було б передбачити орієнтовні напрями спрямування отриманих коштів. Це дасть

можливість розраховувати ефективність використання залучених коштів та сприятиме підвищенню відповідальності уповноважених суб'єктів управління перед позичальниками та громадськістю.

Узяті державою боргові зобов'язання утворюють державний борг, ефективне управління яким забезпечуватиме економічну стабільність держави у перспективі. Відмітимо, що під час планування бюджету передбачаються обсяги видатків на обслуговування державного боргу, його величина та співвідношення до ВВП. Наприклад, у 2018 р. спрогнозовано, що державний борг України сягне 84,6% ВВП, що не відповідає нормам Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2017-2019 роки, у якій заплановано цей показник з позначкою 62% [399]. Аналогічна невідповідність сталася і в 2017 р. Це, на нашу думку, свідчить про ненадійність складених прогнозів, яка обумовлена або невдалим застосуванням способів та прийомів прогнозування, або неврахуванням усіх факторів впливу на зазначені показники.

У бюджетних планах передбачаються також інструменти управління державним боргом, що застосовуватимуться у охопленому періоді. Так, наприклад, Законом України «Про державний бюджет України на 2015 рік» була передбачена можливість здійснення реструктуризації та часткового списання державного та гарантованого державою зовнішнього комерційного боргу [400]. В результаті це, як відомо, сприяло зменшенню державного та гарантованого державою зовнішнього боргу на 20%. Вочевидь, такі самі інструменти управління зовнішнім боргом Уряд планував застосувати і в 2018-2019 рр., що знайшло відображення у прогнозі бюджету на цей період [395].

Проведене дослідження показало, що бюджетного планування вцілому та доходів і видатків державного бюджету України зокрема, є недостатньо достовірним, оскільки відсутні чіткі нормативно-правові та організаційно-методичні засади [401].

4.2. Специфіка планування державних позабюджетних фондів України

Невиконання державних гарантій, зокрема з виплати пенсій та соціальних допомог в Україні, уповноваженими суб'єктами пояснюється «касовими розривами надходжень від єдиного соціального внеску» [402]. Вочевидь, цього можливо було б запобігти за умови підвищення якості планування доходів та видатків державних позабюджетних фондів грошових коштів. Реалізація функції планування дозволяє передбачити обсяги вхідних і вихідних фінансових потоків, дефіцит таких фондів та тимчасову відсутність коштів, необхідних для фінансування їх поточних витрат. Це, в свою чергу, сприятиме недопущенню ситуації за якої суспільні інтереси окремої категорії громадян залишаються незадоволеними.

Оскільки кількість пенсіонерів в Україні на початок 2018 р. становила 11,7 млн. осіб [403], що склало 27,6 % наявного населення [404], надзвичайно важливо забезпечити конституційні права саме цієї категорії громадян. З такою метою створений Пенсійний фонд України (далі – ПФУ), завданнями якого, відповідно до Указа Президента «Про Положення про Пенсійний фонд України», є: «забезпечення своєчасного і в повному обсязі фінансування та виплати пенсій, допомоги на поховання, інших виплат ... ; ефективно та цільове використання коштів, удосконалення методів фінансового планування, звітності та системи контролю за витрачанням коштів; забезпечення надходжень від сплати збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування ... » [405, ст. 3]. У той же час, у Постанові КМУ «Про затвердження Положення про Пенсійний фонд України» регламентовано, що цей орган виконавчої влади «організовує планово-фінансову роботу в апараті ПФУ, його територіальних підрозділах, ...» [405, ст. 5.3], «аналізує та прогнозує надходження коштів від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування ...» [405, ст. 4.10], «вносить пропозиції Мінсоцполітики та іншим центральним органам виконавчої влади щодо розроблення прогнозних показників економічного і соціального розвитку України та проекту Державного бюджету України ...» [405, ст. 4.12]. Таким чином, ПФУ уповноважений виконувати функцію планування щодо доходів та

видатків такого державного позабюджетного фонду грошових коштів.

Дослідження показали, що основним інструментом впливу на доходи пенсійного фонду являється єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), при прогнозуванні надходжень якого до уваги приймається база оподаткування, зокрема сума нарахованої заробітної плати. Розміщена на офіційному сайті ПФУ інформація свідчить, що обсяг фонду оплати праці у 2018 р. прогнозувався у розмірі 1037,7 млрд. грн., з якого для прогнозування ЄСВ враховувалось лише 988,9 млрд. грн. У результаті, уповноважений орган очікував надходжень ЄСВ у сумі 241 млрд. грн. (з урахуванням скоригованого фонду оплати праці), в тому числі на загальнообов'язкове пенсійне страхування – 208,3 млрд. грн [406]. При цьому не зрозуміло чому не весь спрогнозований фонд оплати праці являється базою для прогнозування ЄСВ. На нашу думку, це може мати декілька пояснень: або ПФУ для розрахунку використав лише очікувану офіційну зарплату, або сума перевищення знаходиться у межах заробітної плати, понад яку ЄСВ не стягується.

На підтвердження другої гіпотези відмітимо, що чисельність осіб, які отримують заробітну плату понад максимальну межу для нарахування ЄСВ щорічно зростала: у 2016 р. вона складала 70,3 тис. осіб, а вже у 2017 р. – 93,5 тис. осіб [407]. Вочевидь очікувалось збільшення і в 2018 р., саме тому з жовтня 2017 року величина межі зросла з 44050 грн. (25 розмірів прожиткових мінімумів) до 55845 грн. (15 розмірів мінімальних заробітних плат [408, ст. 1.4]). Водночас, як показало дослідження, законодавець не визначив очікувані наслідки від таких змін [409]. А на практиці такі норми призводять до того, що 51 тис. осіб з високими зарплатами заплатили ЄСВ лише з 40-ка відсотків своїх зарплат, у той час як майже 4 млн. працівників, у яких заробітна плата не перевищує 4 тис. грн., заплатили ЄСВ з усієї суми [410]. Саме тому вважаємо, що розмір зазначеної межі повинен бути економічно обґрунтований, адже зважаючи на чисельність осіб, що підпадають під дію цієї норми – надходження від зарплати, що не оподатковуються ЄСВ, можуть бути джерелом наповнення відповідних позабюджетних фондів грошових коштів. До таких доходів, на нашу думку, можна встановити знижену ставку, тобто запровадити регресивну шкалу з ЄСВ. Це, з одного боку, буде стимулювати роботодавців до легалізації заробітної за

принципом «показуєш більше – платиш менше», а з іншого – наповнювати як державні позабюджетні фонди, так і державний бюджет (за рахунок ПДФО та військового збору).

Слід зауважити, що при плануванні доходів ПФУ необхідно враховувати як інституційні зміни вплинуть на надходження ЄСВ до бюджету. Наприклад, з 1.01.2016 р. було зменшено ставку ЄСВ з 34,7% до 22% та змінено механізм його стягнення (тільки нарахування на фонд оплати праці), що спричинило зменшення надходжень ЄСВ на 58,2 млрд. грн. або 34,2% [411]. При цьому такі негативні для бюджету фонду зміни не знайшли обґрунтування їх доцільності ні в відповідних нормативно-правових актах, ні в планах та звітах уповноваженого органу. Вважаємо, що у плані ПФУ слід було використовувати методи аналізу і прогнозування описати перспективи проведених змін як для бюджету фонду, так і для суспільства.

Тимчасово вільні кошти ПФУ, за умови ефективного управління ними, також можуть слугувати інструментом наповнення його бюджету. Так, Постановою КМУ «Про заходи щодо підвищення ефективності управління фінансами пенсійного забезпечення» встановлено, що на підставі укладених угод про користування вільними коштами фонду, банки щомісяця сплачують до бюджету ПФУ відсотки у розмірі 50% облікової ставки НБУ [412]. З 13.07.2018 р. – 8,75% річних ($17,5 * 50\%$ [413]), тоді як вартість строкових депозитів у національній валюті станом на серпень 2018 р. – 12,9% річних [414]). Відмітимо, що ця норма декілька разів змінювалась, зокрема до 28.03.2015 р. розмір ставки становив 100% облікової ставки НБУ, а до 28.07.2017 р. було передбачено, що такий відсоток повинен складати не менше 14 % річних [415]. Вважаємо, що внесені зміни також повинні були знайти відображення у плануванні фонду, з пояснення доцільності їх здійснення. Більш того, у нашому випадку такі новації, очевидно, мають негативний вплив на доходи ПФУ. Так, у 2017 р. ПФУ фактично отримав майже 46 млн. грн. (планувалось 66 млн. грн.) за користування тимчасово вільними коштами, а міг отримати вдвічі більшу суму за умови дії норми про 100%. Це свідчить про економічну необґрунтованість прийнятих управлінських рішень щодо капіталізації вільних фінансових ресурсів та про необхідність формування нормативно-правового забезпечення, яке б урегулювало порядок і напрямки вкладення коштів з найменшим ризиком та найвищою дохідністю (наприклад державні цінні папери).

Оскільки частина видатків ПФУ покривається за рахунок Державного бюджету, при плануванні доходів позабюджетного фонду враховуються такі перераховані кошти. На загальнодержавному рівні ці планові операції знаходять своє відображення у бюджетній програмі «Фінансове забезпечення виплати пенсій, надбавок і підвищень до пенсій, призначених за пенсійними програмами, та дефіциту коштів Пенсійного фонду України», за якою, відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо підвищення пенсій» від 03.10.2017 р. зокрема здійснюється: виплата пенсій за вислугу років; покриття недоотриманої суми коштів від застосування розміру єдиного внеску, за працюючих інвалідів; компенсація суми коштів на покриття фактичних витрат на виплату і доставку пільгових пенсій, які не можуть бути відшкодовані підприємствами без правонаступників та ліквідованими; виплата різниці між розміром пенсії із солідарної системи та прожитковим мінімумом [409]. Прогнозні значення таких виплат й закладаються у бюджетну програму та план пенсійного фонду. Як показують дослідження, бюджет ПФУ затверджується пізніше за державний бюджет, наприклад на 2018 рік – 11.01.2018 р. та 7.12.2017 р. відповідно. Це свідчить про те, що Уряд здійснює бюджетне планування, на базі якого плануються доходи та видатки ПФУ. Таким чином, пенсійний фонд хоча і є позабюджетним, однак через фінансову залежність від державного бюджету, уповноважений орган управління не може виступати повноцінним учасником фінансових правовідносин (майже на 40% доходи фонду формуються за рахунок державного бюджету [416]).

За рахунок коштів Державного бюджету України покривається також дефіцит пенсійного фонду. Наприклад, у бюджеті ПФУ на 2018 р. окремим рядком не визначений обсяг коштів на покриття дефіциту. Показник незбалансованості фонду включений до дохідної статті «на пенсійне забезпечення військовослужбовців, виплату пенсій, надбавок і підвищень, призначених за різними пенсійними програмами, покриття дефіциту коштів Пенсійного фонду України» [417]. Це, на наш погляд, не дозволяє оцінити фінансовий стан ПФУ на підставі планових показників фонду. Натомість, у Звіті ПФУ за 2017 р. відображено прогнозні асигнування з державного бюджету на 2018 р., в т. ч. для покриття дефіциту ПФУ у сумі 21,4 млрд. грн.

[407, с. 120]. Вважаємо, що ці дані повинні були знайти відображення у бюджеті ПФУ.

Слід зауважити, що при здійсненні планування видатків пенсійного фонду уповноважений орган застосовує нормативний метод. За основу беруться закріплені у Законі про державний бюджет на відповідний рік державні соціальні стандарти (мінімальна зарплата, прожитковий мінімум та ін.). Так, Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» передбачено, що з 1.01.2018 р. «для осіб, які досягли віку 65 років, мінімальний розмір пенсії за віком за наявності у чоловіків 35 років, а у жінок 30 років страхового стажу встановлюється в розмірі 40 відсотків мінімальної заробітної плати, визначеної законом про Державний бюджет України на відповідний рік, але не менше прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність» [418, ст. 28.2]. Аналогічно встановлені нормативи й для інших виплат з пенсійного фонду. Водночас, окремі з них не переглядалися протягом декількох років, що, на нашу думку, не забезпечує задоволення суспільних інтересів певних категорій громадян. Так, Законом України «Про поліпшення матеріального становища учасників бойових дій та інвалідів війни» регламентовано «щомісячну виплату цільової грошової допомоги на прожиття», зокрема інвалідам 1 групи у розмірі 70 грн. [419, ст. 1]. З урахуванням того, що ця сума була встановлена у 2004 р., вважаємо за необхідне здійснення її перерахунку, з урахуванням хоча б того, що за цей період інфляція склала 559,8% [420]. Отже, у 2018 р. надбавка повинна становити 391,86 грн. Це доводить необхідність перегляду окремих нормативів, що враховуються при плануванні витрат ПФУ.

Проведене дослідження показало, що у бюджетах ПФУ не заплановано створення резерву коштів для покриття поточних витрат і дефіциту. Натомість, Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» передбачає таку необхідність [418], а Постанова КМУ «Про затвердження Порядку формування та використання коштів резерву Пенсійного фонду» регулює порядок управління таким резервом [421]. Вважаємо, що не закладання у плани ПФУ резерву коштів призводить до неможливості забезпечення його фінансової стабільності, зокрема й у випадках, коли виникають тимчасові касові розриви. Джерела покриття останніх також не знайшли відображення у дохідній частині бюджету фонду. Водночас, в Україні є практика отримання уповноваженим

органом позик на виконання своїх зобов'язань перед громадянами від Державної казначейської служби України [402]. Тобто, суми цих позик повинні плануватися у доходах фонду, а їх повернення – у витратах. Це, в свою чергу, пов'язано з необхідність удосконалення відповідного нормативно-правового забезпечення, в т. ч. й Положення про Пенсійний фонд, у якому визначити його повноваження в цій частині.

Крім того, з урахуванням старіння нації та довгострокової демографічної стагнації в Україні [422; 423] планування резервів пенсійного фонду надзвичайно актуалізується. Вважаємо, що в Україні може бути створений резервний фонд на кшталт Демографічного резервного фонду у Польщі та аналогічних фондів, що функціонують у багатьох країнах Організації економічного співтовариства та розвитку [424]. Разом з тим, такий фонд, на нашу думку, повинен функціонувати в системі пенсійного забезпечення [425]. Так, у Польщі цей фонд планується на підставі довгострокових прогнозів доходів та витрат пенсійного фонду та формується за рахунок відрахувань до пенсійного фонду, які складають 0,35%. У свою чергу, акумульовані кошти інвестуються у цінні папери або зберігаються на депозитних рахунках у банках. Таким чином, це дозволяє збільшити величину фонду та забезпечити виконання зобов'язань держави з виплат «базових пенсій». Багаторічна практика формування таких резервних фондів у країнах світу, на нашу думку, може бути використана і в Україні. На наш погляд, резервні кошти пенсійного фонду можуть інвестуватися у державні цінні папери (облігації внутрішньої державної позики), які є достатньо дрхідними та більш надійними порівняно з іншими інструментами.

Усе наведене вище свідчить про проріхи у плануванні бюджету ПФУ, що підтверджується й результатами контрольних заходів Рахункової палати. Згідно з Рішенням органу контролю прорахунки у плануванні пенсійного фонду у 2016 р. «призвели до накопичення обсягів невикористаних асигнувань, які, в свою чергу, дали можливість уникнути залучення позик на покриття касових розривів» [426, с. 5], а «суми планового дефіциту бюджету ПФУ на 2016 рік занижено щонайменше на 3128,9 млн. грн. внаслідок необґрунтованого збільшення Державною фіскальною службою України у 2016 році прогнозного фонду оплати праці, з якого справляється ЄСВ, через неврахування показників минулих років». Крім того, наголошується на тому, що при плануванні пенсійного

фонду не використовуються єдині підходи, що також призводить до прорахунків. Таким чином, зі зробленого Рахунковою палатою висновку видно, що планування пенсійного фонду в Україні не якісне та таке, що не дозволяє отримати комплексне уявлення про перспективи досягнення збалансованості державних централізованих фондів грошових коштів.

Необхідно відмітити, що у Постанові Правління ПФУ «Про затвердження Порядку розроблення, затвердження та виконання бюджету Пенсійного фонду України» у доходи фонду включають кошти Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (далі – ФЗССБ)⁶² та кошти Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (далі – ФСС)⁶³ [427, ст. 3]. Натомість, у бюджеті ПФУ на 2018 р. це не знайшло відображення, а от у бюджеті ФЗССБ – так [428]. Це свідчить про неузгодженість планів державних позабюджетних фондів.

Оскільки основним інструментом формування доходів ФЗССБ являється єдиний внесок, планування надходжень якого, як вже зазначалось, здійснюється Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) та ПФУ, суб'єкт управління зазначеним позабюджетним фондом грошових коштів повинен враховувати їх дані при складанні власного бюджету. Так, у Постанові КМУ «Про затвердження бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття на 2018 рік» спрогнозований обсяг надходжень страхових внесків становить 12,07 млрд. грн. [428]. Такі страхові внески представляють собою кошти від сплати ЄСВ [429, ст. 17], що розподіляються у визначених КМУ пропорціях між позабюджетними фондами соціального страхування. Наприклад, з 1.07.2017 р. до ФЗССБ надходить 5,2313% сплаченого ЄСВ [430]. Враховуючи це та дані, наведені на офіційному сайті ПФУ щодо очікуваного обсягу надходжень ЄСВ у 2018 р. (241 млрд. грн. [406]), до плану надходжень страхових внесків ФЗССБ необхідно включити 12,607 млрд. грн. Водночас, отримана нами величина не співпадає з тією, що міститься у затвердженому плані Фонду. Таким чином, знову можемо відмітити неузгодженість у плануванні та відсутність

⁶² Далі такий державний позабюджетний фонд – фонд безробіття.

⁶³ Не функціонує з 2015 р. в результаті реорганізації державних фондів соціального страхування, увійшов до складу Фонду соціального страхування України [432]

єдиних підходів до прогнозування надходжень державних позабюджетних фондів.

Ще однією дохідною статтею бюджету ФЗССБ є «інші надходження», які у бюджеті не розкриваються. Разом з тим, до них можуть включатися «суми фінансових санкцій ... за порушення встановленого порядку сплати страхових внесків та використання коштів Фонду, недотримання законодавства про зайнятість населення, а також суми адміністративних штрафів, накладених відповідно до закону на посадових осіб та громадян за такі порушення»; «доходи від розміщення тимчасово вільних коштів, у тому числі резерву коштів Фонду»; «благодійні внески підприємств, установ, організацій» та «інші надходження відповідно до законодавства» [429, ст. 16.1]. Таким чином, у бюджеті ФЗССБ бажано було б деталізувати такі «інші надходження».

Відмітимо, що у бюджеті ФЗССБ виділені «кошти державного бюджету», серед яких кошти, що спрямовуватимуться на «соціальний захист працівників, що вивільняються у зв'язку з виведенням з експлуатації Чорнобильської АЕС» та «компенсацію роботодавцю частини фактичних витрат, пов'язаних із сплатою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [428]. Остання стаття, зокрема планується з використанням нормативного методу. Наприклад, у Законі України «Про зайнятість» встановлено, що «роботодавцю, який протягом 12 календарних місяців забезпечував створення нових робочих місць, працевлаштовував на них працівників і упродовж цього періоду щомісяця здійснював їм виплату заробітної плати в розмірі не менше ніж три мінімальні заробітні плати за кожен місяць ... щомісяця за рахунок коштів Державного бюджету України ... компенсуються фактичні витрати у розмірі 50 відсотків суми нарахованого єдиного внеску за відповідну особу за місяць, за який він сплачений» [431, ст. 24]. На рівні Державного бюджету планування таких сум знаходить відображення у відповідній бюджетній програмі. Водночас, проведене дослідження показало, що на 2018 р. сума запланованої компенсації менше, ніж передбачена на 2017 р. Так, на 2017 р. плановий показник становив 1,4 млн. грн, а фактичний 1,04 млн. грн. [433], у той час як на 2018 р. заплановано 0,8 млн. грн. [434], що, на нашу думку, потребує додаткового пояснення, адже база збільшилась (зросла мінімальна зарплата з 3200 грн. до 3723 грн. [435]), а отже й нарахування ЕСВ та сума його компенсації.

Що стосується видаткових статей ФЗССБ зауважимо, що більшість з них планується з використанням нормативного методу. Так, з 1.01.2018 р. розмір мінімальної допомоги по безробіттю встановлений на рівні 544 грн. [436]. Виходячи з такого нормативу управитель фонду прогнозує видатки на виплату матеріального забезпечення на випадок безробіття. Водночас, проведені дослідження показали, що у публічному доступі відсутня інформація про методичні підходи, які регулюють порядок прогнозування таких показників та фактори впливу на них (тенденції на ринку праці, демографічна ситуація, кількість випускників та ін. [437]). Звичайно, ФЗССБ при плануванні своїх видаткових статей повинен враховувати прогнозні значення, затверджені відповідною Постановами КМУ, однак це необхідно нормативно врегулювати. Відмітимо, що прогноз рівня безробіття на 2018 р. складає від 8,9 % до 9,2% економічно активного населення [438], а середня зарплата від 8500 грн. до 8754 грн. залежно від економічної ситуації в країні. Отже, реалізація функції планування «фонду безробіття» передбачає можливість використання методу індикативного планування.

Наведені вище значення та методи можуть також використовуватися з метою прогнозування видатків на «соціальні послуги та заходи сприяння зайнятості, профілактика настання страхових випадків, допомога по частковому безробіттю» [431]. Однак, з наявної інформації незрозуміло чи були вони використані.

Слід зазначити, що близько 20% видатків «фонду безробіття» складає «утримання та забезпечення діяльності державної служби зайнятості, Інституту підготовки кадрів державної служби» (у бюджеті на 2018 р. 2,4 млрд. грн.). З метою обґрунтованості запланованої суми видатків бажано було б вказати безпосередні напрямки використання таких коштів, на кшталт зазначених у бюджеті ФЗССБ за 2017 рік [439], та додавати окремі пояснення очікуваним результатам.

Крім того, плануванню підлягає й величина резерву фонду, формування якого передбачено законом, та який забезпечуватиме фінансову стабільність [429, ст. 16.2.5]. Відмітимо, що обсяг такого резерву на 2018 р. склав 369,5 млн. грн. або 3,06% його видатків [430]. Така величина прогнозу резерву пов'язана з нормами Закону, яким передбачено «створення резерву коштів Фонду у розмірі суми, необхідної для виплати допомоги по безробіттю в розрахунок не менш як на п'ять календарних днів» [429, ст. 17.1.2] та не більше

«однієї дванадцятої частини видатків» його бюджету [440]. Таким чином, можемо бачити, що ФЗССБ планово здійснив заходи по недопущенню затримки соціальних виплат у випадку фінансової нестабільності.

З метою недопущення тимчасової фінансової нестабільності фондів соціального забезпечення А. Сидорчук пропонує формувати поточні резерви. На думку вченого розмір оборотної касової готівки повинен складати до 2% видатків бюджету цільових фондів, тобто забезпечувати семиденну потребу на фінансування страхових виплат [441]. Дійсно, встановлений розмір резерву фонду безробіття дозволить покрити лише оперативну потребу у коштах. Разом з тим, вважаємо, що необхідно, крім поточного резерву фонду, формувати ще й довгостроковий резерв. Останній, на нашу думку, повинен забезпечувати середньомісячну норму видатків фонду на «матеріальне забезпечення на випадок безробіття, соціальні послуги та заходи сприяння зайнятості, профілактика настання страхових випадків, допомога по частковому безробіттю». При цьому залежно від прогнозу цих статей резерв щорічно переглядатиметься. Наприклад, перспективний резерв ФЗССБ на 2018 р. повинен складати близько 802,1 млн. грн., а поточний резерв – 192,5 млн. грн. На початок планового періоду залишок коштів становить 1010,1 млн. грн. та очікується його збільшення на кінець року до 1158,3 млн. грн. Таким чином, у ФЗССБ і на перспективний, і на поточний резерв у 2018 р. залишку коштів вистачає. Крім того, пропонуємо у разі наявності нерозподіленого залишку коштів фонду, за рішенням Правління Фонду на підставі здійснених середньо- та довгострокових прогнозів, інвестувати його у національні та міжнародні ринкові активи. А кошти, що формують перспективний резерв Фонду, на нашу думку, слід розміщувати на строкових депозитних рахунках у декількох стабільних банках, у т. ч. державних (не менше 50%) та вкладатися у державні цінні папери [442].

Дослідження планових показників, що містяться у бюджеті Фонду соціального страхування України на 2018 р. показало, що управитель державного позабюджетного фонду застосовує аналогічні до розглянутих вище методи та інструменти. Так, основним інструментом управління вхідними фінансовими потоками фонду являються страхові внески, що сплачуються у вигляді ЄСВ [443]. Ще одним інструментом являються доходи від розміщення тимчасово вільних коштів фонду [444, ст. 11.1], однак заплановані обсяги

надходжень від його використання не виділені у бюджетному плані окремим рядком, що, на нашу думку, унеможлиблює встановлення планової ефективності прийнятих управлінських рішень по розміщенню вільних коштів. Водночас, відмітимо, що відсотки, під які розміщуються вільні кошти фонду, нормативно не обмежено [445]. Вважаємо, що це дозволяє, оцінивши пропозицію на банківському ринку, обрати більш дохідний варіант.

Оскільки кошти ФСС використовуються на «виплату матеріального забезпечення, страхових виплат та надання соціальних послуг, фінансування заходів з профілактики страхових випадків» [445, ст. 11.2], застосовується нормативний метод та метод індикативного планування. У даному випадку при прогнозуванні усіх зазначених виплат у розрахунок закладається індикатори розміру встановленого прожиткового мінімуму, мінімальної та середньої заробітної плати. Крім того, ФСС коригує такі виплати на індекс інфляції, що дозволяє довести їх до реального рівня [446].

В основу плану ФСС закладаються прогнози, зроблені на базі даних за попередні періоди. Наприклад, з метою визначення обсягу фінансового ресурсу, необхідного для виплати допомоги по тимчасовій непрацездатності, слід встановити кількість осіб, які за нею звернуться. Це можна зробити лише на підставі ретроспективного аналізу та індикативного планування, що й повинно бути закріплено нормативно. Оскільки, таке прогнозування є недостатньо точним, ФСС планує резерв коштів, який може бути використаний у випадку виникнення тимчасових касових розривів. При цьому, регламентовано, що резерв фонду встановлюється «в сумі, необхідній для фінансування матеріального забезпечення в розрахунку не менш як на п'ять календарних днів» [447, ст. 4.9.9]. Вважаємо, що плановий резерв ФСС необхідно формувати аналогічно до резерву ФЗССБ. Так, на 2018 р. заплановано, що середньомісячна потреба у коштах на матеріальне забезпечення та соціальні послуги, страхові виплати, страхові витрати на медичну та соціальну допомогу, профілактика страхових випадків, видатки, пов'язані з виконанням обов'язків страховика становитиме приблизно 1737,3 млн. грн. Разом з тим, з даних, наведених у бюджеті Фонду видно, що залишок коштів на початок року (2339,4 млн. грн.) планується спрямувати на поточні потреби, а не на формування перспективного резерву, в результаті чого на кінець залишиться всього 845,6 млн. грн., з них резерв – 284,9 грн. При цьому, за нашими підрахунками

поточний резерв ФСС повинен складати приблизно близько 417 млн. грн. (2% річних видатків на страхові виплати). Таким чином, вважаємо, що перш за все необхідно зміни підходи до управління ФСС за рахунок нормативного врегулювання порядку формування та використання поточних і перспективних резервів, що дозволить забезпечити громадян повноцінним якісним державним соціальним страхуванням, в т. ч. й медичним.

Дослідження показало, що у 2017 р. бюджет ФСС містив більш деталізовану інформацію за окремими плановими статтями видатків, зокрема за адміністративно-господарськими витратами, ніж бюджет 2018 р.. Це дозволило встановити, що 98,12% таких видатків складають поточні видатки, серед яких найбільша питома вага належить заробітній платі. Водночас, з бюджету Фонду як на 2017, так і на 2018 роки незрозуміло, які саме капітальні витрати планував здійснити та які методи при цьому використані [448]. Саме тому вважаємо, що необхідно нормативно закріпити наповненість бюджетів Фонду, що дозволить співставляти дані за декілька років та отримувати більш детальну інформацію по статтям видатків.

Проведене дослідження продемонструвало, що планування державних позабюджетних фондів здійснюється шляхом використання методів прогнозування та аналізу, нормативного та індикативного планування. При цьому повинні враховуватися як фактори впливу на управління державними фінансами взагалі, так і чинники впливу на планові показники державних позабюджетних фондів грошових коштів (табл. 4.3). Це сприятиме отриманню більш точних планових показників як у короткостроковому, так і у довгостроковому періодах.

Таблиця 4.3

Основні чинники впливу на планові показники державних позабюджетних фондів грошових коштів [складено автором за даними 442; 449; 450]

Стаття	Назва фонду	Чинник
Доходи	ПФУ	- кількість застрахованих осіб;
	ФЗССБ	- кількість зайнятих осіб;
	ФСС	- обсяг ВВП; - темпи зростання доходів працюючого населення; - ставка ЄСВ та відсоток, що надходить у фонд; - рівень номінальної заробітної плати; - розмір максимальної заробітної плати, на яку

		нараховується ЄСВ та кількість осіб, що її отримують; - розмір відсоткової ставки за депозитами; - дохідність цінних паперів у які вкладаються вільні кошти;
Видатки	ПФУ	- кількість пенсіонерів та осіб, яким призначається пенсія; - темпи приросту пенсіонерів та осіб, яким призначається пенсія; - рівень пенсій та надбавок; - темпи росту пенсійних виплат; - рівень min та max пенсії; - рівень смертності, в т. ч. пенсіонерів; - тривалість життя населення, в т. ч. пенсіонерів; - рівень державних соціальних стандартів;
	ФЗССБ	- кількість безробітних; - умови на ринку праці; - кількість випускників ВНЗ та профтехучилищ, в т. ч. непрацевлаштованих; - рівень державних соціальних стандартів;
	ФСС	- кількість нещасних випадків на виробництві; - динаміка кількості захворілих та тривалість перебування на лікарняному; - кількість померлих (крім пенсіонерів, безробітних та осіб, що померли від нещасного випадку на виробництві); - динаміка народжуваності; - динаміка кількості людей, що потребують лікування в санаторно-курортних закладах та тих, які його пройшли; - рівень державних соціальних стандартів.

Слід зазначити, що визначені у табл. 4.3 чинники, залежно від зміни їх величин, можуть здійснювати як позитивний, так і негативний вплив на планові показники державних позабюджетних фондів. Спрогнозувати величину запланованого доходу фонду можна за формулою класичної нормальної лінійної моделі множинної регресії:

$$y_i = \beta_0 + \beta_1 x_{i1} + \beta_2 x_{i2} + \dots + \beta_p x_{ip} + \varepsilon_i, \text{ де} \quad (4.1)$$

y_i – доходи фонду при i -му спостереженні ($i = \overline{1, n}$);

x_{i1}, x_{i2}, x_{ip} – чинники впливу;

ε_i – випадкова величина;

β_i – параметри моделі;

Разом з тим, необхідно перевірити щільність зв'язку між доходами фонду та визначеним чинником за допомогою коефіцієнта кореляції (r):

$$r_{y/x} = \frac{+}{\sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (\overline{y}_x - \overline{y})^2}{\sum_{i=1}^n (\overline{y}_i - \overline{y})^2}}}, \text{ де} \quad (4.2)$$

\overline{y}_x – умовна середня ознака y (доходів);

\overline{y} – загальне середнє арифметичне ознаки y ;

y_i – емпіричні значення ознаки y (знак « \rightarrow » в формулі ставиться при існуванні зворотного зв'язку між величинами).

Наприклад, зростання доходів застрахованих осіб при незмінності інших факторів призведе до зростання доходів державних позабюджетних фондів грошових коштів. Отже, між цими величинами існує пряма залежність, кількісна міра якої потребує збору статистичної інформації та математичних розрахунків за наведеним вище коефіцієнтом кореляції.

Аналогічні тестування чинників впливу проводяться й щодо видатків державних позабюджетних фондів грошових коштів. Так, очевидно, що прогнозоване зростання кількості безробітних призведе до збільшення видаткової частини ФЗССБ. При цьому, з метою отримання достовірних прогнозних значень необхідно застосувати методологічно взаємопов'язані прийоми та способи прогнозування [451].

4.3. Стан і проблеми фінансового планування на рівні суб'єктів господарювання державного сектору економіки України

Невід'ємною складовою державних фінансів являються фонди коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки, за рахунок яких реалізуються окремі, покладені на державу, функції. Основним джерелом наповнення таких фондів, у разі неефективного функціонування відповідних суб'єктів управління, виступає державний бюджет. Це, в свою чергу, призводить до прийняття свідомого рішення вищим керівництвом держави щодо зменшення видатків централізованого фонду грошових коштів на утримання державного сектору економіки шляхом проведення приватизації, продажу частки державної власності, ліквідації окремих державних підприємств (установ, організацій). Разом з тим, суб'єкти

господарювання державного сектору економіки можуть успішно виконувати делеговані державою економічні, соціальні, оборонні та інші повноваження за умови підвищення ефективності реалізації функцій управління їх фінансово-господарською діяльністю.

Первинною функцією управління, як відомо, являється планування, від якості реалізації якої залежить фінансова стабільність суб'єктів господарювання державного сектору економіки у перспективі. Водночас, її роль недооцінена органами державної влади, що підтверджується, зокрема, Стратегією підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки [452], у якій проблематика планування фінансово-господарської діяльності зазначених суб'єктів взагалі не розглядаються. Саме тому, актуалізується необхідність дослідження сучасного стану фінансового планування у державному секторі економіки України з метою вдосконалення цієї функції управління.

Оскільки державний сектор економіки представлений як підприємствами, так і установами (закладами, організаціями), спершу необхідно визначити особливості цих видів суб'єктів господарювання, які й впливатимуть на зміст планів та методи, що використовуються для їх складання. Так, державні підприємства здійснюють свою господарську діяльність з метою отримання прибутку [81, ст. 3], у той час як установи та організації створюються для надання окремих суспільних благ і досягнення певного соціального ефекту, зокрема сприяння духовному, культурному, інтелектуальному розвитку суспільства. Отже, критерієм ефективності діяльності підприємства, що закладається у план, являється величина прибутку, а установи – кількість наданих соціальних послуг, рівень задоволення отримувачів якістю таких послуг, частка охопленого населення та ін.

До установ та організацій державного сектору економіки відносяться як самі органи державної влади, так і створені ними заклади охорони здоров'я та культури, навчальні та спортивні заклади, наукові установи, центри надання адміністративних послуг тощо. В Україні станом на 1.01.2018 р. налічувалося 10708 державних організацій (установ, закладів), що на 5,7%, 17,9% та 28,4% менше ніж на початок 2017 р., 2016 р. та 2015 р. відповідно [453]. З наведеного видно, що незважаючи на стійку тенденцію до зменшення цих суб'єктів господарювання, їх кількість залишається значною. Саме тому з метою оптимізації державних фінансових ресурсів, що

витрачаються на утримання державних організацій, необхідно побудувати ефективно функціонуючу систему управління, у якій важливу роль відіграє планування фінансово-господарської діяльності.

Державні організації (установи, заклади), як відомо, мають статус бюджетних та неприбуткових [92, ст. 2.12], що обумовлює необхідність складання ними кошторисів – основних фінансових планів, які розраховані на один бюджетний період, та являють собою баланси доходів і видатків. Крім того, бюджетні установи відповідно до Постанови КМУ «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» зобов'язані складати плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального і спеціального фондів державного бюджету, плани використання бюджетних коштів, які потребують погодження з вищою установою [454]. Таким чином, діюча система фінансового планування у бюджетних установах України достатньо зарегульована, що, на нашу думку, з одного боку, створює єдине нормативне-правове та організаційно-методичне підґрунтя для реалізації функції планування на рівні таких суб'єктів господарювання, а з іншого – призводить до забюрократизованості цього процесу та індиферентності відповідних управлінців у результатах їхньої діяльності.

Слід зазначити, що порядок планування у бюджетній установі залежить від її рівня як розпорядника бюджетних коштів. Як відомо, Міністерство фінансів України щорічно визначає і повідомляє головних розпорядників бюджетних коштів про основні організаційно-методичні засади бюджетного планування та індикативні фінансові показники. На підставі отриманої інформації головні розпорядники бюджетних коштів складають плани своєї діяльності та здійснюють розподіл бюджетних асигнувань між розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, до яких, зокрема, доводяться граничні обсяги видатків і кредитів із загального фонду бюджету. При цьому застосовується метод індикативного планування, розрахунково-аналітичний та статистичний методи (за основу беруться показники базового періоду скориговані на певні фактори впливу, зокрема інфляцію), які не передбачають врахування соціально-економічних результатів діяльності кожного окремого розпорядника бюджетних коштів. З метою усунення такого недоліку, на нашу думку, головні розпорядники бюджетних коштів повинні

збагатити свій арсенал методів планування, додавши до їх числа метод порівняння, оптимізації планових рішень, сукупність прийомів та способів прогнозування еволюції суспільних потреб та тенденцій розвитку окремих установ. Вважаємо, що використання комплексу методів планування на рівні головного розпорядника бюджетних коштів дозволить спланувати більш раціональний розподіл обмежених бюджетних ресурсів, які становитимуть основну дохідну статтю кошторисів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

З огляду на зазначене, вважаємо, що головному розпоряднику бюджетних коштів необхідно проводити стратегічне планування [455; 456], яке дозволить визначити головну мету та проміжні цілі розвитку окремої галузі. При цьому слід враховувати, що діяльність з планування представляє собою процес, який включає декілька стадій (рис. 4.1).

Яскравим прикладом здійснення стратегічного планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів являється Міністерство охорони здоров'я (далі – МОЗ), яке ініціювало розробку Національної стратегії реформування системи охорони здоров'я в Україні на період 2015 – 2020 років (далі – Стратегії реформування) [457]. Втім, як відомо, стратегія повинна охоплювати період від 5 років, що й було попередньо передбачено у представленій для обговорення Стратегії реформування (10 років – 2015-2025 рр.) [458]. Проведений аналіз процесу прийняття Стратегії реформування свідчить про поспішність затвердження цього нормативно-правового акту, що, на наш погляд, призвело до відсутності обґрунтованих напрямків її реалізації та прогнозованих обсягів необхідних фінансових ресурсів. Крім того, вважаємо, що МОЗ на офіційному веб-сайті у пакеті з стратегією слід було оприлюднити відповідні плани свого функціонування та нормативно-правове забезпечення для планування діяльності розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня як на перспективу, так і на короткостроковий період часу.



Рис. 4.1. Етапи здійснення стратегічного фінансового планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів [складено автором]

Відмітимо, що багаторічна практика кошторисного фінансування бюджетних установ в Україні довела свою неефективність [459; 460], адже на перший план у даному випадку виходила необхідність витрачання отриманих бюджетних коштів за цільовим призначенням, а не підвищення рівня задоволення окремих суспільних та індивідуальних інтересів. У цьому зв'язку, останніми роками змінюються підходи до фінансування бюджетних установ. Так, планування обсягу бюджетного фінансування закладів охорони здоров'я в Україні здійснюватиметься виходячи з встановленого тарифу на надання медичних послуг, пов'язаних з первинною допомогою. Зокрема, Постановою КМУ «Про затвердження Порядку реалізації державних гарантій медичного обслуговування населення за програмою медичних гарантій для первинної медичної допомоги на 2018 рік» від 25.04.2018 р. встановлено капітаційну ставку за одного пацієнта, включеного до зеленого списку у розмірі 370 грн. на рік, та коригуючі коефіцієнти залежно від його віку [461]. Тобто, у практиці все більшого поширення набуває нормативний метод

планування обсягів бюджетного фінансування. Разом з тим, нормативний метод планування вже достатньо довгий час використовується для визначення планової величини певних статей видатків кожної окремої бюджетної установи. Наприклад, з метою визначення обсягів бюджетного фінансування враховуються наступні показники: «кількість класів, учнів у школах, ліжок у лікарнях, дітей у дошкільних закладах тощо), обсяг виконуваної роботи, штатна чисельність працівників» [453, ст. 20]. Крім того, аналогічні нормативи можуть встановлюватися й для визначення обсягів державного фінансування вищих навчальних закладів, наукових установ та ін. Вважаємо, що за умови використання економічно обґрунтованих і відповідаючих умовам часу індикаторів, застосування нормативного методу у фінансовому плануванні таких бюджетних установ сприятиме оптимізації їх роботи за рахунок залучення більшої кількості абітурієнтів, підвищення якості освіти, отримання значущих з економічної та соціальної точки зору наукових здобутків.

Вирішити проблему неефективного використання бюджетних коштів покликаний програмно-цільовий метод, який передбачає досягнення встановлених результативних показників виконання бюджетної програми. Саме тому окремі видатки державного бюджету головним фінансовим органом держави розподіляються за цим методом. Водночас, як відомо, програмно-цільовий метод доцільно використовувати у середньостроковому та довгостроковому бюджетному плануванні. Це, в свою чергу, вимагає від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня складання та подання на розгляд розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня стратегічних фінансових планів, у яких визначатимуться обсяги державного фінансування, необхідного для успішного виконання покладених на них завдань у перспективі. Так, заклад охорони здоров'я може передбачити оновлення матеріально-технічної бази (закупівлю сучасного устаткування), вартість якого закладається у середньостроковий фінансовий план виходячи з ринкових цін. Зібравши від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня фінансову інформацію (стратегічні плани діяльності, кошториси та ін.), головний розпорядник бюджетних коштів – в даному випадку Міністерство охорони здоров'я, може або передбачити необхідність виділення бюджетного фінансування в рамках бюджетної програми у наступних бюджетних періодах, або прийняти рішення про

застосування кредитування як інструменту управління вихідними фінансовими потоками бюджету. Це знайде відображення у відповідних планах та кошторисах як головного розпорядника бюджетних коштів, так і розпорядника нижчого рівня.

Вважаємо, що програмно-цільовий метод перспективного планування може бути використаний не лише на макро- рівні, а й на рівні конкретних бюджетних установ, які складатимуть програми відповідно до поставлених перед ними стратегічних завдань. Наприклад, перед окремим закладом охорони здоров'я – лікарнею може стояти ціль по зменшенню рівня захворюваності на менінгококову інфекцію серед населення, яке у ній обслуговується. Така ціль закладається у власний стратегічний програмний документ закладу охорони здоров'я, що передбачатиме заходи, які для цього проводитимуться та суми необхідних коштів.

Слід зауважити, що в умовах недостатності бюджетного фінансування, кошториси бюджетних установ, крім розподілу бюджетних асигнувань [453], можуть також передбачати розподіл надходжень у вигляді добровільних пожертв, плати за надані послуги, доходів від надання в оренду майна, грантів, інвестицій та ін. Так, у кошториси державного закладу культури, навчального або медичного закладу закладаються кошти, отримані від надання платних послуг, перелік яких встановлено КМУ [462; 463; 464]. Обсяг таких коштів визначається виходячи з їх вартості, яка планується з урахуванням планової собівартості (матеріальні, адміністративні, виробничі витрати та зарплата), ПДВ і рентабельності. Відмітимо, що якщо для навчальних закладів порядок розрахунку вартості платних послуг прийнятий 23.07.2010 р. [465], для закладів культури – 1.12.2015 р., то для медичних установ – методика розрахунку вартості з медичного обслуговування затверджена КМУ лише 27.12.2017 р. [466]. Водночас, остання методика, як зазначає Асоціація міст України, потребує доопрацювання, оскільки вона по суті не визначає чіткий механізм розрахунку вартості медичних послуг [467]. Погоджуючись з виявленими у методиці недоліками, вважаємо, що її необхідно доповнити методичним інструментарієм, що використовується для визначення планової величини вартості платних послуг, закладами охорони здоров'я (зокрема методами моделювання, порівняння, прогнозування, розрахунково-аналітичним та інструментами стратегічного планування, бенчмаркінгу тощо). Порядок використання такого методичного інструментарію повинен бути

проілюстрований у нормативно-правовому акті, який затверджується головним розпорядником бюджетних коштів для розпорядників нижчого рівня.

Однією з передумов підвищення результативності функціонування неприбуткових суб'єктів господарювання державного сектору економіки, що повністю або частково знаходяться на самофінансуванні, є надання їм більшої самостійності у прийнятті управлінських рішень як щодо формування вартості платних послуг, так і щодо витрачання отриманих коштів. Це обумовлює необхідність внесення відповідних змін у нормативно-правові акти, що регулюють діяльність таких установ, та перегляду підходів до планування їх фінансово-господарської діяльності. Вважаємо, що зазначеним суб'єктам господарювання слід складати інвестиційні плани⁶⁴ свого розвитку за основним видом діяльності, фінансування якого здійснюватиметься за рахунок коштів, отриманих з інших ніж державний бюджет джерел. Такі кошти, на нашу думку, не повинні включатися в кошторис, що дозволить розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня не погоджувати з головними розпорядниками свої поточні витрати, пов'язані з виконанням інвестиційних планів, та вільно розпоряджатися залишком «зароблених» коштів (зокрема й розміщувати на депозитних рахунках з метою їх накопичення). Таким чином, вбачається що кошторис міститиме лише розподіл отриманих з державного бюджету сум, розрахованих шляхом використання нормативного та розрахунково-аналітичного методів.

Оскільки в основу планування на рівні неприбуткових суб'єктів господарювання державного сектору економіки закладатиметься нормативний метод, варто економічно обґрунтувати встановлені індикатори та щорічно коригувати їх нормативні значення. Показники, що можуть використовуватися залежать від сфери діяльності установи, що фінансується з державного бюджету. У табл. 4.4 наведені основні такі індикатори та приклади формул, що використовуються для їх розрахунку.

⁶⁴ Нормативно встановлено, що суб'єкти державного сектору економіки України повинні складати інвестиційні плани на середньострокову перспективу (3-5 років) [468]. Однак, за даними перевірок Рахункової палати «щорічні інвестиційні плани на 2016 рік, а також інвестиційні плани на середньострокову перспективу (3–5 років) жодному із семи державних підприємств Мінекономрозвитку не затверджувало. У 2017 році лише трьом підприємствам Мінекономрозвитку затвердило щорічні інвестиційні плани, але контроль за їх виконанням не здійснювало» [248, с. 100].

Таблиця 4.4

Основні показники, що повинні враховуватися при визначенні планового обсягу фінансування бюджетних установ [складено автором]

Вид установи	Показник	Приклади формул, що використовується для розрахунку окремих показників
Навчальний (освітній) заклад	<ul style="list-style-type: none"> - середньостроковий прогноз потреби у конкретних фахівцях та робітничих кадрах на ринку праці [469, ст. 2.2]; - кількість укладених угод між навчальним закладом та замовником кадрів [470, ст. 3.3]; - обсяг контингенту; - рівень результатів зовнішнього незалежного оцінювання вступників (середній конкурсний бал; медіанний бал; співвідношення кількості абітурієнтів, конкурсний бал яких перевищує 170-175, і кількості абітурієнтів, конкурсний бал яких є меншим, ніж 125-130) [471]; - показники якості освітньої і наукової діяльності вищого навчального закладу: кількість працевлаштованих випускників; кількість студентів, що зайняли призове місце на олімпіаді або на конкурсі робіт; кількість опублікованих наукових праць студентів; кількість та обсяг опублікованих наукових праць викладачів; кількість проведених конференцій; кількість захищених дисертацій тощо; - орієнтовна вартість підготовки одного кваліфікованого робітника, яка розрахована з урахуванням: оплати праці викладачів; нарахувань на оплату праці; витрат на оплату комунальних послуг та енергоносіїв у межах встановлених норм споживання; витрат, безпосередньо пов'язаних з навчанням; капітальних витрат, зокрема на придбання або створення основних засобів, навчального, лабораторного, спортивного, виробничого обладнання, предметів довгострокового користування, приладів, механізмів, меблів, комп'ютерної техніки та оргтехніки, навчальної літератури; витрат на утримання гуртожитку; розміру соціальних гарантій, передбачених 	$D_{i,j,t+1} = k_{i,j,t+1} \times D_{j,t+1}, \quad (4.3)$ <p>де $D_{j,t+1}$ – прогнозна додаткова потреба j-го виду економічної діяльності в робочій силі на період $(t+1)$.</p> $k_{i,j,t+1} = \frac{k^T_{i,j,t+1}}{\sum_i k^T_{i,j,t+1}}, \quad (4.4)$ <p>де $k^T_{i,j,t+1}$ і $k_{i,j,t+1}$ – значення прогнозних часток зайнятих за i-ю професією в загальній кількості зайнятих у j-му виді економічної діяльності на період $(t+1)$ до та після масштабування відповідно [475]</p>
		$V_{осв} = (V_1 * K_1 + V_2 * K_2 + \dots + V_N * K_N) / (K_1 + K_2 + \dots + K_N), \quad (4.5)$ <p>де $V_{осв}$ – орієнтовна середня вартість; V_1, V_2, V_N – вартість підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, слухача за державним замовленням за освітньо-кваліфікаційним рівнем, науковим ступенем, спеціальністю, напрямом підготовки, галуззю знань, видом економічної діяльності (для професійно-технічного навчального закладу), професією та формою навчання; K_1, K_2, K_N – контингент закладу, установи [477, ст. 4.1].</p>

	<p>проектом Державного бюджету України на плановий рік тощо [472, ст. 3.3];</p> <ul style="list-style-type: none"> - штатна чисельність працівників узгоджена з нормативно встановленою⁶⁵; - обсяг коштів, отриманих з інших ніж державний бюджет джерел; 	
Заклад охорони здоров'я	<ul style="list-style-type: none"> - середньостроковий прогноз зміни індексу здоров'я населення (тривалість життя, рівень смертності немовлят та ін.) [473]; - кількість осіб, що знаходяться на обліку; - кількість осіб, які уклали угоду з лікарем; - орієнтовна вартість надання медичної допомоги (витрати на заробітну плату та пов'язані з нею нарахування; витрати на лікарські засоби; витрати на технічне забезпечення та обслуговування (поточний ремонт) високовартісного обладнання; комунальні витрати [473]; - обсяг коштів, отриманих з інших ніж державний бюджет джерел; - показники захворюваності; - показники інфекційної захворюваності; 	$\text{Avg. Case Cost}_i = \frac{\text{Total Cost}_i}{\# \text{ Cases}_i}, \quad (4.6)$ <p>де Avg. Case Cost_i - середня вартість пролікованого випадку в клінічному відділенні i;</p> <p>Total Cost_i - загальна вартість клінічного відділення i після виконання покрокового розподілу витрат;</p> <p>$\# \text{ Cases}_i$ - кількість пролікованих випадків у клінічному відділенні i [478]</p>
Заклад культури і мистецтва	<ul style="list-style-type: none"> - внесок закладів культури до ВВП; - кількість проведених заходів; - кількість відвідувачів; частка населення, що відвідує культурні заклади; - орієнтовна вартість наданих послуг (витрати за заробітну плату, комунальні витрати, витрати на поточний ремонт та обладнання та ін.); - обсяг коштів, отриманих з інших ніж державний бюджет джерел; - «культурна» зайнятість (за класифікатором процесій); - витрати домогосподарств на культуру; 	$\text{CGDP} = \frac{\sum_1^n \text{GVA}}{\text{GDP}} \quad (4.7)$ <p>де: CGDP – «культурний» ВВП, який є внеском закладів культури до ВВП (GDP);</p> <p>GVA – валова додана вартість.</p> $\text{CEPo} = \frac{\sum_1^n \text{CEisco codes}}{\text{EP}} \quad (4.8)$ <p>CEPo – відсоткова частка осіб культурної зайнятості;</p> <p>CEisco codes – загальна кількість осіб культурної зайнятості у відповідності з обраними кодами Міжнародної стандартної класифікації професій (МСКП);</p> <p>EP – загальна кількість зайнятого населення [479].</p>

З таблиці видно, що показники, які повинні впливати на обсяги бюджетного фінансування встановлюються виходячи з результатів

⁶⁵ Наприклад, Наказом Міністерства освіти і науки «Про затвердження Типових штатних нормативів закладів загальної середньої освіти» затверджено нормативи штатів шкіл залежно від «їх контингенту учнів, кількості класів, режиму роботи, площ та санітарного стану приміщень, будівель і споруд» [474, п. 12]

діяльності того чи іншого закладу. Беззаперечно, що з метою визначення тарифів у грошовому вимірі відповідним головним розпорядникам бюджетних коштів необхідно, використавши статистичний метод і метод анкетування, зібрати інформацію за усіма закладами певного виду діяльності та скласти відповідну шкалу бюджетного фінансування. Такий розподіл бюджетних коштів, на наш погляд, стимулюватиме бюджетників до активізації своєї діяльності, підвищення якості наданих послуг, які повністю або частково сплачуються державою.

Крім того, оцінка результатів діяльності як окремих суб'єктів господарювання, так і цілої галузі може відбуватися шляхом використання методу експертної оцінки. До числа експертів можуть входити зокрема представники громадянського суспільства, вчені, журналісти, рівень компетентності яких за визначеним напрямком (k_{ki}) можуть оцінювати уповноважені органи управління за формулою [480]:

$$k_{ki} = \frac{k_{ai} + k_{oi}}{k_{amax} + k_{omax}} \quad (4.9)$$

де k_{ai} – коефіцієнт аргументації і-го експерта;

k_{oi} – коефіцієнт обізнаності і-го експерта;

k_{amax}, k_{omax} – максимально можливі оцінки (зазвичай дорівнюють 1).

Для розрахунку репрезентативності експертної групи використовується наступна формула:

$$M = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n k_{ki} \quad (4.10)$$

Якщо $M < 0,67$ експертна група не репрезентативна, а у протилежному випадку органу управління необхідно зібрати індивідуальні думки експертів та сформувану узагальнену думку за рахунок здійснення оцінювання ступеня узгодженості думок експертів. З цією метою розраховуються показники, що характеризують розкид думок експертів: середньоквадратичне відхилення (σ), дисперсія (σ^2) та коефіцієнт варіації (V).

$$\sigma^2 = \frac{\sum_{j=1}^n (x_j - x_c)^2}{n} \quad (4.11)$$

$$\sigma = \sqrt{\sigma^2} \quad (4.12)$$

$$V = \frac{\sigma 100}{x_c} \quad (4.13)$$

де x_j – оцінка j -го експерта;

x_c – середня експертна оцінка, знайдена за формулою середньої арифметичної.

Отже, проведення необхідних математичних розрахунків дозволить відповідним суб'єктам управління отримати оцінку діяльності окремої установи або галузі.

Важливо, на нашу думку, у плани діяльності неприбуткових суб'єктів господарювання державного сектору економіки закладати найбільш оптимальні інструменти управління. Наприклад, може бути передбачено використання, крім зазначеного вище інструменту стратегічного планування, інструменту взаємовідносин з контрагентами взагалі та клієнтами (покупцями, замовниками, отримувачами послуг) зокрема. Розробка стратегії надання / продажу послуг сприятиме дослідженню інтересів існуючих та потенційних клієнтів, які повинні бути задоволені результатами діяльності відповідного суб'єкта господарювання. Так, дослідження інтересів учнів 9-11 класів дозволить ВНЗ розробити відповідні програми навчання. А застосування при цьому інструменту сегментації потенційних абітурієнтів дасть можливість виділити їх у певні групи для того, щоб створити спеціальні пропозиції та маркетингову стратегію. Формуванню затребуваного продукту сприятиме також застосування бенчмаркінгу, який передбачає імплементацію найкращого зарубіжного та вітчизняного досвіду у цій сфері.

Слід зауважити, що перетворення закладів охорони здоров'я з бюджетних установ на некомерційні підприємства призведе до необхідності перегляду підходів до планування їх фінансово-господарської діяльності, адже зі статусу розпорядників бюджетних коштів вони перейдуть до статусу одержувачів бюджетних коштів за відповідною бюджетною програмою.

До особливостей планування на рівні державних підприємств можна віднести те, що ці суб'єкти господарювання замість кошторисів формують щорічні фінансові плани, порядок складання яких закріплений у відповідних методичних рекомендаціях [481]. Крім того, при обранні на посаду керівника державного підприємства, претендент подає конкурсну пропозицію, що «розробляється на підставі фактичних показників фінансово-господарської діяльності, може містити проект стратегічного плану

розвитку підприємства на середньострокову перспективу, в якому передбачаються: детальний першочерговий план реформування підприємства протягом одного року; заходи з виконання завдань та результати аналізу можливих ризиків, а також з поліпшення техніко-економічних та фінансових показників діяльності підприємства, підвищення його конкурентоспроможності; обсяг надходження коштів до бюджетів; пропозиції щодо залучення інвестицій для розвитку підприємства; пропозиції щодо очікуваної динаміки поліпшення основних показників фінансово-господарської діяльності [482, ст. 18]. Отже, керівник підприємства після його затвердження на посаді повинен реалізувати запропонований ним план діяльності суб'єкта господарювання. Разом з тим, у діючих нормативно-правових актах не визначений методичний інструментарій, який можуть використовувати державні підприємства під час формування своїх планів [483]. Відтак, вважаємо за необхідне проілюструвати особливості застосування окремих методів планування та інструментів управління, що можуть бути застосовані.

Цілком очевидно, що державне підприємство може використовувати весь арсенал випробуваних на приватних підприємствах методів планування як на короткостроковий, так і на довгостроковий періоди. Наприклад, при складанні стратегії розвитку державне підприємство має можливість застосовувати такі способи і прийоми прогнозування як екстраполяція, часових рядів, моделювання та ін. Їх вибір, в першу чергу, залежить від періоду довгострокового планування. Вважаємо, що період часу, на який ставитимуться перспективні завдання може різнитися залежно від сфери діяльності підприємства. У більш технологічних галузях, таких як інформаційні технології, нанотехнології, програмування, атомна енергетика, біоінженерія, фармацевтика, довгострокове планування здійснюватиметься на більш короткий період часу (5-7 років), а, зокрема, для підприємств культури, ЖКГ, лісового господарства – період може бути довший (7-15 років). Водночас, у Методичних рекомендаціях щодо складання стратегічних планів підприємств державного сектору, які містять «горизонти стратегічного планування», середній період корпоративної стратегії для підприємств галузей енергетики та ЖКГ однаковий – 10-15 років [484]. На наш погляд, у галузі енергетики вірогідність появи нових технологій в рази більше, ніж у ЖКГ, що й обумовлює необхідність визначення різного періоду стратегічного планування для них.

Варто зазначити, що при здійсненні планування на рівні суб'єктів господарювання державного сектору економіки може бути використаний факторний метод, який дозволяє визначити рівень впливу окремих екзо- та ендогенних факторів на результативні показники його фінансово-господарської діяльності (табл. 4.5), об'єктивність управлінських рішень і пов'язаних з цим ризиків.

Таблиця 4.5

Основні фактори впливу на планові показники результатів фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки [складено автором]

Екзогенні	Ендогенні
зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими регулюється діяльність суб'єкта господарювання;	зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції з фінансово-господарської діяльності виконуватимуться структурними підрозділами;
загострення конкурентної боротьби на ринку;	зміна виду господарської діяльності суб'єкта господарювання;
зміни стратегії розвитку галузі, в якій здійснює свою діяльність суб'єкт господарювання, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення;	зміна управлінського персоналу; скорочення чисельності працівників;
штучне обмеження використання виробничої потужності суб'єкта господарювання та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю зовнішнього та внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції;	ліквідність, платоспроможність, рівень зносу основних засобів, рентабельності, стійкості, ділової активності, продуктивність праці;
несприятливі тенденції на світових ринках;	значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості;
зміни податкової, грошово-кредитної та тарифної політики держави	внесення змін до облікової політики суб'єкта господарювання.
форс-мажорні обставини.	прийняття економічно необґрунтованих управлінських рішень.

Об'єктивне оцінювання визначених у табл. 4.5 факторів впливу дозволить скласти більш достовірні прогнози, передбачити вірогідність настання певних ризиків та шляхом проведення SWOT аналізу, врахувати їх при складанні фінансового плану.

Відмітимо, що окремі державні підприємства, як правило природні монополії, при фінансовому плануванні зобов'язані також враховувати тарифи на товари (роботи, послуги), що встановлюються Урядом. Наприклад, Постановою КМУ «Про затвердження Положення про покладення спеціальних обов'язків на суб'єктів ринку природного газу для забезпечення загальносуспільних інтересів у процесі функціонування ринку природного газу» регламентовано ціну на газ, за якою НАК «Нафтогаз України» з 1 квітня 2017 р. по 1 жовтня 2018 р. здійснює продаж/постачання природного газу для побутових потреб на рівня 4942 грн за 1000 куб.м (в т. ч. 1,917% торгівельна націнка) [485, ст. 7]. Отже, для НАК «Нафтогаз України» законодавчо встановлюються ціни на продукцію та торгівельна надбавка, що й знаходить своє відображення у відповідних фінансових планах. Більш того, оскільки цей суб'єкт є природним монополістом та «з метою ефективного та прозорого здійснення державою своїх прав власника» [486] НАК «Нафтогаз України» було зобов'язано погоджувати свій фінансовий план з КМУ [487]. Аналогічна норма стосується й інших монополістів та підприємств, у яких розрахунковий обсяг чистого прибутку перевищує 50 млн. грн. Це, з одного боку, дає можливість Уряду вносити зміни у подані проекти фінансових планів з метою їх вдосконалення, а, з іншого – створює додаткові бюрократичні перепони для державних підприємств та не стимулює їх до визначення, а потім і досягнення межі величини прибутку.

Крім того, у плани фінансово-господарської діяльності підприємств слід закладати наступні інструменти управління: збалансована система показників, стратегія росту та фінансова логістика. В результаті застосування цих інструментів уповноважені органи управління матимуть можливість спрямувати ресурси і можливості на напрямки, що забезпечують прибуткове зростання, зосередитися на перспективах розвитку, забезпечити оптимізацію фінансових, матеріальних та інформаційних потоків. Так, на підставі проведеного маркетингового дослідження ПАТ «Аграрний фонд» може запланувати у перспективі здійснення діяльності, пов'язаної з відновленням відсортованих відходів або наданням транспортно-експедиторських послуг [40]. Застосування інструменту «система збалансованих показників» дозволить встановити кількісні показники основної мети підприємства: «створення сприятливих умов для розвитку сільського господарства, функціонування ринку

сільськогосподарської продукції, підтримки вітчизняного сільськогосподарського товаровиробника, а також одержання прибутку від провадження господарської діяльності відповідно до законодавства» [488, п. 17]. До них, зокрема, відносяться: обсяги сільськогосподарського виробництва, обсяги прибутку таких суб'єктів господарювання та ін. А, наприклад, ПАТ «Укрзалізниця» шляхом використання фінансової логістики може прийняти рішення інвестувати кошти в модернізацію свого рухомого складу шляхом закупівлі електропоїздів. Цей крок у перспективі може призвести до зменшення витрат на утримання рухомого складу компанії, тобто виконання плану компанії по скороченню витрат. При цьому, застосування такого інструменту як «стратегія росту» дозволить ПАТ «Укрзалізниця» шляхом екстенсивного (зокрема освоєння та побудова нових магістральних колій) або інтенсивного (зокрема розвиток інтермодальних перевезень, впровадження додаткових послуг таких як кейтерінг) розвитку покращити фінансові результати своєї діяльності.

Державні підприємства під час планування можуть використовувати такий інструмент як бюджетування, який передбачає необхідність формування спеціальних бюджетів за напрямками діяльності суб'єкта господарювання (бюджет продажу, виробництва, збуту, фінансових потоків тощо) та на їх підставі – загального бюджету. Таким чином, кожний відділ підприємства плануватиме майбутні операції, за виконання яких доведеться звітувати. Загалом, бюджетування сприяє вдосконаленню процесів координації фінансово-господарських операцій на підприємстві, поточного фінансового контролю, комунікації усіх зацікавлених суб'єктів та підвищенню рівня їх відповідальності.

Підсумовуючи зазначимо, що планування фінансово-господарської та управлінської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки повинно ґрунтуватися на загальновідомих принципах: 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.

Проведене дослідження дозволило встановити, що: фінансове планування у державному секторі економіки України не спрямоване на перспективу, адже вітчизняне законодавство не зобов'язує відповідних суб'єктів управління складати стратегічні плани своєї діяльності; існуюча практика складання кошторисів, як поточних фінансових планів бюджетних установ, довела свою неефективність, оскільки методи, які при цьому використовуються (індикативний, нормативний, балансовий) не сприяють зацікавленості управлінців у результатах їхньої діяльності; діючий порядок планування фінансово-господарської діяльності державних підприємств не стимулює до результативної діяльності відповідних суб'єктів управління, що, на нашу думку, пов'язано з відсутністю належного науково обґрунтованого методичного забезпечення [489].

РОЗДІЛ 5. ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ УКРАЇНИ

5.1. Нормативно-правове та інформаційне забезпечення управління державними фінансами

Найважливішим інститутом, що функціонує з метою організації життя суспільства та впорядкування відносин його членів, є держава. На неї покладаються різноманітні функції, для успішного здійснення яких необхідні фінансові ресурси, що формуються за рахунок податків та запозичень, доходів від господарської діяльності суб'єктів державного сектору економіки та від проведення державою в особі уповноважених органів власних фінансових операцій. Усе це потребує формування системи управління, у якій були б чітко визначені інституціональна структура, повноваження, права і обов'язки усіх учасників фінансових правовідносин. Тобто, створені належні організаційні засади управління державними фінансами.

Функція «організація» відіграє фундаментальну роль у системі управління державними фінансами та нерідко ототожнюється і з управлінською діяльністю [490], і з процесами, які відбуваються з метою реалізації інших функцій управління [491], і з процедурами, що покликані забезпечити виконання поставлених завдань [492], і з процесом формування керуючої підсистеми, здатної оптимально впливати на керовану систему [493] тощо. Враховуючи усе вище зазначене, вважаємо, що організація управління державними фінансами передбачає створення та упорядкування нормативно-правового, інформаційного, матеріально-технічного, фінансового, кадрового та інших видів забезпечення життєдіяльності відповідної системи.

Оскільки визначальне значення при упорядкуванні будь-яких суспільних відносин відводиться нормативно-правовому забезпеченню, необхідно гарантувати його цілісність, актуальність та стабільність. Саме тому предметом даного дослідження стала організація нормативно-правового забезпечення управління державними фінансами України.

Діяльність з управління державними фінансами завжди підлягала публічній регламентації, що знаходила своє відображення у нормативно-правових актах.

Фундаментом правового регулювання усіх сфер суспільного життя у будь-якій демократичній державі являється Конституція. У частині державного управління основний законодавчий акт України визначає лише окремі повноваження Кабінету міністрів України (далі – КМУ), місцевих державних адміністрацій, Верховної ради України (далі – ВРУ), Рахункової палати. Крім того, Конституція України передбачає, що «громадяни мають право брати участь в управлінні державними справами» [166, ст. 38]. Таким чином, положення відносно здійснення державного управління в Україні, у т. ч. й державними фінансами, закріплено у законодавчому акті вищої юридичної сили.

Адміністративно-правове регулювання управління державними фінансами здійснюється за допомогою нормативно-правових актів, які можна розділити на три групи залежно від сфери їх поширення та регулювання: 1) ті, що встановлюють організаційні засади діяльності суб'єктів управління державними фінансами; 2) ті, що у більшій своїй частині регулюють об'єкт управління (державні фінанси або їх складову) і частково компетенції окремих суб'єктів; 3) ті, що містять окремі положення як щодо зазначеного об'єкта, так і щодо суб'єкта управління (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Нормативно-правове забезпечення управління державними фінансами

Назва нормативно-правового акту	Сфера поширення та регулювання
Кодекс про адміністративні правопорушення, Кримінальний кодекс України, Закон України «Про центральні органи виконавчої влади», Закон України «Про Кабінет міністрів України», Закон України «Про державну службу», Закон України «Про Рахункову палату», Закон України «Про управління об'єктами державної власності», Закон України «Про місцеві державні адміністрації» та ін.	Суб'єкт управління
Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Земельний кодекс України, Закон України «Про державний бюджет України», Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування», Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», Закон України «Про публічні закупівлі», Закон України «Про державні цільові програми» та ін.	Об'єкт управління – державні фінанси
Господарський кодекс України, Кодекс адміністративного	Чітко не

судочинства, Кодекс законів про працю, Цивільний кодекс України, Закон України «Про оплату праці» та ін..	визначена
---	-----------

Організаційні засади сфери управління державними фінансами в частині визначення суб'єктів управління формує, зокрема, Закон України «Про центральні органи виконавчої влади», який встановлює, що систему центральних органів виконавчої влади складають міністерства та інші органи виконавчої влади. Документ регламентує завдання зазначених органів, основні положення фінансового і матеріально-технічного забезпечення їх діяльності, повноваження їх очільників і керівних органів [494]. Разом з тим, перелік таких суб'єктів управління у нормативно-правовому акті відсутній. У цьому зв'язку необхідно звернутися до Постанови КМУ «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади», у якій наведено Схему «спрямування і координації діяльності центральних органів виконавчої влади Кабінетом Міністрів України через відповідних членів Кабінету Міністрів України», що визначає функціонує в Україні міністерства та центральні органи виконавчої влади [495]. З Постанови видно, що в Україні створено розгалужену систему органів управління, які, на наш погляд, слід було б розділити за сферами їх впливу або за суспільними інститутами, що підлягають управлінню (правові, політичні, соціальні, економічні). Наприклад, до центральних органів виконавчої влади, що управляють економічними інститутами належать: Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Державна служба фінансового моніторингу України, Державна фіскальна служба України (Державна податкова служба України та Державна митна служба України), Державна аудиторська служба України, Пенсійний фонд України та ін. Розподіл органів за суспільними інститутами, що належать до сфери їх управління, сприятиме чіткому розмежуванню їх повноважень, уникненню дуалізму управлінської діяльності. Особливості правового регулювання та організації функціонування окремих органів – суб'єктів управління державними фінансами України описані у п. 3.1 монографії.

Оскільки Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» містить загальні адміністративно-правові норми діяльності, їх деталізація наводиться у спеціальних нормативно-правових актах. Так, Закон України «Про Кабінет міністрів України» [496] регулює

організацію діяльності вищого органу виконавчої влади, визначає його склад і структуру, закріплює повноваження членів КМУ. Аналогічні нормативно-правові акти, але, як правило, у вигляді положень прийняті з метою врегулювання діяльності інших центральних органів виконавчої влади. Таким чином, організаційні засади органів виконавчої влади, що здійснюють управління державними фінансами формують численні нормативно-правові акти, які потребують постійного моніторингу на предмет відповідності їх нормам діючого законодавства. Крім того, розпорошеність положень, які регулюють діяльність суб'єктів управління ускладнює її. Вважаємо, що, якщо у нормативно-правовому акті відсутній повний виклад (повне розкриття) правової норми, то вона повинна мати бланкетний⁶⁶ (відсильний) характер. Так, Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» повинен бути доповнений переліком уповноважених органів та посиланням на спеціальні нормативно-правові акти, що регулюють їх діяльність.

Ще одним актом, який забезпечує адміністративно-правове регулювання державного управління, у цілому, та управління державними фінансами, зокрема, є Закон України «Про державну службу», який визначає основні положення вступу, проходження та припинення державної служби [498]. Тобто, нормативно-правовий акт поширюється на посадових осіб органів управління – державних службовців. Разом з тим, наприклад, на прокурорів, службовців НБУ, «працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування» дія Закону не поширюється [498, ст. 3.3]. Згідно з Пояснювальною запискою до Закону, державні посади розподілено лише на адміністративні та політичні [499], перелік яких у нормативно-правовому акті відсутній. Це призводить до неоднозначного тлумачення норм. Так, посади працівників державних підприємств, установ, організацій, інших суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також навчальних закладів, заснованих державними органами є адміністративними, однак ці особи не є державними службовцями.

У Науково-практичному коментарі до Закону України «Про державну службу» визначено, що «політичними є ті посади, на яких

⁶⁶ Бланкетна норма – вид норми права з точки зору рівня визначеності їх змісту. Диспозиції банкетних норм не встановлюють певних правил поведінки, а передбачають існування інших норм, розміщених навіть в інших нормативних актах, у яких сформульовані конкретні правила поведінки [497].

особи, що їх обіймають, відповідають за формування державної політики, розв'язання стратегічних проблем економічного і соціального розвитку суспільства чи іншої відповідної сфери. Такі особи, як правило, обираються на виборах (Президент України, народні депутати України) або призначаються у похідний від виборів спосіб (члени КМУ, заступники міністрів) насамперед з урахуванням партійно-політичних чинників, на певний строк несуть політичну відповідальність перед виборцями» [500, с. 49]. Таким чином, необхідно сформулювати та затвердити на законодавчому рівні чіткі критерії віднесення тих чи інших посад до державної служби (на кшталт критеріїв, зазначених у Постанові КМУ «Про затвердження критеріїв визначення переліку посад працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування» [501]). Це дозволить об'єктивно визначати посади державних службовців, а не за домовленістю з окремим органом («у ході розгляду законопроекту представники НБУ запропонували на його працівників не поширювати дію Закону. Очевидно, це зумовлено бажанням уникнути регулювання в усіх аспектах (від питань добору і призначення до умов оплати праці)» [500, с. 52]).

Нормативно-правовими актами, що встановлюють відповідальність посадових осіб органів управління державними фінансами у разі порушення ними законодавства, є, зокрема, Кримінальний кодекс України та Кодекс про адміністративні правопорушення. Останній регламентує види порушень бюджетного та іншого законодавства і розміри адміністративних штрафів [168, ст. 164¹²], зміст порушень «законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» [168, ст. 165¹] і «законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» [168, ст. 165³] та ін. Щодо Кримінального кодексу України – він встановлює порядок притягнення до відповідальності за «вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину» [502, ст. 2]. Наприклад, встановлена відповідальність до посадових осіб за «нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням» [502, ст. 210], «видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження

бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону» [502, ст. 211] та ін. Крім того, зазначені кодекси встановлюють відповідальність й до таких учасників економічних відносин, в результаті яких утворюється державний бюджет, зокрема до платників податків (ст. 212 Кримінального кодексу України).

Як показують дослідження, нормативно-правові засади управління державними фінансами містять прогалини, які повинні бути усунені. Так, «через відсутність визначеної Законом України «Про управління об'єктами державної власності» верхньої величини нормативу відрахування державними підприємствами частини прибутку, що спрямовувалася на виплату дивідендів господарських товариств, і частини чистого прибутку (доходу) зазначені нормативи протягом 2014–2016 років постійно змінювалися та невчасно затверджувалися, що ускладнювало контроль у цій сфері, створювало підстави для виникнення судових спорів і не сприяло своєчасному та в повному обсязі наповненню дохідної частини державного бюджету» [248, с. 64].

До законодавчих актів, що регулюють здебільшого економічні відносини, в результаті яких розподіляється та перерозподіляється ВВП (НБ) і формуються такі фонди грошових коштів як державний бюджет, державні позабюджетні фонди, фонди грошових коштів суб'єктів державного сектору економіки), відносяться:

- Податковий кодекс України – в частині справляння податків (зборів, обов'язкових платежів), повноважень «Верховної Ради України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим, ... , щодо податків та зборів» [357, ст. 12], «функцій центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики» [357, ст. 19²], повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб [357, ст. 19¹, ст. 19³, ст. 20, ст. 21];

- Бюджетний кодекс України (далі – БКУ), що визначає порядок здійснення відносин, що виникають при формуванні, розподілі та використанні державного бюджету; сутність бюджетного процесу та його учасників [92, гл. 4]; повноваження органів, що здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства, зокрема ВРУ, Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Казначейства України, ВР АРК [92, гл. 17];

- Митний кодекс України регулює порядок справляння митних платежів [503, р. IX], які є вагомим джерелом наповнення державного бюджету; повноваження та відповідальність посадових осіб органів доходів та зборів.

З вище зазначеного видно, що нормативно-правові акти визначають, крім особливостей певних фінансових відносин, ще й компетенції уповноважених органів управління, що, на нашу думку, може бути замінено відсильною нормою, тобто, містити посилання на відповідне Положення, що регулює діяльність того чи іншого органу.

Відмітимо, що зазначені нормативно-правові акти містять положення, що регламентують організацію процесу управління окремими складовими частинами державних фінансів або певних етапів управлінської діяльності. Наприклад, Бюджетний кодекс України визначає порядок здійснення діяльності держави в особі суб'єктів владних повноважень по складанню, розгляду, виконанню державного бюджету та звітування про таке виконання [92]. При цьому описуються процедури, що повинні бути здійснені на кожному з етапів, строки їх виконання та уповноважені особи. Провівши оцінювання бюджетного менеджменту при складанні, розгляді та затвердженні державного бюджету України Мельничук Н. Ю. дійшла висновку, що і порядок, і строки здійснення цих процедур відповідальними суб'єктами регулярно порушуються. Так, науковець відмічає, що через порушення термінів розробки та ухвалення законопроекту «Про державний бюджет України» у 2015-2016 рр. індекс ефективності бюджетного менеджменту знаходиться у критичній зоні [68, с. 309].

Аналогічні організаційні питання визначено також у Законі України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування». Так, ст. 71 встановлює, що «бюджет ПФУ затверджується не пізніше 10 грудня року, що передує рокові, на який складено бюджет» [418, ст. 71]. Натомість, на 2018 р. бюджет ПФУ було затверджено Постановою КМУ від 11.01.2018 р. [417]. Таким чином, нормативно регламентовані процедури управління окремими складовими державних фінансів на практиці порушуються, що може бути наслідком відсутності персональної відповідальності уповноважених посадових осіб.

Нормативно-правовим актом, що регулює, зокрема порядок здійснення закупівлі товарів, робіт, послуг за державний кошт є Закон України «Про публічні закупівлі». Про наявність прогалин у Законі

свідчить той факт, що у 2016 р. Рахунковою палатою було встановлено правопорушень у цій сфері на суму 326,3 млн. грн., що «здебільшого пов'язано з униканням замовниками застосування законодавства про державні (публічні) закупівлі шляхом поділу предмета закупівлі на частини» [248, с. 122]. Це обумовлює необхідність внесення змін, які передбачатимуть заборону на такі дії та кримінальну відповідальність за їх вчинення. Крім того, порогова сума повинна бути знижена: для товарів, послуг – до 50 тис. грн., а для робіт – до 500 тис. (станом на початок 2019 р. такі межі встановлені на рівні 200 тис. грн. – для товарів та 1,5 млн. грн. – для послуг [504, ст. 2]. Це, на нашу думку, позитивно вплине на кількість конкурентних процедур та, як наслідок, на оптимізацію видатків державного бюджету.

Слід зауважити, що допорогові закупівлі проводяться відповідно до Наказу ДП «Зовнішторгвидав України» «Про затвердження Порядку здійснення допорогових закупівель» від 13.04.2016 р. № 35⁶⁷ [505]. Оскільки наказ державного підприємства є локальним нормативно-правовим актом, його дія поширюється лише на діяльність цього суб'єкта господарювання. З метою врегулювання порядку здійснення допорогових закупівель за державний кошт на території всієї країни необхідно затвердити нормативно-правовий акт загальної дії, який має вищу юридичну силу та регулює важливі суспільні відносини – Закон.

Відмітимо, що у Законі України «Про публічні закупівлі», зокрема, визначено випадки, за яких можуть вноситися зміни у договір після його підписання [504, ст. 36]. Детальне роз'яснення таких умов міститься у Листі Мінекономрозвитку України від 27.10.2016 р. [506], який хоча і є рекомендаційним, все ж слугує для суб'єктів господарювання «керівництвом до дії». Це призвело до того, що протягом 2017 р. до істотних умов 47%⁶⁸ укладених договорів замовником вносилися зміни [508, с. 26]. Саме тому, вважаємо, що необхідно відкоригувати умови, за яких можуть змінюватися істотні умови договорів про публічні закупівлі. Так, у майже 27 тис. договорів вносилися зміни у зв'язку зі «зменшення обсягів закупівлі, зокрема з урахуванням фактичного обсягу видатків замовника» [504, ст. 36]. Таке неоднозначне тлумачення, на нашу

⁶⁷ Це визначено на офіційному порталі «e-tender» [507]

⁶⁸ За офіційними даними очікувана вартість таких договорів становила 197,6 млрд. грн. [508, с. 26]

думку, має бути уточнене наступним чином: зменшення обсягів закупівлі не повинно здійснюватися внаслідок збільшення вартості одиниці товарів (робіт, послуг).

Статтею 36 Закону «Про публічні закупівлі» в частині «зміни ціни за одиницю товару не більше ніж на 10 відсотків у разі коливання ціни такого товару на ринку, за умови, що зазначена зміна не призведе до збільшення суми, визначеної в договорі» [504, ст. 36] скористалися у 15559 договорах. З метою зменшення кількості недобропорядних суб'єктів, які використали цю норму, на наш погляд, необхідно встановити величину зміни ціни за одиницю товару у розмірі не більшому, ніж індекс інфляції, що спостерігалась за період дії договору.

Неоднозначною є також умова відносно «покращення якості предмета закупівлі за умови, що таке покращення не призведе до збільшення суми, визначеної в договорі». На наш погляд, тут необхідно внести уточнення щодо того як і ким оцінюється рівень «покращення якості предмета» та зазначити, що таке збільшення вартості за одиницю товару не повинно перевищувати 10% його первісної вартості. Уявляється, що такі законодавчі зміни сприятимуть зменшенню вірогідності змови між замовником і виконавцем та, як наслідок, вплинуть на оптимізацію вихідних фінансових потоків державного бюджету України.

Деякі нормативно-правові акти, що формують правове підґрунтя управління державними фінансами, визначалися нами в інших підрозділах монографічного дослідження. Зокрема у п. 4.1 зазначено документи, що формують організаційні засади фінансового планування на макрорівні. Крім того, особливості нормативно-правового регулювання здійснення контролю державних фінансів будуть визначені нами у р. 6 роботи.

Наостанок слід відмітити, що серед численного множення нормативно-правових актів, окремі положення яких відносяться до управління державними фінансами, відносимо Господарський кодекс України. Цей акт містить основні норми щодо проведення державного контролю та нагляду за господарською діяльністю [81, ст. 19], визначає особливості управління господарською діяльністю у державному секторі економіки [81, ст. 22]. Крім того, Господарський кодекс України закріплює організаційно-правові форми

господарювання⁶⁹. Тобто, особливості управління фінансами суб'єктів господарювання взагалі та державного сектору економіки, зокрема, визначені законодавчо.

Оскільки держава Україна в особі органів державної влади є учасником цивільних відносин, нормативно-правим актом, що формує організаційні засади управління державними фінансами є також Цивільний кодекс України. Такий акт регулює порядок здійснення суб'єктами державного сектору економіки договірних правовідносин в процесі емісії цінних паперів, випуску лотерей, здійснення кредитування або одержання кредиту. Крім того, кодексом передбачено зобов'язання держави у випадку завдання матеріальної та / або моральної шкоди фізичній чи юридичній особі незаконними діями / бездіяльністю органів влади і їх посадових осіб [80]. Усі зазначені правовідносини позначаються на дохідній та видатковій частині державного бюджету. Саме тому Цивільний кодекс України належить до актів, які формують організаційні засади управління державними фінансами та регулюють суспільні відносини, що при цьому виникають.

Використання методу регулювання на рівні окремих суб'єктів господарювання державного сектору економіки відбувається шляхом видання внутрішніх нормативно-правових актів: інструкцій, положень, правил, наказів. Відповідні повноваження органам управління підприємств (установ, організацій) надаються певними зовнішніми нормативно-правовими актами та статутом. Локально-правові норми використовують для конкретизації діючих нормативно-правових актів та заповнення існуючих у них прогалів, вони формують організаційні засади життєдіяльності підприємства (установи, організації). Наприклад, з метою регулювання прав та обов'язків учасників трудового процесу затверджуються Правила внутрішнього трудового розпорядку (відповідно до Кодексу Законів про працю України [509, ст. 142]), посадові інструкції, статuti та положення про дисципліну. Організаційна структура суб'єкта господарювання знаходить своє відображення у штатному розписі [81, ст. 64], який містить перелік посад, чисельність штатних одиниць, розмір посадових окладів тощо.

⁶⁹ акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства [81, ст. 80] та їх об'єднання: асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, інші об'єднання підприємств, передбачені законом [81, ст. 120]

Організаційні засади облікової політики на підприємстві, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [510], знаходять своє відображення у Наказі про облікову політику, який містить, зокрема методи нарахування амортизації, оцінки вибуття запасів, розміри резервів та забезпечення тощо. Таким чином, нормативно закріплюється порядок використання такого методу організації управління як облік.

Аналогічні положення закріплюються відповідними наказами у державних установах. Наприклад, у наказі МФУ «Про затвердження Порядку ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» регламентовано порядок внесення даних та відображення операцій в інформаційній системі Державної фіскальної служби України (Державна податкова служба України та Державна митна служба України) – визначено необхідні для цього документи, строки та відповідальних осіб [511].

Такі методи управління як інструктування, адміністрування та нормування знаходять своє відображення у інструкціях і наказах. Так, враховуючи встановлені на загальнодержавному рівні нормативи оплати праці, суб'єкт господарювання може встановити свої нормативні підвищуючі коефіцієнти або фіксовані премії залежно від результатів роботи кожного окремого працівника. Адміністрування діяльності підприємства (установи, організації) проявляється у прийнятті уповноваженими особами певних рішень і здійсненні ними окремих процедур, дій.

До недоліків нормативно-правового забезпечення управління державними фінансами можна віднести: не систематизованість діючих нормативно-правових актів; слабку практику використання бланкетних (відсильних) норм; необґрунтованість та перманентність законодавчих змін, спрямованих на оптимізацію суб'єктів управління; проріхи, які спричиняють неоднозначне тлумачення норм права; використання локальних нормативно-правових актів для регулювання важливих економічних відносин у суспільстві. Усе це не дозволяє створити стійке організаційно-правове підґрунтя управління державними фінансами України [512].

Розвиток інформаційного суспільства, з одного боку, спростив встановлення комунікаційних зв'язків між його членами, а з іншого – вплинув на зростання обсягів інформації, підвищення інтенсивності

та динамічності інформаційних потоків, що ускладнило селекцію своєчасної, необхідної, достатньої і безпечної інформації. Завдання з відбору корисної інформації надзвичайно актуалізується у випадку, коли це позначається на результативності репродукованих управлінських рішень щодо розподілу та перерозподілу ВВП (НБ) з метою задоволення суспільних інтересів.

Реалізація організаційної функції управління державними фінансами потребує формування інформаційного забезпечення, яке б уможливило оперативні стійкі комунікаційні зв'язки як між елементами системи, так і з оточуючим середовищем. Таке інформаційне забезпечення представляє собою масив відомостей, даних про явища і процеси, що накопичуються в результаті збору, обробки, аналізу, зберігання та використання інформації [513; 514; 68]. Вважаємо, що інформаційне забезпечення управління державними фінансами – це сукупність змінної у часі акумульованої інформації, яка аналізується та використовується з метою досягнення поставлених перед уповноваженими суб'єктами завдань. Усі ці процеси повинні бути належним чином організовані, що обумовило необхідність проведення наукових досліджень у цій сфері.

Процес прийняття будь-якого управлінського рішення базується на інформації, якою володіє відповідна уповноважена особа. З метою збору такої інформації створюються інформаційні системи, в т. ч. електронні та спеціальні органи і підрозділи (служби) суб'єктів владних повноважень. Спеціальними органами, які уповноважені створити та забезпечити належне функціонування державних інформаційних ресурсів, зокрема, є:

- Державне агентство з питань електронного урядування України – реалізує державну політику в сфері інформатизації, сприяє розвитку інформаційного суспільства [515, ст. 1];

- Державна служба статистики України – здійснює формування інформаційної бази для прогнозування та аналізу тенденцій і закономірностей соціально-економічного розвитку, складає національні рахунки [516, ст. 4.6].

Крім того, у сфері інформатизації в Україні функціонує декілька державних підприємств: ДП «Національні інформаційні системи» Міністерства юстиції України, яке здійснює «технічне, технологічне забезпечення створення та супроводження програмного забезпечення ведення автоматизованих систем Єдиних та Державних реєстрів, що створюються відповідно до наказів Мін'юсту, а також інших

електронних баз даних, що створюються відповідно до законодавства України» [517]; ДП «ПРОЗОРРО» Міністерства економічного розвитку і торгівлі України – здійснює діяльність, спрямовану на забезпечення функціонування та наповнення веб-порталу Уповноваженого органу управління з питань державних закупівель [518]; ДП «Головний проектно-виробничий і сервісний центр комп'ютерних технологій» Міністерства фінансів України (статут підприємства у відкритому доступі відсутній), Державна установа «Відкриті публічні фінанси» Міністерства фінансів України – здійснює розробку програмного забезпечення, в т. ч. програмних продуктів, що стосуються відкритих публічних фінансів [519]. Таким чином, ці суб'єкти господарювання спеціально створені державою в особі органів державної влади з метою покращення комунікацій між учасниками економічних відносин зокрема та суспільних відносин взагалі.

До державних електронних систем, що формують інформаційне забезпечення управління державними фінансами України, можна віднести: «Податковий блок», «Інспектор», «Електронний чек» (e-Receipt), «Система публічних електронних закупівель ProZorro» тощо. Функціонування таких інформаційних систем та сервісів покликане сприяти автоматизації окремих управлінських процесів, спрощенню та пришвидшенню процедури отримання громадянами державних послуг, підвищенню відкритості та доступності відомостей про діяльність відповідних органів управління і стан розподілу суспільних ресурсів.

Інформаційне забезпечення управління вхідними фінансовими потоками державного бюджету у вигляді податків (зборів, платежів) формується, зокрема, за рахунок інтегрованої автоматизованої інформаційної системи ДФС «Податковий блок». Ця система спрямована на забезпечення автоматизації процесів реєстрації платників податків, обробки податкової звітності та платежів, обліку податкових платежів, проведення податкового аудиту та адміністрування системи [520]. Водночас, як зазначають аудитори Рахункової палати, у 2017 р. «ДФС не забезпечила належної організації повного і достовірного обліку платників рентної плати. Під час аудиту виявлено 35 надкористувачів, які отримали спеціальні дозволи на користування надрами для видобування природного газу і не стали або несвоєчасно стали на облік у територіальних органах ДФС» [248, с. 55]. Таким чином, або створена

інформаційна система не повною мірою сприяє централізованому накопиченню, обробці, систематизації та збереженню даних, необхідних для повноцінного виконання органами Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) покладених на них функцій або нормальній роботі заважає так званий «людський фактор», який часто вражений вірусом «негласних тіньових форм взаємодії», що проявляється у вигляді зростання влади з капіталом, корупції та ін.

Аналогічні завдання по інформаційному забезпеченню управління вхідними фінансовими потоками централізованих фондів грошових коштів виконує Автоматизована система митного оформлення «Інспектор», яка розроблена на основі кращого світового досвіду. В частині наповнення державного бюджету за допомогою цієї системи здійснюється «забезпечення справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень» [521, с. 36]. Незважаючи на наявність спеціальної системи митного контролю та митного оформлення за даними Рахункової палати у 2017 р. у митних органах «була відсутня позитивна динаміка автоматизації та інформатизації зазначених процесів», що, зокрема, «створювало корупційні ризики та небезпеку ввезення / вивезення контрабандних товарів» [248, с. 47]. Про недосконалість системи «Інспектор» в частині моніторингу дотримання окремих митних режимів свідчить, зокрема, наявність значної кількості транспортних засобів з іноземною реєстрацією, що знаходяться в Україні з порушення терміну перебування (станом на 1.11.2018 р. 70,6 % загальної кількості автівок, ввезених протягом року в режимі «транзит» [522]).

Слід зазначити, що система «Інспектор» інтегрована з Електронною системою адміністрування ПДВ, яка призначена для контролю за сплатою цього непрямого податку до державного бюджету за рахунок обліку і постійного моніторингу нарахування податкового зобов'язання, податкового кредиту та бюджетного відшкодування. Автоматизація процесів справляння ПДВ зменшує вірогідність здійснення фіктивних операцій та зловживань при здійсненні податкових перевірок, дає можливість більш точно прогнозувати надходження та ризики. Разом з тим, за оцінками фахівців, система адміністрування ПДВ має недоліки, які суттєво ускладнюють роботу добропорядних платників податку. Так, відмічається, що суб'єкти господарювання мають складнощі з

визначення кодів товарів за Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності та кодів послуг згідно з Державним класифікатором продукції та послуг [523]. Крім того, користувачі не мають достатньої інформаційної підтримки з питань користування Електронною системою адміністрування ПДВ, що обумовлює, зокрема, складнощі з визначенням реєстраційного ліміту [524]. Незважаючи на наявні недоліки, функціонуюча інформаційна система відіграє надзвичайно важливе значення, оскільки забезпечує адміністрування одного з основних бюджетоутворюючих податків (з урахуванням бюджетного відшкодування надходження ПДВ складають більше 50 % податкових надходжень державного бюджету України [267]).

З метою оптимізації податків від зовнішньоекономічної діяльності використовується «Автоматизована система аналізу та управління ризиками» (АСАУР). Так, органи ДФС відмічають, що «за 21 день 2019 року за рахунок застосування АСАУР до бюджету вже перераховано близько 20 млн грн. Це суми, які були нараховані в результаті коригування митної вартості товарів, країни походження та класифікації товарів.» [525]. Отже система сприяє підвищенню результативності діяльності суб'єктів управління вхідними фінансовими потоками державного бюджету та забезпеченню захисту економічних інтересів України.

Ще однією інноваційною інформаційною системою, що сприяє підвищенню ефективності управління вхідними фінансовими потоками державного бюджету, являється система «Електронний чек» (e-Receipt). Вона спрямована на спрощення порядку реєстрації і застосування реєстраторів розрахункових операцій (РРО) суб'єктами господарювання, які здійснюють розрахункові операції у готівці та з використанням платіжних карток. З одного боку, e-Receipt спрощує та здешевлює роботу суб'єктів господарювання, що застосовують РРО, адже замінює паперові документи, не передбачає плати за користування нею і не потребує залучення еквайрів⁷⁰. А з другого боку, – вона сприяє захисту прав споживачів, оскільки передбачає можливість накопичення в електронному доступі контрольної звітної інформації про здійснені операції. Більш того, за рахунок цієї системи органи ДФС (Державної податкової служби України) можуть

⁷⁰ Еквайр – банк або інша фінансова установа, що надає послуги еквайрингу, тобто, здійснює розрахунки з підприємствами, які приймають оплату від держателів платіжних карток за товари чи послуги або видають їм готівку [529]

здійснювати поточний контроль за грошовими операціями на підприємстві, що позитивно позначиться на зменшенні обсягів контрабанди та нелегальної торгівлі [526]. Таким чином будуть збільшені вхідні фінансові потоки державного бюджету України.

Зауважимо, що система e-Receipt інтегрована в інформаційно-комунікаційну систему «Електронний кабінет», яка «забезпечує електронну форму взаємодії платників податків та державних органів з контролюючими органами, надання/отримання користувачам/користувачами документів, інформації та послуг, передбачених ПКУ» [527, ст. 1]. До переваг Електронного кабінету платника податків ДФС відносить «можливість працювати на безоплатній основі та у будь – який час, отримувати необхідну інформацію з органів ДФС в режимі онлайн, можливість подання звітності в електронному» [528]. Фіскальні органи можуть використовувати цю систему з метою акумулювання інформації про платника податків та здійснення систематичного контролю за його фінансово-господарською діяльністю. Крім того, через систему «Електронний кабінет» здійснюється онлайн надання адміністративних послуг державними податковими інспекціями (наприклад, видача довідки про відсутність заборгованості з платежів до бюджету, що контролюються органами державної фіскальної служби; реєстрація книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи – підприємці та інші, визначені у переліку адміністративних послуг [530]).

Підсумовуючи, зазначимо, що розглянуті електронні інформаційні системи призначені для: полегшення комунікацій між органами ДФС і платниками податків; економії часу і коштів платників податків, що характеризують задоволення окремих суспільних інтересів; формування масивів даних, необхідних для управління вхідними потоками у вигляді податків (зборів, платежів); більш точному врахуванню можливих факторів впливу на систему управління вхідними фінансовими потоками державного бюджету. Разом з тим, оскільки ці системи є електронними, на ДФС покладається важливе завдання по забезпеченню безперебійної роботи серверів та по захисту даних, що накопичуються.

З метою вдосконалення інформаційного забезпечення управління вхідними фінансовими потоками державного бюджету у вигляді податків, на нашу думку, необхідно створити єдину інформаційну систему (зокрема на базі Електронного кабінету

платника податків), в яку будуть інтегровані сервіси з контролю за господарськими операціями, нарахуванням та сплатою податків за рахунок прив'язки до клієнт-банку і РРО. Така система сприятиме формуванню партнерських стосунків між підприємцями та державою, що позитивно позначиться на результативності управління державними фінансами за рахунок збільшення дохідної частини централізованих фондів грошових коштів.

Важливе значення в інформаційному забезпеченні управління як вхідними, так і вихідними потоками державного бюджету має «Система публічних електронних закупівель ProZorro», яка створена з метою «викорінення та системного запобігання корупції, підвищення прозорості процесу здійснення закупівель, переходу на електронний товарооборот, уникнення дискримінації заявок учасників, широкого залучення громадськості, запровадження електронного аукціону, який передбачає автоматичну оцінку поданих пропозицій» [531]. Відмітимо, що через цю систему, наразі, здійснюється управління вхідними фінансовими потоками державного бюджету, що утворюються у зв'язку з проведенням малої приватизації державного майна, продажу та надання в оренду активів держави [532]. Використання системи ProZorro за цим призначенням повинно зменшити витрати на організацію зазначених процесів, унеможливити корупцію та створити конкурентні умови для потенційних інвесторів. Більш того, держава матиме користь від застосування інформаційної системи у вигляді реальних надходжень до державного бюджету України. Так, за один місяць приватизації через систему «ProZorro.Продажі» вдалося успішно провести 54 аукціони з продажу державного майна на суму 48,8 млн. грн. [533].

Постановою Кабінету міністрів України «Про реалізацію експериментального проекту із запровадження проведення аукціонів з продажу спеціальних дозволів на користування надрами шляхом електронних торгів» від 17.10.2018 р. інформаційну систему «ProZorro» передбачено використовувати з метою продажу ліцензій на користування родовищами. Це повинно сприяти зменшенню корупційних ризиків⁷¹, створенню конкурентних умов, збільшенню інвестицій. Так, Державна аудиторська служба під час здійснення контрольних заходів Держгеонадра встановила, що підконтрольний

⁷¹ наприклад, у 2018 р. розгорівся скандал через спеціальні дозволи на видобуток в Україні літєвої руди, які були видані Державною службою геології та надр України без проведення аукціонів та особам з «депутатського оточення» [534]

суб'єкт протягом 2015-2017 рр. видав 1536 спеціальних дозволів, з яких 98,2% - без проведення аукціонів [534]. При цьому такі рішення були прийняті всупереч законам України та її національним інтересам: аудиторами встановлено, що дозволи видавалися компанії «Іст Юроуп Петролеум» [535]. Більш того, в середині 2018 р. без конкурсу Держгеонадр збільшила ліцензійні ділянки для цієї ж компанії [536].

Ще одним позитивом від застосування системи «ProZorro» при виданні дозволів на користування надрами є те, що реальні інвестори будуть зацікавлені у видобутку корисних копалин, а не у «заморожуванні родовищ» для їх подальшого перепродажу. Як приклад можна назвати Шевченківське літієве родовище, дозвіл на розробку якого отримала вітчизняна фірма, яка, на думку фахівців, швидше за все не буде вкладати кошти у добування літієвих руд, а перепродасть таке право реальним інвесторам [537]. На жаль, сьогодні зустрічаються непоодинокі випадки, коли підприємство, отримуючи відповідний дозвіл та не здійснює видобування корисних копалин. Так, Рахункова палата відмічає, що протягом 2015-2017 рр. «практично за кожним четвертим діючим спеціальним дозволом на користування ділянкою надр для видобування природного газу ..., видобуток не здійснювався» [248, с. 55], в результаті чого «державна втратила економічну вигоду від надання цим суб'єктам господарювання права користування ділянками надр» [248, с. 55]. Такі заходи становлять також загрозу енергетичній безпеці України. Тобто, очевидно, що система «ProZorro», через яку відбуватимуться аукціони, сприятиме підвищенню рівня прозорості при переданні прав власності народу України та залученню більш ефективних власників. Усе це позитивно позначиться на результативності управління державними фінансами за рахунок збільшення доходів державного бюджету.

Якщо приватизацію та продаж ліцензій на видобування корисних копалин через інформаційно-телекомунікаційну систему «ProZorro» почали здійснюватися тільки наприкінці 2018 р., то обов'язкове проведення відкритих тендерних торгів за участю суб'єктів господарювання державного сектору економіки здійснюється вже з 2016 р. За цей час використання системи було доведено, що бюджетні кошти витрачаються більш ефективно, адже за відкритими державними закупівлями спостерігають конкуренти та громадськість, які можуть вплинути на як на процес проведення

торгів, так і на їх результати. Разом з тим, система «ProZorro» не позбавлена недоліків, які, на наш погляд, пов'язані з корупційними ризиками, закладеними у вітчизняне законодавство про державні закупівлі, що зокрема уможлиблюють застосування неконкурентних процедур. Так, за даними Рахункової палати у 2017 р. неконкурентні процедури становили 35% усіх публічних закупівель [538, с. 14].

Слід зазначити, що інформаційна система «ProZorro.Продажі» використовується також суб'єктом управління однією з складових державних фінансів – державним позабюджетним – Фондом гарантування вкладів фізичних осіб, який виставляє на аукціон активи банків, що ліквідуються. За рахунок цього підвищується вірогідність реалізації таких активів у найбільш короткі терміни та за оптимальною вартістю. Крім того, система дає можливість використовувати модель «голландського аукціону» для продажу специфічних об'єктів застави (земельні ділянки без визначеної ціни, кредитні зобов'язання) [539]. Таке удосконалення процесу управління активами Фондом, на наш погляд, дозволяє збільшити надходження від продажу активів (майна), що, як наслідок, може призвести до зменшення витрат державного бюджету України у вигляді безповоротної фінансової допомоги Фонду гарантування вкладів фізичних осіб [291, ст. 12].

Таким чином, система «ProZorro» формує інформаційне забезпечення для ефективного управління як вхідними потоками державного бюджету у вигляді надходжень від приватизації та плати за дозволи за використання надр, так і вихідними потоками, спрямованими на забезпечення життєдіяльності державних підприємств та закладів. З метою забезпечення транспарентності та публічності, зменшення корупційних ризиків та витрат часу, підвищення рівня конкуренції та економічної ефективності до подальших напрямків, за якими може бути використана ця інформаційно-телекомунікаційна система, нами віднесено:

- надання дозволів на промислове використання природних ресурсів України та розміщення у відкритому доступі інформації за усіма раніше виданими спеціальними дозволами на використання надр;
- проведення великої приватизації через відкриті аукціонні торги;
- проведення торгів арештованим майном;
- розміщення відомостей щодо оренди державного майна.

Відмітимо, що оскільки інформаційна система «ProZorro» використовується для забезпечення прозорості закупівель за кошти державного бюджету, обслуговування яких здійснюється органами Державної казначейської служби України, вважаємо, що дані з цієї системи повинні в автоматичному режимі надходити до «Автоматизованої інформаційної системи Державної казначейської служби України обліку доходів та видатків бюджетів усіх рівнів». Така система сприяє спрощенню процедури обслуговування державного бюджету, покращенню взаємодії між розпорядниками бюджетних коштів та органами ДКСУ, забезпеченню оперативності здійснення розрахунків. Крім того, застосування автоматизованої системи дозволило підвищити ефективність контролю за використанням бюджетних коштів як з боку ДКСУ, так і з боку громадськості, яка в результаті прийняття Постанови КМУ «Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних» від 21.10.2015 р. отримала до них доступ [540]. Водночас, вже 4.07.2018 р. Уряд прийняв рішення виключити Автоматизовану інформаційну систему Державної казначейської служби України обліку доходів та видатків бюджетів усіх рівнів з переліку таких, що мають бути відкриті [541]. Натомість, громадянське суспільство не втратило можливість моніторингу використання бюджетних коштів завдяки створенню Єдиного веб-порталу використання публічних коштів.

Принцип публічності управління державними фінансами реалізується через Єдиний портал використання публічних коштів, який було доручено створити та забезпечити його функціонування Міністерству фінансів України 14.09.2015 р. [542]. Як не дивно, але за офіційною інформацією, розміщеною на Офіційному порталі публічних фінансів України Є-DATA.GOV.UA, він почав працювати вже 15.09.2015 р. [543]. У портал інтегровані дві інформаційно-аналітичні системи «SPENDING» та «Прозорий бюджет», які в частині державних фінансів містять інформацію про: транзакції ДКСУ; стан використання коштів державного бюджету; операції суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

Слід зауважити, що посилання на зазначені інформаційно-аналітичні системи міститься на сайті Державної установи «Відкриті публічні фінанси», яка була створена Наказом Мінфіну від 30.01.2017 р. «з метою забезпечення ефективного супроводження проектів, що стосуються відкритих публічних фінансів, реалізації концепції

створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи «Прозорий бюджет», а також підтримки, адміністрування та супроводження всіх інших проектів та програм у сферах відкритих даних, державних реєстрів та порталів, інших проектів та програм, що передбачають впровадження програмних засобів з використанням інструментарію управління державними фінансами та відкритих даних» [544]. Державна установа описує інформаційно-аналітичні системи «SPENDING» (Spending.gov.ua) та «Прозорий бюджет» (Openbudget.gov.ua) як свої власні проекти. Це, на нашу думку, свідчить про невідповідність інформації, що розміщена на сайті Державної установи та на офіційному порталі Є-DATA.GOV.UA. Отже, закономірно виникають сумніви й щодо достовірності іншої інформації, що мітиться на порталі. Незважаючи на це функціонуючі інформаційні системи сприятимуть оптимізації державних фінансових ресурсів і підвищенню ефективності управління ними, оскільки контролюючі органи та громадянське суспільство зможуть здійснювати моніторинг значного обсягу операцій з бюджетними коштами.

Відмітимо, що з 2019 р. витрачання коштів Дорожнього фонду на «будівництво та ремонт доріг» можна промоніторити завдяки запущеному інформаційному порталю (<http://www.roads.brdo.com.ua/#>). Будь-яка зацікавлена особа знайде на порталі відомості про напрямки та обсяги запланованих та фактично витрачених коштів у розрізі областей. Це, на нашу думку, по-перше, сформує здорову конкуренцію серед виконавців запланованих робіт, що сприятиме підвищенню показників ефективності витрачання коштів, а по-друге, позитивно позначиться на якості надання суспільних послуг, оскільки увесь процес відбувається публічно. Так, за офіційними даними «Офісу ефективного регулювання» (BRDO), бюджетні витрати на будівництво та ремонт українських доріг у 2018 р. становили понад 35 млрд. грн., при цьому 95% доріг залишаються у незадовільному стані [545]

З метою підвищення ефективності та прозорості управління державними фінансами зокрема та влади взагалі планувалося створення електронної інформаційної системи – «Електронний уряд». Необхідно відмітити, що ця ідея вперше прозвучала у 2003 р. у Постанові КМУ «Про заходи щодо створення електронної інформаційної системи «Електронний Уряд» [546]. Однак, із тексту

нормативно-правого акту вбачається його декларативність, адже не виписаний ні порядок створення цієї інформаційної системи, ні строки його виконання. При цьому у нормативно-правовому акті встановлено, що «центральною частиною електронної інформаційної системи «Електронний Уряд» є «Єдиний веб-портал органів виконавчої влади», призначений для «інтеграції веб-сайтів, електронних інформаційних систем та ресурсів органів виконавчої влади і надання інформаційних та інших послуг з використанням мережі Інтернет». Відмітимо, що такий портал в Україні функціонує (<https://www.kmu.gov.ua/ua/servicesfilter>); він дозволяє в режимі онлайн замовити послуги, що надаються державою у різних сферах господарського життя. Таким чином підвищується рівень задоволення суспільних інтересів, зменшуються корупційні ризики та наповнюється державний бюджет за рахунок плати за офіційно надані послуги.

Слід зазначити, що наприкінці 2010 р. Урядом було схвалено Концепцію розвитку електронного урядування в Україні, якою передбачене створення «Єдиного веб-порталу електронного урядування» та єдиної інформаційно-телекомунікаційної системи інфраструктури органів державної влади до 2015 р. [547]. Водночас, це не було реалізовано в передбачений термін. Наприклад, «Єдиний державний портал адміністративних послуг» (<http://posluga.gov.ua/?plnawjqqgklwzpc>) почав працювати у 2016 р. згідно з Постановою КМУ «Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного порталу адміністративних послуг» від 3.01.2013 р. [548]. Метою його запровадження було забезпечення громадян інформацією про адміністративні послуги та спрощення процедури їх отримання. Користь для держави вбачається у мінімізації витрат державного бюджету на утримання необхідного персоналу, приміщень та матеріально-технічних засобів. При цьому, кошти державного бюджету витрачаються лише на обслуговування порталу. Разом з тим, «Єдиний державний портал адміністративних послуг» подекуди містить ту саму інформацію, що й «Єдиний веб-портал органів виконавчої влади» (наприклад, призначення допомоги при народженні дитини), який також утримується за бюджетний кошт. Отже, з метою оптимізації видатків державного бюджету, вважаємо, що «Єдиний веб-портал органів виконавчої влади» повинен бути ліквідований або інтегрований у «Єдиний державний портал адміністративних послуг». Крім того, робота у напрямку

вдосконалення «Єдиного державного порталу адміністративних послуг» повинна продовжуватися, в частині збільшення переліку послуг, які надаються он-лайн, та інтеграції відомостей для цього з систем:

- «Електронний кабінет» (зокрема довідки про подану декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію));
- «Інспектор» (зокрема дозволу на імпорту товару);
- «ProZorro» (зокрема спеціального дозволу на користування надрами за результатами продажу на аукціоні).

Варто відмітити, що 20.09.2017 р. Уряд затвердив нову концепцію, яка, на наш погляд, конкретизує напрямки розвитку електронного урядування в Україні, в т. ч. й за сферами суспільного життя [548]. Саме це й вплинуло на розширення можливостей існуючих інформаційних систем, таких як «ProZorro» та впровадження нових – наприклад e-Receipt.

Дослідження показало, що інформаційне забезпечення управління державними фінансами України складають ще декілька інформаційних порталів, які дозволяють отримати інформацію про адміністративні послуги та нерідко й самі послуги. Наприклад, «Кабінет електронних сервісів» (<https://kap.minjust.gov.ua/about>) пропонує пошук інформації у державних реєстрах України, можливість подання он-лайн заяви про реєстрацію актів цивільного стану (таку послугу пропонує також Єдиний державний портал адміністративних послуг) та ін. Створений волонтерами «Портал державних послуг» також містить інформацію про значну кількість державних послуг (<https://igov.org.ua/>). Тобто бачимо інформаційну перенасиченість, яка ускладнює концентрацію на важливих питаннях та пошук необхідних відомостей, призводить до перевантаження комунікаційних каналів та суспільного життя, потребує регулярного моніторингу та затрат часу на оновлення інформаційних систем. У цьому контексті вважаємо, що держава повинна об'єднати свої зусилля з громадськістю та створити інформаційну систему «Електронний уряд», у яку будуть інтегровані усі функціонуєчі портали. Це сприятиме акумулюванню даних, спрощенню процедури їх обробки з метою прийняття обґрунтованих рішень на усіх рівнях державного управління.

Інформаційне забезпечення управління економічними відносинами, в результаті яких формуються та розподіляються державні позабюджетні фонди, зокрема пенсійний фонд, формує

Автоматизована система оброблення пенсійної документації на базі комп'ютерних технологій (АСОПД/КОМТЕХ-W). Завдяки цій системі автоматизувались процедури [549]: призначення, нарахування та перерахування пенсій, допомог, компенсаційних виплат; ведення обліку та складання звітності в органах ПФУ. Отже, зросла ступінь точності та прозорості усіх виплат, скоротились витрати трудових ресурсів та часу уповноваженого суб'єкта управління.

Ще одна автоматизована інформаційна система «Наша сім'я» в сфері соціального захисту використовується з метою обліку інвалідів, одиноких непрацевдатних громадян, малозабезпечених громадян та їх сімей для організації соціальної допомоги за видами послуг [550]. Облік пільговиків здійснюється за допомогою інформаційної системи «Єдиний державний реєстр осіб, які мають право на пільги». Усі ці системи слугують для виконання державою соціальної функції та спрощують управління фінансовими потоками державних позабюджетних фондів грошових коштів.

Відмітимо, що інформаційне забезпечення на рівні окремих суб'єктів управління державними фінансами також може формуватися за рахунок використання певних програм та технологій, які забезпечують облік, обмін інформацією між підрозділами, координацію, регулювання, контроль та ін. До таких програм відносять: SAP, Microsoft Navision, 1С, Інформаційна система ІТС тощо. Хоча 1С і є забороненим в Україні програмним продуктом, все ж ним користуються окремі суб'єкти господарювання [551]. Це, на нашу думку, зокрема, пов'язане з відсутністю доступного аналогічного вітчизняного програмного забезпечення.

Проведене дослідження показало, що інформаційне забезпечення управління державними фінансами формується за рахунок створення електронних інформаційних систем, які акумулюють дані, необхідні для успішної реалізації завдань, поставлених перед державою в особі органів державної влади. Створені інформаційні системи сприяють покращенню комунікації між усіма зацікавленими сторонами (в т. ч. громадянським суспільством), відкритості суб'єктів управління державними фінансами, мінімізації витрат часу на акумулювання та аналіз необхідних відомостей, економії трудових і матеріальних ресурсів, розвитку власної ІТ-індустрії, формуванню державного інтегрального електронного інформаційного простору.

Результати дослідження свідчать, що у сучасному світі інформаційне забезпечення управління державними фінансами України не може формуватися без організації належного матеріально-технічного та фінансового забезпечення [552].

5.2. Механізм фінансового та матеріально-технічного забезпечення управління державними фінансами

Важливість ресурсного забезпечення системи управління державними фінансами ні в кого не викликає сумнівів. Насамперед мова йде про фінансові та матеріальні ресурси, адже від їх обсягів залежать потенційні можливості суб'єктів управління, успішність реалізації поставлених перед ними завдань та життєдіяльність системи взагалі. Саме тому виникає об'єктивна потреба у ефективній організації фінансового та матеріально-технічного забезпечення управління державними фінансами, тобто безпосередніх суб'єктів цілеспрямованого впливу на об'єкт – уповноважених юридичних осіб.

Під організацією фінансового та матеріально-технічного забезпечення управління державними фінансами будемо розуміти порядок формування фінансових, матеріальних, технічних ресурсів, склад і структура яких уможливорює ефективне виконання уповноваженими суб'єктами наданих їм функцій. Такий порядок закріплюється нормативно як на загальнодержавному рівні, так і на рівні окремих суб'єктів управління та передбачає визначення, зокрема, принципів, інструментів і методів, що використовуються з метою формування відповідного забезпечення.

До основоположних принципів організації фінансового та матеріально-технічного забезпечення відносимо: законність (забезпечення формується відповідно до норм права) та оптимальність / достатність (обсяг забезпечення відповідає потребам). Методами такої організації, як зазначалось у п. 2.2 монографічного дослідження, є: регулювання, інструктування, нормування, адміністрування, припис, облік, координація, погодження та ін.

Формування фінансового забезпечення суб'єктів управління державними фінансами здійснюється за рахунок використання бюджетних інструментів та інструментів за рахунок яких

формуються власні надходження, боргові та інвестиційні зобов'язання. Так, до бюджетних інструментів управління відносять:

- бюджетне фінансування у формі бюджетних асигнувань, бюджетних інвестицій, державних трансфертів;
- бюджетне кредитування.

Обрання доцільного та якісного бюджетного інструменту передбачає врахування основоположних принципів бюджетного фінансування (безповоротність, безоплатність, цільовий характер, відкритість, плановість, неупередженість, контрольованість [553; 554], економічна обґрунтованість, ефективність, в т. ч. й економність використання коштів) та бюджетного кредитування (поворотність, платність, строковість [555]).

На вибір інструменту впливає також джерело, за рахунок якого здійснюється формування фінансового забезпечення суб'єкта управління державними фінансами. До таких джерел можемо віднести: державний бюджет, місцевий бюджет, державні цільові фонди, фонди коштів міжнародних організацій, фонди коштів домогосподарств, юридичних і фізичних осіб. Ще одним домінантним чинником являється статус і вид діяльності суб'єкта господарювання, у якого формується фінансове забезпечення. Так, залежно від порядку створення юридичної особи, мети її діяльності і повноважень керівних осіб/органів в частині управління її ресурсами та можливостями, цих суб'єктів можна поділити на бюджетні установи⁷² та державні підприємства (табл. 5.2).

⁷² Бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими [92, ст. 2.12]

Таблиця 5.2

Джерела та інструменти формування фінансового забезпечення за окремими видами суб'єктів
управління державними фінансами

Джерело фінансування	Інструменти формування фінансового забезпечення	Бюджетні установи			Державні підприємства
		органи державної і місцевої влади ⁷³	освітні, медичні, культурні, спортивні заклади та наукові установи	установи, що виконують функції соціального захисту населення	
1) державний бюджет	бюджетні асигнування;	+	+	+	-
	бюджетне кредитування, позики;	-	+	+	+
	фінансування у формі інвестицій [556];	-	+	-	+
	державні трансферти (поточні і капітальні) [557];	-	+ ⁷⁴	-	+ ⁷⁵
2) місцевий бюджет	бюджетні асигнування;	+ ⁷⁶	-	-	-
3) державні цільові фонди, зокрема:					
- Національний фонд досліджень України;	фінансування у формі грантів, премій тощо;	-	+	-	-
- Фонд	дотації на створення спеціальних робочих місць	-	+	-	+

⁷³ Відповідно до Закону України «Про джерела фінансування органів державної влади» джерелом фінансового забезпечення органів державної і місцевої влади є виключно державний бюджет, однак фактично фонди коштів міжнародних організацій та урядів іноземних країн.

⁷⁴ Капітальні трансферти установам, організаціям: капітальні трансферти одержувачам (тобто всі капітальні видатки одержувачів); капітальні видатки вищих навчальних закладів та наукових установ відповідно до нормативно-правових актів; капітальні видатки закладів охорони здоров'я, що утримуються за рахунок бюджетних коштів.. Субсидії та поточні трансферти установам, організаціям: субсидії установам та організаціям, поточні видатки одержувачів бюджетних коштів; відшкодування відсотків за користування кредитами [557, п. 2.4.1, п. 3.2.1]

⁷⁵ Капітальні трансферти підприємствам: внески у статутні капітали суб'єктів господарювання відповідно до законодавства. Субсидії та поточні трансферти підприємствам: субсидії підприємствам; дотації сільськогосподарським товаровиробникам; субсидії на покриття збитків підприємств, фінансову підтримку підприємств на безповоротній основі, а також інші субсидії; відшкодування відсотків за користування кредитами [557, п. 2.4.1, п. 3.2.1].

⁷⁶ У випадку виконання делегованих повноважень органів місцевого самоврядування [558557]

соціального захисту інвалідів;	для інвалідів, зареєстрованих у державній службі зайнятості [559];				
- Пенсійний фонд України;	плата за послуги державним підприємствам, що здійснюють доставку пенсій;	-	-	-	+
- Фонд соціального страхування України	плата за послуги санаторно-курортним і лікувальним закладам;	-	+	-	+ ⁷⁷
4) фонди коштів міжнародних організацій та урядів іноземних країн	кредити, позики, боргові цінні папери;	+	+	-	+
	благодійні внески, дарунки, гранти, міжнародна технічна допомога тощо;	+ ⁷⁸	+	+ ⁷⁹	+ ⁸⁰
5) фонди коштів домогосподарств, фізичних та юридичних осіб (у т. ч. фінансово-кредитні установи)	орендні платежі;	+	+	+	+
	плата за надані послуги (виконані роботи, реалізовані товари);	+ ⁸¹	+	+	+
	плата за реалізацію в установленому порядку майна (крім нерухомого майна) та майнових прав [92, ст. 13.4];	+	+	+	+
	благодійні внески, дарунки, гранти тощо;	+	+	+ ⁸²	+
	штрафні санкції (зокрема господарські): штрафи, компенсаційні виплати, пені;	+	+	+	+
	плата за користування тимчасово вільними	+	+	+	+

⁷⁷ Наприклад, ДП „Клінічний санаторій ім. Пирогова” ЗАТ „Укрпрофоздоровниця” (Одеська область) [560]

⁷⁸ Відповідно до Постанови КМУ «Про створення єдиної системи залучення, використання та моніторингу міжнародної технічної допомоги», п. 9 [561]. Наприклад, органи державної влади виступають реципієнтами за проектом «Зміцнення громадської довіри (UCBI - II)», а Мінфін – за проектом «Гендерне бюджетування в Україні» [562, с. 4]

⁷⁹ Наприклад, Пенсійний фонд України виступає реципієнтом за проектом «Трансформація фінансового сектору в Україні (FST)», вартістю 23,157 млн. дол. США, строком реалізації 28.10.2016-27.12.2020 [561, с. 5]

⁸⁰ Наприклад, Державне підприємство «Наукововиробниче об'єднання Павлоградський хімічний завод» отримало міжнародну допомогу на проект «Надання допомоги зі зберігання, технічного обслуговування і утилізації твердого ракетного палива ракет SS-24», вартістю 78,916 млн. дол. США [там само, с. 4]

⁸¹ консультативні, видача документів та ін.

⁸² Відповідно до Закону Фонд загальнообов'язкового соціального страхування України на випадок безробіття може отримувати благодійні внески від підприємств, установ, організацій [429, ст. 16.1.5]

	коштами суб'єкта державного сектору економіки України;				
	дивіденди, отримані від діяльності юридичних осіб, що засновані відповідним суб'єктом господарювання;	+	+	+	+
	банківський кредит;	+	+	+ ⁸³	+
	фінансування від установ, організацій вищого рівня (внутрішньогосподарські розрахунки);	-	+	-	-
	страхові внески страхувальників та застрахованих осіб;	-	-	+	-
	добровільні внески;	-	-	+	-
	капіталізовані платежі, що надійшли у випадках ліквідації страхувальників [563];	-	-	+	-
	боргові цінні папери	-	-	-	+
б) власні фонди коштів підприємств ⁸⁴	виручка від реалізації товарів, робіт та послуг, необоротних активів;	-	-	-	+
	нерозподілений прибуток;	-	-	-	+
	амортизаційні відрахування;	-	-	-	+
	відшкодування збитків від аварій, стихійного лиха	-	-	-	+

⁸³ Наприклад, у Статуті Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України встановлено його право на отримання кредиту від банківської установи [564, п. 9.8]

⁸⁴ На нашу думку, власні фонди коштів підприємств сукупність власних фінансових ресурсів, виражених у грошовому виразі

Як видно з таблиці, бюджетні асигнування можуть отримувати лише бюджетні установи, які виступають розпорядниками бюджетних коштів. Таке фінансування здійснюється на підставі «затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, а вищим навчальним закладам та науковим установам, закладам охорони здоров'я також за наявності затверджених планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів» [453, п. 5].

При цьому, на практиці виявляється, що головне правильно скласти такі документи. Це призводить до формального відношення керівництва бюджетної установи до покладених на неї завдань. Саме тому, вважаємо, що акцент з «паперу» необхідно змістити на «результат», тобто поширити практику використання моделі «управління за центрами відповідальності»⁸⁵, при якій асигнування виділятимуться єдиною сумою [565, с. 134]. У результаті суб'єкти управління отримують більше самостійності у прийнятті управлінських рішень, які, при належному контролі, в тому числі й громадському за рахунок використання електронної системи «Відкритий бюджет», та зростанні персональної відповідальності, будуть більш раціональними та результативними.

Разом з тим, зазначена модель бюджетного фінансування у формі асигнувань може бути застосована не до усіх видів та рівнів бюджетних установ. Наприклад, вважаємо, що зокрема установи, які виконують функції соціального захисту населення (Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування тощо) не можуть отримувати бюджетні асигнування за моделлю «управління за центрами відповідальності», адже з державного бюджету фінансується не їх діяльність, а конкретні державні програми. Аналогічне відноситься й до інших установ (оборонної, екологічної та інших сфер життєдіяльності країни), які отримують бюджетні асигнування не на забезпечення своєї діяльності, а на реалізацію державних програм суспільного розвитку. Такі асигнування виділяються за програмно-цільовою моделлю фінансування.

Слід відмітити, що використання моделі «управління за центрами відповідальності» передбачає необхідність регулярного

⁸⁵ «Управління за центрами відповідальності» передбачає вільне розпорядження коштами при одночасному посиленні персональної відповідальності керівників за результати діяльності. Граничні обсяги фінансування затверджуються у загальній сумі, а деталізація витрат використовується в якості обґрунтування під час бюджетного процесу [565, с. 134]

оцінювання результативності управління державними фінансами в цілому та ефективності використання бюджетних коштів суб'єктами управління зокрема. Відмітимо, що вирізняють декілька підходів до оцінювання результативності функціонування суб'єктів управління, а саме: композиційний, функціональний, системний, цільовий та концепцію «баланс інтересів» [566]. Показники, що при цьому розраховуються можуть виступати як у кількісному, так і у якісному виразі та залежатимуть від сфери діяльності суб'єкта управління – бюджетної установи (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Показники результативності діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки України [складено автором]

Вид державних установ	Окремі показники результативності	Нормативне значення
органи державної і місцевої влади	- % виконання плану діяльності (факт / план);	100%
	- якість наданих послуг (%): дотримання строків надання та рівень задоволення отримувачів (визначається кількість та предмет скарг, проводиться опитування отримувачів послуг та ін.);	100%
	- рівень відкритості (%): наявність оприлюднених поточних планів діяльності та звітів про виконання попередніх щонайменше за 5 років;	100%
	- рівень навантаження на 1 працівника (%)	визначається окремо для кожного суб'єкту
освітні (навчальні) заклади: професійно-технічні навчальні заклади (далі – ПТНЗ), вищі навчальні заклади (далі - ВНЗ)	- рівень державної акредитації напрямів підготовки та спеціальностей;	- для ВНЗ, які здійснюють підготовку (перепідготовку) фахівців за спеціальностями одного напрямку підготовки, - наявність акредитації усіх ліцензованих спеціальностей за рівнем, не нижчим за заявлений рівень акредитації вищого навчального закладу; - для ВНЗ, які здійснюють підготовку (перепідготовку) фахівців за спеціальностями різних напрямів підготовки, - наявність акредитації не менше двох третин усіх ліцензованих спеціальностей за рівнем, не нижчим за заявлений рівень акредитації

		вищого навчального закладу [567]
	- % атестованих напрямів (професій, спеціальностей)	- для ПННЗ – не менше 75% [568]
	- рівень громадської акредитації, що здійснюється акредитованими в установленому порядку фаховими громадськими об'єднаннями, іншими акредитованими юридичними особами [569]	не менше 75%
	- рівень інституційної акредитації ⁸⁶ , що здійснюється Національним агентством із забезпечення якості вищої освіти у співпраці з національними та міжнародними експертами [569, ст. 46]	не менше 75%
	- темпи приросту кількості абітурієнтів;	позитивні
	- якісний склад абітурієнтів;	від 75 % середніх по країні
	- % працевлаштованих випускників;	не менше 75%
	- показники роботи наявних у структурі закладу центрів, що надають населенню послуги за профілем освітнього закладу (кількість наданих послуг, ступінь задоволення населення, кількість залучених студентів тощо);	→ max
наукові установи	- кількість отриманих патентів, авторських свідоцтв, ліцензій тощо [570] – створення об'єктів права власності;	залежно від профілю: для технічних наук – не менше 0,01 на 1 працівника; для
	- кількість наданих експертних висновків, заключень, консультацій;	не менше 0,05 на 1 працівника
	- обсяг виданих публікацій у журналах різних рівнів;	не менше 2 ав. арк. на 1 працівника
	- обсяг опублікованих монографій;	не менше 2 ав. арк. на 1 працівника
	- індекс цитування науковця;	→ max
	- показник впровадження наукових досягнень у практику;	не менше 0,05 на 1 працівника
	- рівень державної атестації [571];	визначена класифікаційна група [572]
медичні заклади	- рівень захворюваності населення, що перебуває на обліку;	→ min (від'ємний приріст)
	- рівень смертності населення, що перебуває на обліку;	→ min (від'ємний приріст)
	- кількість проведених профілактичних заходів;	не менше чотирьох
	- рівень державної акредитації [573];	за категорією, але не менше 70 %
культурні заклади	- частка громади, що відвідує культурні заходи;	не менше 10%

⁸⁶ Станом на початок 2019 р. спеціальним законом не визначено порядок здійснення

	- кількість проведених культурних заходів;	→ max (позитивний приріст)
	- кількість організованих просвітницьких заходів шляхом проведення лекцій, семінарів, факультативів для різних категорій населення;	не менше 4-х
установи, що виконують функції соціального захисту населення	- рівень злиденності (бідності);	→ min (від'ємний приріст)
	- кількість осіб, що відносяться до соціально незахищених верств населення;	→ min (від'ємний приріст)
	- кількість осіб, що отримали послуги;	→ min (від'ємний приріст)
	- ступінь задоволення отримувачів якістю наданих послуг;	100%
установи, що виконують правозахисні функції	- кількість кримінальних злочинів, що здійснено на відповідній території;	→ min (від'ємний приріст)
	- % скоєних злочинів на 1000 осіб наявного населення;	→ min (від'ємний приріст)
	- кількість проведених превентивних заходів;	не менше 4-х
	- рівень криміногенної ситуації на відповідній території;	→ min (від'ємний приріст)
	- % розкритих кримінальних проваджень у загальній їх кількості;	→ max (позитивний приріст)
	- % притягнених до відповідальності осіб у загальній кількості обвинувачених;	→ max (позитивний приріст)
установи, що здійснюють еколого захисну діяльність	- рівень забруднення навколишнього природного середовища;	→ min (від'ємний приріст)
	- кількість проведених превентивних заходів;	не менше 4-х
	- кількість проведених заходів, що спрямовані на відтворення природо-ресурсного потенціалу;	не менше 4-х
	- рівень впровадження на відповідній території природо-ресурсних технологій.	→ max (позитивний приріст)

Таким чином, вважаємо, що обсяг бюджетного фінансування у вигляді бюджетних асигнувань повинен залежати від результатів оцінювання зазначених показників результативності діяльності бюджетної установи та розраховуватися наступним чином:

$$A_{t+1} = A_t * i * E, \quad (5.1)$$

де A_t – бюджетні асигнування поточного періоду;

A_{t+1} – бюджетні асигнування наступного періоду;

i – прогнозний індекс інфляції;

E – показник ефективності.

$$E = \frac{I_1 + I_2 + I_n}{n} \quad (5.2)$$

де I_1, I_2, I_n – індикатори;

n – кількість індикаторів.

Крім того, варто враховувати поставлені перед суб'єктом завдання, розширення (звуження) яких повинно вплинути на обсяги бюджетних асигнувань. Як правило, наслідком таких дій є відповідне збільшення (зменшення) кількості працівників, створення нового робочого місця. Тобто, розрахунок вартості одного робочого місця дозволить визначити величину бюджетних асигнувань, на яку необхідно скоригувати розраховану суму.

Слід зауважити, що органи державної та місцевої влади, що здійснюють управління державними фінансами отримують бюджетні асигнування за статтею «фінансова та фіскальна діяльність». Статистичні дані свідчать, що показники фінансування такої діяльності за останні десять років були волатильними. Так, найбільший приріст цієї видаткової статті державного бюджету спостерігався у 2017 р. у розмірі 43,44% порівняно з попереднім роком, що може бути зумовлене активізацією заходів з удосконалення системи управління державними фінансами⁸⁷. Відмітимо, що попереднє суттєве зростання видатків державного бюджету на фінансову та фіскальну діяльність спостерігалось у 2008р. – на 41.53% порівняно з 2007 р. Тоді, вважаємо, це сталося у зв'язку з заходами, які здійснювались у зв'язку зі вступом України до Світової організації торгівлі.

Дослідження практики формування фінансового забезпечення освітніх закладів за кордоном показало, що використовуються різні джерела залежно від рівня освітнього закладу (дошкільний, шкільний, професійний, вищий) та існуючих інституційних норм [574]. В Україні, відповідно до норм Бюджетного кодексу України, з державного бюджету виділяється освітня субвенція «на оплату праці з нарахуваннями педагогічних працівників: загальноосвітніх навчальні заклади усіх ступенів; шкільних відділень навчально-виховних комплексів «дошкільний навчальний заклад - загальноосвітній навчальний заклад»; спеціалізованих шкіл (школи-інтернати); вечірніх (змінних) шкіл; загальноосвітніх навчальних закладів для громадян, які потребують соціальної допомоги та

⁸⁷ У попередньому дослідженні відмічалось, що у 2017 р. було схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, в результаті чого були реалізовані окремі заходи, зокрема, в частині середньострокового бюджетного планування, прогнозування руху бюджетних коштів, забезпечення відкритості таких процесів і розроблення відповідного інформаційного забезпечення.

реабілітації; професійно-технічних навчальних закладів державної та комунальної власності в частині забезпечення видатків на здобуття повної загальної середньої освіти; вищих навчальних закладів I-II рівнів акредитації державної та комунальної власності в частині забезпечення видатків на здобуття повної загальної середньої освіти [92, ст. 103⁻²]. Як відомо, спочатку освітня субвенція передається до місцевих бюджетів, а потім кошти перерозподіляються між зазначеними навчальними закладами. Все ж, освітню субвенцію можна вважати інструментом формування фінансового забезпечення навчальних закладів державної форми власності.

Фінансове забезпечення навчальних закладів формується також за рахунок державних кредитів, які надаються як безпосередньо певному закладу, так і фізичній особі, що отримує (бажає отримувати) освітні послуги. Так, планувалося, що у 2017 р. Апарат Міністерства освіти і науки України надасть «довгострокових пільгових кредитів на здобуття вищої освіти» у сумі 36,85 млн. грн. [267], однак план не виконано на 100%. Це, на нашу думку, пов'язано із слабкою поінформованістю громадськості про існуючі можливості отримання державного кредиту.

Відмітимо, що процедуру надання таких кредитів визначено у Постанові КМУ «Порядок пільгового кредитування для здобуття професійно-технічної та вищої освіти» [575]. При цьому, проведене дослідження показало, що кредити на навчання надаються в межах квот, встановлених Міністерством освіти та науки України (далі – МОН) для центральних органів виконавчої влади, до сфери управління яких належать навчальні заклади та для навчальних закладів МОН. Дослідивши встановлені умови, вважаємо, що окремі положення потребують уточнення та економічного обґрунтування. Зокрема, пропонуємо редагувати норму, за якою передбачено, що «сума кредиту повертається із сплатою трьох відсотків річних суми заборгованості за кредитом протягом п'ятнадцяти років починаючи з дванадцятого місяця після здобуття одержувачем кредиту в установленому порядку відповідного освітнього (освітньо-кваліфікаційного) рівня до державного бюджету або до місцевих бюджетів з виплатою щороку однієї п'ятнадцятої частини загальної суми одержаного кредиту та відсотків за користування ним» [576, п. 18]. На нашу думку, відсотки за користування кредитом слід прив'язати до індексу інфляції, що дозволить уникнути бюджетних втрат у випадку різкого зростання цін у країні (на кшталт такого,

який стався у 2015 р.⁸⁸). Хоча державний кредит на навчання й відіграє здебільшого соціальну роль, все ж, слід враховувати й економічну доцільність, тому вважаємо, що термін надання кредиту повинен залежати від його суми та статусу особи, яка його отримує (інвалід, дитина з багатодітної сім'ї, тимчасово переміщена особа тощо). Такі норми сприятимуть соціальній справедливості, призведуть до зацікавленості студентів у конкретних результатах, адже від них залежатиме майбутнє працевлаштування. Крім того, використання державного кредиту дозволить оптимізувати доходи і видатки державного бюджету та покращити фінансове забезпечення навчальних закладів.

Державний кредит може бути дієвим інструментом фінансового забезпечення й суб'єктів державного сектору економіки, які відчують потребу в обігових коштах. В Україні бюджетна позика, наприклад, надається «Аграрним фондом виробникам зерна, яке є об'єктом державного цінового регулювання» [577]. Таким чином, аграрії мають можливість отримати більш дешевий кредитний ресурс під заставу майбутнього врожаю, що позитивно відобразиться на результативності їх діяльності. Саме тому вважаємо, що активне використання інструменту державного кредитування по відношенню до суб'єктів господарювання державного сектору економіки України дозволить оновити їх основні засоби, підвищити конкурентоздатність та ефективність управління фінансово-господарською діяльністю.

Бюджетні позики надаються також державним цільовим фондам на покриття дефіциту бюджету. Наприклад, Пенсійний фонд України може безоплатно отримати кошти, які необхідно повернути до кінця бюджетного року. Це дозволяє ПФУ вчасно виконувати свої зобов'язання перед громадянами. Така ситуація склалася у 2018 р.: ПФУ отримав бюджетну позику, яка не була запланована у державному бюджеті [578]. На нашу думку, це свідчить про прорахунки під час планування як бюджету ПФУ, так і державного бюджету України. Крім того, бюджетна установа не змогла вчасно повернути отримані кошти, що, як наслідок – викликало необхідність скорочення окремих видаткових статей державного бюджету або перенесення строків їх погашення. Усе це свідчить про порушення принципів надання позик та норм бюджетного законодавства.

⁸⁸ Інфляція за 2015 р. склала 43,3% [295]

Слід зазначити, що найбільшим позичальником коштів з державного бюджету є електроенергетична галузь в особі апарату Міністерства енергетики та вугільної промисловості України, яке, навіть у важкі 2014-2015 роки отримувало більше 2 млрд. грн., а у 2016 р. – 3,7 млрд. грн. Більша частина таких коштів останніми роками спрямована на «будівництво повітряної лінії 750 кВ Запорізька – Каховська» [579]. Таким чином бюджетні кошти вкладаються у державне підприємство «Національна енергетична компанія «Укренерго»⁸⁹ з метою «підвищення надійності режимів роботи південної частини ОЕС України» [580]. Вважаємо, що такі фінансові операції є економічно виправданими, оскільки за 2017 рік частина чистого прибутку ДП «НЕК «Укренерго», що вилучається до бюджету, склала 505,7 млн. грн., а податок на прибуток – 667,6 млн. грн. [581].

Водночас, фінансове забезпечення ДП «НЕК «Укренерго» формувалось не лише за рахунок бюджетного кредиту, а й шляхом запозичень у міжнародних фінансових організацій, зокрема таких як Європейський банк реконструкції та розвитку. Наприклад, відповідно до укладеної 19.10.2010 р. угоди державне підприємство повинно отримати кредит у сумі 175 млн. грн. на аналогічний проект «Будівництво повітряної лінії 750 кВ Запорізька – Каховська», останньою датою погашення якого є 20.10.2025 р. [583]. При цьому аудиторів Рахункової палати відмічають, що «безпосередньо на будівництво ПЛ 750 кВ Запорізька АЕС – Каховська станом на 01.07.2014 використання кредитних коштів відсутнє» [584, с. 17]. Об'єктивно виникає питання: на що ж спрямовувалися кредитні кошти, якщо не на будівництво? На проекти, дозволи, заробітну плату та відрядження адміністративного персоналу, ...!? І так тривало з 1990-х років. Усе це свідчить про необхідність складання реальних планів, в т. ч. й фінансових, забезпечення системного контролю за їх виконанням, посилення відповідальності до уповноважених осіб.

Слід зазначити, що останніми роками в Україні актуалізувалось значення такого джерела формування фінансового забезпечення управління державними фінансами як фонди коштів міжнародних організацій та зарубіжних країн, з яких надаються кредити, позики, гранти, допомога тощо. За рахунок іноземних кредитів та позик суб'єкти господарювання державного сектору економіки мають

⁸⁹ На початку 2019 р. право на управління підприємством отримало Міністерство фінансів України [582]

можливість розвиватися. Наприклад, відповідно до «Угоди про позику (Проект "Модернізація державної податкової служби України - 1") між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку» від 4 вересня 2003 р. Україна в особі Міністерства фінансів отримали позику у розмірі 40 млн. дол. США [585]. Разом з тим, варто розраховувати економічну доцільність таких позик та їх наслідки для бюджету держави. Так, за зазначеною вище угодою, лише одноразова комісійна виплата банку склала 1% від суми позики, тобто 400 тис. дол. США або 2,133 млн. грн. [586]. Відповідно наведеного графіка погашення позики, останній строк погашення якої 15.08.2023 р. виплата основної суми позики складе 50,8 млн. дол. США. Додатковими витратами для позичальника може бути «збір за невикористану частину кредиту у розмірі трьох четвертих одного відсотка (3/4 від 1%) річних від основної суми незнятих коштів Позики» та «відсотки на основну суму Позики, зняту й не погашену, за ставкою для кожного Відсоткового періоду, яка дорівнює Базовій ставці ЛБОР плюс Сукупний спред ЛБОР» [585, р. 2.05; 2.06]. Усе це може бути додатковим фінансовим тягарем для бюджету України. Більш того, вони є непродуктивними. Саме тому, міжнародні кредити і позики, що отримують суб'єкти державного сектора економіки України, повинні бути економічно та соціально затребуваними, обґрунтованими, а їх використання – результативним.

Поширеним явищем формування фінансового забезпечення стало отримання суб'єктами державного сектору економіки України міжнародної технічної допомоги, грантів. Так, за офіційними даними за 2015-2017 рр. розмір міжнародної матеріально-технічної допомоги, який отримали органи державного управління склав 5,3 млрд. дол. США [248]. Наприклад, 23,1 млн. дол. США уряд США запланував виділити на проект «Трансформація фінансового сектору в Україні», реципієнтами коштів за яким являються НБУ та Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку України. З жовтня 2016 р. по грудень 2020 р. ці органи повинні працювали над: підвищенням у громадян рівня довіри до банківської системи, доступністю кредитів для малих і середніх підприємств та фінансових послуг для громадян, забезпеченням стабільності пенсійної системи та ін. А зокрема Міністерство економічного розвитку і торгівлі України є одним із реципієнтів коштів у сумі 14,5 млн. дол. США, які мають бути використані з метою запровадження реформ в країні [587].

Відмітимо, що за результатами дослідження організаційно-правових засад залучення органами державного управління міжнародної матеріально-технічної допомоги встановлено необхідність вдосконалення на загальнодержавному рівні порядку реєстрації, обліку, оподаткування, моніторингу та оцінювання результативності реалізації профінансованих проектів [248]. З метою створення для нашої країни іміджу відповідального реципієнта пропонуємо урегулювати ці питання та зорієнтувати результативні показники виконуваних проектів на пріоритети соціально-економічного розвитку України.

Ще одним інструментом формування фінансового забезпечення суб'єктів управління державними фінансами являються державні інвестиції, які спрямовуються на суспільний розвиток. В Україні відповідальним органом за «відбір державних інвестиційних проектів, розроблення та реалізація яких здійснюється з використанням державних капітальних вкладень» є Міжвідомча комісія з питань державних інвестиційних проектів [588, п. 3]. Цей колегіальний орган здійснює економічну оцінку розробленого проекту «шляхом аналізу залежно від мети (отримання прибутку та/або досягнення соціального ефекту) та масштабності інвестиційного проекту, зокрема його вартості: до 30 млн. гривень включно - аналіз ефективності витрат; понад 30 млн. гривень - аналіз витрат і вигод» [589, п. 6]. На наш погляд аналіз вигод від реалізації проекту повинен відбуватися незалежно від оціночної вартості проекту. Крім того, вважаємо, що на відбір державного інвестиційного проекту повинна впливати громадськість. У цьому контексті пропонуємо запровадити середньострокове планування державних інвестицій⁹⁰ та оприлюднювати такі плани на офіційному веб-сайті Міністерства економічного розвитку і торгівлі України⁹¹ з метою надання можливості громадянському суспільству впливати на відбір найбільш пріоритетних проектів. Крім того, середньострокове планування державних інвестицій повинно бути узгоджене із стратегічним планом розвитку країни та середньостроковим

⁹⁰ Відповідно до Стратегії розвитку державних фінансів впровадити середньострокове планування державних інвестицій передбачалось ще у I кварталі 2018 р. [590]

⁹¹ Оскільки Мінекономрозвитку нормативно уповноважений здійснювати зовнішній моніторинг «шляхом аналізу інформації щодо стану розроблення (реалізації) державних інвестиційних проектів, поданих головними розпорядниками» [591]

бюджетних плануванням, що дозволить врахувати пріоритети суспільного розвитку та фінансові можливості їх досягнення.

Варто зазначити, що у існуючому на кінець 2018 р. переліку інвестиційних проектів за вартістю необхідних капіталовкладень абсолютна першість належить транспортній інфраструктурі – 64,7%. Реконструкція, будівництво та «розвиток» автомобільних доріг також лідирує за обсягами фінансування: станом на 1.01.2018 р. профінансовано 7,76% загальної вартості усіх проектів зазначеної галузі [591]. Водночас, вважаємо, що цей показник є достатньо низьким про те, що визначені проекти (всього їх 13) взагалі можуть бути не реалізовані. Аналогічна ситуація склалася і в інших галузях, у які передбачено здійснити державні інвестиції. У цьому зв'язку вважаємо, що з метою усунення розпорошення бюджетних коштів, необхідно зменшити кількість інвестиційних проектів до 7 за обраними пріоритетними галузями. Більш того, на нашу думку, в першу чергу повинні реалізовуватися інвестиційні проекти, строк окупності яких менший. Наприклад, створення платних доріг надасть можливість повернути вкладені кошти.

На другому місці за вартістю інвестиційних проектів знаходиться сфера охорони здоров'я. Станом на 1.01.2018 р. суб'єкти господарювання, що працюють у зазначеній сфері отримали 18,65% від загальної вартості таких державних інвестиційних проектів. Інвестиції у цю сферу можуть позитивно позначити на здоров'ї нації, а отже й на продуктивних силах. Разом з тим, кошти повинні бути спрямовані на інноваційні наукові розробки у сфері профілактичної та клінічної медицини, а не на будівництво (реконструкцію, реставрацію) медичних закладів⁹².

Слід зазначити, що найменше від застосування інструменту державних інвестицій забезпечені суб'єкти господарювання, що працюють в агропромисловому комплексі (0,06%). Вважаємо, це, в першу чергу, пов'язане із пріоритетністю використання у цій галузі інструменту кредитування, що є обґрунтованим, адже агропромисловий комплекс самоокупний. Однак, на нашу думку, певний інвестиційний інтерес для держави може представляти переробна галузь, яка дозволить створити нові робочі місця та отримувати додаткову вартість. Це, в свою чергу, призведе до

⁹² Як свідчать дані більша частина проектів у сфері охорони здоров'я присвячена саме будівництву корпусів, блоків медичних закладів [592]

збільшення надходжень до державного бюджету та державних цільових фондів.

На відміну від інвестицій, що застосовуються з метою повернення капіталу з приростом, капітальні трансферти з державного бюджету є «невідплатними односторонніми платежами органів управління, які не ведуть до виникнення або погашення фінансових вимог. Вони передбачені на придбання капітальних активів, компенсацію втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу, або збільшення капіталу одержувачів бюджетних коштів. До цієї категорії включаються також трансфертні платежі підприємствам для покриття збитків, акумульованих ними протягом ряду років або таких, які виникли в результаті надзвичайних обставин.» [593]. На нашу думку, видатки державного бюджету на покриття боргів підприємств не можуть бути капітальними трансфертами, оскільки не передбачають приріст капіталу. Тобто, сутність капітальних вкладень, навіть у формі одноразових невідплатних, безповоротних платежів, спотворюється. Вважаємо, що такі платежі являються поточними трансфертами.

Вітчизняним законодавством передбачено можливість отримання субсидій та поточних трансфертів підприємствами, установами, організаціями, які «відповідно до функціональної класифікації видатків бюджету та кредитування відносяться до: наукових досліджень (наприклад, КФКВК 0750 «Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері охорони здоров'я», КФКВК 0840 «Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері духовного та фізичного розвитку», КФКВК 0980 «Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері освіти», КФКВК 1080 «Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері соціального захисту» тощо) та економічної діяльності (КФКВК 0400), зокрема: сільське господарство, паливно-енергетичний комплекс, транспорт, будівництво, зв'язок, тощо; житлово-комунального господарства (КФКВК 0600)» [594]. Таким чином з державного бюджету фінансуються наукові роботи, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектора економіки України [595]. Найменше субсидій та поточних трансфертів підприємствам (установам, організаціям) перераховано у 2016 р. – 1,2% від загальних видатків бюджету (рис. 5.1), що, на нашу думку, обумовлено скороченням цієї видаткової статті на 21% порівняно з 2015 р. та

значним зростанням інших, зокрема видатків на соціальний захист на 47,3% (в т. ч. виплат пенсій і допомоги на 49,9%) [267].

Як свідчать офіційні дані, першість за показником «частка капітальних і поточних трансфертів підприємствам (установам, організаціям) у видатках державного бюджету» за останні десять років належить 2007 р. у розмірі 8,4% та 7,3% відповідно. На нашу думку, це є наслідком високих темпів економічного зростання у цей період (приріст ВВП склав 7,3%), зростання рівня зайнятості населення (до 59,1%) [596], що обумовило збільшення обсягу вхідних фінансових потоків державного бюджету (на 23,1%). Таким чином, державні трансферти виступають активним інструментом формування фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору економіки України лише у випадку економічного зростання в країні.

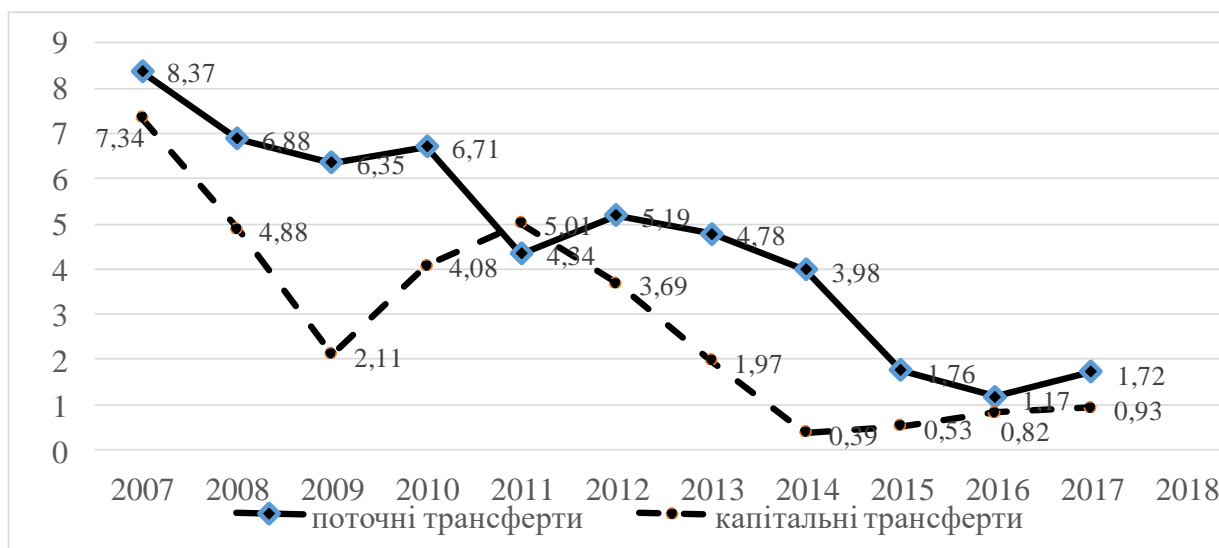


Рис. 5.1. Частка поточних та капітальних трансфертів у видатках державного бюджету України, % [267]

Державні трансферти використовуються як інструмент розподілення коштів державних цільових фондів. Наприклад, з Фонду соціального захисту інвалідів підприємствам, установам, організаціям виділяються дотації на створення спеціальних робочих місць для інвалідів, зареєстрованих у державній службі зайнятості. [597]. Так, Постановою КМУ «Про реалізацію статті 18-1 Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» «розмір дотацій на створення одного спеціального робочого

місця для інваліда не повинен перевищувати: 40⁹³ та 100 мінімальних заробітних плат⁹⁴ [597, п. 13] (у 2019 р. 166920 грн. та 4173000 грн. [295]). Разом з тим, за офіційними даними Рахункової палати за 1991-2017 рр. Фондом надано лише п'ять таких дотацій [598, с. 14]. Відмічається, що в середньому створення одного робочого місця для інваліда, зокрема у 2016 р. коштувало 337,7 тис. грн. [248, с. 176], за паспортом відповідної бюджетної програми на 2018 р. цей показник передбачений у розмірі 242,4 тис. грн. [599], на фактично в окремих випадках він сягав 649,8 тис. грн. [598, с. 19]. Тобто, суб'єкти господарювання недостатньо умотивовані. Саме тому вважаємо, що необхідно переглянути дотаційний норматив та спрямувати такі кошти у державний сектор економіки України. Це дозволить, з одного боку, створити додаткові робочі місця для окремої категорії соціально незахищеної верстви населення⁹⁵, а з іншого – збільшити обсяги фінансового забезпечення державних підприємств і закладів.

Фонди коштів державних цільових фондів також можуть бути використані з метою формування фінансового забезпечення державних підприємств. Наприклад, Пенсійний фонд України сплачує ПАТ «Укрпошта» за послуги з доставки пенсій у містах 0,79% суми пенсійних виплат, а в сільській місцевості 1,56% [600]. У Бюджеті фонду на 2019 р. на ці послуги планується витратити 1,08 млн. грн. [601]. Ця сума й формуватиме фінансове забезпечення окремого державного підприємства.

Оскільки підприємства, установи, організації надають платні послуги та здають майно в оренду джерелом формування їх фінансового забезпечення можуть бути фонди коштів домогосподарств, юридичних і фізичних осіб. У цьому випадку обсяг фінансового забезпечення залежить від правильності визначення цін на відповідні товари, роботи, послуги. Відмітимо, що за офіційними даними у 2017 р. «внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами,

⁹³ якщо таке місце створюється шляхом пристосування основного і додаткового устаткування, технічного обладнання на наявному робочому місці або на наявній ділянці виробничої площі [597, п. 13]

⁹⁴ якщо робоче місце створюється шляхом встановлення основного і додаткового устаткування, технічного обладнання у зв'язку з неможливістю пристосування наявного робочого місця або наявної ділянки виробничої площі чи відсутністю місць і ділянок [там само]

⁹⁵ Кількість безробітних осіб з інвалідністю, що претендувала на роботу, на початок 2017 р. становила 44,4 тис. осіб, у той час як заявлено 3,9 тис. робочих місць [598, с. 14]

безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи в сумі майже 642,9 млн грн, у тому числі бюджетами – близько 301,6 млн гривень» [602, с. 14]. Наприклад, «реалізація за заниженою вартістю або безоплатно послуг (крім адміністративних), які надаються на платній основі склала понад 41,9 млн грн.» [602, с. 16]. Хоча ці суми визначені за результатами перевірок суб'єктів господарювання державної та комунальної форм власності, їх величини свідчать про необхідність подальшого вдосконалення механізму управління суспільними фінансами.

Фінансове забезпечення установ, що виконують функції соціального захисту населення формується, зокрема, за рахунок страхових внесків страхувальників і застрахованих осіб. Наприклад, для Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, Фонду соціального страхування на випадок безробіття розмір таких внесків встановлюється на загальнодержавному рівні та залежить від пріоритетів соціально-економічного розвитку. Наприклад, у 2015 р. було прийняте рішення про необхідність зменшення відсотку нарахувань ЄСВ та скасування його утримань з метою легалізації заробітної плати⁹⁶. Однак, як відмічалось раніше, очікуваного ефекту у 2016 р. не відбулось – надходження ЄСВ скоротились на 34,2 % [267], та, як наслідок – збільшився дефіцит фонду. Таким чином, ставка обов'язкових страхових внесків повинні бути економічно обґрунтованими. Крім того, можуть бути створені стимули для збільшення обсягів добровільних внесків за рахунок заохочення громадян, що працюють за кордоном, в першу чергу шляхом активізації накопичувальної системи пенсійного страхування та встановлення державної відповідальності перед вкладниками. Для цього необхідно змінити підходи до державного пенсійного страхування, які передбачатимуть можливість отримання добровільно застрахованими особами додаткових вигід у вигляді самостійного визначення застрахованою особою пенсійного віку, страхового стажу, періоду пенсійних виплат та ін. Разом з тим, повинна бути проведена масштабна роз'яснювальна робота з використанням маркетингових

⁹⁶ За даними Державної служби статистики України у 2016 р. порівняно з 2015 р. кількість зайнятого населення скоротилась на 1%, а розмір середньомісячної заробітної плати у розрахунку на одного працівника зріс на 23,55% [330]

технологій спрямованих на формування позитивного іміджу Пенсійного фонду України.

Штрафні санкції, які сплачуються як за порушення норм господарських договорів, так і за порушення законодавства України також являються інструментом формування фінансового забезпечення суб'єктів управління державними фінансами. Надходження від його застосування мають періодичний характер та залежать не стільки від ефективності діяльності таких суб'єктів, скільки від інших учасників економічних відносин. При цьому, розмір штрафних санкцій залежить від діючих правових норм та впливає на стан дотримання фінансової дисципліни.

Відмітимо, що у зв'язку з застосуванням штрафних санкцій до суб'єкта державного сектору економіки, його фінансовий стан може суттєво погіршитись. Наприклад, за рахунок курсових різниць і додаткових нарахувань у вигляді штрафів⁹⁷, компенсаційних виплат і пені за 2,5 роки збитки АТ «ОПЗ» збільшилися в 14 разів [248, с. 89-90].

Фонди коштів домогосподарств, юридичних і фізичних осіб також можуть бути джерелом формування фінансового забезпечення державних підприємств. За їх допомогою може бути збільшений статутний капітал підприємства, зокрема, за рахунок розміщення додаткового випуску акцій та залучення фінансових ресурсів у вигляді приватних інвестицій і поворотної фінансової допомоги. Використання коштів домогосподарств, юридичних і фізичних осіб у якості джерел формування фінансового забезпечення, позитивно впливає на фінансову стабільність державних підприємств.

Матеріально-технічне забезпечення суб'єктів управління державними фінансами формується на етапі створення таких осіб, а його стан та оновлення залежить від стану їх фінансового забезпечення. До такого забезпечення відносять: землю, будівлі, споруди, машини, обладнання та інші засоби виробництва. Змістовна наповненість матеріально-технічного забезпечення визначається видом діяльності суб'єкта управління.

Як вже відмічалось, без належної матеріально-технічної бази відповідний суб'єкт не може повноцінно виконувати покладені на нього завдання та функції. Наприклад, клінічним госпіталем і клінічним санаторієм «Аркадія» Державної прикордонної служби

⁹⁷ визнані штрафні санкції АТ «ОПЗ» за 2015 р. склали 2 млрд 91,7 млн. грн. [248, с. 89-90]

України «через відсутність сучасного медичного обладнання, застарілість і майже стовідсоткову його зношеність не здійснювалось автономне комплексне медичне дослідження військовослужбовців, профілактика тяжких захворювань». Більш того, наслідком цього стало витрачання установою 0,6 млн. грн. бюджетних коштів на оплату діагностичного обстеження та лікування військовослужбовців Державної прикордонної служби України в інших закладах охорони здоров'я [248, с. 200]. Недосконалість матеріально-технічної бази призводить не лише до бюджетних витрат, а й до бюджетних втрат і недонадходжень. Так, відсутність належних технічних засобів митного контролю у митних органах «негативно впливало не лише на якість і своєчасність надання митних послуг, а й створювало корупційні ризики та небезпеку ввезення на територію України або вивезення з України заборонених і контрабандних товарів» [248, с. 47]. Аналогічні проблеми зі станом матеріально-технічного забезпечення спостерігаються у значній кількості суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

З метою оптимізації матеріально-технічного забезпечення пропонується затвердити його нормативні значення за видами суб'єктів господарювання державного сектору економіки (на кшталт існуючих нормативів для початкових спеціалізованих мистецьких навчальних закладів (шкіл естетичного виховання) [603]. Нормативи матеріально-технічного забезпечення залежать від виду діяльності, підрозділу, кількості працівників суб'єкта управління державними фінансами та повинні визначатися керівниками відповідних закладів (установ, організацій). При цьому також повинні бути враховані максимальні та мінімальні строки використання, визначені, зокрема Податковим кодексом України [357, ст. 138.3.3-138.3.4]. На підставі отриманої «знизу» інформації кожний окремий орган підпорядкування має затвердити відповідний нормативно-правовий акт. Наприклад, по ДФС може бути встановлено, що на одного працівника приходить один комп'ютер (стаціонарний або портативний), а на кожні п'ять осіб – принтер та ксерокс з корисним строком використання такої техніки до десяти років та ін. Водночас, втілити усі зазначені вище рекомендації в життя неможливо без належної організації кадрового забезпечення управління державними фінансами.

5.3. Особливості формування кадрового забезпечення управління державними фінансами

Кадрові питання завжди були одними з найбільш складних та такими, що стоять на порядку денному будь-яких суспільних трансформацій. Інформаційно-технологічна революція лише загострила цю проблему, адже висунула нові вимоги до особового складу працівників усіх сфер та галузей економіки. Невиробнича сфера, до якої належить управління державними фінансами, не стала виключенням. Постало завдання з організації кадрового забезпечення, здатного своєчасно реагувати на усі виклики сучасного світу, змінні у часі суспільні потреби та інтереси. Його вирішення потребує врахування наявних в країні людських ресурсів та їх потенційних можливостей, створення умов для формування у кожної окремої особистості належного рівня кваліфікації, професійних навичок і вмінь, ціннісних орієнтацій, психологічної стійкості та комунікаційних здібностей, а також впровадження ефективних мотиваційних підходів.

Реформа державного управління в Україні викрила недостатність висококваліфікованих кадрів, здатних успішно реалізовувати поставлені перед ними завдання, забезпечувати надання належних якісних суспільних благ і послуг населенню. Це зумовило необхідність реформування інструментів механізму кадрового забезпечення державного управління взагалі та управління державними фінансами зокрема: формування державного замовлення на відповідні кадри, залучення необхідних спеціалістів, проведення об'єктивних і відкритих конкурсів, здійснення перепідготовки кадрів та підвищення їх кваліфікації [604; 605].

З метою підготовки кадрів для системи державного управління формується державне замовлення, що виконують державні навчальні заклади. Вже на цьому етапі надзвичайно важливо чітко визначити професійні вимоги до спеціалістів, що здійснюватимуть управління державними фінансами, які й будуть закладатися в навчальні плани ВНЗ. Це дозволить сформувати у майбутніх працівників належні знання вітчизняного і міжнародного законодавства, концептуальні і методологічні основи державного управління та фінансів, уміння проводити критичний аналіз, працювати у команді, приймати управлінські рішення і брати на себе відповідальність. При цьому

необхідно оцінювати економічну ефективність від державних інвестицій у людський капітал.

Слід зазначити, що, наприклад, на підготовку кадрів у сфері фіскальної політики вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації (Університет державної фіскальної служби України) у 2016 р. витрачено 151,2 млн. грн. [606], у 2017 р. – 180,3 млн. грн. [607], а у 2018 р. – 201,7 млн. грн. [608]. Можемо бачити щорічне зростання видатків державного бюджету на підготовку кадрів для фіскальних органів. При цьому середньорічна кількість студентів денної та заочної форми навчання, що навчаються за загальним та спеціальним фондом, становить 6498 осіб [609]. Це складає близько 15,5% загальної чисельності працюючих в органах ДФС [609]. Урахування цього показника та показника плинності кадрів у фіскальних органах дасть можливість правильно розрахувати обсяг державного замовлення та оптимізувати державні фінансові ресурси¹⁰.

На заваді формування належного кадрового забезпечення управління державними фінансами України стоять проблеми, які існують у сфері державного замовлення. Так, за результатами контрольних заходів органів Рахункової палати було встановлено, що «система конкурсного відбору виконавців державного замовлення є недосконалою і не забезпечує умов конкурентного розміщення державного замовлення» [610, с. 22]. Крім того, «формальний підхід до розміщення замовлення», відсутність контролю якості підготовки фахівців та безвідповідальне ставлення усіх сторін призводять до того, що бюджетні кошти на підготовку державних службовців використовуються нерезультативно. Наприклад, протягом 2016-2017 рр. на підготовку фахівців за державним замовленням НАДС, які не завершили навчання у зв'язку з їх виключенням з ВНЗ, витрачено 967,8 тис. грн. бюджетних коштів [610, с. 23].

Аналогічна ситуація складається з підвищенням кваліфікації і перепідготовкою кадрів [611]. Відсутність чітко визначених нормативно-правових і організаційних засад створює ризики неефективного використання коштів державного бюджету. Наприклад, перепідготовка та підвищення кваліфікації у сфері боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванням тероризму обходились бюджету у 5,37 млн. грн. – у 2016 р., 6,04 млн. грн. – у 2017 р., 6,5 млн. грн. – у 2018 р. А підвищення кваліфікації у сфері фіскальної політики у 2016

р. коштувало 16,53 млн. грн. Саме тому вважаємо, що необхідно уповноважити Національне агентство України з питань державної служби (далі – НАДС) щорічно моніторити стан підвищення кваліфікації державними службовцями за відомствами як за кількісними, так і за якісними характеристиками. Крім того, варто врегулювати порядок відбору закладів, що надають відповідні послуги, та порядок їх звітування.

Вирішення проблем, пов'язаних із державним замовленням, перш за все, пропонується за рахунок здійснення планування потреби у необхідних кадрах методом екстраполяції (застосовується на рівні окремих стабільно працюючих суб'єктів), багатофакторним аналізом функціонального поділу управлінської праці (застосовується у державних підприємствах, на яких є залежність між виробничими чинниками і чисельністю персоналу), шляхом розрахунку потреби в персоналі через витрати праці (часу) тощо [612; 613]. При прогнозуванні потреби у кадрах слід враховувати фактори, які впливають на стан кадрового забезпечення управління державними фінансами: кількість штатних одиниць, в т. ч. кількість працюючих; вікову та гендерну структуру працюючих; кількість вакантних місць; рівень кваліфікації працюючих за результатами атестації; рівень плинності кадрів (у кожному окремому суб'єкті); перспективи розвитку економіки (ВВП, рівень безробіття, дефіцит бюджету тощо); кількість державних службовців на 1000 осіб наявного населення тощо. При цьому планування повинно здійснюватися на найнижчому організаційному рівні та акумулюватися на рівні відповідних органів управління. До таких органів відноситься НАДС, яке уповноважене реалізовувати державну політику у сфері державної служби [614]. Органи центральної влади [615] слід зобов'язати надавати відповідні пропозиції до НАДС, яка в результаті більш точно зможе сформулювати потребу в державних службовцях.

Вважаємо, що фахівці, підготовлені за державним замовленням, по закінченню навчання повинні відпрацювати щонайменше рік у відповідних органах, які сформували потребу у кадрах. Це сприятиме посиленню відповідальності замовників (установ), виконавців (ВНЗ) та осіб, що навчаються за рахунок бюджетних коштів. Останніх можливо також стимулювати до набуття необхідних знань і навичок у ВНЗ перспективою повернення до бюджету вкладених у них коштів у разі відрахування з ВНЗ за низьку успішність та якість навчання. По закінченню річного періоду відпрацювання у замовника кадрів, особа

має отримати можливість залишитися на зайнятій посаді, а після проходження атестації – просунути по кар'єрній драбині. На нашу думку, такі заходи дозволять сформувати резерв у кадрах та позитивно вплинуть на якість кадрового забезпечення державного управління взагалі та управління державними фінансами зокрема.

Відкритий конкурсний відбір, на якому претенденти демонструють рівень своїх знань, умінь та навичок, необхідних для заняття певної посади, за умови його об'єктивності, сприяє обранню найбільш кваліфікованих та стресостійких осіб. На цьому етапі кожний суб'єкт (установа, заклад, підприємство) самостійно формує вимоги, що висуваються до претендента відповідно до Кодексу законів про працю, Закону України «Про державну службу» та спеціальних нормативно-правових актів. Одним із таких актів є Положення про конкурс на відповідну посаду / посади, саме тому, на нашу думку, кожний вищий орган зобов'язаний його розробити і затвердити⁹⁸. Цей нормативно-правовий акт має містити чіткий порядок проведення конкурсу, склад конкурсної комісії (за посадами), терміни подачі, розгляду документів та проведення кожного з етапів конкурсного відбору.

Одним з обов'язкових етапів конкурсу на керівні посади, на наш погляд, має бути оцінювання морально-етичних характеристик особи шляхом залучення сторонніх спеціалістів-психологів та застосування поліграфу. Це дозволить обрати добросовісних осіб, схильних до саморозвитку, відповідальних та таких, що працюватимуть на благо суспільства, а не з метою власного збагачення.

Важливу роль при проведенні конкурсів на вакантні посади у сфері управління державними фінансами, оскільки мова йде про суспільні фінансові ресурси, відводиться громадянському суспільству в особі, зокрема, науковців, депутатів різних рівнів, ЗМІ, громадських організацій, незалежних аналітичних центрів, які контролюють об'єктивність встановленої процедури та більш прискіпливо перевіряють суспільну діяльність кожного претендента. Такі відомості дозволяють оцінити не лише рівень професійних знань, а й ціннісні орієнтири претендента на конкретну посаду. Крім того, громадськість може попередити правопорушення та прояв негласних тіньових форм взаємодії між претендентами і членами комісії, працівниками відповідних органів (корупцію, клановість, клієнтелізм

⁹⁸ На кшталт Типового положення про конкурс на посаду керівника державного, комунального закладу загальної середньої освіти [616]

тощо). Наприклад, на початку 2015 р. громадські активісти виявили окремі порушення процедури проведення конкурсу на посаду голови ДФС [617].

Громадянське суспільство в особі незалежних аналітичних центрів (асесмент центрів) може бути залучене до проведення конкурсу на посади в органи управління державними фінансами [618; 619]. Це дозволить приймати незаангажовані рішення щодо переможців та оптимізувати діяльність уповноважених суб'єктів, серед яких НАДС та Комісія з питань вищого корпусу державної служби [498].

Після проходження конкурсного відбору, на нашу думку, усі переможці на керівні посади в органах управління державними фінансами повинні зараховуватися на випробні три місяці. По закінченню випробного терміну з особою укладається контракт, у якому мають бути наведені результативні показники її діяльності. Результативні показники залежатимуть від виду діяльності суб'єктів державного сектору економіки України взагалі та повноважень посадової особи зокрема. Якщо на державному підприємстві це можуть бути фінансові показники (стійкості, рентабельності, ліквідності тощо), то у державному закладі – кількість і якість наданих послуг, виконаних робіт, ступінь задоволення суспільних інтересів (за даними опитування). При цьому необхідно враховувати показники навантаження, недотримання яких негативно впливає на якість суспільно корисних послуг. Наприклад, на одного суддю за рішенням Ради суддів України, на рік повинно приходиться 183 справи, тоді як у 2018 р. суддя Одеського апеляційного суду в середньому мав 907 справ та матеріалів [620]. Ці дані свідчать про недостатність кваліфікованих кадрів, яка призводить до порушення законодавства України в частині дотримання процесу здійснення правосуддя та негативно впливає на якість послуг, які фінансуються з державного бюджету. Отже, закріплення нормативів виробітки для працівників державних установ дозволяє більш точно визначити кількість необхідних фахівців. Саме тому слід зобов'язати НАДС визначити нормативи виробітки за усіма суб'єктами державного управління, що дозволить розрахувати оптимальну кількість їх працівників.

Слід зазначити, що найбільша кількість державних службовців на 1000 осіб населення України спостерігалась у 2014 р.⁹⁹ (рис. 5.2), що, на наш погляд, виглядає незрозумілим в умовах ведення активних військових дій. Водночас, показник, що зазначений за 2017-2018¹⁰⁰ роки відображає кількість штатних посад, в той час як фактична чисельність працюючих складала 85,63% та 85,76% відповідно. Тобто, близько 15% посад на державній службі залишаються вільними, що може бути обумовлене «роздутими штатами». На нашу думку розходження показників фактичної та штатної чисельності повинно становити близько 5-10%. Оскільки зазначені відхилення викривляють дані про кількісний склад державних службовців необхідно переглянути штатні розписи органів державної влади з метою усунення непотрібних або дублюючих посад.

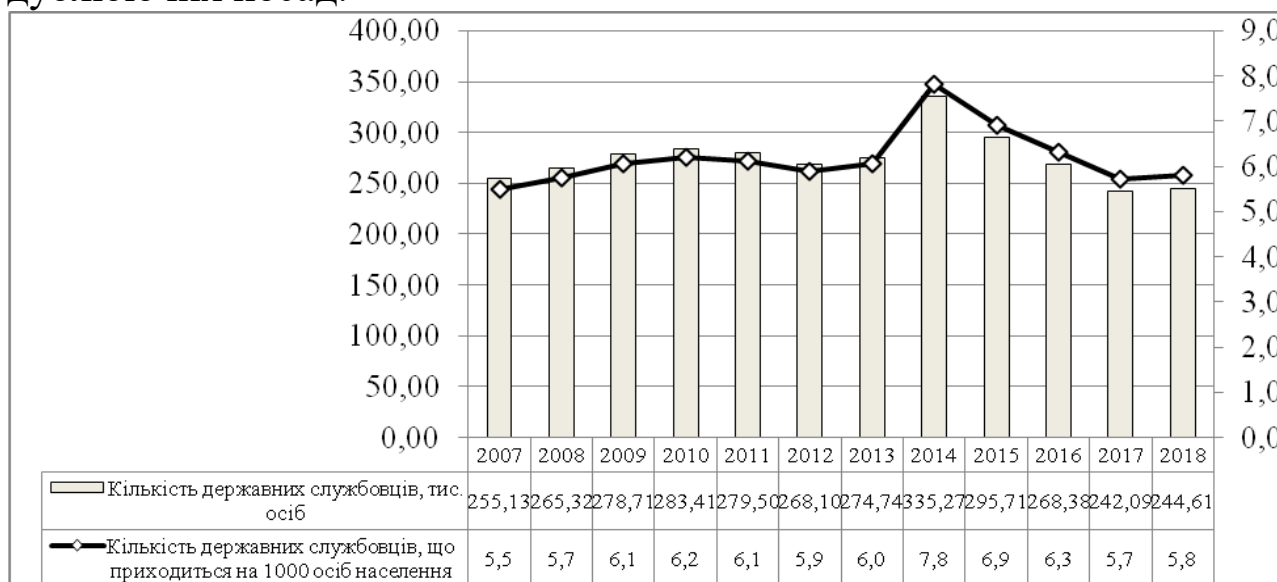


Рис. 5.2. Динаміка зміни кількості державних службовців за штатним розписом, станом на 1.01. року [621; 622; 623]

З рис. 5.2 видно, що за період дослідження на 1000 населення України припадало 5,5-7,8 державних службовців. Це відносно невисокий показник у порівнянні з іншими країнами, наприклад у Естонії у 2017 р. він становив близько 16,7 [624], а у Великій Британії

⁹⁹ Дослідження звітів НАДС та Державної служби статистики за різні роки обумовило виникнення окремих сумнівів щодо достовірності зазначених у них даних. Так, у Звіті НАДС за 2015 р. визначено, що кількість державних службовців у 2014 р. складала 295709 осіб [621], в той час як у звіті за 2017 р. ця ж величина зазначена за 2015 р. [622]. Ймовірно в одному випадку мається на увазі 31.12.2014 р., а в іншому – 1.01.2015 р.

¹⁰⁰ За попередні роки інформація щодо фактичної чисельності працюючих державних службовців відсутня

у 2018 р. – 6,5 [625]. Водночас, ці країни є багатшими за Україну: ВВП на душу населення в Естонії складає більше 30 тис. дол. США, у Великій Британії – більше 44 тис. дол. США, а в Україні – близько 9 тис. дол. США [626]. Саме тому, наша країна не може дозволити собі утримувати роздутий штат державних службовців.

Як відомо, управління державними фінансами здійснюють особи не лише зі статусом державних службовців, а й працівники патронатної служби¹⁰¹, працівники, які виконують функції з обслуговування, робітники і службовці, що працюють у відповідних суб'єктів. Якщо про чисельність державних службовців в Україні є офіційна інформація, то про чисельність усіх інших категорій працюючих у відповідних державних органах, узагальнена інформація відсутня. Це спричиняє необхідність обліку не лише державних службовців, а й інших працівників державних органів.

Вітчизняним законодавством передбачено, що патронатні служби можуть бути створені на підставі відповідних положень та наказів у державних органах різного рівня. Водночас, на практиці підрозділи та особи, які відносяться до патронатних, називаються інакше: «відділ забезпечення діяльності керівництва», «помічник», «радник» тощо. Це викривляє дані щодо чисельності певних категорій працюючих осіб та може призводити до дублювання повноважень як окремих осіб, так і цілих підрозділів. В результаті виникає ризик неефективного використання бюджетних коштів, що спрямовуються на оплату праці бюджетників.

Щодо оптимальної чисельності патронатних служб також виникають питання, які не знайшли відображення на вищому законодавчому рівні. Лише у окремих спеціальних нормативно-правових актах містяться положення відносно кількості осіб патронатних служб. Наприклад, ст. 12 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» передбачено, що «чисельність патронатної служби міністра становить не більше десяти осіб» [494].

З метою врегулювання кількісного складу працівників окремих державних органів КМУ видав Постанову «Деякі питання

¹⁰¹ «До посад патронатної служби належать посади радників, помічників, уповноважених та прес-секретаря Президента України, працівників секретаріатів Голови Верховної Ради України, його Першого заступника та заступника, працівників патронатних служб Прем'єр-міністра України та інших членів Кабінету Міністрів України, помічників-консультантів народних депутатів України, помічників та наукових консультантів суддів Конституційного Суду України, помічників суддів, а також посади патронатних служб в інших державних органах» [498, ст. 92]

затвердження граничної чисельності працівників апарату та територіальних органів центральних органів виконавчої влади, інших державних органів». Наприклад, встановлено, що гранична чисельність Мінфіну складає 744 працівники – державні службовці, Мінекономрозвитку – 903, ДФС – 2126 працівників центрального апарату, а ДКСУ – 355 працівників центрального апарату, з яких 353 – державні службовці [627]. При цьому не зрозуміло чи стосується обмеження у 2 особи до працівників патронатної служби ДКСУ чи до осіб технічного персоналу?! В той же час, інформаційні джерела свідчать, що чисельність працівників патронатних служб міністерств становить в середньому близько 20 осіб, зокрема, у Мінфіні у 2016 р. налічувалось 26 штатних одиниць, а у Мінекономрозвитку – 33 [628]. Таким чином, законодавчі проріхи, колізії та відсутність єдиного нормативно-правового акту з питань функціонування патронатної служби в Україні призводить до неконтрольованої чисельності таких осіб та їх оплати праці, невизначеності чіткого переліку посад та порядку відбору на патронатну службу.

У контексті зазначеного вважаємо, що з метою встановлення рівня оптимального кадрового забезпечення відповідних суб'єктів державного управління в цілому та управління державними фінансами зокрема, необхідно розраховувати певні показники (табл. 5.4). Оскільки сфера управління державними фінансами відноситься до нематеріальних сфер, окремі такі показники потребуватимуть застосування методу анкетування.

Таблиця 5.4

Показники кадрового забезпечення суб'єктів державної влади, що здійснюють управління державними фінансами [складено автором]

Показник*	Характеристика	Розрахунок
Виробітка	Відображає співвідношення результатів праці та витрат на неї за певний період часу	$B = \frac{K_p}{\text{Ч}}, \text{ де}$ B – виробітка; Кп – кількість наданих послуг; здійснених заходів Ч – кількість затраченого часу;
Обсяг наданих послуг, здійснених заходів	Відображає результати діяльності	- кількість, одиниць; - вартість, грн.;

Плинність кадрів	Відображає рух робочої сили	$P_k = \frac{K_z}{Ч_p}, \text{ де}$ P_k – плинність кадрів; K_z – кількість звільнених; $Ч_p$ – середньоспискова чисельність працюючих;
Достатність кадрів	Відображає кількість службовців, необхідну для виконання поставлених завдань	$D = \frac{O}{V_n}, \text{ де}$ D – достатність кадрів; O – обсяг наданих послуг, здійснених заходів; V_n – норматив виробітки на 1 працівника

* нормативні значення показників здебільшого залежать від виду діяльності суб'єкта

Якість кадрового забезпечення суб'єкта державного управління взагалі та управління державними фінансами зокрема можуть характеризувати наступні показники: частка працівників, що працюють більше п'яти років; середній вік працюючих; частка працюючих осіб, що здобули вище освіти; частка осіб, що мають науковий ступінь, вчене знання, почесні звання; структура кадрів за рангами державних службовців; кількість осіб, нагороджених відомчими відзнаками державних органів та міжнародних інституцій; частка осіб, що пройшли підвищення кваліфікації, стажування, тренінги, отримали другу і третю вищі освіти; частка осіб притягнена до відповідальності (за видами: дисциплінарна, фінансова, кримінальна).

Слід зазначити, що якісний склад кадрового забезпечення органів управління державними фінансами значною мірою залежить від діючого мотиваційного механізму, тобто оптимального набору командно-адміністративних, соціально-психологічних та економічних методів стимулювання до праці. Такими методами являється сукупність прийомів та способів заохочень (виплата винагороди, публічне визнання, підвищення по службі тощо) і покарань (грошові стягнення, притягнення до дисциплінарної відповідальності тощо), які виступають як у матеріальній (монетарній), так і в нематеріальній формах. Зазначені методи мотивації реалізуються через певні інструменти, наприклад, інструментами виплата винагороди працівникам являється розмір окладу, надбавки, премії, участі у

розподілі прибутку та ін., а інструментом грейдування¹⁰² – категорія, ранг, розряд, вчене знання тощо.

Державна служба приваблює можливістю самореалізації особистості, оскільки професійна сфера є однією з провідних сфер життєдіяльності людини [629; 630; 631; 632]. Самореалізація, в першу чергу, передбачає досягнення відчуття приналежності до певної соціальної групи, що представляє державу, завданням якої є задоволення суспільних інтересів. Готовність жертвувати особистісними інтересами заради суспільного блага може бути закладена в основу виховання. Зростаючи патріотично налаштована особистість відчуватиме потребу долучитися до групи осіб, що мають можливість цілеспрямованого впливу на суспільні процеси. Разом з тим, з метою забезпечення можливості для самореалізації особистості у державному секторі необхідно впроваджувати партисипативне управління¹⁰³.

На рівні суб'єктів управління державними фінансами може здійснюватися за рахунок створення дорадчих рад, зборів, комітетів тощо. Крім того, при партисипативному управлінні працівники можуть самостійно приймати рішення відносно: організації праці (графік роботи і відпочинку), форм оплати праці (відрядна, погодинна, тарифна система), планування діяльності окремих відділів, можливості здійснення операційного контролю, участь в інноваційній діяльності, формування підрозділів (служб, відділів, бригад тощо).

У бюджетних установах – суб'єктах управління державними фінансами, на відміну від державних підприємств, можливості для здійснення партисипативного управління звужені, з усього вище зазначеного можемо рекомендувати залучати працівників до визначення умов праці, формування структурних підрозділів та дорадчих рад. А на рівні державних підприємств партисипативне управління може здійснюватися, крім вище зазначених напрямків, шляхом забезпечення можливості участі працівників у доходах, прибутках і власності. Відчуття приналежності до прийняття управлінських рішень та у розподілі прибутків дозволить гармонійно

¹⁰² Грейдування – визначення професійної цінності працівника за рахунок віднесення його до певного щабля «ієрархічної драбини». Критеріями виступають: кваліфікація, освіта, досвід роботи, відповідальність, результативність праці та ін. [629]

¹⁰³ Партисипативне управління – вид управління, при якому наймані працівники мають можливість участі в прийнятті управлінських рішень шляхом висунування пропозицій, вироблення альтернативи та вибору остаточного рішення [631]

поєднати потреби працівників, їх мотиви і стимули та, на нашу думку, сприятиме підвищенню рівня особистої відповідальності за результати діяльності.

Бажання бути визнаним серед своїх колег, зайняти своє місце у службовій ієрархії – це ще один щабель самореалізації особистості. У цьому контексті державна служба представляє широкі можливості, зокрема й грейдування. Цей мотиваційний метод передбачає оцінювання посад за певними критеріями (відповідальність, складність роботи, наявність управлінських здібностей, кількість підлеглих, самостійність прийняття рішень тощо), залежно від яких працівників ранжують, що впливає на їх статус у колективі та рівень оплати праці. Так, грейдами на державній службі в Україні являються різні категорії посад («А», «Б», «В») та відповідні ранги (1-9), які можуть підвищуватися кожні три роки за результатами оцінювання діяльності особи. Крім того, «за особливі досягнення або за виконання особливо відповідальних завдань державному службовцю може бути достроково присвоєно черговий ранг», але «не раніше ніж через один рік після присвоєння попереднього рангу» [498, ст. 39.7]. Крім того, підвищення по службі впливає також на розмір надбавки за ранг, яка відображається на розмірі заробітної плати. Таким чином, можемо бачити використання методів заохочення державних службовців до сумлінної праці на користь суспільства в дії.

Що стосується інших категорій осіб, які працюють на державних закладах та підприємствах, можемо відмітити, що для них метод грейдування частково застосовується у вигляді розрядів, залежно від яких встановлюється розмір окладу. Цю систему називають тарифною. Однак, світовий досвід свідчить на користь саме системи грейдів, яка передбачає необхідність оцінювання більшої кількості критеріїв¹⁰⁴ з метою з'ясування ступеня важливості посади для суб'єкта господарювання. Така важливість виражається у балах, від величини яких залежить заробітна плата, на відміну від тарифної системи за якої мінімальна заробітна плата множиться на коефіцієнти. Крім того, при грейдуванні ієрархія посад не така сувора як при тарифній системі та передбачає можливість перетинання найближчих грейдів. Усе це свідчить на користь грейдалної системи, яка й повинна бути сформована у суб'єктів управління державними

¹⁰⁴ При тарифній системі оцінюють лише професійні знання, навички та досвід роботи

фінансами з метою підвищення результативності діяльності працівників.

Слід відмітити, що критерії оцінки посад та їх вага залежать від виду діяльності та організаційних особливостей суб'єкта управління державними фінансами. Основними критеріями, на наш погляд, є: умови праці, ціна помилки, досвід роботи, складність виконуваних завдань, обсяг інформації, що опрацьовується, освіта, необхідність підвищення кваліфікації, комунікаційні здібності, самостійність прийняття рішень, кількість підлеглих, відповідальність [633; 634; 635; 636]. Вага критерію залежить від виду суб'єкта господарювання та посадової позиції працівника (управлінці вищої ланки, управлінці нижчої ланки спеціалісти, робітники). Залежно від величини отриманого балу у державному секторі економіки України може визначатися грейд посади та професії та, відповідно, вилка заробітної плати.

Відмітимо, що окремі особистості можуть бути вмотивовані можливістю отримання влади, яку дає державна служба. Проте, на нашу думку, цей мотив негативно позначається на результатах професійної діяльності працівника державного органу та дискредитує державну службу взагалі. Практика свідчить, що займаючи навіть найнижчі посади в органах управління державними фінансами, службові особи нерідко зловживають своєю владою. Так, нерідко свавілля українських чиновників відбувається на всіх рівнях – починаючи від рядових працівників Центрів обслуговування платників органів ДФС та закінчуючи головою цього органу. В результаті, перші – не надають якісних послуг платникам податків, саботуючи рішення керівництва, зокрема в частині забезпечення прозорості своєї роботи, та режим роботи «вікон», а голова ДФС – завдає економічні збитки державному бюджету України та порушує конкуренцію на ринку¹⁰⁵, наприклад за рахунок необґрунтованого надання податкових розстрочок окремим суб'єктам господарювання [637].

Стабільність та додаткові гарантії також заохочують до державної служби [638]. Органи державної влади порівняно з приватними підприємствами набагато рідше скорочують штат або ліквіднуються. Тому, особи, які відчувають потребу у стабільному житті обирають саме державну службу. Щодо додаткових гарантій

¹⁰⁵ Адже у тих, хто отримує податкову розстрочку з'являються вільні обігові кошти. Крім того, додаткові переваги дає й девальвація валюти.

слід зазначити, що державні службовці, як правило, є більш соціально захищеними аніж працівники приватних підприємств. Наприклад, усі особи на державній службі працюють офіційно відповідно до трудового розпорядку, а отже мають право на щорічну відпустку, соціальне та пенсійне забезпечення. При цьому основна оплачувана щорічна відпустка державного службовця становить від 30 календарних днів [498, ст. 57], в той час як у працівників підприємств – 24 календарні дні [508].

Подяки, грамоти, відзнаки та інші види публічної немонетарної винагороди служать дієвими інструментами стимулювання працівників окремих працівників до сумлінного виконання поставлених перед ними завдань. Однак, як правило, на державній службі ці заохочення приурочують до якихось річниць (наприклад, двадцята річниця від дня заснування Рахункової палати), що, на наш погляд, викривляє їх призначення. Вважаємо, що публічне визнання повинно відбуватися за підсумками кожного календарного року.

Вдалим, на наш погляд, засобом залучення на державну службу в сільській місцевості є норма раніше згадуваної нами Постанови КМУ «Порядок пільгового кредитування для здобуття професійно-технічної та вищої освіти», яка передбачає, що «одержувач кредиту, який після закінчення навчального закладу працював безперервно за фахом не менше ніж п'ять років за основним місцем роботи у державному або комунальному закладі чи установі, що розташовані у сільській місцевості, кредит та відсотки за користування ним не повертає» [575, п. 23].

Таким чином, можемо засвідчити, що на державній службі застосовується широкий арсенал методів немонетарної мотивації – від престижу, можливості самореалізації до подовженої відпустки. Серед додаткових стимулів працювати на користь народу України можемо виділити наступне: надання права на безкоштовний проїзд залізничним транспортом, безкоштовне набуття другої вищої освіти, нормативне закріплення можливості зайнятості у нестандартних формах для окремих категорій (часткова зайнятість, праця на дому, гнучкий графік роботи тощо), забезпечення державних службовців та членів їх сімей (перша група споріднення) медичним страхуванням. Відмітимо, що частково останній засіб використовується в окремих установах та відомствах, які утримують спеціалізовані медичні заклади, що обслуговують виключно профільних працівників.

Надзвичайно важливим, на наш погляд, стимулом сумлінно та самовіддано працювати на посаді державного службовця є формування у колективі здорового конкурентного середовища та оптимального соціально-психологічного клімату [639]. З цією метою необхідно: облаштувати зону відпочинку, систематично організовувати спільні культурно-масові заходи, регулярно проводити психологічні ігри-тренінги. Дружня атмосфера, командний дух, взаємовиручка, гарна комунікація – усе це ознаки «здорового клімату» у колективі.

Формування кадрового забезпечення органів управління державними фінансами значною мірою залежить від застосовуваних інструментів матеріальної мотивації. До цієї групи відносять: винагороду у вигляді заробітної плати (оклад, надбавки, виплати, премії), матеріальну допомогу тощо. Основним інструментом монетарної мотивації, як відомо, є заробітна плата.

Відмітимо, що за останні десять років розмір заробітної плати (без нарахувань), що виплачувалася з державного бюджету України, не залежав від темпів росту економіки (рис. 5.3). Так, частка заробітної плати, що виплачується з державного бюджету України, у ВВП коливалась від 1,28% - у 2015 р. (приріст ВВП був найбільшим 26,34%) до 2,18% - у 2009 р. (приріст ВВП становив -3,66%). Крім того, не простежується стійкої тенденції за виплатами заробітної плати – в умовах жорсткої економії бюджетних коштів скорочуються видатки на заробітну плату (2014-2015 рр. [640]), які вже у наступні два роки суттєво зросли.

Слід зазначити, що дослідження, проведене Центром економічної стратегії, продемонструвало достатньо значний розмір витрат на оплату праці на центральному рівні державного управління у ВВП в Україні порівняно з Німеччиною, Іспанією, Австрією [641]. Це, на наш погляд, пояснюється значно вищими обсягами ВВП у цих країнах та їх відносною економічною стабільністю.

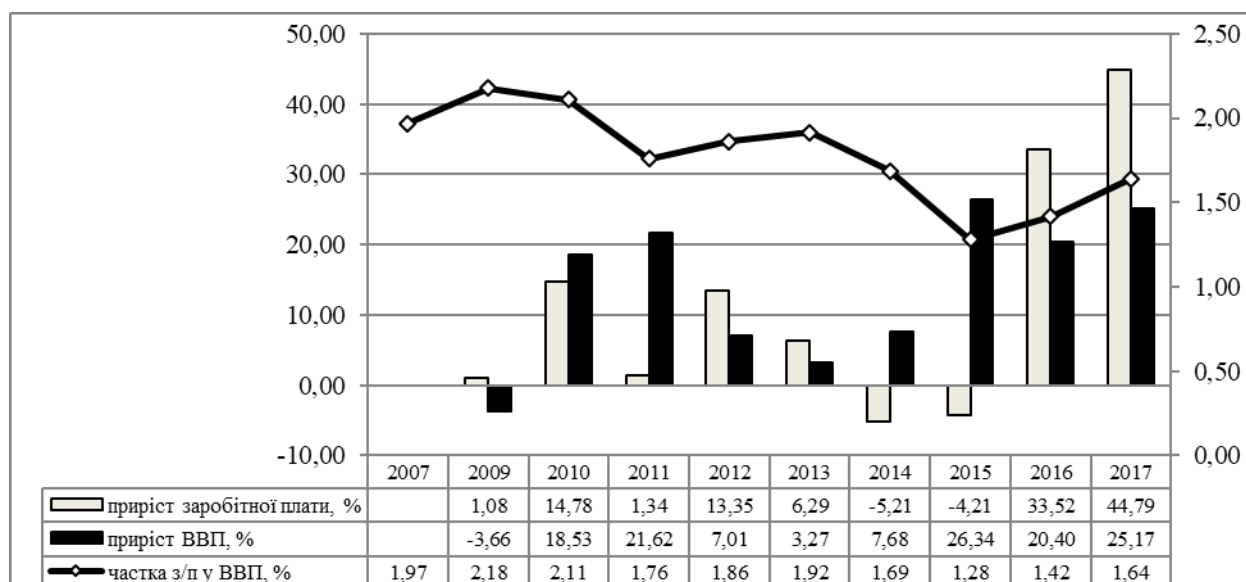


Рис. 5.3. Динаміка зміни обсягу заробітної плати, що виплачується з державного бюджету України [складено автором за даними 330]

Вважаємо, що економічна нестабільність в Україні вплинула на структуру винагороди за працю державних службовців, яка не слугує стимулом для залучення кваліфікованих кадрів до державного управління взагалі та управління державними фінансами зокрема. Так, за офіційними даними у 2016 р. посадовий оклад складав 30%, постійні надбавки – 10-20%, тимчасові надбавки – 15%, а премії – 35-45%. Звичайно, премії та доплати слугують заохоченням до старанного виконання обов'язків державними службовцями, однак вони не повинні, на нашу думку, становити більше 50% усієї суми винагороди. Крім того, такі заохочення можуть призводити до виникнення напружень у колективі через нерівномірну оплату праці та появу сумнівів у працівників щодо справедливості їх застосування. Саме через усі ці недоліки запропоновано переглянути структуру винагороди державних службовців, встановивши посадовий оклад у розмірі 40-50%, а премії (доплати) – у розмірі 10% [642]. Погоджуємось з тим, що такий підхід нівелює вірогідність застосування премій як інструменту тиску, корупції та сприятиме більш справедливому розподілу матеріальних благ.

Незважаючи на існуючі стереотипні уявлення про низьку оплату праці у державному секторі, офіційна статистика свідчить, що у 2017 р. середньомісячна номінальна заробітна плата в Україні складала 7104 грн., в той час як у сфері «державного управління й оборони, обов'язкового соціального страхування» - 9372 грн. [643]. Більш того,

заробітна плата директорів державних підприємств вражає навіть прем'єр-міністра України. Так, у голови НАК «Нафтогаз України» А. Коболева місячний оклад у 2018 р. складав близько 2,08 млн. грн. [644], а керівник ПАТ «Укрзалізниця» Є. Кравцов у лютому 2018 р. отримав 2,321 млн. грн. заробітної плати. При цьому остання величина утворилась завдяки нарахуванню премій [645], які у державному секторі економіки нерідко у декілька разів перевищують посадовий оклад. Як приклад можемо навести знову ж таки НАК «Нафтогаз України», нарахування премій у якій викликало значний резонанс у суспільстві¹⁰⁶.

Разом з тим, у працівників бюджетної сфери монетарного стимулу до праці немає, адже їх оклад встановлюється на рівні межі бідності – прожиткового мінімуму (для працездатних осіб на 1.01.2019 р. – 1921 грн.), в той час як для інших категорій працівників – на рівні мінімальної заробітної плати (зокрема з 1.01.2019 р. 4173 грн.). Саме тому, актуалізується необхідність оновлення підходів до оплати праці посадових осіб державного сектору економіки взагалі та управління державними фінансами зокрема. З цією метою необхідно вдосконалити нормативно-правову базу, що регулює питання оплати праці державних службовців.

Матеріальна допомога, яку регулярно отримують працівники суб'єктів управління державними фінансами також являється дієвим мотиваційним інструментом. Однак, дослідження показують, що питання надання такої допомоги та премій законодавчо не врегульоване. Виняток становлять державні службовці, яким відповідно до Постанови КМУ «Про затвердження Порядку надання державним службовцям матеріальної допомоги для вирішення соціально-побутових питань» може надаватися матеріальна допомога «один раз на рік у розмірі середньомісячної заробітної плати» [646]. Щодо інших категорій осіб (працівників державних підприємств, працівників патронатних служб, працівників державних органів, що виконують функції з обслуговування та ін.) – порядок надання їм матеріальної допомоги, доплат і премій встановлюється на рівні окремих суб'єктів господарювання за рішенням керівника. Таким чином, нерідко виникає проблема з об'єктивністю та справедливістю таких рішень. Більш того, це може створювати міжвідомчі, міжрівневі та міжпосадові диспропорції, які також у 2019 р. стали

¹⁰⁶ У 2018 році наглядова рада НАК «Нафтогаз України» проголосувала за виплату правлінню бонусів у сумі 45,6 млн. дол. [647]

наслідком прийняття Постанови КМУ «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України щодо впорядкування структури заробітної плати працівників державних органів, судів, органів та установ системи правосуддя у 2019 році» [648]. В результаті цього посадові оклади державних службовців 8 і 9 груп збільшились на 310 грн. у 2018 р. порівняно з 2019 р., а 1 групи – на 6 тис. грн. [649, с. 38].

Про існування недоліків нормативно-правових актів, що регулюють питання оплати праці державних службовців, відмічають також аудитори Рахункової палати. Останні встановили, що, наприклад, фактичний посадовий оклад Голови НАДС у 8,5 та у 7 разів перевищував плановий показник 2017 р. і 2018 р. відповідно [649].

Проведене дослідження свідчить про існування ряду проблем, пов'язаних з оплатою праці як нормативно-правового, організаційного, так і особистісного характеру. Станом на 2019 р. оплата праці у державному секторі економіки України не використовується як дієвий засіб стимулювання до праці. Так, за оцінками SIGMA справедливість та конкурентоспроможність системи оплати праці державних службовців в Україні у 2018 році оцінені у 1 бал за шкалою від 0 до 5 [650].

Раніше відмічалось, що методами мотивації являється сукупність прийомів та способів не лише заохочень, а й покарань. Так, покарання до посадових осіб органів управління державними фінансами застосовується у вигляді: дисциплінарного стягнення (зауваження, догани, попередження про неповну службову відповідальність, звільнення з посади державної служби [498, ст. 66]). Крім дисциплінарної відповідальності до посадової особи може бути застосовані й інші її види (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Види відповідальності за порушення бюджетного законодавства [651]

Вид відповідальності	Характеристика	Інструмент покарання
цивільна	це неvigідні наслідки майнового характеру, що покладаються на особу, яка вчинила цивільне правопорушення, не виконала чи неналежно виконала зобов'язання або посягнула на абсолютні майнові чи особисті немайнові права чи блага інших осіб [80, глава 82]	Грошове стягнення, конфіскація майна
дисциплінарна	це заходи, що застосовуються до працівника за порушення трудової дисципліни (у випадках, коли особа не підпадає під адміністративну або кримінальну відповідальність) [508, ст.147-152; 9]	Догана, грошові стягнення, зауваження, попередження, звільнення
адміністративна	це неvigідні наслідки матеріального характеру, які покладаються на особу, що посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління в результаті здійснення певних дій або бездіяльності (якщо таке порушення не підпадає під кримінальну відповідальність) [168, ст.164.12]	Попередження, штраф, оплатне вилучення предмета, конфіскація, позбавлення спеціального права, громадські роботи, виправні роботи, адміністративний арешт
кримінальна	це неvigідні наслідки для особи, що вчинила злочин, які полягають у матеріальному відшкодуванні або у обмеженні прав і свобод, що індивідуалізується в обвинувальному вирoku суду і здійснюється спеціальними уповноваженими органами [502, ст. 210]	Позбавлення волі, конфіскація майна, грошові стягнення

Таким чином, вітчизняним законодавством встановлено заходи впливу, що застосовуються до розпорядників бюджетних коштів у випадку порушення ними законодавства та види юридичної відповідальності, до якої притягують уповноважених осіб. Однак,

межі їх відповідальності не чітко виписані, не врегульований порядок притягнення до відповідальності відповідальних осіб, деякі правові норми мають бланкетний характер. Нормативно-правові недоліки та низький рівень особистої відповідальності і моральних цінностей призводять до безкарності та свавілля посадових осіб органів управління державними фінансами. Більш того, недотримання процедури притягнення до відповідальності посадових осіб може мати для державного бюджету негативні економічні наслідки. Наприклад, наприкінці 2018 р. судовим рішенням було постановлено виплатити раніше незаконно звільненому голові ДФС Р. Насірову компенсацію у розмірі 184 тис. грн. [652]

Усе вище зазначене свідчить про необхідність посилення відповідальності посадових осіб та формування дієвого механізму їх притягнення.

Підсумовуючи зазначимо, що формування кадрового забезпечення управління державними фінансами, на нашу думку, повинно враховувати рівень інформатизації процесів управління у кожного окремого суб'єкта та можливість залучення до окремих процесів сторонніх спеціалістів на засадах державно-приватного партнерства, аутсорсингу тощо. Наприклад, адміністративні послуги з реєстрації актів цивільного стану та частину пенітенціарних закладів можна передати в приватні руки. Це дозволить оптимізувати видаткову частину державного бюджету України.

Усі ці заходи не будуть мати належного ефекту без проведення результативного контролю за дотриманням суб'єктами управління взагалі та окремими посадовими особами вітчизняного законодавства і забезпечення ефективності управлінських рішень [653; 654].

РОЗДІЛ 6. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

6.1 Інституціональні засади державного фінансового контролю в Україні

Передумовою розбудови ефективної системи державного фінансового контролю є формування його інституціональних засад та вдосконалення механізму здійснення такого контролю. Інституціональні засади системи державного фінансового контролю забезпечують її системність, легітимність та цілісність, впорядковують діяльність суб'єктів контролю та визначають їх компетенції і межі повноважень.

Дієвість органів державного фінансового контролю має важливе значення для фінансової безпеки України, що обумовлено прерогативою таких факторів як бюджетна безпека і боротьба з фінансовими злочинами. Так, органи державного фінансового контролю попереджають фінансові порушення і злочини, сприяють викриттю та запобігають виникненню тіньової економіки шляхом проведення контрольних дій щодо ефективності і законності управління фінансовими ресурсами й активами [655].

На всіх етапах становлення і розвитку системи державного фінансового контролю статус і повноваження його суб'єктів регламентуються нормами права. Як відомо, найвищу юридичну силу щодо інших нормативно-правових актів має Конституція України [166], яка визначає правовий статус Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Президента України, місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування. У Конституції вписано, що контроль за використанням коштів державного бюджету від імені Верховної Ради здійснює Рахункова палата. Водночас, слід зазначити, що правовий статус спеціального органу виконавчої влади з управління фінансами та контролю за рухом і витрачанням фінансових ресурсів у Конституції України не визначений.

У той же час сьогодні в Україні функціонує розгалужена система органів державного фінансового контролю, які можна об'єднати у три групи в залежності від їх підпорядкованості (рис. 6.1).



Рис. 6.1. Основні суб'єкти державного фінансового контролю в системі державних фінансів [складено автором]

Відмітимо, що з прийняттям у 2010 р. Бюджетного кодексу України [92] були внесені корективи в розвиток системи державного фінансового контролю, зокрема уточнено контрольні повноваження окремих суб'єктів, що здійснюють контроль за формуванням, розподілом та використання державного бюджету. Проте, у Кодексі чітко не визначено перелік усіх уповноважених суб'єктів бюджетного контролю, не виписані межі їх компетенцій, об'єкти, види¹⁰⁷ та форми контролю, відсутні бланкетні норми, які дозволили б зв'язати положення загального нормативно-правового акту зі спеціальними. Тобто, питання щодо організації державного фінансового контролю у бюджетній сфері остаточно нормативно не врегульовані.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, Верховна Рада наділена повноваженнями з контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Відповідні відомості готує Комітет ВРУ з питань бюджету, що дає змогу Верховній Раді здійснювати контроль за станом: державної бюджетної політики та міжбюджетними відносинами; бюджетного процесу; державного внутрішнього та зовнішнього боргу. Крім того, Комітет ВРУ з питань бюджету

¹⁰⁷ Слід зазначити, що наприкінці 2018 р. у Бюджетному кодексі з'явилися положення, які зобов'язують розпорядників бюджетних коштів проводити внутрішній контроль та аудит і визначають їх сутність

контролює виконання Державного бюджету України [229, ст. 14] та діяльність Рахункової палати [92, ст. 109.6]. Однак, ані Бюджетний кодекс, ані Закон України «Про комітети Верховної Ради України» [229] не містить посилання на методичні підходи і порядок проведення Комітетом відповідних контрольних заходів (бланкетних норм). На підставі звітів про роботу Комітету можемо дійти висновку, що цей суб'єкт здійснює фінансовий контроль шляхом проведення експертизи нормативно-правових актів, що встановлюють правові засади формуванню, розподілу, використання бюджетних коштів та контролю за цими процесами [656].

Органом державного фінансового контролю, який діє від імені Верховної Ради України, є Рахункова палата. Контрольні повноваження Рахункової палати, на відміну від інших контролюючих органів, поширюються на Верховну Раду України, Національний банк України, державні позабюджетні фонди соціального та пенсійного страхування, органи місцевої влади та ін. [240]. При цьому останніми роками повноваження цього органу розширювались: у 2013 р. йому повернули раніше відібране право здійснювати контроль за формуванням державного бюджету, а у 2018 р. – контроль за надходженням закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавними податками (зборами), які спрямовують на виконання делегованих повноважень. Незважаючи на такі широкі повноваження, законодавство не закріплює за Рахунковою палатою статусу Вищого органу фінансового контролю, а це, в свою чергу, призводить до виникнення дискусій щодо її правового статусу.

Прогалиною як БКУ, так і Закону України «Про Рахункову палату» є упущення, наряду з формуванням та використанням бюджетних коштів, процесів, пов'язаних з їх розподілом. Така нормативно-правова неточність призводить, зокрема, до звуження повноважень Рахункової палати в частині державних цільових та бюджетних програм.

Підконтрольним ВРУ органом є Національне агентство з питань запобігання корупції, який уповноважено, зокрема, «здійснювати контроль і перевірки декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави» та контроль «за дотриманням встановлених законом обмежень щодо фінансування політичних партій, законним та цільовим використанням політичними партіями коштів, виділених з державного бюджету на фінансування їхньої статутної діяльності» [657, ст. 11]. Таким чином, цей суб'єкт здійснює фінансовий

контроль, спрямований на оптимізацію окремих бюджетних витрат та на недопущення прийняття уповноваженими особами незаконних управлінських рішень.

Бюджетним кодексом України передбачено контрольні повноваження центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, та місцевих фінансових органів з контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Відповідно Указу Президента «Про Положення про Міністерство фінансів України» [233] таким органом є Міністерство фінансів України, однією з основних функцій якого є здійснення фінансового контролю в процесі розробки, організації та управління виконанням Державного бюджету України. Відмітимо, що МФУ підпорядковується ряд спеціальних органів, які здійснюють контроль у сфері державних фінансів (ДКСУ, ДФС), тому доцільним було б затвердження порядку їх взаємодії.

Урядовим органом фінансового контролю, який перевіряє наявність відповідного бюджетного зобов'язання для платежу у бухгалтерському обліку виконання бюджетів, відповідність напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, наявність у розпорядників бюджетних коштів не використаних бюджетних асигнувань є – Державна казначейська служба України [92, ст. 112]. Відповідно до наділених повноважень ДКСУ здійснює попередній та поточний фінансовий контроль, що являється особливою характерною ознакою контрольної діяльності цього органу та є запобіжним заходом щодо можливих порушень для бюджетних установ [230]. Однак, фінансовий контроль служби, в більшій частині, здійснюється за формальною ознакою – правильність оформлення відповідних документів розпорядниками бюджетних коштів.

Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» визначає правові та організаційні аспекти діяльності центрального органу виконавчої влади, уповноваженого Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю [313], тобто Державної аудиторської служби України. Основним завданням органів ДАС є здійснення фінансового контролю за тими суб'єктами господарювання, які використовують бюджетні кошти, тобто як за розпорядниками, так і за кінцевими одержувачами бюджетних коштів на всіх рівнях [658]. У той же час, на відміну від Рахункової палати,

контрольні функції цього органу у сфері державних фінансів поширюються лише на видаткову частину централізованих фондів грошових коштів.

Слід зазначити, що у ст. 113 БКУ визначено повноваження «органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства». Водночас, на наш погляд, мова йде про ДАС, що й повинно бути чітко визначено у назві вищезгаданої статті.

Неоднозначність розуміння цілей та напрямків контрольної діяльності органів ДАС обумовлена назвою цього органу, з якої виходить, що він здійснює аудит. Разом з тим, на ряду з аудитом органи ДАС проводять фінансовий контроль у формі перевірок державних закупівель та інспектування. Відмінність аудиту від інспектування полягає у характері такої контрольної діяльності та її наслідках: за результатами аудиту надаються рекомендації щодо усунення виявлених порушень й недоліків, за результатами інспектування – накладаються штрафні санкції.

До суб'єктів управління державними фінансами, що уповноважений здійснювати контроль за повнотою та своєчасністю податкових надходжень до бюджетів різних рівнів відноситься Державна фіскальна служба України [235], яку наприкінці 2018 р. поділено на Державну податкову службу України та Державну митну службу України. Вважається, що така реорганізація сприятиме чіткому врегулюванню меж їх компетенцій та позитивно вплине на якість контрольної-аналітичної роботи цих органів, яка відобразиться на результативних показниках. Відмітимо, що контрольна робота органів ДФС у 2016 - I півріччю 2018 рр. була не результативною, оскільки 93% судових рішень прийнято на користь платників податків, що склало 63,9% донарахованих сум грошових зобов'язань [659, с. 31].

Фонд державного майна України являється ще одним суб'єктом, який, зокрема, уповноважений здійснювати контроль щодо своєчасного та повного надходження коштів від продажу об'єктів приватизації, за надходженням до Державного бюджету України плати за оренду державного майна [660, ст. 5]. Тобто, цей суб'єкт приймає активну участь у формуванні вхідних фінансових потоків до державного бюджету. Крім того, Фонд здійснює управління об'єктами державної власності. На сьогодні залишаються остаточно не вирішеними питання оцінювання та приватизації державного

майна, проведення контролю за його збереженням, забезпечення відкритості діяльності Фонду державного майна України в частині надходжень до державного бюджету дивідендів та частини чистого прибутку [659, с. 93].

Функціями з контролю за окремими надходженнями до державного бюджету України наділене Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів. Так, цей орган здійснює контроль в частині «перерахування до державного бюджету надходжень від управління активом» [661, ст. 4]. Також Національне агентство здійснює контроль за: «збереженням активу, його вартості та збільшення вартості активу; обґрунтованістю витрат, здійснених управителем у зв'язку з управлінням активом». Тобто, від ефективності діяльності зазначеного суб'єкта управління залежить стан активу, який в майбутньому може перейти у власність держави. Усе вище зазначене дозволяє стверджувати, що діяльність нещодавно створеного органу фінансового контролю може позитивно вплинути на оптимізацію державних фінансових ресурсів.

Враховуючи все вище зазначене, можна стверджувати, що незважаючи на значну кількість діючих нормативно-правових актів, вони не утворюють цілісної системи комплексного правового, економічного та організаційного забезпечення порядку здійснення державного фінансового контролю.

Слід зазначити, що ратифікація угоди про асоціацію з ЄС поставила перед Україною нові завдання, вирішення яких має сприяти виведенню вітчизняної економіки на якісно новий рівень. Передумовою досягнення таких завдань є реформування політичної, економічної, соціальної, правової сфери та системи управління. Удосконалення потребує система управління державними фінансами, об'єктивну оцінку рівня ефективності якої забезпечує державний фінансовий контроль [662; 663].

В основу розбудови системи державного фінансового контролю закладаються певні принципи (табл. 6.1).

З таблиці видно, що у положеннях Угоди про асоціацію не враховано більшість принципів державного фінансового контролю, визначених Лімською декларацією. Крім того, принципи, визначені угодою, на нашу думку, не є основоположними, оскільки не повною мірою враховують цілі та завдання як державного фінансового контролю взагалі, так і контролю у сфері державних фінансів

зокрема. Більш того, вони не були закладені в основу Закону України «Про Рахункову палату» від 2.07.2015 р., який прийнято з метою виконання положень Угоди про асоціацію. Саме тому вбачається за доцільне дослідити сутність та стан дотримання принципів державного фінансового контролю на прикладі органів Рахункової палати.

Таблиця 6.1

Порівняльний аналіз принципів, зафіксованих у нормативно-правових актах [240; 305; 664; 665]

№ з/п	Назва принципу	Угода про асоціацію	Лімська декларація керівних принципів фінансового контролю	Закон України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996	Закон України «Про Рахункову палату» від 2.07.2015
1.	Підзвітність	+	-	-	-
2.	Прозорість	+	-	-	-
3.	Економність	+	-	-	-
4.	Ефективність	+	+	-	-
5.	Результативність	+	-	-	-
6.	Законність	-	+	+	+
7.	Незалежність	-	+	+	+
8.	Гласність	-	+	+	+
9.	Публічність	-	+	-	-
10.	Запобігання порушенням	-	+	-	-
11.	Обов'язковість настання відповідальності	-	+	-	-
12.	Плановість	-	-	+	-
13.	Об'єктивність	-	-	+	+
14.	Безсторонності	-	-	-	+
15.	Неупередженості	-	-	-	+

Принцип незалежності суб'єктів державного фінансового контролю є, на нашу думку, найбільш значущим. Він передбачає організаційну та фінансову незалежність суб'єктів зовнішнього державного фінансового контролю як від виконавчої, так і від законодавчої гілки влади. Зауважимо, що ст. 3 Закону України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 р. було регламентовано незалежність Рахункової палати, натомість у ст. 1 встановлено

підпорядкованість та підзвітність цього органу Верховній Раді України. Тобто, передбачене владне підпорядкування, зокрема, шляхом виконання доручень ВРУ (ст. 6), спрямування діяльності Рахункової палати ВРУ (ст. 35) та інші. Крім того, ст. 38 Закону регламентовано, що обсяг коштів, необхідних на утримання Рахункової палати встановлюється ВРУ [664]. Усе це свідчить про те, що Рахункова палата була фінансово та організаційно залежною від ВРУ. Саме тому у Законі України «Про Рахункову палату» від 2.07.2015 р. по-перше, встановлено, що Рахункова палата самостійно визначає потребу у фінансовому забезпеченні та подає бюджетний запит до центрального органу виконавчої влади [240, ст. 5], а по-друге – є лише підзвітною ВРУ [240, ст. 1.2].

Слід зазначити, що в Україні Рахункова палата, як орган зовнішнього державного фінансового контролю, не наділена владно-розпорядчими повноваженнями (зокрема, застосовувати заходи впливу, призупиняти рух коштів та діяльність підприємства, установи, організації), як, наприклад, у Франції, де Рахункова палата має статус судового органу, що здійснює зовнішній аудит, результати якого підлягають оприлюдненню (на відміну від органів внутрішнього контролю) [666].

Зауважимо, що деякі науковці, зокрема, Чуль О.М., Барський Ю.М. [667] не виділяють нормативно закріплений (у вітчизняному та міжнародному законодавстві) принцип гласності (можна ототожнити з принципом публічності), який декларує відкритість результатів державного фінансового контролю, не пов'язаних з державною (професійною, банківською та іншою, визначеною Законом України «Про доступ до публічної інформації» [162] таємницею), шляхом оприлюднення їх через ЗМІ та мережу Інтернет. Віддаючи належне науковому доробку вчених дозволимо собі не погодитись з ними, адже, на нашу думку, суспільство повинно мати можливість здійснювати громадський контроль за станом державних фінансів та ефективністю роботи суб'єктів державного фінансового контролю, що уможливить прозорість та відкритість діяльності суб'єктів владних повноважень [162]. Особливо гостро питання дотримання принципу гласності стоїть коли мова йде про державний контроль у сфері фінансів, основною метою якого є: попередження незаконного та неефективного управління державними фінансами, що досягається в тому числі і шляхом залучення громадянського суспільства у соціально-економічне життя країни.

У дотримання принципу гласності Рахункова палата на офіційному веб-сайті розміщує інформацію щодо проведених заходів по забезпеченню суспільства необхідною інформацією та оприлюднює достатньо змістовний річний звіт результатів проведеної роботи, в тому числі і контрольної. Крім того, Законом передбачено обов'язкове оприлюднення звітів про результати діяльності Рахункової палати. Однак, строки такого оприлюднення не встановлено, у зв'язку з чим може втрачатися актуальність виявлених порушень, що негативно позначається на ефективності громадського контролю. Наприклад, річний звіт Рахункової палати за 2014 р. було опубліковано лише 11.01.2016 р. Крім того, наші спостереження показують, що нерідко річні звіти на офіційному вебсайті оприлюднюються заднім числом.

Проведене дослідження результатів діяльності Рахункової палати за 2018 рік дозволило встановити, що у 2018 році оприлюднено 7740 матеріал (майже на 182,8% більше, ніж у 2017 році) [659, с. 115]. Водночас, у звіті відсутня інформація щодо кількості як проведених контрольних заходів, так і оприлюднених матеріалів таких заходів, що не дозволяє встановити показник відкритості результатів контролю Рахункової палати. Натомість, у 2012 р. оприлюднено 8601 матеріал, з них лише 112 офіційних повідомлень щодо результатів здійснення Рахунковою палатою контрольних-аналітичних заходів, решта – посилення на контролюючий орган у ЗМІ. Враховуючи, що загальна кількість проведених Рахунковою палатою контрольних-аналітичних та експертних заходів у 2012 р. склала 896 одиниць, питома вага таких оприлюднених заходів становить 12,5% [668], що є свідченням порушення принципу гласності органами Рахункової палати.

Проведений аналіз результатів роботи органів Рахункової палати дозволяє зробити висновок, що контролюючий орган за час свого існування порушував не лише принцип гласності, а й, закріплений у Лімській декларації, принцип обов'язковості настання відповідальності (невідворотність покарань). Підтвердженням цього є низький рівень інформаційної взаємодії з правоохоронними органами з питань виявлених Рахунковою палатою порушень, у тому числі і тих, які призвели до втрат державного бюджету України. Так, у 2018 році частка надісланих матеріалів правоохоронним органам склала 5,64 % загальної їх кількості, при тому, що виявлено порушень на суму 17,4 млрд.грн. [659]. Такі дані можуть свідчити про те, що

інформація в правоохоронні органи та органи прокуратури Рахунковою палатою надається вибірково. Тобто, не досягається соціальний ефект контрольних заходів, що призводить до підриву довіри населення до влади та до дестабілізації в суспільстві. Крім того, виникають сумніви щодо об'єктивності контрольних заходів Рахункової палати, що може бути пов'язано або з упередженим ставленням до підконтрольних суб'єктів або з вчиненням уповноваженими особами органу державного фінансового контролю корупційних дій [669]. А це, в свою чергу, призводить до того, що органи Рахункової палати порушують і нормативно закріплений принцип об'єктивності.

Порушення принципу об'єктивності може бути пов'язано з порушенням принципу законності (дотримання вітчизняних та міжнародних нормативно-правових актів). Так, описана вище ситуація тягне за собою порушення уповноваженими особами Рахункової палати Конституції України, Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Рахункову палату» та інших нормативно-правових актів. Однак, принципи об'єктивності та законності не є взаємозамінними. Наприклад, уповноважена особа суб'єкта державного фінансового контролю може бути не об'єктивною не вчиняючи правопорушення (якщо закон має неоднозначне тлумачення уповноважена особа суб'єкта контролю може винести рішення виходячи з власних міркувань).

З метою зменшення вірогідності упередженого ставлення до підконтрольного суб'єкта з боку уповноважених осіб Рахункової палати необхідним є дотримання принципу плановості, при чому обов'язковою умовою повинний бути ризикоорієнтований та системний підхід до відбору суб'єктів господарювання, які підлягають включенню в план контрольних дій. Так, проведений аналіз результатів контрольно-аналітичної діяльності органів Рахункової палати дозволяє стверджувати, що контрольні заходи проводяться не системно, зокрема, це стосується бюджетних програм, виконання яких передбачено на декілька років, а перевірка підлягає певний відрізок установленого терміну.

Принцип плановості передбачає встановлення основних напрямів контрольної діяльності суб'єкта контролю. Законом України «Про Рахункову палату» від 2.07.2015 р. не встановлено необхідність дотримання цього принципу. Натомість, на офіційному веб-сайті контролюючого органу плани роботи розміщені, які, на нашу думку,

є досить узагальненими (подекуди відсутні: назва підконтрольних суб'єктів, предмет контролю, строки контрольних заходів та інше). Отже, можемо засвідчити, що Рахункова палата дотримується принципу плановості хоча і з певними прогалинами у плановій роботі.

Зауважимо, що в міжнародній практиці вирішальне значення надається принципу незалежності, дотримання якого прямо впливає на ефективність (результативність) контрольних заходів. Так, п. 5 Лімської декларації передбачено, що контролюючі органи можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно та ефективно лише у тому випадку, коли вони є незалежними від організацій – об'єктів перевірки та захищені від стороннього впливу [664]. Отже, порушення принципу незалежності може свідчити і про порушення принципу ефективності, який передбачає, що фінансовий контроль має забезпечувати: повноту та своєчасність виявлення відхилень (порушень), установлення причин таких відхилень й запобігання їх виникненню, установлення відповідальних осіб (винних) й вжиття належних заходів до них. Раніше проведене дослідження показало, що за результатами контролю заходів впливу до осіб, що допустили порушення фінансового законодавства, вжито не достатньо. Це свідчить, як зазначалось раніше, про недосягнення за результатами державного аудиту Рахункової палати соціального ефекту, що також може вказувати на порушення принципу ефективності. Наведене не прямо підтверджує порушення Рахунковою палатою принципу ефективності, тому проаналізуємо статистичні данні, які дозволять дійти певного висновку.

Слід зазначити, що ефективність роботи органів державного фінансового контролю залежить від багатьох факторів та виражається, зокрема, такими критеріями як то: результативність, дієвість [670], якість, економність («економічна ефективність», окупність) та ін.

Економність або «економічна ефективність» державного аудиту у сфері фінансів виділяють у окремий принцип, який передбачає, що ефект від провадження контрольних заходів повинний перевищувати витрати на їх проведення. З метою встановлення економності державного аудиту Рахункової палати варто було б співставити обсяг коштів, що надійшли до державного та місцевих бюджетів в результаті контрольно-перевірочної роботи цього органу та обсяг коштів, що витрачаються на його утримання (бюджетні призначення).

Однак, дані щодо відшкодованих державі збитків в результаті діяльності Рахункової палати відсутні, тому для розрахунку «умовної» економності контролю візьмемо звітні відомості по обсягу виявлених контролюючим органом порушень фінансового законодавства (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

«Умовна» економність контрольно-перевірочної роботи
Рахункової палати [складено автором за даними 668; 659; 250; 248]

Рік	Обсяги бюджетних правопорушень, млн.грн. (Об)	Обсяги фінансування, млн.грн. (Оф)	Економічність (Об / Оф)
2008	19006,7	75,27	252,51
2009	36226,5	54,13	669,25
2010	51968,0	70,53	736,82
2011	23456,6	65,73	356,86
2012	12943,8	84,21	153,71
2013	17874,0	98,90	180,73
2014	22517,0	82,00	274,60
2015	22651,8	79,74	284,07
2016	16963,1	83,61	202,88
2017	23032,4	149,17	154,40
2018	17040,3	279,76	60,91

Дані табл. 6.2 свідчать про достатньо високий рівень «умовної» економності роботи Рахункової палати, найменший показник якої спостерігався у 2018 році, що, на нашу, може бути пов'язано з покращенням фінансової дисципліни в країні за рахунок активізації використання інформаційних систем, удосконаленням бюджетного законодавства та механізмів фінансового контролю.

Зауважимо, що офіційні дані не дають можливості встановити результативність та дієвість контрольних заходів органів Рахункової палати (відсутні відомості щодо обсягу перевірених коштів та обсягу коштів, повернутих до бюджету), що унеможлиблює достовірно встановити дотримання контролюючим органом принципу ефективності. Виняток становить 2018 р., у якому обсяг перевірених коштів склав 304,7 млрд. грн. або 30,9% видатків державного бюджету України. Вважаємо, що відсутність необхідних відомостей вказує на порушення Рахунковою палатою принципу гласності.

Проведене дослідження дозволяє дійти до висновку, що передбачені Лімською декларацією принципи державного контролю

у сфері фінансів, Рахунковою палатою дотримуються не повною мірою, що й обумовило їх постановку в Угоді про асоціацію у главу кута. З метою імплементації передбаченої угодою норми вбачається за доцільне:

- налагодити інформаційну взаємодію між суб'єктами контролю, зокрема, Рахунковою палатою та суб'єктами владних повноважень, правоохоронними органами й сприяти накопиченню та систематизації даних у режимі такої взаємодії, що уможливить дотримання принципу «обов'язковість настання відповідальності (невідворотність покарань)» [671];

- підвищити рівень транспарентності (доступності, гласності, відкритості) інформації про результати проведених Рахунковою палатою контрольних заходів та вдосконалити механізм доступу громадян до публічної інформації, що забезпечить виконання принципу гласності (публічності). Крім того, винесення отриманої в результаті державного аудиту у сфері фінансів інформації на суспільний розсуд сприятиме вихованню правосвідомості та запобіганню фінансових порушень підконтрольними суб'єктами [671];

- розширити компетенції Рахункової палати, передбачивши владно-розпорядчі повноваження (самостійно приймати рішення щодо застосування заходів впливу до осіб, винних у порушенні фінансового законодавства, виносити приписи про усунення порушень законодавства та інше) та закріпивши за цим органом державного контролю у сфері фінансів статус Вищого [672];

- внести зміни у вітчизняне нормативно-правове поле відповідно до вимог міжнародних стандартів та забезпечити їх виконання Рахунковою палатою, що уможливить дотримання принципу законності;

- ефективність роботи Рахункової палати можливо підвищити за рахунок дотримання цим контролюючим органом усіх перерахованих вище принципів та наділивши його поряд з контрольно-перевірочними функціями досудового розслідування.

Впровадження в практику зазначених векторів трансформації вітчизняної системи державного фінансового контролю, на нашу думку, сприятиме підвищенню ефективності управління державними фінансами [673].

6.2. Синергетичність та системність державного аудиту у сфері фінансів

У результаті взаємодії держави, суб'єктів господарювання, міжнародних інституцій та населення виникають фінансові відносини, управління якими є об'єктивною необхідністю при вирішенні завдання щодо підвищення ефективності й законності розподільчих і перерозподільних процесів у суспільстві. Загальновідомо, що грошові відносини набувають ознак фінансових коли одним із суб'єктів виступає держава, яка в односторонньому порядку розробляє форми їх прояву та використання, тобто фінансові відносини мають імперативний характер. Держава, бажаючи захистити свої інтереси контролює законність та ефективність фінансових відносин. Таким чином, об'єктивна необхідність державного фінансового контролю та його форми – державного аудиту пов'язана з існуванням фінансових відносин.

Державний аудит набуває пріоритетного значення оскільки має нефіскальний характер та спрямований на запобігання фінансових порушень та підвищення ефективності господарювання в державному секторі економіки.

Складність та перспективність фінансових процесів взагалі й фінансового контролю, зокрема, обумовлює необхідність застосування правильного інструментарію, тобто вдалого підбору форм та методів наукового пізнання, які визначають методологію наукового дослідження. Методологія дослідження фінансового контролю та державного аудиту у сфері фінансів повинна враховувати специфіку цих процесів з метою розробки комплексних положень їх розвитку. Отже, процес державного аудиту у сфері фінансів необхідно досліджувати з позиції синергетичного підходу, який поєднує ряд діалектично взаємопов'язаних між собою методів наукового пізнання [674]. Використання цього підходу дозволить дослідити еволюцію розвитку державного аудиту у сфері фінансів як процесу самоорганізації в складних системах, зокрема, таких як система управління фінансами та фінансового контролю. В свою чергу, системний підхід дасть змогу розкрити державний аудит як цілісний об'єкт та виявити багатоманітність типів зв'язку складного об'єкту і звести їх в єдину теоретичну картину [675].

Існуючі недоліки в системі управління суспільними фінансовими ресурсами й активами призводять до негативних

наслідків в усіх сферах суспільного життя: у політичній сфері – до неефективного функціонування органів влади; у соціальній сфері – до поглиблення нерівності, соціальних конфліктів, втрати цінностей та деградації суспільства; в економічній – до стагнації та кризи. Реальною альтернативою розвитку хаотичних процесів у економіці на системному рівні у цілому є наукове управління суспільними фінансовими ресурсами.

Невід’ємним елементом управління державними фінансами та іншими ресурсами суспільного сектору економіки є державний контроль. Одним із видів такого контролю є державний фінансовий контроль, формою якого виступає державний аудит [676], який має свою характерну особливість – державний аудит виконує не лише контрольну, а й профілактичну функції з метою забезпечення законності та ефективності управління суспільними фінансовими ресурсами й активами. Стан виконання профілактичної функції буде визначати ступінь суспільного розвитку. Тому, виходячи з первинності цієї тези, доцільно та необхідно досліджувати методологічні засади державного аудиту в системі державного фінансового контролю.

Важливість профілактичної функції покарань (як наслідок контролю) підкреслював у своїх роботах старогрецький філософ Аристотель, який зауважував, що люди не вчиняють протиправних дій через страх покарань [677]. Однак, страх – негативна емоція людини, що є результатом реальної та уявної небезпеки життю, особистості та сформованій системі цінностей [678]. Хоча страх і визначає поведінку людини, він є перепорою на шляху розвитку особистості; на шляху розбудови гармонійно розвинутого суспільства немає місця страхам. Отже, варто шукати інші механізми впливу на людей, профілактики правопорушень, зокрема, шляхом розвитку почуття відповідальності в сформованій системі ціннісного світогляду людини.

Про необхідність формування в людей системи цінностей, яка стане перепорою для неправильних дій, спровокованих гнівом, ревнощами, бажаннями до насолод, помилками, незнаннями, зазначав Платон [679]. Система цінностей людини представляє собою сукупність норм, які дають певне розуміння того, що є правильним. Таке розуміння керує поведінкою людей в ситуаціях окремого роду. Наприклад, знайшовши на вулиці гаманець одна людина забере його собі, а інша намагатиметься знайти власника щоб віддати загублену

річ. Така різна поведінка людей в одній і тій самій ситуації і є демонстрацією їх особистих систем цінностей.

Слід зазначити, що система цінностей людини формується під впливом оточуючого її світу. Важливу роль відіграють цінності, які склалися в суспільстві. Невідповідність системи особистих цінностей системі цінностей соціального оточення призводить або до формування негативізму, або до адаптації особистих уявлень реальним умовам життя [680]. У цьому зв'язку важлива роль відводиться превентивному вихованню.

Виховання особистості та розвиток системи цінностей відбувається різними способами: через сім'ю, релігію, освіту. Про значення освіти, як способу передачі знань, які мають виховний ефект, говорило багато діячів науки, культури і мистецтва, зокрема, Л.М. Толстой [681]. Історичний розвиток багатьох народів демонструє розуміння соціуму важливості системи освіти, як способу профілактики правопорушень. У сучасних умовах також визнається значення освіти та просвітницької діяльності, як різновиду неформальної освіти. Так, Концепцією реалізації державної політики у сфері профілактики правопорушень встановлено, що з метою вирішення проблем організації профілактики правопорушень необхідним є «проведення просвітницької діяльності, спрямованої на формування негативного ставлення до протиправних діянь» [682].

Отже, виходячи з вищезазначеного, аудит може розглядатись як різновид неформальної освіти та засіб просвітницької діяльності держави й окремих суб'єктів, спрямований на підвищення рівня освіченості та якісне поліпшення ціннісного світогляду громадян. У свою чергу «суспільні відносини та цінності, що охороняються правом, на які спрямовано посягання суб'єктів правопорушення (наприклад, власність, духовні цінності, здоров'я людини та ін.)» є об'єктом правопорушення [683]. Тобто, встановлені у суспільстві норми є вираженням соціальних цінностей та знаходять своє відображення в нормах права. Останні дають розуміння того, що у окремо взятому суспільстві є злочином, проступком.

Так, Дрозд І.К. у своїй науковій праці зазначає, що «людина як член суспільства керується законами, що діють у такому суспільстві. Вона відчуває на собі вплив побутових правил (звичаїв), громадських законів, записаних і відомих всім, економічних законів» [684, с. 16]. Науковець підкреслює роль держави та державного управління, результатом якого є «додержання законів, що зумовить найліпші

умови для проживання людей у такому суспільстві» [684, с. 16]. Незнання ж законів і хитка система цінностей призводить до відхилення поведінки людини від встановлених норм, що тягне за собою порушення власних або суспільних інтересів та притягнення до соціальної відповідальності (юридичної, моральної, громадської, сімейно-побутової та ін.). Такі відхилення значно погіршують життя країни у цілому. У зв'язку з чим зростає актуальність підвищення рівня освіченості населення (у якому зацікавлена держава), що можливо досягнути шляхом проведення заходів щодо попередження й профілактики (запобігання) правопорушень, зокрема, таких як: проведення роз'яснювальної, консультаційної та контрольної роботи. У свою чергу, контрольна діяльність органів, уповноважених на її проведення, у сфері фінансів відіграє надзвичайно важливу роль. Така діяльність (державний фінансовий контроль) має різні засоби організації та вираження контрольних дій, тобто здійснюється у різних формах, зокрема: ревізія (інспектування) та аудит, які, на теперішній час, як і у законодавчих актах, так і у наукових публікаціях досить часто або ототожнюються або підміняються. Однак, слід зазначити, що, на наш погляд, вони не тотожні та різняться за такими основними характеристиками як то мета, завдання та порядок проведення. Одним із завдань державного аудиту у сфері фінансів є формування пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та підвищення ефективності роботи підконтрольного суб'єкта [685]. Таким чином, аудит має виховну, освітню ознаки та не носить карний характер, що призводить до більшої відкритості сфери державних фінансів.

Важливість контрольної діяльності як запобіжного засобу правопорушень людство визнавало ще у давні часи. Перші згадки про здійснення контролю за діяльністю органів державної влади відносяться до 700 року до н.е. Так, у Китаї було створено аудиторські органи, які відповідали за чесність і порядність розпорядників державних коштів та майна [686, с. 6]. У Стародавньому Римі існували посадові особи, що контролювали діяльність усіх провінцій. Звідти й пішов термін «аудит», який означає «вислуховуючий» [686, с. 7]. Це ще раз підтверджує освітню мету аудиту.

Історично фінансовий контроль розвивався як державний та незалежний. Розвиток незалежного фінансового контролю, який ототожнюється з аудитом, пов'язують з активізацією

підприємницької діяльності та необхідністю запобігання фінансовим втратам, які особливо гостро відчувались у кризові періоди. Саме тому найбільшого розвитку фінансовий контроль набував у після кризовий період.

На еволюцію фінансового контролю значний вплив здійснювали політичні та суспільно-економічні процеси. Переходи економіки від однієї точки біфуркації до іншої та незначні збурення (флуктації) [687] впливали на якісні зміни методів і форм державного управління та його невід'ємного елементу державного фінансового контролю. Однак, у зарубіжних країнах світу такі процеси відбувались значно раніше у часі у порівнянні з вітчизняними. Підтвердженням цього є створення у 1953 р. Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу [688].

Розвиток аудиту на теренах нашої країни пов'язаний із суттєвими змінами у субординації системи цінностей, що обумовлені формуванням нового типу відносин у суспільстві після утвердження інституту права власності та переходу економіки на ринковий лад, активізації саморегулювальних чинників економічної системи та її самоорганізації. Проте, довгий час на практичному та законодавчому рівні існував лише незалежний аудит як вид підприємницької діяльності.

Реформування системи державного управління у цілому та системи державного фінансового контролю пов'язане з неврегульованістю фінансових відносин у пострадянський час, що створювало сприятливі умови для виникнення кризових явищ, вчинення правопорушень, які мали негативні наслідки як для держави, так і для окремих громадян. З'являється розуміння того, що для успішного розвитку та ефективного функціонування системи державних фінансів необхідно впроваджувати більш дієві засоби виявлення та попередження адміністративних деліктів, фінансових ризиків, правопорушень та інших тіньових проявів. До таких засобів відноситься аудит у сфері державних фінансів, як форма державного фінансового контролю. Суб'єктом, уповноваженим здійснювати такий контроль вже виступає не підприємство, а держава в особі відповідних органів влади.

В Україні термін «державний аудит» нормативно закріпився у 2005 році. Відповідно до вимог Європейського Союзу було

розроблено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2009 року, а пізніше термін реалізації її положень подовжено до 2017 року. Концепція спрямована на вдосконалення правового поля у сфері державного фінансового контролю, що призведе до підвищення ефективності функціонування системи державних фінансів [689]. З метою реалізації норм Концепції були внесені зміни до Господарського кодексу (ст. 363) [81], Закону «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» (нині Закон «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні») та інших нормативних актів. Однак, цікавим є той факт, що нормативно-правові акти, які закріплюють порядок проведення Державною контрольно-ревізійною службою (нині Державною аудиторською службою України) державного аудиту у сфері фінансів були прийняті за рік до внесення змін у вищі за юридичною силою нормативно-правові акти, раніше вказані. До таких правових підзаконних актів належать: Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений постановою КМУ від 10.08.2004 р. [688] та Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ від 31.12.2004 р. [689]. Проте, у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю визначено, що «на практиці зазначені види аудиту повною мірою не проводяться» [687].

Усі вищезазначені зміни у вітчизняному законодавстві були спричинені «історичними змінами політичних, географічних та економічних умов для України та Євросоюзу» [690]. Узгоджений план дій «Україна – Європейський Союз» від 12.02.2005 р. і був тією самою точкою біфуркації, від якої почала змінюватись система державного управління та фінансового контролю в Україні.

Вітчизняні процеси самоорганізації та саморозвитку системи фінансового контролю є досить суперечливими. Хоча Україна і пішла шляхом підвищення ефективності контролю та впровадження більш прогресивних форм його проведення, й досі відсутнє чітке розуміння сутності державного аудиту у сфері фінансів, не визначені елементи системи, зокрема, суб'єкти, уповноважені на його проведення. Таким чином, різноманітність підходів щодо доцільності існування державного аудиту у сфері фінансів, його сутності як форми

фінансового контролю вимагає вдосконалення законодавства України про аудит і фінансовий контроль у цілому.

Державний аудит у сфері фінансів, якому властиві ознаки системи (цілісність, динамічність, багатоаспектність, самоорганізація, ієрархічність, відкритість), включає елементи [691] характерні системі фінансового контролю (суб'єкт, підконтрольний суб'єкт, об'єкт, предмет, контрольний захід). Дослідження стану та взаємодії усіх елементів системи (системний підхід) є необхідним для досягнення цілей організації державного аудиту – запобігання втрат та порушень у сфері державних фінансів у результаті орієнтації державного аудиту на підвищення освіченості службових осіб підконтрольного суб'єкта.

Слід зазначити, що зі світоглядної позиції на синергетику, яка представляється як форма діалогу людини з людиною, державний аудит передбачає взаємодію суб'єкта контролю та підконтрольного суб'єкта. Тобто, відбувається двосторонній обмін інформації – підконтрольний суб'єкт не боячись за наслідки надає максимально повну інформацію, а суб'єкт контролю при виявленні помилок й недоліків системи управління суспільними фінансовими ресурсами формує конкретні пропозиції з їх усунення [691]. Такий відкритий діалог сприяє реалізації освітньої мети та профілактичної функції державного аудиту у сфері фінансів, досягнення якої відбувається за рахунок глибокого розуміння суб'єктом контролю його першочергових завдань.

Зауважимо, що незважаючи на існуючі дієві моделі організації та розвитку систем аудиту державних фінансів зарубіжних країн, вітчизняна практика виявляє особливості такого процесу в Україні, пов'язані з державним устроєм країни, рівнем її економічного розвитку, традиціями суспільного управління та сформованими суспільними цінностями. Сукупність цих факторів визначили сучасний стан розвитку державного аудиту у сфері фінансів, який характеризується наявністю численних прогалин у теоретичних, правових, інституціональних, методичних, інформаційних засадах державного аудиту та відсутність єдиного підходу до його організації. Такі недоліки можуть бути усунені у разі використання можливостей аудиту державних фінансів як інструменту протидії адміністративним деліктам і детінізації економічних відносин у результаті формування в громадян якісно нової системи ціннісного світогляду через реалізацію освітньої мети аудиту.

У сучасному світі система державного фінансового контролю є індикатором соціально-економічного розвитку країни, тому перехід до більш прогресивних форм державного фінансового контролю, таких як державний аудит у сфері фінансів, є важливим кроком на шляху цього розвитку. Рівень використання можливостей державного аудиту у сфері фінансів визначає ефективність функціонування фінансової системи у цілому та впливає на сталий розвиток країни, що обумовлює необхідність посилення методологічної озброєності, тобто впровадження нових методологічних напрямів дослідження державного аудиту у сфері фінансів. Напрямом, який відповідає сучасним умовам розвитку суспільних фінансових відносин, є синергетичний підхід.

Дослідження методологічних засад державного аудиту у сфері фінансів з позицій синергетики дозволило здійснити світоглядну інтерпретацію державного аудиту у сфері фінансів через призму освітньої діяльності, спрямованої на формування системи цінностей у людей та встановити точки біфуркації, які визначили вектори розвитку державного аудиту у сфері фінансів на теренах нашої країни, враховуючи зміни в господарському житті та багатофакторність соціально-виробничих процесів [692; 693].

Підсумовуючи зазначимо, що державний аудит спрямований на попередження фінансових правопорушень та підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами і активами. Саме тому, актуалізується необхідність формування методичних підходів до оцінювання результатів діяльності уповноважених суб'єктів.

6.3. Пріоритетні напрямки вдосконалення державного аудиту бюджетних програм

Ефективність управління суспільними матеріальними та фінансовими ресурсами у значній мірі залежить від функціонуючої системи державного фінансового контролю, необхідність удосконалення якої підтверджується наявністю негативних факторів у вітчизняній економіці (нецільове використання бюджетних коштів, криза бюджетної та фінансової систем, відтік капіталу за кордон, тіньової економіки та ін.). Професійно побудована система державного фінансового контролю забезпечує захист фінансових

інтересів суспільства та посилює його довіру до органів державної влади, що впливає на добробут громадян і стабільність державної влади.

Перетворення в бюджетній сфері, реформування бюджетного процесу вимагають підвищення якості державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, заснованого на застосуванні дієвого інструментарію, досягнень вітчизняної та зарубіжної економічної науки та практичного досвіду. Першочерговим є досягнення високої ефективності державних видатків на основі подальшої оптимізації бюджетних коштів, зокрема за рахунок оволодіння сучасними методами оцінки раціональності бюджетних видатків, впровадження індикаторів ефективності та результативності бюджетних програм. Це зумовлює необхідність проведення державного аудиту бюджетних програм, що спрямований на попередження нецільового та неефективного використання бюджетних коштів.

Логіка стратегії запобігання нецільового використання бюджетних коштів повинна, в першу чергу, визначатися виходячи з виділення в загальній сукупності детермінантів нецільового та неефективного використання бюджетних коштів саме тих причин, вплив на які може дати найбільший профілактичний ефект або докорінно змінити всю систему взаємопов'язаних причин і наслідків. Вирішення цього завдання повинно відбуватися на етапі вироблення рішень щодо розподілу бюджетних коштів.

Переважає більшість сучасних держав відмовилась від політики ручного та кон'юнктурного управління бюджетом, сформувавши ефективну систему вироблення пріоритетів використання бюджетних коштів, в основі якої лежать високопрофесійне середньострокове бюджетне прогнозування та жорстке середньострокове бюджетне планування [694]. Система планування та прогнозування ґрунтується на взаємоузгодженні матеріальних, фінансових і трудових ресурсів у економічному обороті держави з метою досягнення найбільшої ефективності в умовах їх обмеженості. Отже, така система дозволяє забезпечити оптимальний перерозподіл фінансових ресурсів в економіці держави та високий рівень ефективного виконання бюджетних програм для реалізації завдань соціально-економічного розвитку держави [694].

З метою регламентування процесу бюджетного планування та середньострокового прогнозування в Україні прийняті: Закон

України «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» від 23.03.2000 р. № 1602-III [695] та Постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.2003 р. № 621 «Про розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету» [696]. Так, Законом України «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» визначено правові, економічні та організаційні засади формування цілісної системи прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку України, окремих галузей економіки та окремих адміністративно-територіальних одиниць як складової частини загальної системи державного регулювання економічного і соціального розвитку держави. У нормативно-правовому акті встановлено загальний порядок розроблення, затвердження та виконання прогнозних і програмних документів економічного та соціального розвитку, а також права і відповідальність уповноважених учасників [695].

Вважаємо, що при плануванні результатів виконання бюджетних програм необхідно використовувати модель, яка враховує економічний, соціальний та управлінський ефект. Умови створення такої моделі можемо зобразити у вигляді рис. 6.2.



Рис. 6.2. Умови створення моделі планування результатів бюджетних програм [складено автором за даними 697]

Зауважимо, що планування за програмно-цільовим методом, який впроваджується у вітчизняну практику на усіх рівнях бюджетної системи, передбачає визначення результативних показників «від

зворотнього»: спочатку обґрунтовується певний результат (ціль), а згодом визначаються ресурси, необхідні для його досягнення. Результативні показники бюджетної програми (затрат, продукту, якості, ефективності) – це показники, на підставі яких здійснюється оцінка й аналіз ефективності використання бюджетних коштів, передбачених на її виконання для досягнення мети та реалізації завдань бюджетної програми [698]. Основні критерії оцінки результативних показників бюджетних програм наведені у табл. 6.3.

Таблиця 6.3

Критерії оцінки результативних показників бюджетних програм
[складено автором за даними 699]

Назва	Характеристика
реалістичність	визначається з урахуванням показників поточного стану та існуючих потреб економіки і суспільства, показників, визначених прогнозними документами щодо економічного та соціального розвитку, з одного боку, та можливостями ресурсної частини державного бюджету – з іншого;
актуальність	узгоджується із програмними та стратегічними документами, стратегічними цілями головних розпорядників, показниками результату їх діяльності в середньостроковому періоді, характеризують найважливіші аспекти очікуваного результату;
суспільна значимість	висвітлює ефект, який отримують економіка та суспільство завдяки діяльності головного розпорядника, дають можливість оцінити вплив на економічний та соціальний розвиток, ефективність надання державних послуг

Оцінка результативних показників бюджетної програми дає змогу чітко визначити ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначити найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів. Також це сприяє якісному та кількісному аналізу стану виконання бюджетної програми в частині фінансового забезпечення реалізації її заходів та ефективності виконання.

Зауважимо, що загальна кількість результативних показників по 18 міністерствах становила у 2017 році – 4704, а в 2016 році – 4978. Найбільша кількість результативних показників у 2017 році в

Міністерства молоді і спорту України – 629, Міністерства охорони здоров'я України – 606 та Міністерства освіти і науки України – 600 [700] (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Кількість результативних показників у міністерствах у 2016–2017 рр. [складено автором за даними 700]

Найменування	Роки, од.		Відхилення показників, %
	2016	2017	
Міністерство молоді та спорту України	596	629	-6%
Міністерство охорони здоров'я України	584	606	4%
Міністерство освіти і науки України	771	600	-22%
Міністерство культури України	552	496	-10%
Міністерство соціальної політики України	432	391	-10%
Міністерство оборони України	189	308	61%
Міністерство енергетики та вугільної промисловості України	289	262	-9%
Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України	216	259	20%
Міністерство закордонних справ України	217	220	1%
Міністерство аграрної політики та продовольства України	136	194	43%
Міністерство юстиції України	124	171	38%
Міністерство внутрішніх справ України	187	117	-37%
Міністерство економічного розвитку і торгівлі України	206	114	-45%
Міністерство екології та природних ресурсів України	253	110	-57%
Міністерство фінансів України	83	82	-1%
Міністерство інформаційної політики України	58	63	9%
Міністерство інфраструктури України	61	62	2%
Міністерство з питань тимчасово окупованих територій та внутрішньо переміщених осіб України	24	20	-17%

З табл. 6.4 видно, що зменшення кількості результативних показників у 2017 р. порівняно з попереднім роком спостерігалось у Міністерстві екології та природних ресурсів України – на 56%, Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України – на 44%, Міністерстві внутрішніх справ України – на 37%, Міністерстві освіти і науки України – на 22%, а також Міністерстві з питань тимчасово

окупованих територій та внутрішньо переміщених осіб України – на 16%. Це свідчить про низьку якість бюджетного планування, поставлення некоректних завдань та про те, що бюджетні програми досить часто запроваджуються без реальних розрахунків і ґрунтовних вимірів заходів досягнення поставленої мети, без визначення чітких результатів їх реалізації, а найголовніше, однозначних, обґрунтованих обсягів і джерел фінансування.

Таким чином, невиконання усіх передбачених заходів бюджетних програм підтверджує необхідність регулярного проведення державного аудиту бюджетних програм, який дасть змогу попередити економічно необґрунтовані завдання та нецільове і неефективне використання бюджетних коштів. Саме тому, починаючи з 2019 року основним завданням аудиту ефективності Державної аудиторської служби України і Рахункової палати стало здійснення зовнішнього оцінювання виконання заданих параметрів бюджетної програми. Результати оцінки ефективності бюджетних програм цими органами фінансового контролю є підставою для прийняття рішень про внесення в установленому порядку змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, відповідних пропозицій до проекту бюджету на плановий бюджетний період та до прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, включаючи зупинення реалізації відповідних бюджетних програм.

При здійсненні зовнішнього оцінювання виконання заданих параметрів бюджетної програми органи державного фінансового контролю повинні проводити розрахунок показників окремо для кожного завдання програми (підпрограми). Оцінка ефективності бюджетних програм уповноваженими органами державного фінансового контролю повинна здійснюватися шляхом співставлення показників поточного та попередніх періодів з урахуванням певних критеріїв оцінки (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Показники оцінки виконання заданих параметрів бюджетної програми [складено автором за даними 701]

Показники	Формула для розрахунку
Індекс виконання показників ефективності бюджетної програми	$\bar{I}(\text{еф}) = \sum \frac{\Pi(\text{еф})_{\text{і факт}}}{\Pi(\text{еф})_{\text{і план}}} \div Z(\text{еф}) \cdot 100$
Середній індекс виконання показників якості бюджетної програми	$\bar{I}(\text{як}) = \sum \frac{\Pi(\text{як})_{\text{і факт}}}{\Pi(\text{як})_{\text{і план}}} \div Z(\text{як}) \cdot 100$

Індекс порівняння результативності бюджетної програми із показниками попередніх років	$\bar{I}1 = \frac{\bar{I}_{(еф) \text{ звіт}}}{\bar{I}_{(еф) \text{ баз}}}$
Індекс загальної ефективності завдання, підпрограми та програми	$E = \bar{I}(еф) + \bar{I}(як) + \bar{I}1$
Критерії оцінки	
$\bar{I}1 < 0,85$ – 0 балів; $0,85 \leq \bar{I}1 < 1$ – 15 балів; $\bar{I}1 > 1$ – 25 балів.	

У випадку коли кількість балів кінцевого результату загальної ефективності становить 215 і більше - ефективність висока, від 190-215 балів – ефективність середня, а менше 190 балів – низька.

Вважаємо, що для отримання достовірних даних про виконання бюджетних програм необхідно сформувавши належне інформаційне середовище. Слід зазначити, що вітчизняні органи державного аудиту відчують гостру нестачу в системній оперативній інформації [702], що пов'язано з відсутністю комплексної системи реєстраційно-облікових функцій держави і науково-обґрунтованих підходів до визначення характеру та обсягу даних, необхідних для моніторингу використання суспільних ресурсів з метою ефективного соціально-економічного розвитку.

Видами інформаційного забезпечення державного аудиту у сфері фінансів є облік, звітність і режим інформаційної взаємодії всіх суб'єктів контролю. Однак, така взаємодія залишається на достатньо низькому рівні. Так, існує проблема дотримання термінів надання відповіді на інформаційний запит контролюючого органу іншими органами державної влади, місцевого самоврядування та правоохоронними органами. Це пов'язано з тим, що у нормативно-правових актах, що регулюють діяльність того чи іншого контролюючого органу, чітко не виписано порядок та строки отримання ними відповідних відомостей. Вважаємо, що першопричиною зазначених проблем є відсутність єдиного кодифікованого нормативно-правового акту, який регламентував би порядок інформаційної взаємодії суб'єктів владних повноважень із суб'єктами контролю.

З метою формування єдиного інформаційного середовища в державі було прийняте Розпорядження КМУ «Про затвердження Концепції формування системи національних електронних

інформаційних ресурсів» № 259-р від 05.05.2003р., у якій до проблем вітчизняного інформаційного поля віднесено «переважно галузевий принцип інформатизації органів державної влади та органів місцевого самоврядування, що призводить до обмеженості використання певних видів ресурсів» [703]. Тобто, органи державної влади взагалі та контролюючі, зокрема, при прийнятті управлінських рішень не володіють достатньо повною інформацією, що впливає на ефективність таких рішень. Нормативно-правовим актом передбачалось усунення проблем інформаційного середовища в Україні, однак, повною мірою вирішити поставлені завдання не вдалось. Саме тому, 15.05.2013 р. було прийнято Стратегію розвитку інформаційного суспільства в Україні [704], яка встановлює, що інформаційно-комунікаційні технології є одним з основних чинників інноваційного соціально-економічного розвитку, модернізацію яких в Україні передбачено провести до 2020 року.

Ще одним недоліком вітчизняного інформаційного забезпечення є відсутність єдиної бази даних та ненадання повного доступу органам державного аудиту до вже функціонуючих у суб'єкті державного сектору економіки України. Це призводить до зволікання, затримки вироблення рішень та пропозицій за результатами державного аудиту.

З метою подолання недоліків у системі інформаційного забезпечення державного аудиту бюджетних програм необхідно:

- систематизувати нормативно-правову базу в галузі інформаційного забезпечення державного аудиту з метою виключення суперечливих положень і визначення відсутніх норм права шляхом формування єдиного кодифікованого нормативно-правового акту;

- нормативно конкретизувати компетенції суб'єктів, що володіють інформаційними ресурсами щодо збору, обробки, зберігання та надання економічної інформації, посиливши їх відповідальність перед суспільством за повноту і достовірність відомостей;

- налагодити інформаційну взаємодію між суб'єктами контролю та суб'єктами владних повноважень й сприяти накопиченню та систематизації даних у режимі такої взаємодії;

- забезпечувати надання інформації необхідної для проведення державного аудиту у сфері фінансів в тимчасовій, просторовій,

об'єктній та ієрархічній ретроспективі із заданим ступенем деталізації.

Усе вище зазначене свідчить, що удосконалення державного аудиту бюджетних програм може бути здійснено завдяки розробці концепції розвитку організаційних, правових, методичних, інформаційних засад такої діяльності, які відповідатимуть вимогам сучасності та міжнародним нормам і стандартам.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження теоретико-методологічних засад управління державними фінансами України й напрямків підвищення його ефективності сформульовано такі висновки.

Наука про фінанси та її частина – наука про державні фінанси зародилися в результаті функціонування держави та необхідності здійснення державного управління. Це обумовило ототожнення категорії «фінанси» з поняттям «державні фінанси», які протягом декількох століть розглядалися виключно у складі науки про державне управління. До науковців, які дотримувались такої позиції відносимо, зокрема: Д. Карафу, Н. Макіавелі, Ж. Бодена. Водночас, еволюція наукових думок сприяла появі праць учених, у яких фінанси розглядалися як складова частина політичної економії (У. Петті, П. Буагільбер, А. Сміт та інші) та в рамках правових наук, зокрема, фінансового права (В. Лебедев, І. Янжул, Г. Жез та інші). До наступної групи відносимо вчених, наукові праці яких сприяли становленню фінансової науки як самостійної галузі знань, предметом якої спочатку були лише державні фінанси (Й. Зонненфельс, І. Юсті, Л. Косса, К. Рау, К. Еєберг та інші), а пізніше й місцеві (Ф. Нітті, П. Леруа-Больє, Е. Селігман та інші), корпоративні (Г. Кінг, В. Лох, М. Дженсен, К. Сміт) та особисті (К. Плен, М. Хантер) фінанси. Усі зазначені вчені внесли свою лепту у розвиток науки про управління фінансами. Вважаємо, що кожен з них стоїть у витоків того чи іншого напрямку наукових досліджень у галузі управління державними фінансами.

Динамізм та збалансованість соціально-економічного розвитку країни значною мірою залежать від її фінансового потенціалу та системи управління державними фінансами. Остання, у свою чергу, ґрунтується на визначених концептуальних підходах. Теоретико-організаційні засади системи управління державними фінансами на всіх рівнях економічної системи країни формуються за рахунок наукових досліджень в галузі управління та державних фінансів. Однозначність тлумачення термінів фінансової науки сприяє сутнісному розумінню явищ і процесів, яке дає можливість учасникам фінансової діяльності застосувати оптимальний набір методів та інструментів управління ними. У цьому контексті важливо сформувати семантичні межі та прагматику вживання базових

термінів фінансової науки, до яких відносимо: суспільні фінанси, публічні фінанси та державні фінанси. Проведене дослідження показало, що нормативна невизначеність названих термінів і наукова полеміка навколо їх дефініцій призводять до розмивання семантичних меж таких термінів та неврахування прагматики їх уживання. З метою вирішення зазначеної проблеми було досліджено етимологію окремих слів, визначено прагматику їх уживання, здійснено компаративний аналіз економічних відносин, що виникають на різних рівнях економічної системи, та запропоновано дефініції термінів «суспільні фінанси», «публічні фінанси», «державні фінанси», які розкривають економічну природу таких явищ. Визначенню чітких семантичних меж вказаних термінів фінансової науки сприяло виокремлення характерних ознак окремих економічних відносин у суспільстві, а саме: рівень економічної системи, характер, обов'язкові учасники, призначення та фонди, які формуються за результатами таких економічних відносин. Доведено, що суспільні фінанси охоплюють усі економічні відносини, пов'язані з рухом певної частини суспільних фінансових ресурсів. Частину таких економічних відносин, що мають імперативний характер, становлять публічні фінанси, які на макрорівні слід вважати державними фінансами. Обґрунтовані пропозиції щодо уточнення семантичних меж та прагматики вживання окремих термінів фінансової науки дадуть змогу вдосконалити її теоретичні засади, що позитивно позначиться на управлінні фінансами держави.

Необхідність досягнення мети управління державними фінансами – задоволення змінних у часі суспільних інтересів – першочергово передбачає визначання як об'єктів нагального впливу, так і ефективних методів та інструментів такого впливу. У цьому контексті виникає потреба у застосуванні наукового підходу та формуванні методології управління державними фінансами, яка повинна синтезувати актуальні та своєчасні методологічні підходи. Дослідження показало, що науковці виділяють ряд методологічних підходів до управління державними фінансами: системний, холістичний, проектно-орієнтований, процесний, кібернетичний, інформаційний, синергетичний, структурно-функціональний, функціонально-вартісний, соціокультурний, інституціональний та ін. Встановлено, що найпоширенішим у практиці управління є системний підхід, застосування якого сприяє представленню будь-якого явища як системи (наприклад, бюджетна система). Визначено,

що холістичний підхід знайшов відображення у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки. Аргументовано, що проектно-орієнтований підхід, візуалізація якого представлена у державних цільових та бюджетних програмах, у практиці вітчизняного управління потребує удосконалення. Запропоновано авторське бачення управління державними фінансами, що ґрунтується на процесному підході. Доведено необхідність застосування кібернетичного підходу, який дозволяє здійснити цільове структурування системи управління державними фінансами. Обґрунтовано важливість інформаційного підходу в управлінні державними фінансами та наведено окремі приклади його застосування в Україні.

Розглянуті особливості застосування у практиці управління державними фінансами синергетичного, структурно-функціонального, функціонально-вартісного і соціокультурного підходів. Зокрема за допомогою синергетичного підходу визначено, що флуктації, які відбулись в Україні у 2014 р. (поява сепаратистських настроїв та пряме вторгнення Російської федерації на територію України) вплинули на розділ країни, утворення самопроголошених нових політичних утворень та спричинили хвилю трансформацій у всіх сферах суспільного життя, у т.ч. і в управлінні державними фінансами. Крім того, в рамках такого підходу було визначено фактори впливу на систему управління державними фінансами. Обґрунтовано, що використання структурно-функціонального підходу сприятиме закріпленню за відповідними суспільними інститутами відповідних органів державного управління, наділених певними функціональними обов'язками. Зазначено, що за допомогою структурно-вартісного підходу в управлінні державними фінансами можна визначити ефект від здійснення такого управління, тобто ціну, яку заплатить суспільство за це. На підставі емпіричних досліджень обґрунтовано, що в Україні державні управлінці не забезпечуючи економічного зростання «проїдають» все більше і більше бюджетних коштів. Визначено, що задовільнити суспільні інтереси неможливо без використання в управлінні державними фінансами соціокультурного підходу, процедури якого сформовано у дослідженні.

Визначено дефініцію терміну «імператив» як загальнозначимий припис, основоположний принцип. Обґрунтовано необхідність встановлення імперативів управління державними фінансами та

пропагандування їх через інститути науки і культури, що, на нашу думку, позитивно вплине на досягнення мети такого цілеспрямованого впливу. Виділено та охарактеризовано імперативи, що повинні бути встановлені до управлінців, зокрема компетентність та відповідальність, та такі, які відносяться до управлінської діяльності в цілому, а не до конкретної особи: науковість, системність, законність, плановість, відкритість, ефективність. Запропоновано ряд формально-праксеологічних доміант, практичне урахування яких сприятиме проведенню ефективної управлінської діяльності, а саме: координація, програмування, налаштування, активізація / автоматизація, інструменталізація, потенціалізація.

Запропоноване змістовне наповнення терміну «механізм управління державними фінансами», який представляє собою систему управління державними фінансами в дії. Це сприяло зосередженню дослідження на одному з елементів системи – управлінській діяльності, яка реалізується за рахунок застосування певних методів та інструментів. Здійснено теоретичне розмежування дефініцій термінів «метод» та «інструмент», що дозволило упорядкувати основні методи та інструменти управління державними фінансами. Запропоновано методи поділяти за класичними функціями управління (планування, організація, мотивація, контроль), а інструменти – за складовою державних фінансів (державний бюджет, державні позабюджетні фонди, фонди коштів суб'єктів господарювання державного сектору економіки). Висловлена думка, що в результаті неефективного управління державними фінансами формується стійка тенденція до наростаючого бюджетного дефіциту, який покривається шляхом емісії та/або державних запозичень. Останні, в свою чергу призводять до формування державного боргу, правильний вибір інструментів управління яким забезпечить його зменшення або контрольоване раціональне зростання. Обґрунтовано необхідність застосування в управлінні державними фінансами сучасних інструментів (наприклад, фінансова логістика, реінжиніринг, бенчмаркінг та ін.), що сприятиме підвищенню ефективності механізму такого управління. За рахунок розкриття сутності інноваційних інструментів управління державними фінансами аргументовано їх можливий позитивний вплив на систему такого управління в цілому.

Деформації системних атрибутів та відсутність концептуальних підходів до системи управління державними фінансами України

негативно позначається на ефективності дії механізму такого управління. З метою усунення виявлених структурних викривлень управління державними фінансами та підвищення ступеня задоволення суспільних інтересів, перш за все, необхідно: закріпити у відповідних нормативно-правових актах, зокрема у Стратегії реформування системи управління державними фінансами, положення, що розкриватимуть сутність та складові системи управління державними фінансами, що дозволить сформувати її загальні організаційні засади; чітко визначити суб'єктів управління державними фінансами та сферу їх компетенцій, що сприятиме підвищенню їх особистісної та суспільної відповідальності; забезпечити транспарентність інформації про хід управлінської діяльності на рівні головних розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу громадянському суспільству та відповідним контролюючим органам отримувати актуальну інформацію про стан системи управління державними фінансами; мінімізувати суб'єктивний фактор в управлінні державними фінансами за рахунок сприяння розвитку громадянського суспільства в особі громадських організацій, незалежних засобів масової інформації та ін., які будуть систематично моніторити діяльність посадових осіб відповідних суб'єктів владних повноважень; посилити відповідальність суб'єктів управління за розробку неякісних нормативно-правових актів, порушення норм законодавства, прийняття необґрунтованих управлінських рішень, які призводять до неефективного управління державними фінансами.

За результатами проведеного дослідження ми дійшли до висновку щодо доцільності функціонування в Україні державних цільових фондів як таких, що формуються за рахунок бюджетних коштів, так і тих, що акумулюють внески фізичних та/або юридичних осіб. Усвідомлення цього органами державної влади призвело до прийняття рішення про заснування наприкінці 2017 р. Державного дорожнього фонду та Державного фонду розвитку водного господарства, які почали функціонувати з 1.01.2018 р. Утворення спеціалізованих цільових фондів грошових коштів дозволяє систематично акумулювати грошові кошти, що спрямовуватимуться на виконання державою покладених на неї завдань. Крім того, такі грошові кошти не будуть розпорошуватися на численні бюджетні програми, які нерідко дублюють одна одну.

Вважаємо, що економічні відносини, які виникають у зв'язку з функціонуванням цільових фондів грошових коштів потребують удосконалення, зокрема в частині нормативно-правового регулювання. Проріхи та неузгодженості законодавства призводять до: 1) відсутності чітко визначеного порядку формування, розподілу та використання кожного з таких фондів; 2) порушення принципу відкритості (гласності) суб'єктами управління державними фінансами; 3) ускладнення, а подекуди й унеможливлення здійснення контролю з боку громадськості та відповідних уповноважених контролюючих органів за суб'єктами управління такими фондами; 4) відсутності відповідальності суб'єктів управління цільовими фондами грошових коштів перед громадськістю. Усе це негативно позначається на ефективності управління бюджетними та позабюджетними фондами грошових коштів, а отже не сприяє повноцінному забезпеченню соціального захисту громадян та задоволенню суспільних інтересів.

Проведене дослідження показало, що в Україні існують передумови для інституціональної модернізації управління державними фінансами. Розмежування дефініцій термінів «інститут» та «інституція» дозволило визначити їх змістовне наповнення та сформував авторське бачення сутності інституціональної модернізації управління державними фінансами. Під інституціональною модернізацією управління державними фінансами, на нашу думку, варто розуміти якісне оновлення певних суспільних інститутів, що належать до сфери управління державними фінансами та/або здійснюють вплив на неї, за рахунок удосконалення відповідних формальних і урахування неформальних інституцій, з метою підвищення ступеня задоволення суспільних інтересів. До суспільних інститутів, які потребують вдосконалення нами віднесено: правові (контролю, правотворчої та правореалізаційної діяльності та ін.), політичні (держави, політичних партій, органів місцевого самоврядування, громадського контролю та ін.), соціальні (освіти, культури, спорту, науки та ін.) й економічні (суб'єктів господарювання, домогосподарств, держава як суб'єкт господарювання та ін.). А от конституційні норми, закони, контрактні відносини, на нашу думку, відносяться до формальних інституцій; традиції, звичаї, моральні й етичні норми – до неформальних інституцій.

З метою забезпечення динамічного суспільного розвитку в Україні необхідно запровадити довгострокове і середньострокове фінансове планування взагалі та бюджетне планування зокрема. Водночас, це можливо здійснити за умови створення необхідних теоретико-організаційних та нормативно-правових засад. Вважаємо, що стратегічне фінансове планування на макrorівні повинно ґрунтуватися на оцінці ресурсів та можливостей їх використання, що сприятиме збалансуванню суспільних інтересів та фінансового потенціалу країни. Довгострокові бюджетні плани, в свою чергу, повинні містити загальні показники бюджетного ресурсу, необхідного для виконання регламентованих затвердженою стратегією розвитку або програмою провладної партії, завдань. Здійснення середньострокового козового фінансового та бюджетного планування сприятиме проведенню послідовної державної політики, підвищенню відповідальності управлінців перед суспільством. Пропонуємо з метою отримання необхідної аналітичної інформації сформувавши систему взаємодії уповноваженого органу управління (Мінфіну) з науково-дослідними установами, громадськими організаціями та ін. На підставі складених середньострокових планів повинні формуватися короткострокові (річні) плани, які після їх затвердження не підлягатимуть коригуванню, що дозволить суспільству отримувати достовірну інформацію про їх виконання.

Зазначимо, що надзвичайно важливо при плануванні доходів державного бюджету України врахувати інструменти управління вхідними фінансовими потоками. Разом з тим, це стає можливим за умови: затвердження методичних рекомендацій, які регламентуватимуть порядок і методи планування та визначатимуть відповідальних осіб, що сприятиме формуванню нормативно-правових та організаційно-методичних засад реалізації цієї функції управління державним бюджетом; формування інформаційно-комунікаційного забезпечення між суб'єктами управління державним бюджетом, що уможливить обмін інформацією та сприятиме підвищенню точності планування; уніфікації підходів до прогнозування бюджетних індикаторів, яка слугуватиме отриманню результативних показників на перспективу; урахування якомога більшої кількості факторів впливу та використання при прогнозуванні бюджетних показників комплексу оптимальних способів і прийомів, що дозволить підвищити рівень надійності прогнозних розрахунків; проведення оцінювання ефективності

застосування того чи іншого інструменту управління, що дасть можливість збалансувати бюджет, оптимізувати державні запозичення та зменшити величину державного боргу.

За результатами проведеного дослідження стану планування видатків та дефіциту державного бюджету України вважаємо за необхідне: вдосконалити порядок використання методів планування. Наприклад, програмно-цільового – шляхом закладання в основу певних функцій держави, реалізація яких забезпечить досягнення цілей суспільного розвитку у середньостроковій та довгостроковій перспективі. Це дозволить зменшити кількість бюджетних програм та оптимізувати фінансові ресурси, що витрачаються на їх виконання. Крім того, нормативи, що закладаються у бюджетні плани, потребують економічного обґрунтування відповідно до сучасних умов, а прогнозування окремих видаткових статей державного бюджету України слід проводити шляхом використання комплексу прийомів та способів, які забезпечать надійність отриманих даних; визначати інструменти управління вихідними фінансовими потоками та надавати прогностичні результативні показники їх застосування у пояснювальних записках до бюджетних планів. Вважаємо, що це сприятиме застосуванню найбільш дієвих інструментів у конкретний період часу; оцінювати економічну та соціальну ефективність закладання таких інструментів покриття бюджетного дефіциту як: приватизація та державні запозичення. Адекватна оцінка цих інструментів впливатиме на рівень стійкості державних фінансів. Більш того, отримані дані дозволять підвищити рівень задоволення інтересів суспільства у середньостроковому та довгостроковому періодах.

У результаті дослідження стану реалізації функції планування державних позабюджетних фондів України було виявлено, що: фінансові плани відповідних суб'єктів управління за взаємопов'язаними показниками неузгоджені, що викликає сумніви відносно достовірності зазначених даних; не визначені фінансові нормативи діяльності фондів, зокрема розмір поточних та капітальних резервів. Крім того, окремі законодавчо закріплені нормативні показники не відповідають умовам сьогодення, наприклад щомісячна виплата цільової грошової допомоги на прожиття; подекуди нормативно не визначений порядок планування, чинники впливу на планові показники, методи, що використовуються та інструменти, що закладаються; оприлюднені плани державних

позабюджетних фондів грошових коштів містять лише узагальнені показники, обґрунтування яких не представлено.

З метою підвищення ефективності реалізації функції планування державних позабюджетних фондів грошових коштів необхідно: впровадити середньо- та довгострокове планування, що дозволить на перспективу визначити обсяги ресурсів, необхідні для виконання управителями позабюджетних фондів грошових коштів соціальних функцій; створити нормативно-правове та організаційно-методичне забезпечення, що урегулює порядок здійснення планування державних позабюджетних фондів та сприятиме використанню при цьому єдиних підходів; здійснювати економічне обґрунтування державних соціальних стандартів та нормативів, що дозволить підвищити рівень задоволення окремих суспільних інтересів; передбачати формування поточного та перспективного резервів, що дозволить забезпечити фінансову стабільність управителів державних позабюджетних фондів грошових коштів як у короткостроковому, так і у довгостроковому періодах; забезпечити транспарентність інформації щодо процесу планування з метою залучення громадськості до розбудови ефективно функціонуючої системи державного пенсійного та соціального страхування.

Результати проведеного дослідження реалізації функції планування у бюджетних установах (закладах, організаціях), які утримуються за рахунок коштів державного бюджету, показали, що в Україні застосовується підхід «зверху – вниз». На підставі індикативного планування головні розпорядники бюджетних коштів визначають «стелю» видатків розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, які будуть профінансовані за бюджетний кошт. При плануванні обсягів бюджетного фінансування найпоширенішою є практика використання нормативного та розрахунково-аналітичного методів. При цьому встановлені нормативи повинні бути економічно обґрунтовані та підлягати щорічному коригуванню зважаючи на перспективи соціально-економічного розвитку країни.

Дослідження сучасного стану фінансового планування у державному секторі економіки України дозволило встановити, що: фінансове планування у державному секторі економіки України не спрямоване на перспективу, адже вітчизняне законодавство не зобов'язує відповідних суб'єктів управління складати стратегічні плани своєї діяльності; існуюча практика складання кошторисів, як поточних фінансових планів бюджетних установ, довела свою

неефективність, оскільки методи, які при цьому використовуються (індикативний, нормативний, балансовий) не сприяють зацікавленості управлінців у результатах їхньої діяльності; діючий порядок планування фінансово-господарської діяльності державних підприємств не стимулює до результативної діяльності відповідних суб'єктів управління, що, на нашу думку, пов'язано з відсутністю належного науково обґрунтованого методичного забезпечення.

Організація нормативно-правового забезпечення управління державними фінансами в Україні потребує вдосконалення у напрямку систематизації та уніфікації правових норм, що регулюють цю сферу. Саме тому нами запропоновано згрупувати діючі нормативно-правові акти залежно сфери їх регулювання: суб'єкт, об'єкт та одночасно обидві складові системи управління державними фінансами. Крім того, нормативно-правові акти, що формують організаційні засади такої системи, поділено на зовнішні (закони ВРУ, Укази Президента, Постанови КМУ та ін.) та внутрішні (інструкції, положення, накази тощо). Їх чітке визначення на веб-сайті Уряду сприятиме, на нашу думку, покращенню інформаційного забезпечення управління державними фінансами в Україні.

Проведене дослідження показало, що інформаційне забезпечення управління державними фінансами формується за рахунок створення електронних інформаційних систем, які акумулюють дані, необхідні для успішної реалізації завдань, поставлених перед державою в особі органів державної влади. Створені інформаційні системи сприяють покращенню комунікації між усіма зацікавленими сторонами (в т. ч. громадянським суспільством), відкритості суб'єктів управління державними фінансами, мінімізації витрат часу на акумулювання та аналіз необхідних відомостей, економії трудових і матеріальних ресурсів, розвитку власної ІТ-індустрії, формуванню державного інтегрального електронного інформаційного простору. Водночас, були виявлені й певні недоліки, усунення яких забезпечить покращення інформаційного забезпечення управління державними фінансами. Для цього, на нашу думку, необхідно, зокрема, впровадити єдину інформаційно-аналітичну систему «Електронний уряд», у яку будуть інтегровані усі системи, які формують інформаційне забезпечення управління державними фінансами. Вважаємо, що це дозволить: усунути дублювання даних, які містяться у різних інформаційних системах; повноцінно дотриматись принципу одноразового введення

даних. Це призведе до акумулювання інформації, необхідної для здійснення управління в одній системі, що зменшить відсоток невідповідності даних, вірогідність їх перекручування та дасть можливість співставлення даних, якими володіють різні суб'єкти управління; ліквідувати відомчі державні установи і підприємства, що займаються розробкою програмних продуктів та обслуговуванням функціонуючих інформаційних систем кожного окремого міністерства, відомства. Пропонується наділити більш широкими повноваженнями по адмініструванню функціонуючих державних інформаційних систем Державне агентство з питань електронного урядування України. Це дозволить зменшити витрати на обслуговування інформаційних систем; забезпечити стандартизацію процесів управління вхідними та вихідними потоками державного бюджету та державних позабюджетних фондів, в т. ч. й за рахунок розроблення єдиних вимог щодо розміщення інформації; уніфікувати звітність суб'єктів державного управління в частині використання ними державних фінансових ресурсів, що уможливить дотримання принципу єдиного підходу та спростить контроль за їх діяльністю; підвищити ефективність фінансового контролю, в т. ч. відомчого, зокрема за рахунок розміщення в електронному доступі фінансових планів та звітів усіх державних підприємств; покращенню комунікації та інформаційному співробітництву між суб'єктами управління, необхідному для виконання їх функціональних обов'язків. Це, в свою чергу, сприятиме мінімізації ризиків, які призводять, зокрема до зменшення бюджетних надходжень; підвищити рівень доступності суспільних благ і послуг, що позитивно позначиться на ступені задоволення суспільних інтересів; посилити відповідальність кожного окремого уповноваженого суб'єкта управління та відповідальних посадових осіб за рахунок відкритості їх діяльності.

Обов'язковою умовою повинно бути розроблення та впровадження у суб'єктів державного сектору економіки України відповідного програмного забезпечення, яке уможливить автоматичну передачу необхідних відомостей до загальнодержавної інформаційної системи. Разом з тим, така інформація повинна мати певний ступінь захисту та перевірятися на достовірність. У результаті суб'єкти управління державними фінансами матимуть інформаційне забезпечення, яке в оперативному режимі поповнюватиметься актуальною інформацією, що впливатиме на прийняті управлінські рішення.

З метою оптимізації матеріально-технічного забезпечення пропонується затвердити його нормативні значення за видами суб'єктів господарювання державного сектору економіки (на кшталт існуючих нормативів для початкових спеціалізованих мистецьких навчальних закладів (шкіл естетичного виховання). Нормативи матеріально-технічного забезпечення залежать від виду діяльності, підрозділу, кількості працівників суб'єкта управління державними фінансами та повинні визначатися керівниками відповідних закладів (установ, організацій). При цьому також повинні бути враховані максимальні та мінімальні строки використання необоротних активів, визначені, зокрема Податковим кодексом України. На підставі отриманої «знизу» інформації кожний окремий орган підпорядкування має затвердити відповідний нормативно-правовий акт, щодо норм матеріально-технічного забезпечення.

За результатами проведеного дослідження було встановлено необхідність: вдосконалення нормативно-правових засад шляхом закріплення порядку, принципів, методів, інструментів і нормативів організації фінансового забезпечення управління державними фінансами; зміни підходів до формування фінансового забезпечення суб'єктів управління. Так, в частині застосування бюджетних асигнувань пропонується використовувати модель «управління за центрами відповідальності», яка передбачає більшу фінансову самостійність з одночасним посилення персональної відповідальності керівників за результати діяльності; встановлення результативних показників діяльності суб'єктів державного сектору економіки залежно від її виду; формування адекватної системи зацікавленості у домогосподарств, юридичних і фізичних осіб до вкладення власних фінансових ресурсів у державний сектор економіки України; спростити доступ громадян до боргових цінних паперів, що емітуються суб'єктами державного сектору економіки України, що дозволить залучити у економіку заощадження населення.

З метою усунення виявлених недоліків організації кадрового забезпечення управління державними фінансами пропонується: вдосконалити нормативно-правову базу в частині підготовки і перепідготовки кадрів, залучення на державну службу і проведення відбору фахівців відповідного профілю, виплати винагороди та застосування заходів нематеріальної мотивації тощо. Встановлено необхідність розробки та впровадження методики розрахунку потреби у державних службовцях з урахуванням людського

потенціалу країни, що дозволить оптимізувати кадрові ресурси. Вважаємо за необхідне забезпечити взаємодію органів, уповноважених приймати управлінські рішення з питань формування кадрового забезпечення управління державними фінансами та умов праці відповідних працівників (Міністерство соціальної політики України – в частині оплати праці та її нормування, Національне агентство України з питань державної служби – в частині регулювання державної служби, КМУ – в частині оптимальної кількості державних службовців тощо). Крім того, слід впорядкувати діяльність патронатних служб та інших, крім державних службовців, категорій працюючих осіб, що дозволить оптимізувати витрати на оплату праці у державному секторі економіки України. На наш погляд, необхідно ввести в дію інформаційну систему управління кадровим забезпеченням державного управління, яка уможливить моніторинг чисельності працівників та витрат на їх утримання, а також врегулювати порядок формування державного замовлення на необхідні кадри, підвищення кваліфікації та перепідготовку державних службовців шляхом проведення відкритого конкурсу для ВНЗ, розробки єдиних кваліфікаційних вимог до необхідних спеціалістів, перевірки якості підготовки ВНЗ кадрів для сектору державного управління. Варто також впровадити систематичні тренінги для суб'єктів владних повноважень, які будуть спрямовані на формування соціально-орієнтованої політичної еліти ноократів. Доцільно використовувати весь арсенал напрацьованих наукою і практикою управління методів та інструментів мотивації працівників. У цьому напрямку, перш за все, слід переглянути підходи до оплати праці державних службовців, зокрема в частині співвідношення частки окладу, надбавок і премій; застосування мінімальної заробітної плати для розрахунку окладу, а не прожиткового мінімуму; використання премій, доплат як засобу стимулювання праці, а не як інструмент маніпулювання працівниками тощо. Це дозволить усунути міжпосадові, міжвідомчі та міжрівневі диспропорції оплати праці у державному секторі; посилити відповідальність та врегулювати порядок притягнення до неї посадових осіб органів управління державними фінансами, що, на наш погляд, здійснить позитивний вплив на їх результативні показники.

Розглянуті зобов'язання України в частині удосконалення системи державного фінансового контролю, узяті у зв'язку з ратифікацією Угоди про асоціацію, до яких віднесено необхідність

дотримання принципів державного фінансового контролю контролюючими суб'єктами. Зазначено принципи, закріплені Лімською декларацією керівних принципів контролю, а саме: незалежності, гласності, обов'язковості настання відповідальності (невідворотність покарань), об'єктивності, законності, ефективності. Оцінено стан дотримання таких принципів Вищим органом державного фінансового контролю в Україні – Рахунковою палатою. Доведено порушення принципу незалежності, як організаційної, так і фінансової. Встановлено порушення Рахунковою палатою принципу гласності, зокрема, в частині оприлюднення не в повному обсязі результатів проведеного державного аудиту у сфері фінансів та принципу обов'язковості настання відповідальності (невідворотність покарань) – в частині вибіркового передання матеріалів за результатами контролю до правоохоронних органів. У зв'язку з цим виникли сумніви щодо дотримання органами Рахункової палати принципу об'єктивності та принципу законності. Визначено, що попередити упереджене ставлення до підконтрольного суб'єкта з боку контролюючого органу можливо за рахунок дотримання принципу плановості, передбачивши при цьому ризикоорієнтований та системний підхід до формування планів контрольної діяльності. Обґрунтована пряма залежність між зазначеними вище принципами та принципом ефективності контрольної діяльності, перевірка дотримання якого ускладнюється відсутністю необхідних даних. З метою підвищення ефективності управління публічними фінансами, що є запорукою приєднання до міжнародної спільноти, запропоновано напрями трансформації вітчизняної системи державного аудиту у сфері фінансів.

Визначено, що синергетичний підхід дає можливість дослідити державний аудит як цілісний об'єкт з урахуванням процесу самоорганізації. Встановлено характерну особливість державного аудиту, що виконує не лише контрольну, а й профілактичну функцію, стан реалізації якої визначатиме ступінь суспільного розвитку. Розглянуто еволюцію розвитку контролю взагалі та розуміння його ролі в профілактиці правопорушень. Доведено важливість формування системи ціннісного світогляду людини, яка б дала змогу розрізнити правильне від хибного. Таке розуміння досягається шляхом проведення виховних заходів, зокрема, через систему освіти. Висунуто тезу, що аудит може розглядатися як різновид неформальної освіти та засіб просвітницької діяльності держави й

окремих суб'єктів, спрямований на підвищення рівня освіченості та якісне поліпшення ціннісного світогляду громадян. Встановлено точки біфуркації, що визначили вектори розвитку державного аудиту у сфері фінансів. За результатами проведеного дослідження визначено, що імплементація багатолітнього світового досвіду в Україні відбувається повільно та не системно. Зроблено висновок, що вітчизняна практика розвитку аудиту у сфері фінансів виявляє особливості такого процесу, пов'язані з державним устроєм країни, рівнем її економічного розвитку, традиціями суспільного управління та сформованими суспільними цінностями.

Першочерговим завданням державного аудиту є досягнення високої ефективності державних видатків на основі подальшої оптимізації бюджетних коштів, зокрема за рахунок оволодіння сучасними методами оцінки раціональності бюджетних видатків, впровадження індикаторів ефективності та результативності бюджетних програм.

У системі інформаційного забезпечення державного аудиту бюджетних програм необхідно: систематизувати нормативно-правову базу; нормативно конкретизувати компетенції суб'єктів, що володіють інформаційними ресурсами щодо збору, обробки, зберігання та надання економічної інформації, посиливши їх відповідальність перед суспільством за повноту і достовірність відомостей; налагодити інформаційну взаємодію між суб'єктами контролю та суб'єктами владних повноважень й сприяти накопиченню та систематизації даних у режимі такої взаємодії; забезпечувати надання інформації необхідної для проведення державного аудиту у сфері фінансів в тимчасовій, просторовій, об'єктній та ієрархічній ретроспективі із заданим ступенем деталізації.

Удосконалення державного аудиту бюджетних програм може бути здійснено за рахунок розробки концепції розвитку організаційних, правових, методичних, інформаційних засад такої діяльності, які відповідатимуть вимогам сучасності та міжнародним нормам і стандартам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М.: «Статут», 2002. 555 с. URL: <http://www.twirpx.com/file/1271620/> (дата обращения: 21.04.2019).

2. Ковалев В.В. Основы теории финансового менеджмента. М.: Изд-во «Проспект», 2007. 536 с. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=wNedBAAAQBAJ&pg=PT503&lpg=PT503&dq=%D0%94.+%D0%BA%D0%B0%D1%80%D0%B0%D1%84%D0%B0+%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D1%8B&source=bl&ots=Zepnb0hP6I&sig=KwVY5VYpRVUdhJlvToxhW0NMk&hl=ru&sa=X&ved=0CDsQ6AEwBGoVChMliOyXzeTfxgIVAZwsCh20UQ#v=onepage&q=%D0%94.%20%D0%BA%D0%B0%D1%80%D0%B0%D1%84%D0%B0%20%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D1%8B&f=false> (дата звернення: 21.04.2019).

3. Пушкарева В.М. Становление финансовой науки как науки о финансах государства. URL: <http://www.jourclub.ru/3/953/2/> (дата звернення: 21.04.2019).

4. Основные начала финансовой науки / Сочинение К.Г. Рау, Профессора въ Гейдельбергѣ. С. Петербургъ : Въ типографии Майкова, 1867-1868. Томъ I / Переводъ съ пятого нѣмецкаго издания подъ редакцией А. Корсака, 1867. IV. 316 с.; Томъ II / Переводъ съ пятого нѣмецкаго издания подъ редакцией В. Лебедева, 1868. II 372 с. URL: <http://www.bookva.org/books/2065>, т.1. с. 12-14 (дата обращения: 21.04.2019).

5. Политическа и общественная теории XVI-го века : Схоластика. Макиавелли и Томасъ Моръ. Реформація: Лютеръ, Кальвинъ, анабаптисты. –Жанъ Бодень / Соч. Ю.Жуковского. С. Петербургъ : Типографія А. Головачева, 1866. II. 160. III с. URL: <http://www.bookva.org/books/2806> (дата обращения: 21.04.2019).

6. Антология экономической класики. Предисловие И.А. Столярова. М. : МП «Эконов», «Ключ», 1993. 475 с.

7. Джонъ Локкъ. Его жизнь и философская дѣятельность : Биографический очеркъ Е. О. Литвиновой : Съ портретомъ Локка, гравированным в Лейпцигѣ Геданомъ / Жизнь замѣчательныхъ людей. Биографическая библиотечка Ф. Павленкова СПб.: Типографія Ю.Н. Эрлихъ, 1892. 77 с. URL: <http://www.bookva.org/books/1136> (дата обращения: 21.04.2019).

8. Офіційний веб-сайт Вікіпедії (вільна енциклопедія). URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%90%D0%B1%D1%81%D0%BE%D0%BB%D1%8E%D1%82%D0%B8%D0%B7%D0%BC> (дата звернення: 21.04.2019).

9. Лебедев В.А. Финансовое право. Серия «Золотые страницы финансового права» М: Статут., 2000. 460 с., Том 2. URL: <http://www.twirpx.com/file/361919/> (дата обращения: 21.04.2019).

10. Гриценко А. Політична економія розділено-спільного світу: історія і сучасність. Економічна теорія. 2015. № 3. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecte_2015_3_3.pdf (дата обращения: 21.04.2019).

11. Офіційний веб-сайт Вікіпедії (вільна енциклопедія). URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%AD%D1%82%D0%B0%D1%82%D0%B8%D0%B7%D0%BC> (дата звернення: 21.04.2019).

12. Сперанский М.М., Тургенев Н.И., Орлов М.Ф. У истоков финансового права. Из серии: «Золотые страницы российского финансового права». М: Статут, 1998. 432 с. URL: <http://www.twirpx.com/file/337705/> (дата обращения: 21.04.2019).

13. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинение. URL: http://publ.lib.ru/ARCHIVES/M/MARKS_Karl,_ENGEL%27S_Fridrih/_Marks_K.,_Engel%27s_F..html (дата обращения: 21.04.2019).

14. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 1996. 192 с. URL: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/Puschk/index.php (дата обращения: 21.04.2019).

15. Косса Л. Основы финансовой науки. М., 1900. URL: <http://dlib.rsl.ru/viewer/01003717545#?page=3>, с. 3 (дата обращения: 21.04.2019).

16. Иловайский С. Финансовое хозяйство и финансовая наука. Одесса, 1887. 537 с.

17. Ходский Л.В. Основы государственного хозяйства. Курс финансовой науки, СПб., 1913. 580 с.

18. Туган-Барановский М.И. Основы политической экономии. СПб., 1909. 760 с.

19. Посредникова Д.В. Очерки по истории финансовой науки /под ред. В.Э. Черновой. СПбГТУРП-СПб, 2012. 102 с.: URL: http://window.edu.ru/catalog/pdf2txt/390/76390/57626?p_page=1 (дата обращения: 21.04.2019).

20. Ефремова М.Ю. Финансовое хозяйство публично-правового образования: исторический аспект. URL: <http://www.vestnykers.ru/0413/3.pdf> (дата обращения: 21.04.2019).

21. Кудряшов В.П. Державні фінанси в період проведення реформ. *Фінанси України*. № 1. 2012. С. 41–57. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2012_1_5 (дата звернення: 21.04.2019).

22. Молдован О.О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ : моногр. К. : НІСД, 2011. 377 с.

23. Небрат В.В. Еволюція теорії державних фінансів в Україні К., 2013. С. 555.

24. Рожко О.Д. Державні фінанси України: детермінанти та пріоритети розвитку : монографія. Київ : Видавництво Ліра-К, 2016. 360 с.

25. Тулай О.І. Державні фінанси і сталий людський розвиток: концептуальні домінанти та діалектична єдність : моногр. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. 414 с.

26. Білик М.Д. Управління фінансами державних підприємств : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.04.01 / УАБС НБУ. Суми, 2000. 34 с.

27. Богач Ю.А. Регулювання державного сектору економіки на національному та регіональному рівнях : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. Тернопіль : ТНЕУ, 2011. 21 с.

28. Мельник А.Ф., Васіна А.Ю. Кривокульська Н.М. Менеджмент державних установ і організацій : навчальний посібник / за ред. А.Ф. Мельник. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 320 с.

29. Тарасюк Г.М. Управління державними підприємствами: проблеми та перспективи. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: економіка, управління та адміністрування. № 4 (70). 2014. С. 111–118.

30. Александров А.М., Вознесенский Э.А. Финансы социализма. М. : Финансы, 1974. 336 с.

31. Финансы капитализма : учеб. для вузов по спец. «Финансы и кредит» / Б.Г. Болдырев, Л.П. Окунева, Л.П. Павлова и др./ Под ред. Б.Г. Болдырева. М. : Финансы и статистика, 1990. 383 с.

32. Теория государственных финансов : пер. 7-го нем. изд. / Дитер Брюммерхофф / под общ. ред. А.Л. Кудрина, В. Д. Дзгоева. пер.: Е.М. Макарова. А. М. Кокоев. Владикавказ : Пионер-пресс, 2002. РИПП им. В.А. Гассиева. 458 с.

33. Дьяченко В.П. История финансов СССР (1917-1950 гг.) : монография. М. : Наука, 1978. 495 с. URL: <https://www.twirpx.com/file/166575/> (дата звернення: 21.04.2019).

34. Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика / пер. с 5-го англ. изд., 1989. М.: Бизнес Атлас, 2009. 716 с. URL: <http://www.chitalkino.ru/masgreyv-richard-a/> (дата обращения: 21.04.2019).

35. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904. 656 с. URL: <http://dlib.rsl.ru/viewer/01003717545#?page=1> (дата обращения: 21.04.2019).

36. Економіка державного сектору МГУ: ИНФРА-М, 1997. 720 с. URL: <http://www.twirpx.com/file/541341/> (дата звернення: 21.04.2019).

37. Государственные финансы Канады: пер. с англ. / Дж. Стрик; под общ. ред. А.Л. Кудрина, В.Д. Дзгоева. М. : ОАО НПО «Экономика», 2000. 399 с.

38. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) : монографія. Львів: Каменярь, 1999. 305 с. URL: https://kneu.edu.ua/ua/science_kneu/scientific_schools/spf/spf_praci/spf_prazi/findzuxxs/ (дата звернення: 21.04.2019).

39. Базилевич В.Д. Державні фінанси : навч. посібник. К. : Атіка, 2002. 364 с.

40. Барановський О.І Фінансові кризи: передумови, наслідки і шляхи запобігання : монографія. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т с., 2009. 754 с.

41. Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України : навчальний посібник. К.: Вища школа, 1997. 383 с.

42. Дем'янишин В.Г. Формування і реалізація бюджетної доктрини України : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 712 с.

43. Запатріна І.В. Бюджетний механізм економічного зростання : монографія. Київ : Ін-т соц.-екон. стратегій, 2007. 528 с.

44. Захарченков С.П. Финансы как целенаправленное движение меновой стоимости капитала. *Бизнес Информ.* Харьков. № 7. 2010. С. 48–54.

45. Захарченков С.П. Советская теория финансов в контексте мировой финансовой науки. *Бизнес Информ.* Харьков, 2011. № 8. С. 122–129.

46.. Злупко С.М. Внесок українських економістів у розвиток теорії грошей, грошового обігу і фінансів. *Фінанси України.* № 8. 2001. С. 31–49.

47. Лондар С.Л., Лондар О.С. Можливості трансформації сучасної боргової політики в Україні. *Фінанси України.* № 7. 2016. С. 26–43.

48. Луніна І.О. Державні фінанси України в перехідний період. Х. : Форт, 2000. 296 с.

49. Опарін В.М. Фінансова система України: Теоретико-методологічні аспекти : монографія. К.: КНЕУ, 2005. 239 с. URL: <http://www.alleng.ru/d/econ-fin/econ-fin183.htm> (дата звернення: 21.04.2019).

50. Пасічник Ю.В. Бюджетний потенціал економічного зростання в Україні : монографія. Донецьк: ТОВ «Юго-Восток, 2005. 642 с.

51. Фінанси : підручник / за ред. С.І. Юрія, В.М. Федосова. 2-ге вид. переробл. і доповн. К. : Знання, 2012. 687 с.

52. Фінанси України. Інституційні перетворення та напрями розвитку : моногр. / Акад. фін. упр. ; І. Я. Чугунов та ін. ; за ред. д-ра екон. наук, проф., засл. діяча науки і техніки І. Я. Чугунова. К. : ДННУ АФУ, 2009. 844 с.

53. Опарін В.М. Федосов В.М., Юхименко П.І. Публічні фінанси: генеза, теоретичні колізії та практична концептуалізація. *Фінанси України.* № 2. 2017. С. 110–128.

54. Опарін В.М. Федосов В.М., Юхименко П.І. Сучасна українська наукова школа публічних фінансів. *Фінанси України.* № 14. 2015. С. 56–87.

55. Бондарук Т.Г. Місцеве самоврядування та його фінансове забезпечення в Україні : монографія. НАН України; Ін-т екон. та прогноз. К, 2009. 608 с.

56. Буряченко А.Є. Фінансовий потенціал регіонального розвитку : монографія. / ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». К. : КНЕУ, 2013. 342 с.

57. Волохова І.С. Місцеві фінанси та перспективи поглиблення фінансової децентралізації в Україні : монографія. Одеса: Атлант, 2014. 462 с.

58. Кириленко О.П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика): монографія. К. : НІОС, 2000. 384 с.

59. Мельник А.Ф. Монастирський Г.Л. Управління розвитком муніципальних утворень: теорія, методологія, практика : монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2007. 476 с.

60. Сунцова О.О. Місцеві фінанси : навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. 2-ге вид. К. : Центр учбової літератури, 2010. 488 с.

61. URL:

https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/1732The%20Challenge%20of%20Local%20Government%20Financing%20in%20Developing%20Countries%20_3.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

62. Abhijit datta Local Government Finances: Trends, Issues and Reforms. URL:

https://www.nipfp.org.in/media/pdf/books/BK_31/Chapters/4.%20Part%201%20-%20Local%20Govenment%20Finances.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

63. Управление на местном уровне в индустриально развитых странах / Под ред. Анвара Шаха / Пер. с англ. М.: Издательство «Весь Мир», 2010. 416 с.

64. Кізима Т.О. Фінанси домогосподарств: концептуальні засади теорії і практики : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 / Терноп. нац. екон. ун-т. Тернопіль, 2011. С. 21.

65. Коцюрубенко Г.М. Фінансові ресурси домогосподарств України: формування, розподіл та використання : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Одес. нац. економ. ун-т. Одеса, 2014. 22 с.

66. Нагайчук Н.Г. Уточнення змісту поняття «фінанси домогосподарств» у розрізі навчальної дисципліни «фінанси». *Фінансовий простір*. № 2. 2014. С. 100–105
URL: <http://fp.cibs.ck.ua/files/1402/14nnguzp.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

67. Винниченко Н.В. Трансформація бюджетного менеджменту в умовах реформування сектору публічних фінансів в Україні : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 / Сумський державний університет Міністерства освіти і науки України. Суми, 2018. 471 с.

68. Горбунов О.В. Бюджетний менеджмент в системі державного регулювання економіки : дис. ... канд. екон. наук. : 08.00.03 / Центральноукраїнський національний технічний університет. Кропивницький, 2018. 272 с. URL: http://www.kntu.kr.ua/doc/K_23_073_03/Gorbunov_dis.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

69. Мельничук Н.Ю. Бюджетний менеджмент в системі державного регулювання: теорія, метрологія, практика : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 / Черн. нац. техн. ун-т. Чернігів, 2018 с. 518 с. URL: <http://ir.stu.cn.ua/handle/123456789/17023> (дата звернення: 21.04.2019).

70. Чуньков Ю.И. Экономическое явление, форма, содержание и сущность. Экономическая теория. Часть 1. URL: http://psyera.ru/ekonomicheskoe-yavlenie-forma-soderzhanie-i-sushchnost_9088.htm (дата обращения: 21.04.2019).

71. Хомутенко А.В. Теоретичні витoki науки про державні фінанси *Економіка та держава*. 2015. № 8. С. 100–103. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/8_2015/24.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

72. Davis L., North D. Institutional Change and American Economic Growth. Cambridge. 1971. 282 p.

73. Коваль А.П. Науковий стиль сучасної української літературної мови. Структура наук. тексту. К.: Вид-во Київ. ун-ту, 1970. 306 с..

74. Словник української мови. URL: <http://sum.in.ua/s/publichnyj> (дата звернення: 21.04.2019).

75. Buchanan, James M., Public Finance in Democratic Process. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, пер. с англ. Е. Сагалович и Ю. Кузнецова / под ред. Г. Дашевского, 1967. URL: http://www.strana-oz.ru/2002/4/gosudarstvennyye-finansy-v-usloviyah-demokratii#_ftn3 (дата звернення: : 21.04. 2019).

76. Новые государственные финансы. Ответ на глобальные вызовы / Под. ред. Инге Кауль, Педру Кунсисанью / пер. с англ. к.е.н. И. Гуровой. Нью-Йорк Оксфорд, 2006. URL: http://web.undp.org/thenewpublicfinance/overview/russia_n.pdf (дата обращения: 21.04.2019).

77. Б'юкенен Д.М., Масгрейв Р.А. Суспільні фінанси і суспільний вибір. Два протилежних бачення держави / пер. з англ. А.Ю. Іщенко; наук. ред. С. Слухай. Київ : КМ Академія, 2004. 176 с.

78. Теорія фінансів : підручник / за ред. проф. В.М. Федосова, С.І. Юрія. – К. : ЦУЛ, 2010. 576 с. URL: <http://westudents.com.ua/knigi/662-teoriya-fnansv-fedosov-vm.html> (дата звернення: 21.04.2019).

79. Лондар С.Л. Фінанси : навчальний посібник / С.Л. Лондар, О.В. Тимошенко. Вінниця : Нова книга, 2009. 384 с. URL: http://libfree.com/192110_550-finansifinansi_londar_sl.html (дата звернення: 21.04.2019).

80. Цивільний кодекс України : Кодекс від 16.01.2003 р. № 435-IV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 21.04.2019).

81. Господарський кодекс України : Кодекс від 16.01.2003 р. № 436-IV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 21.04.2019).

82. Jain P.C. Economics Of Public Finance 3 Vols. Set Atlantic Publishers & Distributors (P) Limited, 1989. 628 p. URL: https://books.google.com.ua/books?id=L2AhEMv7qeoC&pg=PA2&dq=Public+finance+definition&redir_esc=y&hl=ru#v=onepage&q=Public%20finance%20definition&f=false (дата звернення: : 21.04.2019).

83. Gruber J. Public Finance and Public Policy. New York: Worth Publications, 2011 (2016). 860 p. URL: blog.sciencenet.cn/home.php?mod=attachment&id=24268 (дата звернення: 21.04.2019).

84. Грубер Дж. Государственные финансы и государственная политика / пер. с англ. М.: Бизнес Атлас, 2012. 704 с. (дата звернення: 21.04.2019).

85. Business dictionary. URL: <http://www.businessdictionary.com/definition/public-finance.html> (дата звернення: 21.04.2019).

86. Офіційний веб-сайт Європейської комісії. URL: http://ec.europa.eu/economy_finance/eu/public_finances/index_en.htm (дата звернення: 21.04.2019).

87. Академічний тлумачний словник. URL: <http://sum.in.ua/> (дата звернення: 21.04.2019).

88. Словник іншомовних слів. URL: <http://www.rozum.org.ua/index.php?a=term&d=18&t=28290> (дата звернення: 21.04.2019).

89. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17> (дата звернення: 21.04.2019).

90. Про відкритість використання публічних коштів : Закон України від 11.02.2015 р. № 183-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/183-19> (дата звернення: 21.04.2019).

91. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/679-14> (дата звернення: 21.04.2019).

92. Бюджетний кодекс України : Кодекс від 08.07.2010 р. № 2456-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 21.04.2019).

93. Тиктин Г. И. Очерки по общей теории публичных финансов. Предмет и основоположения финансовой науки (I-III). Книга 1. Опыт построения теоретической финансовой науки на публично-экономической основе *Отдельный оттиск «Журнала научно-исследовательских кафедр в Одессе»*. Том II. № 2. 1926. 108 с.

94. Тропіна В.Б. До питання про публічні фінанси. *Фінанси України*. № 12. 2009. С. 28–34. URL: <http://library.if.ua/articles/article-45> (дата звернення: 21.04.2019).

95. Вдовенко С.М., Шульга Ю.В. Проблеми та перспективи формування сучасної системи публічних фінансів *Науковий вісник ЧДІЕУ*. № 2 (14). 2012. С. 166–170. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:isG42MHvfrgJ:irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/NvChdieu_2012_2_27.pdf+%&cd=10&hl=ru&ct=clnk&gl=u (дата звернення: 21.04.2019).

96. Нечай А.А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. К., 2005. 40 с.

97. Корецька С.О. Аналіз категоріального апарату публічних фінансів. *Інвестиції: практика та досвід*. № 19/2011. 2011. С. 25–27. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:i39F6asDTA0J:www.investplan.com.ua/pdf/19_2011/9.pdf+%&cd=19&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 21.04.2019).

98. Бойко С. Публічні фінанси у контексті генези та еволюції понятійно-категоріального апарату фінансової науки. *Економіст*. № 10. 2015. С. 31–35. URL: <http://ua-ekonomist.com/archive/2015/10/Boyko.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

99. Про громадські об'єднання : Закон України від 22.03.2012 р. № 4572-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4572-17> (дата звернення: : 21.04.2019).

100. Голубка С.М. Типологія досліджень національних фінансів *Актуальні проблеми економіки*. № 7 (133). 2012. С. 7–15. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:dQtCSZ6d-tQJ:irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/ape_2012_7_2.pdf+%&cd=4&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 21.04.2019).

101. Словник української мови URL: http://ukrlit.org/slovnyk/slovnyk_ukrainskoi_movy_v_11_tomakh (дата звернення: 21.04.2019).

102. Етимологічний словник української мови: в 7 т. / АН УРСР. Ін-т мовознавства ім. О.О. Потебні; редкол. О.С. Мельничук (головний ред.) та ін. / Укл.: Р. В. Болдирев та ін. К.: Наук. думка, 1982. Т. 1: А – Г. 1982. 632 с. URL: http://litopys.org.ua/djvu/etymolog_slovnyk.htm (дата звернення: : 21.04.2019).

103. Пахомов Ю.Н., Крымский С.Б., Павленко Ю.В. и др. Цивилизационные модели современности и их исторические корни / под ред. Ю.Н. Пахомова. Киев: Наук. Думка, 2002. 632 с.

104. Хомутенко А.В. Прагматика та семантика термінів фінансової науки «суспільні фінанси», «публічні фінанси» та «державні фінанси». *Фінанси України*. 2017. № 1. С. 1–16. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2017_1_9 (дата звернення: 21.04.2019).

105. Словник української мови: в 11 томах. 1977. Том 8. С. 343. URL: <http://sum.in.ua/s/proces> (дата звернення: 21.04.2019).

106. Катигрובה О.В. Сутнісна характеристика понять «інститут» та «інституція» в теорії інновацій. URL: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy-311/economic-theory-and-history-311/7510-description-of-understanding-sutnsna-qnstitutq-ta-qnstitutsyaq-in-teor-pnovatsy> (дата звернення: 21.04.2019).

107. Михайленко С.В. Бюджетний менеджмент: стан та оцінка ефективності : монографія. Одеса: ВМВ, Друк Південь, 2010. 398 с.

108. Баскаков А.Ю. Бюджетний менеджмент у механізмі управління фінансовими ресурсами держави : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Чернігів, 2017. 299 с.

109. Друкер П.Ф. Практика менеджмента / пер. с англ. М. : «И.Д. Вильямс», 2009. 400 с.

110. Мескон, М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента / пер. с англ. 3-е изд. М. : ООО «И. Д. Вильямс», 2012. 800 с.

111. Колношенко В.И. Менеджмент и управление: общее и особенное. *Научные труды Московского гуманитарного университета.* № 5. 2018. URL: <http://journals.mosgu.ru/trudy/article/view/825> (дата обращения: 21.04.2019).

112. Пальоха В.В. Механізм аналітично-прогностичного забезпечення системи публічного управління України : дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02 / Чернігів, 2017. 299 с.

113. Фінанси інституційних секторів економіки України / за ред. Т.І. Єфименко, М.М. Єрмошенка. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. 584 с.

114. Сурмін Ю.П., Бакуменко В.Д., Краснейчук А.О. Методологія державного управління як галузі науки : наук. розробка. К. : НАДУ, 2010. 32 с. URL:

http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:piUheMDPUyUJ:lib.academy.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_13/cgiirbis_64.exe%3FLNG%3Duk%26C21COM%3D2%26I21DBN%3DIBIS%26P21DBN%3DIBIS%26Z21ID%3D%26Image_file_name%3Dnr_10_metod_derzh_upr.pdf%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1+&cd=1&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 21.04.2019).

115. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet/local-budg> (дата звернення: 21.04.2019).

116. Підкуйко О.О. Формування моделі розвитку територіальної громади на основі сучасних підходів: теоретичні та практичні аспекти. URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2011-1/doc/4/05.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

117. Дідур К.М. Системний підхід до управління підприємством та персоналом підприємства. *Ефективна економіка.* № 4. 2012. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1079> (дата звернення: 21.04.2019).

118. Поникарпова А.С. Методология управления инновационными промышленными рисками хозяйственных систем на разных стадиях инновационной деятельности: дис. ... д-ра экон.

наук : 08.00.05 / ФГБОУ ВПО «Казанский национальный исследовательский университет». Казань, 2015. 429 с. URL: <http://www.kstu.ru/servlet/contentblob?id=90992> (дата обращения: 21.04.2019).

119.Офіційний веб-сайт Рахункової палати. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16747613/Bul_rozvukr_sel.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

120.Офіційний веб-сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі : Державні цільові програми – неефективний інструмент здійснення державної політики. URL: <http://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=9a4a8c04-087a-4aac-bd1a-1599715f8768&title=Minekonomrosvitku-> (дата звернення: : 21.04.2019).

121.Деякі питання оптимізації державних цільових програм : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 223-р від 23.03.2011 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/223-2011-%D1%80> (дата звернення: : 21.04. 2019).

122.Офіційний веб-сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі : Стан виконання державних цільових програм у 2018 році. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=ukUA&tag=DerzhavniTsiloviProgrami> (дата звернення: 21.04.2019).

123.Adolfas Kaziliūnas Process Approach in Management and Public Administration. *Public Policy and Administration*. Vol 1, No 8. 2004. URL: <https://www3.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/view/2459> (дата звернення: 21.04.2019).

124.Кораблев М.М. Развитие проектного подхода в государственном управлении. *Ученые записки Казанского университета*. Серия Гуманитарные науки. № 4. Том № 152. 2010. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-proektnogo-podhoda-v-gosudarstvennom-upravlenii> (дата обращения: 21.04.2019).

125.Хомутенко А.В. Сутність та передумови інституціональної модернізації управління державними фінансами України. *Економіка та держава*. № 1. 2018. С. 91–96.

126.Табачникова М.Б. Кибернетические инструменты управления организациями. URL: <http://www.lerc.ru/?part=articles&art=9&page=7> (дата обращения: 21.04.2019).

127.Абросимов В.К. Кибернетический подход к управлению информационными ресурсами организации. *Бизнес-информатика*.

№1. 2012. (19). С. 3–8. URL: <https://bijournal.hse.ru/data/2012/03/27/1265409800/1.pdf> (дата обращения: 21.04.2019).

128.Алесинская Т.В. Основы логистики. Общие вопросы логистического управления : учебное пособие. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2005. 121 с. URL: http://www.aup.ru/books/m95/5_2.htm <http://mybiblioteka.su/9-92756.html> (дата обращения: 21.04.2019).

129.Официальный веб-сайт Словари и энциклопедии на академике. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/medic2/39848> (дата обращения: 21.04.2019).

130.Крючкова И. Экономика и принцип золотого сечения. *Зеркало недели*. Украина. № 48. 13.12.2002. URL: http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/ekonomika_i_printsip_zolotogo_secheniya.html (дата обращения: 21.04.2019).

131.Черняк О. Якимчук Б. Сигнальний підхід до моделювання кризи платіжного балансу. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. № 12(189). 2016. С. 6–13. URL: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2016/189-12/1> (дата звернення: 21.04.2019).

132. Цветков В.Я., Корнаков А.Н. Особенности информационного подхода в управлении. *Вестник*. № 2. С. 131–133. URL: <http://www.vestnik-mgou.ru/Articles/Doc/4110> (дата обращения: : 21.04. 2019).

133.Хомутенко А.В. Методологічні підходи в управлінні державними фінансами. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка*. Серія: Економіка. № 4 (199). 2018. С. 55–62. URL: http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/host/10.23.10.100/db/ftp/visnyk/ekonom_199_2018.pdf#page=55 (дата звернення: 21.04.2019).

134.Шахін Ю. Причини розпаду Югославії в оцінці української історіографії. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*ю № 1(114), 2013. С. 66–69.

135.Щодо шляхів подолання системної кризи та орієнтирів політики нового уряду України. *Національний інститут стратегічних досліджень*. лютий 2014 р. URL: http://www.niss.gov.ua/public/File/2014_nauk_an_rozrobku/Kriza_2014.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

136.Ojomah S.O. Towards a cultural synergistic approach to globalization. Master's thesis in global studies. VID Specialized

University, Stavanger, May 2017 URL: https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/2455694/MGS-320-Ojo_mah.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення: 21.04.2019).

137. Атаманчук Г.В. Синергетические аспекты государственного управления. URL: <http://spkurdyumov.ru/globalization/sinergeticheskie-aspekty-gosudarstvennogo-upravleniya/> (дата обращения: : 21.04. 2019).

138. URL: https://Downloads/znpnadu_2012_2_23.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

139. Хомутенко А.В. До питання розмежування та змістовного наповнення термінів «інститут» та «інституція». Актуальні проблеми економіки та менеджменту: збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 16–17 лютого 2018 року) / Східноукраїнський інститут економіки та управління. Запоріжжя: ГО «СІЕУ», 2018. С. 15-18.

140. Іншаков О.В., Фролов Д.П. Інституція – ключ до розуміння економічних інститутів. *Економічна теорія*. № 1. 2011. С. 52–62. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/28447/04-Inshakov.pdf?sequence=1> (дата звернення: 21.04.2019).

141. Голубка С.М. Інституціоналізація фінансового господарства. К. : ДНУ «Акад. фін. управління», 2013. 453 с. URL: http://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=450&num=4 (дата звернення: 21.04.2019).

142. Кармазіна М., Шурбована О. «Інститут» та «інституція»: проблема розрізнення понять. *Політичний менеджмент*. №4. 2006. С. 10–19. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/9611/02Karmazina.pdf?sequence=1> (дата звернення: 21.04.2019).

143. Шубін С.П. Структурно-функціональна теорія соціальної дії Талкота Парсонса в політичному маркетинговому аналізі. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21C0M=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Npchu_2010_125_112_22.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

144. Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 21.04.2019).

145. Селютіна Н.Ф. Можливості методології соціокультурного підходу в державному управлінні. *Наукові праці*. Том 125. Випуск

112. С. 112–120. URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2013-1/doc/1/10.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

146. Бурдьє П. Социология политики / пер. с фр. / сост., общ. ред. и предисл. Н.А. Шматко. М.: Socio-Logos, 1993. 336 с.

147. Karen Jeffrey, Juliet Michaelson Five headline indicators of national success. URL: <http://www.neweconomics.org/publications/entry/five-headline-indicators-of-national-success> (дата звернення: 21.04.2019).

148. Khomutenko A. Specific methodological approaches to managing state finances. *Montenegrin Journal of Economics*, Vol. 14, No. 3 (2018), p. 55-63

149. Хомутенко А.В. Соціокультурний підхід в управлінні державними фінансами Міжнародна науково-практична конференція «Фінансова інфраструктура в забезпеченні сталого розвитку» м. Київ (19 березня 2019 року). С. 257-258

150. Хомутенко А.В. Методологічні засади державного аудиту у сфері фінансів з позиції синергетичного підходу. *Фінанси України*. № 8. 2014. С.47-56

151. Хомутенко А.В., Зінченко М.А. Науковий підхід до удосконалення системи управління публічними фінансами України. От Балтики до Причерноморья: национальные модели экономических систем : сб. матер. Междунар. науч.-практ. конф., «25 марта 2016 г., Рига (Латвия). С. 311–314.

152. Философская энциклопедия. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/philosophy/2339/%D0%98%D0%9C%D0%9F%D0%95%D0%A0%D0%90%D0%A2%D0%98%D0%92> (дата обращения: 21.04.2019).

153. Официальный веб-сайт Словари и Энциклопедии на Академике. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/2339/%D0%98%D0%9C%D0%9F%D0%95%D0%A0%D0%90%D0%A2%D0%98%D0%92 (дата обращения: : 21.04. 2019).

154. Несененко П.П., Артеменко О.А, Патлатой О.Є. Сучасні економічні теорії : навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ, 2017. 326 с. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5443/1/%D0%A1%D1%83%D1%87%D0%B0%D1%81%D0%BD%D1%96%20%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%87%D0%BD%D1>

%96%20%D1%82%D0%B5%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%97.pdf
(дата звернення: 21.04.2019).

155. Зверяков М.І. Економічна система: проблеми теорії : монографія. Одеса : Астропринт, 2012. 320 с. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8750/1/%D0%9D%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%20%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B0%20%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%B5%D0%BC%D0%B8%20%D1%82%D0%B5%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%97.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

156. Данилишин Б. Співробітництво з МВФ: проблеми і перспективи. URL: <https://zn.ua/macrolevel/sotrudnichestvo-s-mvf-problemy-i-perspektivu-.html> (дата звернення: 21.04.2019).

157. Про стратегію сталого розвитку «Україна-2020» : Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> (дата звернення: 21.04.2019).

158. Муратов А.С., Поварич И.П. Синергизм и эмерджентность: генезис их гармонизации в экономике и управлении. Научная библиотека КиберЛенинка. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sinergizm-i-emerdzhentnost-genezis-ih-garmoni-zatsii-v-ekonomike-i-upravlenii#ixzz3aJC2Vwmr> (дата звернення: 21.04.2019).

159. Романюк Р. Нова сесія переговорів з МВФ і Венеційкою не мала успіху – джерела. URL: <https://www.pravda.com.ua/news/2018/05/23/7181117/> (дата звернення: 21.04.2019).

160. Про затвердження плану пріоритетних дій Уряду на 2018 рік : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 28.03.2018 р. № 244-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-zatverdzhennya-planu-prioritetnih-dij-uryadu-na-2018-rik> (дата звернення: 21.04.2019).

161. Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки : Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 2.02.2015 р. № 205. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0300-15> (дата звернення: 21.04.2019).

162. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-17> (дата звернення: 21.04.2019).

163. Льовкіна О.Г. Принципи і методи організації раціональної діяльності у праксеології Т. Котарбінського. *Вісник Державної академії керівних кадрів культури і мистецтв*. № 2. 2011. С. 17–21.

164. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству охорони здоров'я України для лікування громадян України за кордоном : Рішення Рахункової палати від 26.01.2016 р. № 1-2. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748153/Zvit_1-2.pdf?subportal=main (дата звернення: 21.04.2019).

165. Про загальну безпечність нехарчової продукції : Закон України від 02.12.2010 р. № 2736-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2736-17> (дата звернення: 21.04.2019).

166. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/page3> (дата звернення: 21.04.2019).

167. Братушак О. «Фарс». Як Порошенко з Турчиновим розписали Бюро розслідувань. URL: <https://www.pravda.com.ua/articles/2017/11/17/7162408> (дата звернення: 21.04.2019).

168. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/print1509615416430932> (дата звернення: 21.04.2019).

169. Хомутенко А.В. Імперативи та формально-праксеологічні домінанти управління державними фінансами. Економіка та держава. № 7. 2018. С. 30–34. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/7_2018/8.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

170. Харченко Н.П. Поняття механізму держави, наукові пошуки теоретико-правової дефініції. Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Серия «Юридические науки». Том 20 (59), № 2. 2007. С. 278–284. URL: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:9EuNz7fJ4oAJ:sn-law.cfuv.ru/wp->

content/uploads/2016/12/43_harchenko.pdf+&cd=2&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 21.04.2019).

171.Гбур З.В. Інструменти державного управління економічною безпекою держави. *Інвестиції: практика та досвід*. № 1. 2018. С. 93–97. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/1_2018/19.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

172. Лукіша Р.Т. Заходи й інструменти державного управління ризиками регіонального розвитку в Україні. *Теорія та практика державного управління*. Вип. 2 (49). 2015. С. 117–121. URL: http://repositsc.nuczu.edu.ua/bitstream/123456_789/3192/1/07.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

173. Серкова Г.М. Інструменти управління економічним розвитком промислових підприємств. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. Випуск 1(11). 2015. С. 171–175. URL: <http://eir.pstu.edu/bitstream/handle/123456789/8520/28.pdf?sequence=1> (дата звернення: : 21.04. 2019).

174.Зінченко М. А. Управління фінансовими потоками місцевих бюджетів України: дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. О., 2015. 271 с.

175.Маркович Г. Все про програмно-цільовий метод у бюджетному процесі: важливо для об'єднаних громад. URL: <http://decentralization.gov.ua/news/3906> (дата звернення: 21.04.2019).

176.Балансовий метод планування. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 1. / Редкол.: ...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с. URL: <http://www.ukr.vipreshebnik.ru/entsiklopediya/20-b/792-balansovij-metod-planuvannya.html> (дата звернення: 21.04.2019).

177.Таукешева Т.Д. Фінансове планування діяльності бюджетних установ : навч. посібник / Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 405 с. URL: <http://eprints.kname.edu.ua/46987/>

1/2017%20%D0%BF%D0%B5%D1%87.%2020%D0%9D%20%D0%A2%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%B5%D1%88%D0%B5%D0%B2%D0%B0%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D0%BE%D0%B1%D0%B8%D0%B5.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

178.Куцик В.І., Чаус В.М. Методи і методичні підходи до планування діяльності підприємства: співвідношення та розвиток у сучасних умовах. *Торгівля, комерція, підприємництво*. Вип. 11. 2010.

С. 261–267. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2010_11_59 (дата звернення: 21.04.2019).

179. Касперович С.А. Прогнозирование и планирование экономики : курс лекций для студентов специальностей: 1-25:01:07 «Экономика и управление предприятием», 1-25:01:08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 1-26:02:02 «Менеджмент», 1-26:02:03 «Маркетинг». Минск. : БГТУ, 2007. 172 с.

180. Березовська С.В. Вплив змін до бюджетного та податкового кодексів України на зміцнення дохідної частини бюджетів місцевого самоврядування. *Право і суспільство*. № 5. Ч.2. 2015. С. 84–90.

181. Чечель О. Принципи та механізм державного регулювання економіки. *Науковий вісник*. Вип. 13. 2014. URL: http://lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/visnik13/fail/Chechel.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

182. Набока Т.С. Управління видатками бюджету та напрямки його вдосконалення в Україні : дис. ... канд. економ. наук: 08.00.08. К., 2015. 349 с. URL: <http://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.04/2015/Naboka-dis.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

183. Ткачук Н.М., Кравчук В.О. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи. *Наука і економіка*. № 2 (18). 2010. С. 99–105

184. Словник бюджетної термінології. URL: <http://slovopectia.org.ua/50/53396/362538.html> (дата звернення: 21.04.2019).

185. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012. № 333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> (дата звернення: 21.04.2019).

186. Єрешко Ю.О. Бюджетування – інструмент оптимізації грошових потоків підприємства. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»*. № 7. 2010. С. 100–110. URL: http://economy.kpi.ua/files/files/20_kpi_2010_7.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

187. Милов Г. Самые актуальные инструменты управления. URL: https://iteam.ru/publications/marketing/section_28/article_3291 (дата звернення: 21.04.2019).

188.Романенко О.О. Аналіз сучасних методів та інструментів стратегічного управління підприємством. *Економічний нобелівський вісник*. № 1(8). 2015. С. 93–99. URL: <http://econforum.duan.edu.ua/images/stories/Files/2015/14.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

189.Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні : Закон України № 875-ХІІ від 21.03.1991 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/875-12> (дата звернення: 21.04.2019).

190.Про державно-приватне партнерство : Закон України № 2404-VI від 01.07.2010 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2404-17> (дата звернення: 21.04.2019).

191.Офіційний веб-сайт ТОВ «Міжнародний Аеропорт Одеса». URL: www.odessa.aero/ru/reconstruction (дата звернення: 21.04.2019).

192.Павлюк А., Ляпін Д. Аналітична записка «Щодо розвитку державно-приватного партнерства як механізму активізації інвестиційної діяльності в Україні». URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/816/> (дата звернення: 21.04.2019).

193.Федорчак О.В. Інноваційні інструменти управління цільовими програмами та проектами. URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2012-2/doc/1/10.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

194. Офіційний веб-сайт Клубок. Інструменти стратегічного фінансового управління страховою компанією. URL: <http://www.klubok.net/article1876.html> (дата звернення: 21.04.2019).

195.Трипольский Е.Н. Рейтинговая оценка инструментов управления. *Вестник МГТУ*. том 11. № 2. 2008. С. 289–293. URL: http://vestnik.mstu.edu.ru/v11_2_n31/articles/14_tripol.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

196.Бондаренко О.С. Методологічні засади фінансової логістики. *Економічні науки*. Сер. : Облік і фінанси. Вип. 10(1). 2013. URL: http://knutd.com.ua/publications/pdf/Ukrainian_editions/ztatja_bondarenko_3.Pdf (дата звернення: 21.04.2019).

197.Хомутенко А.В. Фінансова логістика та інновації в управлінні державними фінансами. Глобальне управління: теорія та практика : зб. наукових праць Міжнар. наук.-практ. конф. Афіни: Євро – Середземноморська Академія мистецтв і наук, 2015. С. 146–149.

198. Гончарук А.Г. Бенчмаркінг як метод управління ефективністю підприємства. *Праці Одеського Політехнічного університету*. вип. 1 (27). 2007. С. 253–258. URL: pratsi.opu.ua/app/webroot/.../1312894420.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

199. Бюджетний менеджмент : підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина, Г. Б. Погріщук. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 532 с. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/29976/1/%D0%91%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%B4%D0%B6%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%202017.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

200. Єрмошкіна, О. В. Управління фінансовими потоками промислових підприємств: теорія, практика, перспективи : монографія. Донецьк : Національний гірничий університет, 2009. 479с.

201. Партин Г.О., Дідух О.В. Основні види аутсорсингу та їх застосування в управлінні діяльністю підприємства. *Сучасні проблеми економіки і менеджменту*. 2011. С. 637–638. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/16661/1/371-637-638.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

202. Барінов В.А. Рейнжининг: сутність и методологія. URL: http://www.elitarium.ru/2006/05/12/reinzhiniring_sushhnost_i_metodologija.html (дата звернення: 21.04.2019).

203. Місюра В.Я. Сервісна сутність державної політики як основа модернізації державного управління. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. № 12. 2015. URL: http://www.dy.nauka.com.ua/pdf/12_2015/8.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

204. Дмитрієва О.О. Збалансована система показників (balanced scorecard) в стратегічному управлінні підприємства. Соціально-економічні реформи в контексте європейського вибору України : третя наук.-практ. конф., 20-21 апреля 2006 г. URL: http://www.confcontact.com/apl/7_Dmitr.php (дата звернення: 21.04.2019).

205. Хомутенко А.В. Методичний інструментарій управління державними фінансами. *Проблеми економіки*. № 2 (36). 2018. С. 350–356. URL: http://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2018-2_0-pages-350_356.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

206.Хомутенко А.В., Хомутенко В.П. Теоретичні та практичні аспекти застосування методу моделювання при виконанні судово-економічних експертиз. *Економіка, фінанси, право*. №5/1. 2019. С. 9-13

207.Хомутенко А.В., Пашура А.Ю. Критеріальний апарат для оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів Державної аудиторської служби. *Науковий вісник ОНУ*. № 7 (239). 2016. С. 39-43

208.Офіційний веб-сайт Blavatnik School of Government – University of Oxford. URL: <https://www.bsg.ox.ac.uk/about/partnerships/international-civil-service-effectiveness-index-2017> (дата звернення: 21.04.2019).

209.Офіційний веб-сайт World Bank Group. URL: <http://info.worldbank.org/governance/wgi/#reports> (дата звернення: 21.04.2019).

210.Офіційний веб-сайт International Budget Partnership. URL: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/ukraine-open-budget-survey-2017-summary-russian.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

211.The Global Competitiveness Report. 2018. URL: <http://www3.weforum.org/docs/GCR2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2018.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

212.Офіційний веб-сайт KOF Swiss Economic Institute. URL: <https://kof.ethz.ch/en/forecasts-and-indicators/indicators/kof-globalisation-index.html> (дата звернення: 21.04.2019).

213.Офіційний веб-сайт Всесвітнього банку. Оцінка бізнес регулювання. 2019. URL: <http://russian.doingbusiness.org/> (дата звернення: 21.04.2019).

214.Офіційний веб-сайт Index of Economic Freedom. 2019. URL: <https://www.heritage.org/index/> (дата звернення: 21.04.2019).

215.Барциц И.Н. Показатели эффективности государственного управления (субъективный взгляд на международные стандарты). *Представительная власть – XXI век: законодательство, комментарии, проблемы*. № 1 (80). 2008. С. 10–26. URL: <http://pvlast.ru/archive/index.433.php> (дата звернення: 21.04.2019).

216.Баглай М.Ю., Білопольська В.М. Бюджетний менеджмент в Україні: проблеми та пропозиції щодо їх вирішення. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2012. С. 34-38. URL: <http://webcache.>

googleusercontent.com/search?q=cache:7eRhR1xvYNsJ:jvestnik-sss.donnu.edu.ua/article/download/1415/1444+&cd=3&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 21.04.2019).

217. Дейнека О.В., Боярко І. М., Дехтяр Н.А. Ефективність фінансів державного сектору економіки в системі управління соціально-економічним розвитком України : монографія. Суми : Університетська книга, 2012. 165 с. URL: http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/50439/25/Dekhtiar_state_fina_nse.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

218. Рудик Н.В. Макрофінансові індикатори в економічній стратегії держави. *Проблеми економіки*. № 3. 2016. С. 74. URL: http://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2016-3_0-pages-74_80.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

219. Гуралюк А.Г. Концепції оцінки ефективності управління навчальним закладом. *Теорія та методика управління освітою*. Випуск 3. 2010. URL: <http://tme.umo.edu.ua/docs/3/10gurmee.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

220. Потриваєва Н.В. Система збалансованих показників як аналітичний засіб підвищення ефективності функціонування підприємств. *Ефективна економіка*. № 12. 2015. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5092> (дата звернення: 21.04.2019).

221. Матюшкина І.А., Михалева О.М. Эффективность государственного и муниципального управления: сущность и проблемы определения. *Гуманитарные научные исследования*. № 8. 2013. URL: <http://human.snauka.ru/2013/08/3617> (дата звернення: 21.04.2019).

222. Вареник В.М. Аналіз управління грошовими потоками в економіці України: аналітичний аспект. *Ефективна економіка*. №1 2012. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?operation=1&iid=899> (дата звернення: 21.04.2019).

223. Alton M.A Local Budget Transparency Index for Cameroon's Local Councils. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/20130> (дата звернення: 21.04.2019).

224. Bach S., Blochliger H., Wallau D. The spending power of sub-central

governments: a pilot study. URL: <https://www.oecd.org/tax/federalis/42783063.pdf/> (дата звернення: 21.04.2019).

225. Best Practices for Budget Transparency. Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

226. Kopits G. Transparency in Government Operations. International monetary Fund: URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

227. Новак Е. Структурні викривлення. *Всеукраїнський громадсько-політичний тижневик «Демократична Україна»*. URL: <http://www.dua.com.ua/economy/item/1673-strukturni-vikrivlennya.html> (дата звернення: 21.04.2019).

228. Офіційний веб-сайт Словники та енциклопедії. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/115/%D0%90%D0%A2%D0%A0%D0%98%D0%91%D0%A3%D0%A (дата звернення: 21.04.2019).

229. Князь С.В., Вільгуцька Р.Б., Богів Я.С. Морфологічний аналіз організаційних структур торговельних підприємств. *Ефективна економіка*. № 11. 2013. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2476> (дата звернення: 21.04.2019).

230. Про комітети Верховної ради України : Закон України від 4.04.1995. № 116/95-ВР // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/116/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).

231. Положення про Міністерство соціальної політики України : Постанова Кабінету Міністрів України від 17.06.2015 № 423 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/423-2015-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

232. Про затвердження Положення про Міністерство освіти і науки України : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. № 630 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/630-2014-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

233. Про положення про Державну казначейську службу України : Указ Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/460/2011> (дата звернення: 21.04.2019).

234. Про положення про Міністерство фінансів України : Указ Президента України від 8.04.2011 № 446/2011 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/446/2011> (дата звернення: 21.04.2019).

235. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999. № 679-ХІУ // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/679-14> (дата звернення: 21.04.2019).

236. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).

237. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

238. Положення про Міністерство економічного розвитку і торгівлі України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 459 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/459-2014-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

239. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

240. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 21.04.2019).

241. Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку : Указ Президента України від 23.11.2011 № 1063/2011 // База

даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011/pri nt1454 961788644246> (дата звернення: 21.04.2019).

242. Про громадські об'єднання : Закон України від 22.03.2012 № 4572-VI. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4572-17/page> (дата звернення: 21.04.2019).

243. Хомутенко А.В. Фінансова логістика та інновації в управлінні державними фінансами. Збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції "Глобальне управління: теорія та практика". Афіни: Євро Середземноморська Академія мистецтв і наук. 2015. С. 146-149

244. Про внесення змін до деяких законів України щодо особливостей фінансового контролю окремих категорій посадових осіб : Закон України від 23.03.2017 № 1975-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1975-19> (дата звернення: 21.04.2019).

245. System of National Accounts. European Commission. New York, 2009. 722 р. URL: <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

246. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> (дата звернення : 21.04.2019).

247. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1.08.2013 № 774-р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80> (дата звернення : 21.04.2019).

248. Про затвердження Положення про Міністерство юстиції України : Указ Президента України від 06.04.2011 № 395/2011 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/395/2011> (дата звернення : 21.04.2019).

249.Офіційний веб-сайт Рахункової палати. Звіт за 2017 рік. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826> (дата звернення : 21.04.2019).

250.Офіційний веб-сайт Рахункової палати України. Звіт Рахункової палати за 2014 рік. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16747166/zvit_2014.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

251.Хомутенко А.В. Проблематика управління державними бюджетними та позабюджетними фондами грошових коштів в Україні. *Економіка та держава*. № 3. 2018. С. 60–66.

252.Про затвердження Положення про Фонд соціального захисту інвалідів : Наказ Міністерства соціальної політики України від 14.04.2011р. № 129 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0528-11> (дата звернення : 21.04.2019).

253.Хомутенко А.В. Системні атрибути та структурні викривлення управління державними фінансами України. Науковий погляд: економіка та управління, № 2 (64). 2019. С. 34-41

254.Деякі питання Фонду соціального захисту інвалідів : Постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 49 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/49-2011-п> (дата звернення : 21.04.2019).

255.Про утворення Українського фонду підтримки селянських (фермерських) господарств і кооперативів по виробництву сільськогосподарської продукції : Розпорядження Кабінет Міністрів УРСР від 27.06.1991 р. № 83-р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/83-91-%D1%80> (дата звернення : 21.04.2019).

256.Про фонд стабілізації підприємств та організацій, внесених до реєстру неплатоспроможних : Постанова Кабінету Міністрів України від 07.04.1998 р. № 466. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/466-98-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

257.Деякі питання державного фонду регіонального розвитку : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.03.2015 р. № 196 // База даних «Законодавство України» / ВР України URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/196-2015-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

258. Про затвердження положення про Державний фонд охорони навколишнього природного середовища : Постанова Кабінету Міністрів України від 07.05.1998 р. № 634. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/634-98-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

259. Про затвердження Порядку використання коштів Державного фонду поводження з радіоактивними відходами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2009 р. № 473. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/473-2009-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

260. Про Державний фонд фундаментальних досліджень : Постанова Кабінету Міністрів України від 24.12.2001 р. № 1717. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1717-2001-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

261. Про реорганізацію державного фонду фундаментальних досліджень : Наказ Міністерства освіти і науки України від 28.01.2019 р. № 79. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/news/%D0%9D%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%B8/2019/01/31/nakaz-reorganizatsiya.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

262. Про створення Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.1993 р. № 819 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/819-93-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

263. Офіційний веб-сайт Державної служби України з питань праці. Результати контролю додержання законодавства про зайнятість та працевлаштування інвалідів (січень-березень 2017 року). URL: <http://dsp.gov.ua/rezultaty-kontroliu-doderzhannia-zakonodavstva-pro-zainiatist-ta-pratsevlashtuvannia-invalidiv-sichen-berezen-2017-roku/> (дата звернення : 21.04.2019).

264. Офіційний веб-сайт Рахункової палати. Звіт за 2016 р. URL: <http://www.ac->

rada.gov.ua/doccatalog/document/16751480/Zvit_RP_2016.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

265. Про розгляд Звіту про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету на забезпечення окремих категорій населення технічними та іншими засобами реабілітації : Рішення Рахункової палати від 12 червня 2018 року № 14-3. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16756377/R_RP_14-3_2018.pdf?subportal=main (дата звернення : 21.04.2019).

266. Лист-відповідь Міністерства соціальної політики України на інформаційний запит від 29.06.2017 р. вих. № 660/0/132-17/172. URL: <https://dostup.pravda.com.ua/request/22356/response/41390/attach/2/660%200%20132%2017%20id1112316.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

267. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=353931> (дата звернення : 21.04.2019).

268. Про фермерське господарство : Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/973-15> (дата звернення : 21.04.2019).

269. Офіційний веб-сайт Українського державного фонду підтримки фермерських господарств : Звіт Укрдержфонд за результатами 2017 року. URL: <https://udf.gov.ua/node/711> (дата звернення : 21.04.2019).

270. Офіційний веб-сайт Кабінету Міністрів України. Звіт Кабінету Міністрів України за 2017 рік. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/zvit-uryadu-za-2017-rik> (дата звернення : 21.04.2019).

271. Офіційний веб-сайт Кабінету Міністрів України. Звіт про хід і результати виконання програми діяльності Кабінету Міністрів України у 2016 році. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/media/plany%20uryadu/GOVERNMENT_REPORT_2016.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

272. Зубко Г. Державний фонд регіонального розвитку – інструмент, через який держава формує регіональну політику. URL: <http://decentralization.gov.ua/news/2356> (дата звернення : 21.04.2019).

273. Офіційний веб-сайт Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. Державний фонд регіонального розвитку. Реалізація проектів за

рахунок коштів державного фонду регіонального розвитку станом на 01.01.2018 р. від 19.01.2018 р. URL: <http://dfrr.minregion.gov.ua/realizatsiya-proektiv-za-rahunok-koshtiv-derzhavnogo-fondu-regionalnogo-rozvitku-stanom-na-01-01-2018> (дата звернення : 21.04.2019).

274.Про затвердження Порядку використання коштів резервного фонду бюджету : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.03.2002 р. № 415 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2002-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

275.Деякі питання використання коштів, передбачених у державному бюджеті за програмою 2401270 «Здійснення природоохоронних заходів» на 2017 рік : Постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 р. № 473 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/473-2017-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

276.Деякі питання використання коштів, передбачених у державному бюджеті за програмою 2401500 «Здійснення заходів щодо реалізації пріоритетів розвитку сфери охорони навколишнього природного середовища» на 2017 рік» : Постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 р. № 274 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/474-2017-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

277.Про внесення змін до паспорта бюджетної програми : Наказ Міністерства фінансів України та Міністерства екології та природних ресурсів України від 26.12.2017 р. № 493/1127. URL: https://menr.gov.ua/files/docs/Passporta_KPKVK/nakaz_493_1127.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

278.Про внесення зміни до статті 4 Закону України «Про поводження з радіоактивними відходами» щодо удосконалення механізму фінансування поводження з радіоактивними відходами : Закон України від 11.07.2017 р. № 2124-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2124-19> (дата звернення : 21.04.2019).

279.Офіційний веб-сайт Державного агентства України з управління зоною відчуження. Законопроекти щодо відновлення цільового використання коштів Фонду радіоактивних відходів схвалені Урядом та перебувають на розгляді у Верховній Раді

України від 16.05.2017 р. URL: <http://dazv.gov.ua/novini-ta-media/vsinovyny/zakonoproekti-shchodo-vidnovlennya-tsilovogo-vikori-stannya-koshtiv-fondu-rav-skhvaleni-uryadom-ta-perebuwayut-na-rozglyadi-u-verkho-vnij-radi-ukrajini.html> (дата звернення : 21.04.2019).

280.Офіційний веб-сайт Державного фонду фундаментальних досліджень. Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт за 2016 рік від 10.02.2017 р. URL: http://www.dffd.gov.ua/index.php?option=com_k2&view=item&layout=item&id=250&Itemid=1839&lang=ua (дата звернення : 21.04.2019).

281.Про джерела фінансування дорожнього господарства України : Закон України від 18.09.1991 р. № 1562-ХІІ // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1562-12> (дата звернення : 21.04.2019).

282.Офіційний веб-сайт Міністерства інфраструктури України. URL: <https://mtu.gov.ua/timeline/Dorozhne-gospodarstvo.html> (дата звернення : 21.04.2019).

283.Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про Державний спеціалізований фонд фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях». URL: http://www.zakonoproekt.org.ua/viewhtm.aspx?hn=Pojasnjuvaljna_zapyska_a_19_01_20181 (дата звернення : 21.04.2019).

284.Про затвердження бюджету Фонду соціального страхування України на 2017 рік : Постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.2017 р. № 104 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/104-2017-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

285.Рішення Рахункової палати «Про результати аналізу причин утворення дефіциту бюджету Пенсійного фонду та його покриття за рахунок коштів державного бюджету» від 25.04.2017 р. № 10. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751713/R_RP_10-2_2017.pdf?subportal=main (дата звернення : 21.04.2019).

286.Про Положення про Пенсійний фонд України : Указ Президента України від 06.04.2011 р. № 384/2011 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/384/2011> (дата звернення : 21.04.2019).

287. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці : Закон України від 28.12.2014 р. № 77-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/77-19> (дата звернення : 21.04.2019).

288. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття : Закон України від 2.03.2000 р. № 1533-III // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1533-14> (дата звернення : 21.04.2019).

289. Офіційний веб-портал Федерації професійних спілок України. URL: <http://www.fpsu.org.ua/napryamki-diyalnosti/sotsialne-strakhuvannya-i-pensijne-zabezpechennya/13721-defitsit-pensijnogo-fondu-ukrajini-postupovo-zmenshuetsya> (дата звернення : 21.04.2019).

290. Офіційний веб-сайт Рахункової палати. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16755497/Zvit_RP_2017.pdf?subportal=main; http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751713/R_RP_10-2_2017.pdf?subportal=main (дата звернення : 21.04.2019).

291. Про систему гарантування вкладів фізичних осіб : Закон України від 23.02.2012 р. № 4452-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4452-17> (дата звернення : 21.04.2019).

292. Хомутенко А.В. Деякі аспекти управління державними цільовими бюджетними фондами в Україні. Глобальні та регіональні аспекти інноваційного розвитку економіки: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених (Одеса, 23 березня 2018 р.). Одеса: ОНЕУ. 2017. С 155-159.

293. Хомутенко А.В. Административные и финансовые инструменты государственного управления. Сборник тезисов конференции «УКРАИНА – БОЛГАРИЯ – ЕВРОПЕЙСКИЙ СОЮЗ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ». 2017. С 155-159.

294. Жуков Д.С. Лямин С.К. Институциональная модернизация: генезис представлений и теоретический контекст. Ineternum. № 2. 2011. С. 39–53. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnaya-modernizatsiya-genezis-predstavleniy-i-teoreticheskiy-kontekst> (дата звернення : 21.04.2019).

295.Фінансовий портал Мінфіну. URL: <http://index.minfin.com.ua/index/debtgov/> (дата звернення : 21.04.2019).

296.Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України. Виконання бюджету Пенсійного фонду України у 2015 році. URL: http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/category?cat_id=95533 (дата звернення : 21.04.2019).

297.Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України Виконання бюджету Пенсійного фонду України за 2016 рік. URL: <http://pfu.sprov.com.ua/?p=3479> (дата звернення : 21.04.2019).

298.Офіційний веб-сайт НАК «Нафтогаз України». URL: <http://www.naftogaz.com/www/3/nakweb.nsf/0/3F928C3E7375F33DC2257F840052731F?> (дата звернення : 21.04.2019).

299.Офіційний веб-сайт Українського лісового порталу. Як державні підприємства отруюють економіку. URL: <https://www.lisportal.org.ua/82201/> (дата звернення : 21.04.2019).

300.Ніколов Ю. Верховна рада дарує каналізацію. Наші гроші. URL: <http://nashigroshi.org/2017/10/16/verhovna-rada-daruje-kanalizatsiyu/> (дата звернення : 21.04.2019).

301.Поліщук О. ProZorro чекають зміни. «Поріг» планують знизити учетверо, а для учасників торгів ввести завдаток. Допоможе?. Укрінформ. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-society/2175798-1000-i-odin-sposib-obijti-prozo-rro.html> (дата звернення : 21.04.2019).

302.Зверяков М.І. Теоретическая парадигма устойчивого развития и украинские реалии. Экономика Украины. № 10. 2018. С. 10–31. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8186/1/%D0%A2%D0%B5%D0%BE%D1%80%D0%B5%D1%82%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F%20%D0%BF%D0%B0%D1%80%D0%B0%D0%B4%D0%B8%D0%B3%D0%BC%D0%B0%20%D1%83%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B9%D1%87%D0%B8%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%80%D0%B0%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%B8%D1%8F%20%D0%B8%20%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D0%B8%D0%BD%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B5%20%D1%80%D0%B5%D0%B0%D0%BB%D0%B8%D0%B8.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

303.Геєць В.М. Економіка України в дослідженнях і прогнозах: 20 років діяльності Інституту економіки та прогнозування НАН України : монографія / відп. ред. – акад. НАН України В.М. Геєць.

НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогнозів. НАН України». К., 2018. 568 с.

304.Дем'янишин В.Г. Стратегічні напрями реформування системи управління державними фінансами в Україні. С. 32–37. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/27901/1/32.PDF> (дата звернення : 21.04.2019).

305.Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення : 21.04.2019).

306.Управління державними фінансами в Україні відповідатиме найвищим світовим стандартам. Міністерство фінансів і Міжнародний банк реконструкції та розвитку модернізуватимуть систему управління державними фінансами. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/printable_article?art_id=66605 (дата звернення : 21.04.2019).

307.Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 888-р від 17.10. 2007 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80> (дата звернення : 21.04.2019).

308.Про ратифікацію Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку : Закон України від 24.09.2008 № 591-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996_060 (дата звернення : 21.04.2019).

309.Звіт із середньострокового огляду проекту – Угода про позику (Проект Модернізації державних фінансів) від 25.03.2008 №4882-UA : Міністерство фінансів України.. Київ, березень 2012 р. URL: <http://195.78.68.18/minfin/file/link/333413/file/Zvit.doc> (дата звернення : 21.04.2019).

310.Официальный веб-сайт Министерства финансов Украины. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года. URL: http://www.minfin.gov.by/upload/gfs/gsf_rus.pdf (дата обращения : 21.04.2019).

311.Международный валютный фонд. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (2007 год). URL: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf> (дата обращения : 21.04.2019).

312. Китайчук Т.Г. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми перехідного періоду. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. №7. 2007. С. 106– 117. URL: <http://efm.vsau.org/files/pdfa/3853.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

313.Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України № 2939-ХІІ від 26.01.1993 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення : 21.04.2019).

314.Корнєєв В.В., Хомутенко А.В. Можливості удосконалення управління державними фінансами України в контексті Угоди про асоціацію Україна – ЄС. *Формування ринкових відносин в Україні*: зб. наук. праць. Вип. № 12 (175). 2015. С. 7–10.

315.Офіційний веб-сайт Міністерства соціальної політики. Звіти Міністерства соціальної політики України. URL: <http://www.mlsp.gov.ua/labour/control/uk/index> (дата звернення : 21.04.2019).

316.Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України. Звіти про результати діяльності Державної аудиторської служби України (Державної фінансової інспекції України). URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/46964> (дата звернення : 21.04.2019).

317.Востряков Л. Е. Культурная политика: концепции, понятия, модели. URL: <http://www.cpolicy.ru/analytics/80.html> (дата обращения : 21.04.2019).

318.Официальный веб-сайт Национальной социологической энциклопедии. URL: <http://voluntary.ru/dictionary/950/word/klientelizm> (дата обращения : 21.04.2019).

319.Академічний тлумачний словник української мови. URL: <http://sum.in.ua/s/> (дата звернення : 21.04.2019).

320.Про Національне антикорупційне бюро України : Закон України від № 1698-VII від 14.10.2014 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL:

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1698-18> (дата звернення : 21.04.2019).

321.Хомутенко А.В., Хомутенко В.П. Державний аудит як форма фінансового контролю: сутність та інституційні особливості. Вісник соціально-економічних досліджень ОДЕУ. № 2 (42). С. 124-130

322.Хомутенко А.В., Хомутенко В.П. Об'єктивна необхідність застосування синергетичного підходу у дослідженнях державного аудиту в системі державного управління. Збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні проблеми та механізми фінансового управління». м. Харків. 2013. С.635-638.

323.Піонтківська І.Ю. Васильєва А., Руда Ю. Середньостроке бюджетне планування в Україні: аналітична записка. Центр економічної стратегії, 2017. 26 с. URL: http://ces.org.ua/wp-content/uploads/2017/12/MT-budgeting_.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

324.Файзуллаев Ё.Ш. Азизова И.А. Среднесрочное бюджетное планирование. Издательство «infoCOM.UZ». Ташкент, 2010. 148 с. URL: http://www.publicfinance.uz/upload/files/CBP_book_12shr_rasklad.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

325.Дерюгин А.Н., Арлашкин И.Ю., Прока К.А. Разработка методических рекомендаций субъектам российской федерации по формированию бюджетной стратегии / Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при президенте Российской Федерации» М., 2015. 76 с. URL: <ftp://ftp.repec.org/opt/ReDIF/RePEc/rnp/ppaper/mn19.pdf> (дата обращения : 21.04.2019).

326.Клименко А.В., Королев В.А., Двинских Д.Ю., Рычкова Н.А., Сластихина И.Ю. Актуальный опыт зарубежных стран по развитию государственных систем стратегического планирования : ч. 2 / Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». М. : Изд. дом Высшей школы экономики, 2016. 40 с. URL: https://wp.hse.ru/data/2016/11/14/1110320976/WP8_2016_04_%D0%A7%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C2______.pdf (дата обращения : 21.04.2019).

327.Мазярчук В., Стадник М. Міжнародний досвід середньострокового планування: уроки для України. *Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України*, 2017.

URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/06/FEAO_Sered_budget_planning_A5_05_web-2.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

328.Allen Richard I , Chaponda Taz, Fisher Lesley, Ray Rohini. Medium-Term Budget Frameworks in Sub-Saharan African Countries. September 11, 2017. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2017/09/11/Medium-Term-Budget-Frameworks-in-Sub-Saharan-African-Countries-45093> (дата звернення : 21.04.2019).

329.Угода про коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна» : Угода від 27.01.2014 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/n0001001-15> (дата звернення : 21.04.2019).

330.Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення : 21.04.2019).

331.Про затвердження Нормативів вартості створення одного робочого місця у різних галузях економіки : Наказ Державного комітету України з будівництва та архітектури № 13 від 19.07.2002 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0628-02> (дата звернення : 21.04.2019).

332.Про проведення конкурсного відбору проектів наукових досліджень і розробок : Наказ Міністерства освіти і науки України № 474 від 15.05.2018 р. URL: <https://mon.gov.ua/ua/npa/provedennya-konkursnogo-vidboru-proektiv-naukovih-doslidzhen-i-rozrobok> (дата звернення : 21.04.2019).

333.Уряд схвалив зміни до Бюджетного кодексу щодо середньострокового бюджетного планування. Міністерство фінансів України, 31.01.2018 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/uryad-shvaliv-zmini-do-byudzhetnogo-kodeksu-shodo-serednostrokovogo-byudzhetnogo-planuvannya> (дата звернення : 21.04.2019).

334.Основні напрямки бюджетної політики на 2018-2020 роки. Міністерство фінансів, червень 2017 р. URL: <https://minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%9E%D0%9D%D0%91%D0%9F%202018-2020.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

335.Про державне стратегічне планування : Проект Закону України від 03.11.2011 р. № 9407. URL: <http://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=e7b8af7a-7c03->

4d5b-aaa5-e1c0d7e84388&title=ProektZakonuUkrainiproDerzhavneStrategichnePlanuvannia (дата звернення : 21.04.2019).

336.Офіційний портал Верховної Ради України. Висновок Комітету ВРУ від 12.07.2017 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62047 (дата звернення : 21.04.2019).

337.Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2017 рік та основних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2018 і 2019 роки : Постанова Кабінету Міністрів України № 399 від 01.07.2016 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/UA/NPAS/249169883> (дата звернення : 21.04.2019).

338.Про схвалення прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2019-2021 роки : Постанова Кабінету Міністрів України № 546 від 11.07.2018 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/proshvalennya-prognozu-ekonomichnogo-i-socialnogo-rozvitku-ukrayini-na-20192021-roki> (дата звернення : 21.04.2019).

339.Прогноз державного бюджету на 2018 і 2019 роки, на 2019 і 2020 роки. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60032; http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62551 (дата звернення : 21.04. 2019).

340.Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України : Закон України від 23.03.2000 р. № 1602-III // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1602-14> (дата звернення : 21.04.2019).

341.Про державні цільові програми Закон України від 18.03.2004 р. № 1621-IV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1621-15> (дата звернення : 21.04.2019).

342.Про розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.2003 р. № 621 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/621-2003-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

343.Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2005-2007

роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 09.09.2003 р. № 1427 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1427-2003-%D0%BF/print1533202497998672> (дата звернення : 21.04.2019).

344.Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 р. № 275-р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KR170275.html (дата звернення : 21.04.2019).

345.Хомутенко А.В. Бюджетне планування в Україні: сучасний стан та перспективи вдосконалення. *“Вісник ЖДТУ” / Економічні науки.* № 3. С. 63-69

346.Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи) : Пояснювальна записка до проекту Закону України від 22.12.2014 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53072 (дата звернення : 21.04.2019).

347.Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» від 22.12.2014 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52941 (дата звернення : 21.04.2019).

348.Про затвердження методики прогнозування податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції, Державної податкової адміністрації та Державної митної служби від № 545/315/502/637 від 31.08.2004 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04> (дата звернення : 21.04.2019).

349.Про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету : Рішення Рахункової палати від 13.09.2017 р. URL: <http://document.ua/pro-rezultati-analizu-obgruntovanosti-planuvannja-prognozuva-doc327287.html> (дата звернення : 21.04.2019).

350.Про розгляд запиту на отримання публічної інформації від 11.09.2017 року : Лист Державної фіскальної служби № 12053 від 15.09.2017 року. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/> (дата звернення : 21.04.2019).

351.Сибірянська Ю., Пірнікоза П. Податок на прибуток підприємств в Україні у 2011-2016 роках. *Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України*, 2017. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/11/feao_podatok_na_prybutok_a5_02.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

352.Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» від 15.09.2017 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62551 (дата звернення : 21.04.2019).

353.Свердан М.М., Корзаченко О.В Податкові надходження бюджету: аналіз та прогнозування. Финансовый механизм решения глобальных проблем: предотвращение экономических кризисов : сб. матер. I Междун. науч.-практ. конф., 22-23 марта 2012 г. URL: http://www.confcontact.com/20120322/7_sverdand.php (дата звернення : 21.04.2019).

354.Сибірянська Ю.В., Котіна Г. М. Інноваційні підходи до прогнозування і планування доходів бюджету. *Фінанси України*. № 2. 2011. С. 72–85.

355.Зварич О. В. Середньострокове прогнозування доходів бюджету та їх взаємозв'язок з макроекономічними показниками. *Фінанси України*, 2011. № 8. С. 59–75.

356.Про схвалення прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2019-2021 роки :Постанова Кабінету Міністрів України № 546 від 11.07.2018 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npras/pro-shvalennya-prognozu-ekonomichnogo-i-socialnogo-rozvitku-ukrayini-na-20192021-roki> (дата звернення : 21.04. 2019).

357.Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення : 21.04.2019).

358.Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України із прогнозування та забезпечення надходжень платежів : Наказ ДФС від 11.11.2014 р. № 262 URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npras/pro-shvalennya-prognozu-ekonomichnogo-i-socialnogo-rozvitku-ukrayini-na-20192021-roki> (дата звернення : 21.04. 2019).

359.Офіційний веб-сайт Рахункової палати України. Листування між Рахунковою палатою, Мінфіном та ДФС. 2016. URL:

<http://www.ac.rada.gov.ua/doccatalog/document/16750625/22418.pdf?subportal=main> (дата звернення : 21.04. 2019).

360.Звіт про результати перевірки Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників в частині планування та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати податкових надходжень до державного бюджету : Рішення Рахункової палати № 6-5 від 13.10.2015 р. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16747007/Zvit_6-5.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

361.Про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету : Рішення Рахункової палати № 18-6 від 13.09.2017 р. URL: <http://document.ua/pro-rezultati-analizu-obgruntovanosti-planuvannja-prognozuva-doc327287.html> (дата звернення : 21.04. 2019).

362.Котіна Г.М. Прогнозування податкових надходжень до бюджету : дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Київ, 2011. URL: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:3XXrERYzkZgJ:kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.04/2011/Kotina.doc+&cd=1&hl=ru&ct=clnk&gl=ua> (дата звернення : 21.04.2019).

363. Williams D.W., Calabrese, T.D. The status of budget forecasting. *Journal of Public and Nonprofit Affairs*. 2(2). 2016. 127–160. URL: <https://www.jpna.org/index.php/jpna/article/download/.../55> (дата звернення : 21.04.2019).

364.Податкові надходження: методологія прогнозування : монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 444 с. URL: ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/.../Zvarych_podatkovi_nadkhodzenia%20.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

365.Хомутенко А.В. Фіскальна роль місцевих податків в Україні. *Науковий вісник*. № 2 (254). 2018. С. 169–187. URL: <http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2018/254/pdf/169-187.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

366.Хомутенко А.В., Островська Н. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Науковий вісник*. № 9 (251). 2017. С. 174–197. URL: <http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2017/251/pdf/174-197.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

367.Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Фрагментарний аналіз механізму дії регулюючої функції податку на прибуток підприємств в Україні. 2017. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5769/1/%D0%A4%D1%80%D0%B0%D0%B3%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B7%20%D0%BC%D0%B5%D1%85%D0%B0%D0%BD%D1%96%D0%B7%D0%BC%D1%83.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

368.Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Діагностика стану та тенденцій розвитку податкового адміністрування в Україні. 2017. URL:<http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5766/1/%D0%94%D1%96%D0%B0%D0%B3%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D1%83%20%D1%82%D0%B0%20%D1%82%D0%B5%D0%BD%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D0%B9%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D0%B4%D0%BC%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%B2%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%96.pdf>. (дата звернення : 21.04.2019).

369.Хомутенко А.В., Хомутенко В.П. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні. *Економіка та держава*. № 2.2017. С. 61-65. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=3702&i=12> (дата звернення : 21.04.2019).

370.Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 275-р від 03.04.2017 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KR170275.html (дата звернення : 21.04.2019).

371.Офіційний сайт Державного науково-виробничого підприємства «Геоінформ України». Стан запасів родовищ корисних копалин України. URL: <http://geoinf.kiev.ua/stan-zapasiv-rodovyshch-korysnykh-koralyn-ukrayiny/> (дата звернення : 21.04.2019).

372.Про затвердження переліку підприємств, які приватизуються за індивідуальними планами : Постанова Кабінету Міністрів України

№ 684 від 27.06.1996 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/684-96-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

373.Офіційний сайт Державного науково-виробничого підприємства «Геоінформ України». Стан запасів родовищ корисних копалин України. URL: <http://geoinf.kiev.ua/stan-zapasiv-rodovyshch-koruyshnykh-koralyn-ukrayiny/> (дата звернення : 21.04.2019).

374.Про затвердження переліку підприємств, які приватизуються за індивідуальними планами : Постанова Кабінету Міністрів України № 684 від 27.06.1996 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/684-96-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

375.Официальный веб-сайт Enkor: Свежий взгляд на энергетику. Днепрзот увеличил прибыль в 10,5 раз. 26.04.2018 г. URL: http://enkor.com.ua/a/news/Dneprazot_uvelichil_pribil_v_105_raz/232192 (дата звернення : 21.04.2019).

376.Хомутенко А.В. Актуалізація застосування інструментів управління при плануванні доходів державного бюджету України. *Європейський вектор економічного розвитку*. № 1 (24). 2018. С. 107-120.

377.Маркович Г. Все про програмно-цільовий метод у бюджетному процесі: важливо для об'єднаних громад. Офіційний веб-сайт Децентралізація дає можливості. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/3906> (дата звернення : 21.04.2019).

378.Фетіщенко Є.М. Планування видатків державного бюджету: теоретико-методологічний аспект. *Вісник НАДУ при Президентові України*. № 2. 2016. С. 84–92. URL: <http://visnyk.academy.gov.ua/pages/dop/54/files/d05a71a7-985a-4f17-a8d5-00fcbdddc9a.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

379.Радіонов Ю.Д. Прогнозування і планування як інструмент ефективного управління та використання бюджетних коштів. *Економіка України*. № 4 (629). 2014 .С. 40–54. URL: www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe? (дата звернення : 21.04.2019).

380.Шаповал С.Л. Бюджетне планування в системі соціально-економічного розвитку країни : дис.. ... на канд.. кон. науку : 08.00.08. Київ 2017. URL:<https://www.knteu.kiev.ua/file/Mg==/2345bbe583e21afd196c6f20fb879327.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

381.Про Державний бюджет України на 2018 рік Закон України від 07.12.2017 р. № 2246-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_12_07/T172246.html (дата звернення : 21.04.2019).

382.Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Передумови та необхідність проведення державного аудиту на етапі планування бюджетних програм. *Науковий вісник Одеського національного*. № 7. 2017 С. 120–133.

383.Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Передумови впровадження державного фінансового аудиту бюджетних програм в Україні. *Економіка та сучасний менеджмент: теоретичні та практичні аспекти. Міжнародна науково-практична конференція*. м. Одеса 15-16.08.2014 р. С. 99-102

384.Шулюк Б.С. Практика та проблеми здійснення бюджетного планування видатків на соціальні цілі в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 26. Частина 2. 2017. С. 114–117. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_26/2/28.pdf (дата звернення : 21.04. 2019).

385.Про наукову і науково-технічну діяльність : Закон України від 26.11.2015 р. № 848-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/848-19/print15332096853799> 51 (дата звернення : 21.04.2019).

386.Про освіту : Закон України від 05.09.2017 р. № 2145-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2145-19> (дата звернення : 21.04.2019).

387.Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення : Закон України від 19.10.2017 р. № 2168-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19> (дата звернення : 21.04.2019).

388.Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних, установ освіти та наукових установ : Наказ Міністерства освіти і науки України від 26.09.2005 р. № 557 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05> (дата звернення : 21.04.2019).

389.Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення : Наказ Міністерство праці та соціальної політики України та Міністерства охорони здоров'я України від 05.10.2005 р. № 308/519 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05/print153320250_2_33283 (дата звернення : 21.04.2019).

390.Про встановлення державних соціальних стандартів у сфері житлово-комунального обслуговування : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 р. № 409 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/409-2014-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

391.Про загальну середню освіту : Закон України від 13.05.1999 р. № 651-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/651-14> (дата звернення : 21.04.2019).

392.Про затвердження Положення про порядок надання державного довгострокового пільгового кредиту індивідуальним забудовникам : Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України та Міністерства у справах будівництва та архітектури України від 05.07.1994 р. № 59/82/129 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0181-94> (дата звернення : 21.04.2019).

393.Житловий кодекс Української РСР : Закон України від 30.06.1983 р. № 5464-X // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5464-10> (дата звернення : 21.04.2019).

394.Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2015 р. № 300 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/300-2015-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

395.Прогноз державного бюджету України на 2018-2019 роки Проект Закону про Державний бюджет України на 2017 рік №1801-VIII від 21.12. 2016 р., Додаток (додатки по ст. 38 БКУ) 15.09.2016 р.

URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60032
(дата звернення : 21.04.2019).

396.Про затвердження переліку об'єктів великої приватизації державної власності, що підлягають приватизації у 2018 році : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 р. № 358-р.
URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-zatverdzhennya-pereliku-obyektiv-velikoyi-privatizaciyi-derzhavnoyi-vlasnosti-sho-pidlyagayut-privatizaciyi-u-2018-roci> (дата звернення : 21.04.2019).

397.Програма фінансування та надання кредитів з Державного бюджету за рахунок коштів, залучених державою від іноземних держав, банків, міжнародних організацій та інших фінансових установ та надання гарантій на 2018 рік від 15.09.2017 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62551 (дата звернення : 21.04.2019).

398.Боргова стійкість державних фінансів / за ред. Т.І. Єфименко, С.А. Єрохіна, Т.П. Богдан. К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. 712 с.

399.Про затвердження Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2017-2019 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 01.12.2017 р. № 905 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/905-2017-%D0%BF> (дата звернення : 21.04. 2019).

400.Про державний бюджет на 2015 рік : Закон України № 80-VIII від 29.12.2014 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80-19> (дата звернення : 21.04.2019).

401.Хомутенко А.В. Аналіз практики застосування інструментарію планування видатків і дефіциту державного бюджету України. *Академічний огляд*. 2018. № 1 (48). С. 23-32.

402.Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України. URL: <http://www.pfu.gov.ua/54176-do-uvagy-gromadyantrashed/> (дата звернення : 21.04.2019).

403.Офіційний веб-сайт Державної служби статистики. Середній розмір місячної пенсії та кількість пенсіонерів (за даними Пенсійного фонду). URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/sz/sz_u/srp_07rik_u.html (дата звернення : 21.04.2019).

404.Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів Населення України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/reference/people/> (дата звернення : 21.04. 2019).

405.Про затвердження Положення про Пенсійний фонд України: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.07.2014 р. № 280 // База даних «Законодавство України»/ ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/280-2014-%D0%BF> (дата звернення : 21.04.2019).

406.Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України. Бюджет Пенсійного фонду України (22.05.2018 р.). URL: <http://www.pfu.gov.ua/33933-byudzhet-pensijnogo-fondu-ukrayiny/> (дата звернення : 21.04.2019).

407.Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України. Звіт Пенсійного фонду України за 2017 рік. URL: http://www.pfu.gov.ua/content/uploads/2018/04/block_03-149_budget-2017.pdf (дата звернення : 21.04.2019).

408.Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення : 21.04.2019).

409.Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо підвищення пенсій : Закон України від 03.10.2017 р. № 2148-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2148-19/page> (дата звернення : 21.04.2019).

410.Офіційний веб-сайт Міністерства соціальної політики України. Ухвалено проект Закону для стабілізації пенсійної системи та забезпечення соціальної справедливості. 14.11.2018. URL: <https://www.msp.gov.ua/news/16250.html?PrintVersion> (дата звернення : 21.04.2019).

411.Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України. Звіт Пенсійного фонду України за 2016 р. URL: <http://www.pfu.gov.ua/content/uploads/2017/12/Zvit-za-2016.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

412.Про заходи щодо підвищення ефективності управління фінансами пенсійного забезпечення : Постанова Кабінету Міністрів України від 12.09.2002 р. № 1349 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/1349-2002-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

413.Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. Учетная ставка НБУ. URL: <https://index.minfin.com.ua/banks/nbu/refinance/> (дата звернення: 21.04.2019).

414.Офіційний веб-сайт Національного банку України. Показники фінансового ринку. URL: <https://bank.gov.ua/control/uk/allinfo> (дата звернення: 21.04.2019).

415.Про внесення зміни до пункту 2 постанови Кабінету Міністрів України від 12 вересня 2002 р. № 1349 : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.03.2015 р. № 114 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/114-2015-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

416.Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України. Доходи бюджету Пенсійного фонду України, 21.05.2018 р. URL: <http://www.pfu.gov.ua/33937-dohody-byudzhetu-pensijnogo-fondu-ukrayiny/> (дата звернення: 21.04.2019).

417.Про затвердження бюджету Пенсійного фонду України на 2018 рік: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.01.2018 р. № 8 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/8-2018-%D0%BF/paran8#n8> (дата звернення: 21.04.2019).

418.Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1058-15> (дата звернення: 21.04.2019).

419.Про поліпшення матеріального становища учасників бойових дій та інвалідів війни : Закон України від 16.03.2004 р. № 1603-IV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1603-15> (дата звернення: 21.04.2019).

420.Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. Калькулятор інфляції. URL: http://database.ukrcensus.gov.ua/dw_infl_uk/calc_p1d.asp?ter=00000000000&month=1&year=2018&year_b=2004&month_b=&to=1&kat=4&Submit.x=67&Submit.y=15 (дата звернення: 21.04.2019).

421.Про затвердження Порядку формування та використання коштів резерву Пенсійного фонду : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 р. № 435 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-2001-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

422.Ткаченко Л. Три всадника демографического апокалипсиса. Основные тренды в Украине. 10.11.2017 р. URL: https://zn.ua/macrolevel/tri-vsadnika-demograficheskogo-apokalipsisa-osnovnye-trendy-v-ukraine-265804_.html (дата звернення: 21.04.2019).

423.Пенсійне забезпечення в Україні та Білорусі: історія становлення і перспективи розвитку: монографія / за ред. Михайла Шумила, Ірини Комоцької. Київ: НікаЦентр. 2018. 516 с. URL: http://idpnan.org.ua/files/punkt-2-pensiyne-zabezpechennya-v-ukrayini-ta-bilorusi-2018-_monografiya_.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

424.Obidzinski P. The Demographic Reserve Fund in Poland. Analysis and Diagnosis of the First Years of Functioning and Scenarios of Its Future Potential. *Annales universitatis mariae curie-skłodowska, Lublin – Polonia.* – vol. Li, 1, sectio h, 2017. URL: <https://journals.umcs.pl/h/article/download/4549/3635> (дата звернення: 21.04.2019).

425.Adrian Blundell-Wignall, Yu-Wei Hu and Juan Yermo. Sovereign Wealth and Pension Fund Issues. *OECD Working Papers on Insurance and Private Pensions.* № 14. 2008. URL: <https://www.oecd.org/finance/financial.../40196131.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

426.Про результати аналізу причин утворення дефіциту бюджету Пенсійного фонду та його покриття за рахунок коштів державного бюджету : Рішення Рахункової палати від 25.04.2017 р. № 10-2. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751713/R_RP_10-2_2017.pdf?subportal=main (дата звернення: 21.04.2019).

427.Про затвердження Порядку розроблення, затвердження та виконання бюджету Пенсійного фонду України : Постанова Правління Пенсійного фонду України від 31.08.2009 р. № 21-2 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0897-09> (дата звернення: 21.04.2019).

428.Про затвердження бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття на 2018 рік : Постанова Кабінету Міністрів України від 07.02.2018 р. № 54 //

База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/54-2018-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

429.Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття: Закон України від 02.03.2000 р. № 1533-III // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1533-14> (дата звернення: 21.04.2019).

430.Про затвердження пропорцій розподілу єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 р. № 675 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/675-2014-%D0%BF/paran42#n42> (дата звернення: 21.04.2019).

431.Про зайнятість населення : Закон України від 05.07.2012 р. № 5067-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5067-17> (дата звернення: 21.04.2019).

432.Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці : Закон України від 28.12.2014 № 77-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/77-19> (дата звернення: 21.04.2019).

433.Офіційний веб-сайт Міністерства соціальної політики України. Звіти про виконання паспорта бюджетної програми станом на 1 січня 2018 року URL: <https://www.msp.gov.ua/news/14870.html> (дата звернення: 21.04.2019).

434.Офіційний веб-сайт Міністерства соціальної політики України. Паспорти бюджетних програм на 2018 рік. URL: <https://www.msp.gov.ua/news/14715.html> (дата звернення: 21.04.2019).

435.Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. Мінімальна заробітна плата. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/labour/salary/min/> (дата звернення: 21.04.2019).

436.Про мінімальний розмір допомоги по безробіттю : Постанова Фонду соціального страхування по безробіттю від 15.12.2017 р. № 149 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL:

<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1577-17/paran10#n10> (дата звернення: 21.04.2019).

437.Іванченко А.В. Розробка концептуальної моделі прогнозування та стратегічного планування ринку праці України. *Актуальні проблеми державного управління*. Вип. 4. 2013. С. 193–196. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdyo_2013_4_56. (дата звернення: 21.04.2019).

438.Про внесення змін у додатки 1 і 2 до постанови Кабінету Міністрів України від 31 травня 2017 р. № 411 : Постанова Кабінету Міністрів України від 01.12.2017 р. № 906 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/906-2017-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

439.Про затвердження бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття на 2017 рік : Постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.2017 р. № 102 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/102-2017-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

440.Про затвердження Порядку формування та використання резерву коштів Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2013 р. № 270. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/246265296> (дата звернення: 21.04.2019).

441.Сидорчук А. Аналіз фінансових резервів державного соціального страхування. *Baltic Journal of Economic Studies*. Vol. 3. № 3. 2017. URL: <https://www.baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/download/197/202> (дата звернення: 21.04.2019).

442.Impavidoa G., O'Connorb R., Vittasc D. Cyprus Economic. Improving the Investment Performance of Public Pension Funds: Lessons for the Social Insurance Fund of Cyprus from the Experience of Four OECD Countries. *Policy Review*, Vol. 2. № 2. 2008., pp. 3–35. URL: https://www.ucy.ac.cy/erc/documents/Full_text_Impavido.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

443.Про затвердження бюджету Фонду соціального страхування України на 2018 рік: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.02.2018 р. № 70 // База даних «Законодавство України» / ВР

України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/70-2018-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

444.Про загальнообов'язкове державне соціальне страхуванн : Закон України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1105-14> (дата звернення: 21.04.2019).

445.Про затвердження Порядку розміщення тимчасово вільних коштів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, у тому числі резерву коштів цих фондів, на вкладних (депозитних) рахунках: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.2003 р. № 111 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/111-2003-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

446.Офіційний веб-сайт Фонду соціального страхування України. Надання матеріального забезпечення застрахованим особам та проведення страхових виплат потерпілим на виробництві (членам їх сімей) за I квартал 2018 року. URL: <http://www.fssu.gov.ua/fse/control/main/uk/publish/article/951723> (дата звернення: 21.04.2019).

447.Офіційний веб-сайт Комітету з питань соціальної політики, зайнятості та пенсійного забезпечення. Статут фонду соціального страхування України : Постанова правління Фонду соціального страхування України від 08.02.2017 р. № 12. URL: <http://komspir.rada.gov.ua/uploads/documents/30443.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

448.Про затвердження бюджету Фонду соціального страхування України на 2017 рік : Постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.2017 р. № 104 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/104-2017-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

449.Ткаченко І.В. Систематизація чинників впливу на складові витратної частини Пенсійного фонду України. *Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського*. Випуск 3 (2). 2015. С. 103–108. URL: [http://visnikekon.kdu.edu.ua/ARHIV/2015-3\(92\)/103.pdf](http://visnikekon.kdu.edu.ua/ARHIV/2015-3(92)/103.pdf) (дата звернення: 21.04.2019).

450.Тулай О.І. Актуальні проблеми діяльності Пенсійного фонду України. *Проблеми економіки*. № 1. 2016. С. 132–139.

URL: http://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2016-1_0-pages-132_139.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

451. Хомутенко А.В. Пріоритетні напрямки підвищення якості планування державних позабюджетних фондів України. Економіка та право. №3(51). 2018. С. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8472/1/%D0%9F%D1%80%D1%96%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%82%D0%B5%D1%82%D0%BD%D1%96%20%D0%BD%D0%B0%D0%BF%D1%80%D1%8F%D0%BC%D0%BA%D0%B8%20%D0%BF%D1%96%D0%B4%D0%B2%D0%B8%D1%89%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%B8%D1%85%20%D0%BF%D0%BE%D0%B7%D0%B0%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%B8%D1%85%20%D1%84%D0%BE%D0%BD%D0%B4%D1%96%D0%B2%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8.pdf> (дата звернення : 21.04.2019).

452. Про схвалення Стратегії підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.05.2015 № 662-р // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/662-2015-%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).

453. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. Кількість юридичних осіб за організаційними формами URL: http://www.ukrstat.gov.ua/edrpyou/ukr/EDRPU_2018/ks_opfg/ks_opfg_0118.htm (дата звернення: 21.04.2019).

454. Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228// База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

455. Charles W.L. Hill, Gareth R. Jones. Essentials of Strategic Management. 3rd Edition. Mason : South-Western. 2008. URL: http://202.28.25.105/e-learning/courses/703309/document/EssentialsofStrategicManagement_3rdEdition.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

456. Michael A. Hitt, Duane Ireland, Robert E. Hoskisson. *Strategic Management: Competitiveness and Globalization: Concepts*. Ninth Edition. Mason : South-Western Cengage Learning, 2009. 402 p. URL: dspace.elib.ntt.edu.vn/.../Strategic%20management%20%20competitiveness%20%26 (дата звернення: 21.04.2019).

457. Офіційний веб-сайт Міністерства охорони здоров'я України. Національна стратегія реформування системи охорони здоров'я в Україні на період 2015–2020 років. URL: <http://moz.gov.ua/strategija> (дата звернення: 21.04.2019).

458. Офіційний веб-сайт Стратегічної дорадчої групи з питань реформування системи охорони здоров'я в Україні. Національна стратегія побудови нової системи охорони здоров'я в Україні на період 2015–2025 рр. листопад 2014. URL: http://healthsag.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Proekt-Strategiyi-reformi_OZ.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

459. Рак Г. В. Кошторисне фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування бюджету. *Економічний аналіз*. Т. 17(1) 2014. С. 160–166. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2014_17%281%29__23 (дата звернення: 21.04.2019).

460. Матросова В.О., Хижняк О.В. Проблеми фінансування бюджетних організацій на основі кошторису. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 2. 2013. С. 92–95

461. Про затвердження Порядку реалізації державних гарантій медичного обслуговування населення за програмою медичних гарантій для первинної медичної допомоги на 2018 рік : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.04.2018 № 407. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-zatverdzhennya-poryadku-realiz> (дата звернення: 21.04.2019).

462. Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних навчальних закладах : Постанова Кабінету Міністрів України від 17.09.1996 № 1138 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1138-96-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

463. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 №

796 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

464.Про затвердження Порядку визначення вартості та надання платних послуг закладами культури, заснованими на державній та комунальній формі власності : Наказ Міністерства культури України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 01.12.2015 № 1004/1113/1556 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1590-15> (дата звернення: 21.04.2019).

465.Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10> (дата звернення: 21.04.2019).

466.Про затвердження Методики розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1075. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npras/pro-zatverdzhennya-metodiki-rozrahunku-vartosti-poslugi-z-medichnogo-obslugovuvannya> (дата звернення: 21.04.2019).

467.Всеукраїнська асоціація органів місцевого самоврядування «Асоціація міст України» : Лист від 28.12.2017 № 5-760/1. URL: https://www.auc.org.ua/sites/default/files/skanyrovanye0001_0.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

468.Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки; Додаток 2 «Рекомендації щодо складання фінансового плану підприємства та звіту про його виконання, підготовки пояснювальних записок до них»: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 02.03.2015 № 205 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0300-15> (дата звернення: 21.04.2019).

469.Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів : Закон

України від 20.11.2012 № 5499-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5499-17> (дата звернення: 21.04.2019).

470.Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів : Закон України від 20.11.2012 № 5499-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5499-17> (дата звернення: 21.04.2019).

471.Бахрушин В. Як фінансувати вищу освіту, якщо грошей немає?. Портал громадських експертів «Освітня політика». 08.01.2018. URL: <http://education-ua.org/ua/articles/1110-yak-finansuvati-vishchu-osvitu-yakshcho-groshej-nemaє> (дата звернення: 21.04.2019).

472.Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-%D0%BF#n8> (дата звернення: 21.04.2019).

473.Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення : Закон України від 19.10.2017 № 2168-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-viii> (дата звернення: 21.04.2019).

474.Про затвердження Методики розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1075 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1075-2017-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

475.Про затвердження Типових штатних нормативів закладів загальної середньої освіти : Наказ Міністерства освіти і науки від 06.12.2010 № 1205 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1308-10> (дата звернення: 21.04.2019).

476.Про затвердження Методики формування середньострокового прогнозу потреби у фахівцях та робітничих кадрах на ринку праці : Наказ Міністерство економічного розвитку і торгівлі України від 26.03.2013 р. № 305. URL:

[http://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=fc72d70a-b893-48f7-98c3-](http://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=fc72d70a-b893-48f7-98c3-7c5dbf3a67fd&title=NakazMinekonomrozkuproZatverdzhenniaMetodikiFormuvanniaSerednostrokovogoPrognozuPotrebiUFakhivtsiakhTaRobitnichikhKadrakhNaRinkuPratsi)

[7c5dbf3a67fd&title=NakazMinekonomrozkuproZatverdzhenniaMetodikiFormuvanniaSerednostrokovogoPrognozuPotrebiUFakhivtsiakhTaRobitnichikhKadrakhNaRinkuPratsi](http://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=fc72d70a-b893-48f7-98c3-7c5dbf3a67fd&title=NakazMinekonomrozkuproZatverdzhenniaMetodikiFormuvanniaSerednostrokovogoPrognozuPotrebiUFakhivtsiakhTaRobitnichikhKadrakhNaRinkuPratsi) (дата звернення: 21.04.2019).

477.Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 р. № 346 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-%D0%BF#n8> (дата звернення: 21.04.2019).

478.Про затвердження Методики розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1075 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1075-2017-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

479.Методическое руководство «Индикаторы ЮНЕСКО. Культура для развития» / пер. на рус. яз. 2017. URL: <http://unesdoc.unesco.org/images/0022/002296/229608R.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

480.Ставерська Т.О. Фінансове планування та прогнозування в підприємствах і фінансових установах : навч. посіб. Харків: Видавець Іванченко І.С., 2013. 146 с. URL: http://elib.hduht.edu.ua/bitstream/123456789/1071/1/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D0%B2%D0%B5%D1%80%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F_%D0%A4%D0%9F%D0%9F.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

481.Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки : Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 02.03.2015 р. № 205 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0300-15> (дата звернення: 21.04.2019).

482.Про проведення конкурсного відбору керівників суб'єктів господарювання державного сектору економіки : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.09.2008 р. № 777 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL:

<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/777-2008-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

483. Куцик В.І., Чаус В.М. Методи і методичні підходи до планування діяльності підприємства: співвідношення та розвиток у сучасних умовах. *Торгівля, комерція, підприємництво*. Вип. 11. 2010. С. 261–267. // URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2010_11_59 (дата звернення: 21.04.2019).

484. Офіційний веб-сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. Методичні рекомендації щодо складання стратегічних планів підприємствами державного сектору URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=e00a8048-3758-4996-9c9a-dfdcfbe8a684&title=Dokumenti> (дата звернення: 21.04.2019).

485. Про затвердження Положення про покладення спеціальних обов'язків на суб'єктів ринку природного газу для забезпечення загальносуспільних інтересів у процесі функціонування ринку природного газу : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.03.2017 № 187 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/187-2017-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

486. Деякі питання управління публічним акціонерним товариством «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.09.2016 № 675. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npras/249369692> (дата звернення: 21.04.2019).

487. Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2015 № 205 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0300-15> (дата звернення: 21.04.2019).

488. Про затвердження Статуту публічного акціонерного товариства «Аграрний фонд»: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.07.2013 № 698 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/698-2013-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

489. Хомутенко А.В. Сучасний стан фінансового планування у державному секторі економіки України. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія*

«Економіка» : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА. грудень 2018. № 11(39). С. 143-154.

490.Бодди Д., Пейтон Р. Основы менеджмента: пер. с англ. / под ред. Ю.Н. Коптуревского. СПб. : Питер, 1999. 816 с.

491.Білокур Є.І. Функції державного управління: поняття, особливості, правове регулювання: дис. ... кан. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2015. 194 с. URL: http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/2377/Diss_Bilokur.pdf?sequence=3&isAllowed=y (дата звернення: 21.04.2019).

492.Громова О.Є. Роль координаційної функції в процесі управління організацією. *Економіка та суспільство*. Випуск № 7. 2016. С. 256–259. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/43.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

493.Харківська А.А. Генезис класичних функцій управління в сучасному педагогічному. *Наукові записки Ніжинського державного університету ім. Миколи Гоголя*. Сер.: Психолого-педагогічні науки. № 7. 2012. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzspp_2012_7_12 (дата звернення: 21.04.2019).

494.Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 № 3166-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17> (дата звернення: 21.04.2019).

495.Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2014 № 442 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/442-2014-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

496.Про Кабінет міністрів України : Закон України від 27.02.2014 № 794-VII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/442-2014-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

497. Офіційний веб-сайт головного правового портал України «Ліга&Закон». URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/TS000079.html (дата звернення: 21.04.2019).

498.Про державну службу : Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL:

<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19> (дата звернення: 21.04.2019).

499.Про державну службу : Пояснювальна записка до Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54571 (дата звернення: 21.04.2019).

500.Науково-практичний коментар до Закону України «Про державну службу» / Ред. кол.: К.О. Ващенко, І. Б. Коліушко, В.П. Тимощук, В.А. Дерезь (відп. ред.). К.: ФОП Москаленко О.М., 2017. 796 с. URL: http://pravo.org.ua/img/books/files/1513082951commentary%20_layout_web.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

501.Про затвердження критеріїв визначення переліку посад працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування : Постанова Кабінету Міністрів України від 6.04.2016 р. № 271 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/271-2016-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

502.Кримінальний кодекс України : Закон від 05.04.2001 № 2341-III // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 21.04.2019).

503.Митний кодекс України : Закон від 13.03.2012 № 4495-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/print> (дата звернення: 21.04.2019).

504.Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19> (дата звернення: 21.04.2019).

505.Про затвердження Порядку здійснення допорогових закупівель : Наказ ДП «Зовнішторгвидав України» від 13.04.2016 № 35. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B1r18JVOiF0OdmhjanJOblZ2SUE/view> (дата звернення: 21.04.2019).

506.Лист Мінекономрозвитку від 27.12.2016 № 3302-06/34307-06. URL: http://www.city.kharkov.ua/assets/files/docs/zakupki/3302-06_34307-06_27.10.2016.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

507.Офіційний веб-сайт E-tender. URL: [https:// e-tender.ua/training-tenders/teoriya-zakupivel-3/vidi-zakupivel-6](https://e-tender.ua/training-tenders/teoriya-zakupivel-3/vidi-zakupivel-6) (дата звернення: 21.04.2019).

508.Офіційний веб-сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. Звіт сфери публічних закупівель за 2017 рік. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=86f9b4de-bb4c-4004-a563-cd4fe4fa4773&title=ZvitSferiPublicnikhZakupivelZa2017-Rik> (дата звернення: 21.04.2019).

509. Кодекс законів про працю : Закон від 10.12.1971 № 322-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 21.04.2019).

510.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 21.04.2019).

511.Про затвердження Порядку ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ Міністерства фінансів України від 07.04.2016 № 422 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-16> (дата звернення: 21.04.2019).

512.Хомутенко А.В. Організація нормативно-правового забезпечення управління державними фінансами України. *Проблеми системного підходу в економіці*. Вип. 2(70). Част. 2. 2019. С. 98-108

513.Лушер В.В. Поняття інформаційного забезпечення органів прокуратури України. *Форум права*. № 1. 2014. С. 338–341. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/FP_index.htm_2014_1_59.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

514.Дніпров О.С. Інформаційне забезпечення управлінського процесу в органах виконавчої влади. ІТ право: проблеми і перспективи розвитку в Україні : зб. матер. другої Міжнар. щорічна конф., 17.11.2017 р. URL: <http://aphd.ua/publication-383/> (дата звернення: 21.04.2019).

515.Положення про Державне агентство з питань електронного урядування України : Постанова Кабінету Міністрів України від

1.10.2014 р. № 492 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/492-2014-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

516. Положення про Державну службу статистики України : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.09.2014 р. № 481 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481-2014-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

517. Офіційний веб-сайт Державного підприємства «Національні інформаційні системи». URL: <https://nais.gov.ua/about> (дата звернення: 21.04.2019).

518. Статут Державного підприємства «Прозорро». URL: <https://drive.google.com/file/d/1Ryd1G8uqzfyR7n8jknhd89QKbpg71FGC/view> (дата звернення: 21.04.2019).

519. Офіційний веб-сайт Державного підприємства «Відкриті публічні фінанси». URL: <https://publicfinance.gov.ua/ua/documents> (дата звернення: 21.04.2019).

520. Хомутенко В.П., Хомутенко А.В., Луценко І.С. Адміністрування податків, зборів, платежів. Одеса: ВМВ, 2015 312 с.

521. Основні інформаційні системи Державної фіскальної служби України (січень 2016 р.). URL: https://www.mdoffice.com.ua/pdf/_jeais_dfs__1602281713.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

522. Офіційний веб-сайт Укрінформ. Державної фіскальної служба озвучила суму штрафу «євробляхерам» за перевищення строків транзиту. 09.11.2018. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-society/2576750-dfs-nazvala-sumu-strafu-evroblaheramza-perevisenna-stro-kiv-tranzitu.html> (дата звернення: 21.04.2019).

523. Даньків Й.Я. Яксманицька І.І. Проблеми електронного адміністрування ПДВ на сучасному етапі реформування податкової системи України. Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці : зб. матер. III Міжнар. наук.-практ. конф., 19.04.2018 р. С. 351–354. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/19142> (дата звернення: 21.04.2019).

524. Откаленко О. Адміністрування податку на додану вартість в умовах євроінтеграції. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. № 5. 2018. С. 116–129. URL:

[http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/05\(100\)/10.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/05(100)/10.pdf) (дата звернення: 21.04.2019).

525.Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. За 21 день 2019 року завдяки системі АСАУР до бюджету перераховано близько 20 млн гривень. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/365126.html> (дата звернення: 21.04.2019).

526.Офіційний веб-сайт Inforesist. В Украине введут электронные чеки: что это значит и как отразится на би знесе. 14.06.2018 р.. URL: <https://inforesist.org/e-receipt-что-такое-elektronnyiy-chek/> (дата звернення: 21.04.2019).

527.Про затвердження Порядку функціонування Електронного кабінету : Наказ Міністерства фінансів України від 07.2017 р. № 637. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0942-17> (дата звернення: 21.04.2019).

528.Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. За 21 день 2019 року завдяки системі АСАУР до бюджету перераховано близько 20 млн гривень. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/365126.html> (дата звернення: 21.04.2019).

529.Арбузов С.Г., Колобов Ю.В., Міщенко В.І., Науменкова С.В. Банківська енциклопедія (Інституційні засади розвитку банківської системи України). К. : Центр наукових досліджень Національного банку України : Знання, 2011. 504 с. URL: <https://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=112997> (дата звернення: 21.04.2019).

530.Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. Адміністративні послуги, що надаються державними податковими інспекціями. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/admin-poslugi/> (дата звернення: 21.04.2019).

531.Офіційний веб-сайт (електрона торгова площадка) E-tender. URL: <https://e-tender.ua/training-tenders/teoriya-zakupivel-3/zagalni-polozhennya-pro-prozorro-5> (дата звернення: 21.04.2019).

532.Офіційний веб-сайт (електрона торгова площадка) E-tender. Prozorro. Продажі – електронні аукціони щодо малої приватизації, оренди та продажу державного і комунального майна. URL: <https://e-tender.ua/prozorro-prodagu> (дата звернення: 21.04.2019).

533.Мовчан О. Мала приватизація: підсумки першого місяця. *Дело.* 14.09.2018 р. URL:

<https://delo.ua/economyandpoliticsinukraine/mala-privatizaci-ja-pidsumki-pershogo-misjacija-346250/> (дата звернення: 21.04.2019).

534. Рябчин О. Дерібан літєвих родовищ. Нові подробиці. *Українська правда*. 11.05.2018 р. URL: <https://blogs.pravda.com.ua/authors/ryabchin/5af5ab5609f52/> (дата звернення: 21.04.2019).

535. Видача дозволів на видобуток газу компанії російського олігарха Фукса незаконна – аудит. *Економічна правда*. 05.09.2018 р. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2018/09/5/640214/> (дата звернення: 21.04.2019).

536. Російський олігарх Фукс отримав нові ліцензії на надра в Україні. *Економічна правда*. 04.09.2018. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2018/09/4/640174/> (дата звернення: 21.04.2019).

537. Офіційний веб-сайт Theinsider. Неоціненне родовище, Або що забули зробити літєві друзі Кононенка. 05.05.2018 р. URL: <http://www.theinsider.ua/rus/business/5aed6924119ff/> (дата звернення: 21.04.2019).

538. Офіційний веб-сайт Рахункової палати України Звіт про результати аналізу стану публічних (державних) закупівель у 2017 році : Рішення Рахункової палати від 31.05.2018 р. № 13-1. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757178/Zvit_13-1_2018.pdf?subportal=main (дата звернення: 21.04.2019).

539. Офіційний веб-сайт Фонду гарантування вкладів фізичних осіб. Фонд гарантування та Prozorro. Продажі презентували етапи «Голландський аукціон»: перші торги відбудуться уже 15-20 жовтня. 27.09.2017 р. URL: <http://www.fg.gov.ua/news/21817-fond-harantuvannia-ta-prozorroprodazhi-prezentuvaly-etapy-hollandskoho-auktsionu-pershi-torhy-vidbudutsia-uzhe-15-20-zhovtnia> (дата звернення: 21.04.2019).

540. Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.10.2015 р. № 835 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/835-2015-%D0%BF#n83> (дата звернення: 21.04.2019).

541. Про внесення зміни у додаток до Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних : Постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2018 р. № 524 // База

даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/524-2018-%D0%BF#n5> (дата звернення: 21.04.2019).

542.Деякі питання створення і функціонування єдиного веб-порталу використання публічних коштів : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2015 р. № 911-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npras/248478683> (дата звернення: 21.04.2019).

543.Офіційний державний інформаційний портал Є-Data. URL: <https://spending.gov.ua/about1> (дата звернення: 21.04.2019).

544.Офіційний веб-сайт Державної установи «Відкриті публічні фінанси». URL: <https://publicfinance.gov.ua/ua/about> (дата звернення: 21.04.2019).

545.Офіційний веб-сайт Brdo Відтепер кожен зможе відслідкувати витрати на ремонт доріг онлайн. Офісу ефективного регулювання» (BRDO). 26.03.2019 р. URL: <http://brdo.com.ua/top/vidteper-kozhen-zmozhe-vidslidkuvaty-vytraty-na-remont-dorig-onlajn/> (дата звернення: 21.04.2019).

546.Про заходи щодо створення електронної інформаційної системи «Електронний Уряд : Постанова Кабінету Міністрів України від 24.02.2003 р. № 208. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npras/150472> (дата звернення: 21.04.2019).

547.Про схвалення Концепції розвитку електронного урядування в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 13.12.2010 р. № 2250-р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2250-2010-%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).

548.Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного порталу адміністративних послуг : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.01.2013 р. № 13 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-2013-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

549.Про схвалення Концепції розвитку електронного урядування в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.09.2017 р. № 649-р // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/649-2017-%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).

550.Офіційний веб-сайт Міністерства соціальної політики України. URL: <https://www.msp.gov.ua/content/dp->

informaciynoobchislyuvalniy-centr.html?Pr intVersion (дата звернення: 21.04.2019).

551.Макєєва Е. Бізнес як працював на «1С», так і працюватиме, не оштрафують. *Сьогодні*. 17.05.2017 р. URL: <https://ukr.segodnya.ua/economics/ews/biznes-kak-rabotal-na-1s-tak-i-budet-rabotat-ne-oshtrafuyut-makeeva-1021693.html> (дата звернення: 21.04.2019).

552.Хомутенко А. В. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами України / Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія Економічні науки. - 2018. - № 6 (129). - С. 56-72.

553.Дем'янишин В. Бюджетне фінансування та його особливості в сучасних умовах. *Світ фінансів*. Випуск 2 (11). липень 2007 р. С. 34–48. URL: <http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/download/177/185> (дата звернення: 21.04.2019).

554.Степанюк Н.І. Пріоритети розвитку та шляхи вдосконалення бюджетного фінансування в Україні : автореферат дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ. 2019. 22 с.

555.Лубкей Н. Державний кредит як система кредитних відносин за участю держави. *Світ фінансів*. 4 (17). грудень 2008 р. С. 28–34. URL: <http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/download/299/308> (дата звернення: 21.04.2019).

556.Чечуліна О. Фінансові інвестиції: визначення, застосування, облік. *Бюджетна бухгалтерія*. № 24/1. Червень 2017. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/june/issue-24/1/article-28531.html?exp=true&utm_expid=.7YZnTvPwQKWpt2vl0yesRw.1&utm_referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F (дата звернення: 21.04.2019).

557.Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> (дата звернення: 21.04.2019).

558.Про джерела фінансування органів державної влади : Закон України від 30.03.1999 р. № 783-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/783-14> (дата звернення: 21.04.2019).

559.Про реалізацію статті 18-1 Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2006 р. № 1836 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1836-2006-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

560.Офіційний веб-сайт Міністерства соціальної політики України. URL: <https://www.msp.gov.ua/content/sanatornokurortnelikuvannyat-invalidiv.html> (дата звернення: 21.04.2019).

561.Про створення єдиної системи залучення, використання та моніторингу міжнародної технічної допомоги : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.02.2015 р. № 153 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/153-2002-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

562.Паршикова А. Інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно-дослідницьким центром. 2017. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/29339.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

563.Статут Фонду соціального страхування України : Постанова правління Фонду соціального страхування України від 08.02.2017 р. № 12 URL: <http://komspir.rada.gov.ua/uploads/documents/30443.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

564.Про затвердження Статуту Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України : Постанова правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків виробництві та професійних захворювань України від 18.04.2000 р. № 4 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0004583-00> (дата звернення: 21.04.2019).

565.Саранцев В. Н. Анализ моделей бюджетирования в сфере управления государственными финансами. *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2011. С. 131–135. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-modeley-byudzhetrovaniya-v-sfere-upravleniya-gosudarstvennymi-finansami> (дата звернення: 21.04.2019).

566.Хомутенко А.В. Оцінювання ефективності управління фінансовими потоками місцевих бюджетів України за цільовим підходом. *Актуальні проблеми економіки*. № 1. 2016. С. 294–305.

URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2016_1_36 (дата звернення: 21.04.2019).

567. Про затвердження Державних вимог до акредитації напряму підготовки, спеціальності та вищого навчального закладу : Наказ Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України 13.06.2012 № 689 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1108-12#n13> (дата звернення: 21.04.2019).

568. Про ліцензування, атестацію та акредитацію навчальних закладів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 лютого 1996 р. № 200 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/200-96-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

569. Про освіту : Закон України від 05.09.2017 р. № 2145-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#n1235> (дата звернення: 21.04.2019).

570. Методика оцінювання ефективності діяльності наукових установ Національної академії наук України. URL: http://www.nas.gov.ua/text/pdfNews/metodyka_text.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

571. Деякі питання державної атестації наукових установ : Наказ Міністерства освіти і науки України від 17.09.2018 р. № 1008 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1504-18#n19> (дата звернення: 21.04.2019).

572. Про затвердження Порядку проведення державної атестації наукових установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 19 липня 2017 р. № 540 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/540-2017-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

573. Про вдосконалення акредитації закладів охорони здоров'я : Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 14.03.2011 № 142 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0678-11#n39> (дата звернення: 21.04.2019).

574. Iris BenDavid-Hadar. Funding education: developing a method of allocation for improvement. *International Journal of Educational Management*. Vol. 32 Issue: 1. 2018. pp.2–26. URL:

<https://doi.org/10.1108/IJEM-07-2016-0161> (дата звернення: 21.04.2019).

575.Порядок пільгового кредитування для здобуття професійно-технічної та вищої освіти : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.08.2018 р. № 673. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npras/pro-zatverdzhennya-poryadku-pilgo> (дата звернення: 21.04.2019).

576.Про розподіл квот для одержувачів пільгових державних кредитів для здобуття вищої освіти : Наказ Міністерства освіти і науки України від 17.11.2005 р. № 657 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0657290-05> (дата звернення: 21.04.2019).

577.Про запровадження режиму державних заставних закупівель зерна : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2008 р. № 705 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/705-2008-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

578.Джигир Ю. Может ли Пенсионный фонд кредитоваться из бюджета бесконечно. *Економічна правда*. 21.11.2018 р. URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2018/11/21/642844> (дата звернення: 21.04.2019).

579.Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 21.04. 2019).

580.ДП «Національна енергетична компанія «Укренерго». Завершено спорудження повітряної лінії 330 кв Новокаховська – Херсонська. 14.12.2017 р. URL: <https://ua.energy/osnovni-podiyi/zaversheno-sporudzhennya-povitryanoyi-liniyi-330-kv-novokahovska-hersonska> (дата звернення: 21.04.2019).

581.ДП «Національна енергетична компанія «Укренерго». Фінансова та економічна звітність. 2017. URL: <https://ua.energy/diyalnist/zvitnist/finansova-ta-ekonomichna/#1539243674002-4767cbe5-90d3> (дата звернення: 21.04.2019).

582.Мінфін отримав право на управління ДП «НЕК «Укренерго». URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/minfin-otrymav-pravo-na-upravlinnia-dp-nek-ukrenerho?category=novini-ta-media> (дата звернення: 21.04.2019).

583.Кредитна угода між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку : Проект «Будівництво повітряної лінії 750 кВ Запорізька АЕС – Каховська» від 19 жовтня 2010 року // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/985_020 (дата звернення: 21.04.2019).

584.Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, передбачених Міністерству енергетики та вугільної промисловості України на будівництво та реконструкцію ліній електропередач : Постанова Колегії Рахункової палати від 16.12.2014 р. № 25-3. URL: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/materials/UKR_Audit_Report_Energy_and_Coal_Industry.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

585.Угода про позику між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку : Проект «Модернізація державної податкової служби України – 1» від 4.09.2003 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996_042 (дата звернення: 21.04.2019).

586.График курса доллар США. URL: <https://net.dn.ua/money/stat.php> (дата обращения: 21.04.2019).

587.Пешко К. Грантодавство. Хто в Україні отримує найбільшу міжнародну допомогу? URL: <https://glavcom.ua/publications/grantodavstvo-hto-v-ukrajini-otrimuje-naybilshu-mizhnarodnu-dopomogu--425638.html> (дата звернення: 21.04.2019).

588.Положення про Міжвідомчу комісію з питань державних інвестиційних проектів : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.07.2015 р. № 571 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/571-2015-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

589.Порядок відбору державних інвестиційних проектів : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.07.2015 р. № 571 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/571-2015-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

590.Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-

2020 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 р. № 415-р // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).

591.Про затвердження Порядку моніторингу стану розроблення (реалізації) державних інвестиційних проєктів : Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 25.10.2016 р. № 1785 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1508-16> (дата звернення: 21.04.2019).

592.Офіційний веб-сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. Перелік державних інвестиційних проєктів. 06.11.2018 р. URL: <http://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=854a0a66-60cc-4897-81df-acd4e098a1a0&tag=PerelikDerzhavnikhInvestitsiinikhProektiv> (дата звернення: 21.04. 2019).

593.Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> (дата звернення: 21.04.2019).

594.Про бюджетну класифікацію. Складові частини витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання : Наказ Міністерства фінансів від 14.01.2011 р. № 11// База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11> (дата звернення: 21.04.2019).

595.Хомутенко А.В. Еволюція правових основ модернізації управління державними фінансами України. 2018 URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/05/4.-State-policy-and-competitiveness-of-the-machine-building-industry-in-the-conditions-of-Euro-integration-.pdf#page=271> (дата звернення: 21.04.2019).

596.Україна в 2007 році: внутрішнє і зовнішнє становище та перспективи розвитку: Експертна доповідь. К. : НІСД, 2007. 264 с. URL: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/Exp-Officia_final-0106f.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

597.Про реалізацію статті 18-1 Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні : Постанова Кабінету

Міністрів України від 27.12.2006 р. № 1836 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1836-2006-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

598.Звіт про результати аудиту ефективності реалізації державних програм і заходів у сфері професійної реабілітації та зайнятості осіб з інвалідністю : Рішення Рахункової палати від 08.08.2017 р. № 16-5. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16753221/Zvit_16-5_2017.pdf?subportal=main (дата звернення: 21.04.2019).

599.Заходи із соціальної, трудової та професійної реабілітації інвалідів : Паспорти бюджетних програм на 2018 р. № 25070030. URL: <https://www.msp.gov.ua/news/14715.html> (дата звернення: 21.04.2019).

600.Про затвердження тарифів на оплату послуг, пов'язаних із виплатою та доставкою державних пенсій та грошової допомоги : Наказ Державного комітету зв'язку та інформації України від 22.07.2004 р. № 166 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0976-04> (дата звернення: 21.04.2019).

601.Про затвердження бюджету Пенсійного фонду України на 2019 рік : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2019 р. № 14 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-2019-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

602.Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України. Звіт Державної аудиторської служби України за 2017 р. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132210> (дата звернення: 21.04.2019).

603.Про затвердження нормативів матеріально-технічного забезпечення початкових спеціалізованих мистецьких навчальних закладів (шкіл естетичного виховання) : Наказ Міністерства культури України від 19.06.2014 р. № 475 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0727-14> (дата звернення: 21.04.2019).

604.Гошовська В.А., Пашко Л.А, Фугель Л.М. Кадровий менеджмент як складова управління людськими ресурсами в системі державного управління : навч.-метод. матеріали / упоряд. Ю.В. Стрілецька. К. : НАДУ, 2013. 96 с.;

605. Витко Т.Ю. Кадрові процеси у державній службі України: особливості нормативного врегулювання. *Університетські наукові записки*. № 3 (43). 2012, С. 446–453.

606.Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/content/organizer/informatsiia-holovnoho-rozporiadnyka-pro-biudzhet-za-biudzhetnymu-prohramamy-za-kvkv--ministerstvo-finansiv-ukrainy--za---rik> (дата звернення: 21.04.2019).

607.Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/0/4666-%D0%A1%D0%BA%D0%B0%D0%BD%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F1021.pdf> (дата звернення: 21.04. 2019).

608.Офіційний веб-сайт «Доступ до влади». URL: <https://dostup.pravda.com.ua/request/26595/response/47970/attach/9/3507050%2013.02.2017.pdf>. (дата звернення: 21.04.2019).

609.Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentri/novini/322784.html> (дата звернення: 21.04.2019).

610.Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Національному агентству України з питань державної служби на професійне навчання державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування : Рішення Рахункової палати від 13.03.2018 р. № 5-3. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16756075/Zvit_5-3_2018.pdf?subportal=main (дата звернення: 21.04.2019).

611.Офіційний веб-сайт Рахункової палати України. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16756075/Zvit_5-3_2018.pdf?subportal=main (дата звернення: 21.04.2019).

612.Зозуля В.О. Ефективне кадрове забезпечення – складова демократичного врядування. *Державно-управлінські студії*. № 2. 2017. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/deruprs_2017_2_18 (дата звернення: 21.04.2019).

613.Кагановська Т.Є. Кадрове забезпечення державного управління в Україні : монографія. Х.: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2010. 330 с. URL: http://jurfak.univer.kharkov.ua/kafedry/kaf_derghprav/dpdMetodNavch/monografiyaKaganovska_T_Ye.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

614.Про затвердження Положення про Національне агентство України з питань державної служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 01 жовтня 2014 р. № 500 // База даних «Законодавство

України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/500-2014-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

615. Про державне замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, на підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів у 2018 році : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 липня 2018 р. № 556 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/556-2018-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

616. Про затвердження Типового положення про конкурс на посаду керівника державного, комунального закладу загальної середньої освіти : Наказ Міністерства освіти і науки України від 28 березня 2018 року № 291. URL: https://osvita.ua/legislation/Ser_osv/60665/ (дата звернення: 21.04.2019).

617. URL: https://ipress.ua/news/minfin_zapidozryly_u_nechesnomu_prove_denni_konkursu_na_posadu_golovy_dfs_119723.html (дата звернення: 21.04.2019).

618. Офіційний веб-сайт «Реанімаційний пакет реформ». URL: <https://rpr.org.ua/uploads/files/source/PolicyTaxReformRPR.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

619. Носик О.А. Розвиток служби управління персоналом державного органу на засадах компетентнісного підходу : дис. ... канд. наук з держ. управ. : 25.00.03 / Харківський регіональний інститут державного управління Національної академії державного управління при Президентові України, Харків, 2018. URL: <http://academy.gov.ua/pages/dop/137/files/f4075787-6181-49f4-b44b-3110c5ceb93b.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

620. Офіційний веб-сайт Одеського апеляційного суду. Звернення зборів суддів Одеського апеляційного суду. URL: <https://oda.court.gov.ua/userfiles/media/sud4813/zvernennja.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

621. Офіційний веб-сайт «Нова державна служба – Центр адаптації державної служби». URL: http://www.center.gov.ua/attachments/article/26/CS_F_2015_UKR.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

622. Офіційний веб-сайт Національного агентства України з питань державної служби.

URL:<http://old.nads.gov.ua/sites/default/files/imce/zvit%20%28%20%29.pdf>
(дата звернення: 21.04.2019).

623.Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України.
Публікація документів. URL:
https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/11/Arch_ds_bl.htm (дата
звернення: 21.04.2019).

624.URL: <https://countrymeters.info/ru/Estonia>; <https://rus.postimees.ee/4500633/v-estonii-znachitelno-sokratilos-chislo-chinovnikov> (дата
звернення: 21.04. 2019).

625.URL:
[https://www.ons.gov.uk/employmentandlabourmarket/peopleinwork/
publicsectorpersonnel/bulletins/civilservicestatistics/2018](https://www.ons.gov.uk/employmentandlabourmarket/peopleinwork/publicsectorpersonnel/bulletins/civilservicestatistics/2018);
[https://countrymeters.info/ru/United_King_dom_\(UK\)#Population_clock](https://countrymeters.info/ru/United_King_dom_(UK)#Population_clock)
(дата звернення: 21.04.2019).

626.URL:
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2018/02/weodata/weorept.aspx?sy=2016&ey=2017&sic=1&sort=country&ds=%2C&br=1&pr1.x=62&pr1.y=13&c=512%2C668%2C914%2C672%2C612%2C946%2C614%2C137%2C311%2C546%2C213%2C962%2C911%2C674%2C314%2C676%2C193%2C548%2C122%2C556%2C912%2C678%2C313%2C181%2C419%2C867%2C513%2C682%2C316%2C684%2C913%2C273%2C124%2C868%2C339%2C921%2C638%2C948%2C514%2C943%2C218%2C686%2C963%2C688%2C616%2C518%2C223%2C728%2C516%2C836%2C918%2C558%2C748%2C138%2C618%2C196%2C624%2C278%2C522%2C692%2C622%2C694%2C156%2C142%2C626%2C449%2C628%2C564%2C228%2C565%2C924%2C283%2C233%2C853%2C632%2C288%2C636%2C293%2C634%2C566%2C238%2C964%2C662%2C182%2C960%2C359%2C423%2C453%2C935%2C968%2C128%2C922%2C611%2C714%2C321%2C862%2C243%2C135%2C248%2C716%2C469%2C456%2C253%2C722%2C642%2C942%2C643%2C718%2C939%2C724%2C734%2C576%2C644%2C936%2C819%2C961%2C172%2C813%2C132%2C726%2C646%2C199%2C648%2C733%2C915%2C184%2C134%2C524%2C652%2C361%2C174%2C362%2C328%2C364%2C258%2C732%2C656%2C366%2C654%2C144%2C336%2C146%2C263%2C463%2C268%2C528%2C532%2C923%2C944%2C738%2C176%2C578%2C534%2C537%2C536%2C742%2C429%2C866%2C433%2C369%2C178%2C744%2C436%2C186%2C136%2C925%2C343%2C869%2C158%2C746%2C439%2C926%2C916%2C466%2C664%2C112%2C826%2C111%2C542%2C298%2C967%2C927%2C443%2C846%2C917%2C2>

99%2C544%2C582%2C941%2C474%2C446%2C754%2C666%2C698&s=PPPC&grp=0&a= (дата звернення: 21.04.2019).

627. Деякі питання затвердження граничної чисельності працівників апарату та територіальних органів центральних органів виконавчої влади, інших державних органів : Постанова Кабінету Міністрів України від 05.04.2014 № 85 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/85-2014-%D0%BF> (дата звернення: 21.04. 2019).

628. Гапеев Л. Патронатна служба у цифрах та числах. *Держслужбовець*. № 7. липень 2016. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/ds/2016/july/issue-7/article-19501.html> (дата звернення: 21.04. 2019).

629. Федорчак О. Класифікація механізмів державного управління. *Науковий вісник «Демократичне врядування»*. Вип. 1. 2008. URL: <http://www.lvivacademy.com/visnik/zmist.html> (дата звернення: 21.04.2019).

630. Артемова О.І. Професійна самореалізація особистості в сучасних умовах. *Освіта регіону: політологія, психологія, комунікації*. №1. 2010. URL: <http://social-science.com.ua/article/186> (дата звернення: 21.04.2019).

631. Fernand Souply-Pierard, Jocelyne Robert Participative Management as a Key Success Factor in Mergers and Acquisitions. 2017. URL: <https://orbi.uliege.be/bitstream/2268/211746/1/Participative%20Management.pdf> (дата звернення: 21. 06.2019).

632. Методы мотивации персонала. URL: <https://searchinform.ru/kontrol-sotrudnikov/motivatsiya-personala/metody-motivatsii-personala/> (дата обращения: 21.04.2019).

633. Понятие грейдирования персонала в организации. URL: <http://kadriuem.ru/grejdirovanie-personala/> (дата обращения: 21.04.2019).

634. Истомина Н.Н. Грейдирование как инновационная система оплаты труда муниципальных служащих. *Молодой ученый*. №10. 2009. С. 138–140. URL: <https://moluch.ru/archive/10/746/> (дата обращения: 21.04.2019).

635. Байер Н.Ю., Свиридова Л.В. Грейдирование как современный метод мотивации персонала. URL: <https://publications.hse.ru/mirror/pubs/share/folder/q090tibvkk/direct/68999686> (дата обращения: 21.04.2019).

636. Степанова А. А., Білокриницька К. В. Грейдування як сучасна система оплати праці на українських підприємствах на прикладі ПАТ «Київенерго». *Науково-практичний збірник*. №1. 2017. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/finu_2017_1_11.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

637. Євстигнєєва О., Канєвський Г. Рішуча деолігархізація: як Податкова рятувала мільярдерів. 30.11.2018 р. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2018/11/30/642861/> (дата звернення: 21.04.2019).

638. Максимов А.А. Мотивация государственных служащих как управленческая проблема. *Вестник Московского университета*. Сер. 18: Социология и Политология. № 2. 2017. URL: <https://vestnik.socio.msu.ru/jour/article/download/261/232> (дата звернення: 21.04.2019).

639. Падафет Ю. Формування соціально-психологічного клімату в колективі. *Держслужбовець*. № 5. травень 2016. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/ds/2016/may/issue-5/article-17745.html> (дата звернення: 21.04.2019).

640. Офіційний веб-сайт Кабінету Міністрів України. Уряд продовжує скорочувати видатки на утримання органів державної влади. 29 серпня 2014 року. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/247562331> (дата звернення: 21.04.2019).

641. Вишлінський Г. Реформа оплати праці державних службовців. Центр економічної стратегії. URL: https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2018/01/civil-servants-pay-reform_pres_2018.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

642. Стратегія реформування державного управління України на період до 2021 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1102-р // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).

643. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. Статистичний щорічник «Україна у цифрах 2017». URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2018/zb/08/Ukr_cifra_2017_u.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

644. Офіційний веб-сайт Європравди. Кабмін не приймав рішення про укладення контракту з Коболєвим – Гройсман. 28.02.2019 р. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2019/02/28/645704/> (дата звернення: 21.04.2019).

645. Офіційний веб-сайт «Залізниця без корупції». Як змінилася зарплата керівника Укрзалізниці за останній рік. 28.09.2018 р. URL: <https://zbk.org.ua/2018/0/28/yak-zminilasya-zarplata-kerivnika-ukrzaliznici-za-ostannij-rik/> (дата звернення: 21.04.2019).

646. Про затвердження Порядку надання державним службовцям матеріальної допомоги для вирішення соціально-побутових питань : Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2016 р. № 500 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/500-2016-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

647. Офіційний веб-сайт Європравди. Гройсману не подобаються «захмарні» зарплати правління «Нафтогазу». 16.01.2019 р. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2019/01/16/644329/> (дата звернення: 21.04.2019).

648. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України щодо впорядкування структури заробітної плати працівників державних органів, судів, органів та установ системи правосуддя у 2019 році : Постанова Кабінету Міністрів України від 06 лютого 2019 р. № 102 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/102-2019-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

649. Про результати аналізу використання коштів державного бюджету на оплату праці працівників органів державного управління : Рішення Рахункової палати від 19.03.2019 № 6-1. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16759925/Zvit_6-1_2019.pdf?subportal=main (дата звернення: 21.04.2019).

650. Офіційний веб-сайт «Центр адаптації державної служби до стандартів європейського Союзу». Звіт програми SIGMA за результатами оцінки стану справ в системі державного управління України. URL: <http://www.center.gov.ua/blog/item/3109-%D0%BE%D0%BF%D1%83%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82-%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D0%BC%D0%B8-sigma-%D0%B7%D0%B0->

%D1%80%D0%B5%D0%B7%D1%83%D0%BB%D1%8C%D1%82%D0%B0%D1%82%D0%B0%D0%BC%D0%B8-%D0%BE%D1%86%D1%96%D0%BD%D0%BA%D0%B8-%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D1%83-%D1%81%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2-%D0%B2-%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D1%96-%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F-%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8 (дата звернення: 21.04.2019).

651.Хомутенко А.В., Хомутенко В.П. Dialectics liability for violation of budget legislation in Ukraine. Socio-economic aspects of economics and management: Collection of scientific articles. Vol. 2. Aspekt Publishing, Taunton, MA, United States of America, 2015. 364 p. pp. 99–103 (дата звернення: 21.04.2019).

652.Насірову «за час вимушеного прогулу» виплатять 184 тис. грн компенсації. URL: <https://glavcom.ua/news/nasirovu-viplatyat-184-tis-grn-kompe nsaciji-552341.html> (дата звернення: 21.04.2019).

653.Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. К.: Центр учбової літератури. 2012. 540 с.

654.Хомутенко А. В. Пашура А. Ю. Векторы совершенствования деятельности органов Государственной аудиторской службы Украины / «Україна – Болгарія – Європейський Союз: сучасний стан і перспективи»: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (24 сентября –1 октября 2016 г.). Варна (Болгария), 2016. С. 311-314.

655.Хомутенко А.В. Пріоритетні напрями інституціональної модернізації управління державними фінансами України. *Економіка та держава*. № 2. 2018. С. 50–55. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/2_2018/14.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

656.Офіційний веб-сайт Комітету Верховної ради України з питань бюджету. URL: http://budget.rada.gov.ua/news/Diyalnist_Komit/Zvity_pro_robotu_Komitetu/75752.html (дата звернення: 21.04.2019).

657.Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18> (дата звернення: 21.04.2019).

658. Про Положення про Державну аудиторську службу України : Указ Президента України від 3.02.2016 р. № 43 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

659. Офіційний веб-сайт Рахункової палати України. Звіт Рахункової палати за 2018 р. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16760_161/ZVIT%20RP%202018.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

660. Про Фонд державного майна України : Закон України від 09.12. 2011 Р. № 4107-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4107-17> (дата звернення: 21.04.2019).

661. Про затвердження Порядку здійснення контролю за ефективністю управління активами : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 р. № 351 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-2018-%D0%BF#n8Д> (дата звернення: 21.04. 2019).

662. Хомутенко А.В. Вектори трансформації вітчизняної системи державного аудиту у сфері фінансів в контексті угоди про асоціацію. Вісник Тернопільського національного економічного університету. №4. 2014. С. 86-94

663. Офіційний веб-сайт Київського національного торговельно-економічного університету. URL: http://www.knteu.kiev.ua/file/Mg==/2d9cbea08_52839cb882b168b1f8ecbb5.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

664. Лімська декларація керівних принципів контролю від 01.01.1977 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення: 21.04.2019).

665. Про Рахункову палату : Закон України від 11.07.1996р. № 315/96-ВР // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).

666. Мюге Ж. Державні фінанси Французької Республіки «під наглядом» Аудиторського суду. *Юридичний вісник України*. № 51. 2004. URL: <http://>

yurincom.com/ru/yuridichnyi_visnyk_ukrainy/overview/?id=547 (дата звернення: 21.04.2019).

667. Чуль О.М., Барський Ю.М Система державного фінансового контролю: функціонування, проблематика, оптимізація. *Економічні й простір*. № 45. 2011. С. 193–202.

668. Офіційний веб-сайт Рахункової палати України. Звіт Рахункової палати за 2012 р. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16760_161/ZVIT%20RP%202012.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

669. Про Національну антикорупційну стратегію на 2011–2015 роки : Указ Президента України від 21.10.2011р. №1001/2011 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001/2011> (дата звернення: 21.04.2019).

670. Басанцов І.В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Вісник Сумського державного університету*. Серія Економіка. №6(65). 2004. С. 149–156. URL:

http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fru.essuir.sumdu.edu.ua%2Fbitstream%2F123456789%2F1503%2F1%2F%25D0%25A2%25D0%2595%25D0%259E%25D0%25A0%25D0%2595%25D0%25A2%25D0%2598%25D0%25A7%25D0%259D%25D0%2586%2520%25D0%2586%2520%25D0%259C%25D0%2595%25D0%25A2%25D0%259E%25D0%2594%25D0%2598%25D0%25A7%25D0%259D%25D0%2586%2520%25D0%259E%25D0%25A1%25D0%259D%25D0%259E%25D0%2592%25D0%2598%2520%25D0%259E%25D0%25A6%25D0%2586%25D0%259D%25D0%259A%25D0%2598%2520%25D0%2595%25D0%25A4%25D0%2595%25D0%259A%25D0%25A2%25D0%2598%25D0%2592%25D0%259D%25D0%259E%25D0%25A1%25D0%25A2%25D0%2586.doc&ei=4tfPU8TOGMv8ygOezIGgCw&usq=AFQjCNGQu-ffE8WZPQVd-xRi7mqVhPDTYg&sig2=U_w-pzKfZk2c5XdM0jhOFw (дата звернення: 21.04.2019).

671. Хомутенко В.П, Хомутенко А.В. Інформаційне забезпечення державного аудиту у сфері фінансів як засіб підвищення його ефективності. 2014. URL:

<http://dSPACE.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3153/1/%D0%86%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B5%20%D0%B7%D0%B0%D0%B1%D0%B5%D0%B7%D0%BF%D0%B5%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%>

B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83%20%D1%83%20%D1%81%D1%84%D0%B5%D1%80%D1%96%20%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D1%96%D0%B2%20%D1%8F%D0%BA%20%D0%B7%D0%B0%D1%81%D1%96%D0%B1%20%D0%BF%D1%96%D0%B4%D0%B2%D0%B8%D1%89%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%B9%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B5%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

672. Хомутенко А.В., Хомутенко В.П. Рахункова палата як орган парламентського фінансового контролю в Україні. *Вісник соціально-економічних досліджень ОДЕУ*. № 35. 2009. С. 466-471. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/791/1/%D0%A5%D0%BE%D0%BC%D1%83%D1%82%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%92.%D0%9F.,%20%D0%A5%D0%BE%D0%BC%D1%83%D1%82%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%90.%D0%92.%20%D0%A0%D0%B0%D1%85%D1%83%D0%BD%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%BF%D0%B0%D0%BB%D0%B0%D1%82%D0%B0%20%D1%8F%D0%BA%20%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%20%D0%BF%D0%B0%D1%80%D0%BB%D0%B0%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

673. Хомутенко А.В. Вдосконалення інституціональних засад державного фінансового контролю. *Ефективна економіка*. 2013. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1927> (дата звернення: 21.04.2019).

674. Костирко Р.О. Системно-цільовий підхід до організації внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. С. 197–206.

675. Пупцева Т.В. Системно-синергетичний підхід до психології мотивації. URL: http://www.rusnauka.com/30_NIEK_2011/Psihologia/7_96654.doc.htm (дата звернення: 21.04.2019).

676. Хомутенко А.В. Систематизация концептуальных подходов к определению форм и видов финансового контроля. Эффективное управление економікою: процеси, явища, ризики Міжнародна науково-практична конференція. м.Черкаси. 13-14.06.2014р. С. 81-84

677.Бернюков А.М., Бігун В.С., Лобода Ю.П. та ін. Правосуддя: філософське та теоретичне осмислення : кол. моногр. / відп. ред. В. С. Бігун. К., 2009. 316 с

678.Философская энциклопедия. Страх. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/1163/СТРАХ. 15 (дата обращения: 21.04.2019).

679.Платон. Держава / пер. з давньогр. Д. Коваль. К. : Основи, 2000. 355 с.

680.Формирование системы ценностных ориентации личности в онтогенезе. URL: http://www.psichology.vuzlib.org/book_o070_page_8.html (дата обращения: 21.04.2019).

681.Толстой Л.Н. О воспитании URL: <http://petrovitskaya.lifeware.ru/node/56> (дата обращения: 21.04.2019).

682.Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері профілактики правопорушень на період до 2015 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р. № 1209-р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2019).

683.Цвік М.В., Петришин О.В. Загальна теорія держави і права : підруч. для студ. вищ. навч. закл. Х. : Право, 2009. 572 с.

684.Дрозд І.К. Система фінансово-економічного контролю в Україні : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04. К., 2005. 444 с.

685.Вірченко В., Кузьменко А. Синергетичний підхід в економічних дослідженнях. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка*. Серія : економіка. Вип. 110. 2009. С. 34–36.

686.Дікань Л.В. Державний аудит. URL: http://pidruchniki.ws/141701204_0677/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/teoretichni_organizatsiyni_zasadi_derzhavnogo_auditu (дата звернення: 21.04.2019).

687.Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2019).

688.Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004р. № 1017 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2019).

689.Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 р. № 1777 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2019).

690.Міжнародний документ «План дій «Україна – Європейський Союз» від 12.02. 2005 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2019).

691.Петрук О.М. Виговська Н.Г. Обґрунтування синергетичного підходу у дослідженні фінансового контролю. *Аудит, аналіз і контроль.* № 4. 2010. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/oif_apk/2010_4/23_Petruk.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

692.Хомутенко А. В. Стратегічні орієнтири та тактичні заходи вдосконалення системи управління державними фінансами України / А. В. Хомутенко, В. В. Корнєєв // *Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. праць.* – 2015. – Вип. 12 (175). – С. 7–10.

693.Хомутенко В.П., Луценко І.С., Хомутенко А.В. Державний аудит публічних фінансів: навч. посіб. / Одеса: «Кримполіграфпапір». 2016. 412 с.

694.Щодо оптимізації процесів бюджетного прогнозування та планування в Україні. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/1089/> (дата звернення: 21.04. 2019).

695.Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України : Закон України від 23.03.2000 р. № 1602-III // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1602-14> (дата звернення: 21.04.2019).

696.Про розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.2003 р. № 621 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/621-2003-%D0%BF> (дата звернення: 21.04.2019).

697.Питання оптимізації кількості бюджетних програм : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.04.2011 р. № 292-р // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/292-2011-%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).

698.Про паспорти бюджетних програм : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2002 року № 1098 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03> (дата звернення: 21.04.2019).

699.Федченко Т.В. Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм. URL: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/77375.doc.htm (дата звернення: 21.04.2019).

700.Аналіз результативних показників головних розпорядників бюджетних коштів у 2016–2017 рр. / *Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України*. URL: <https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2015/11/2017-12-18-kpis-2016-2017.pdf> (дата звернення: 21.04.2019).

701.Оцінка ефективності бюджетних програм за програмно-цільовим методом / Центр розвитку місцевого самоврядування. URL: http://lgdc.org.ua/sites/default/files/library/ocinka_efektyvnosti_program_.pdf (дата звернення: 21.04.2019).

702.Скирта Д.В. Правове регулювання взаємодії органів державного фінансового контролю у сфері державних закупівель України: проблеми та шляхи вдосконалення. *Форум права*. № 3 2012. С. 683–691.

703.Про затвердження Концепції формування системи національних електронних інформаційних ресурсів : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 05.05.2003 р. № 259-р // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/259-2003-%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).

704.Про схвалення Стратегії розвитку інформаційного суспільства в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15.05.2013р. № 386-р // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/386-2013-%D1%80> (дата звернення: 21.04.2019).