

УДК 336.2:336.5

JEL Classification: H61; H72

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.14\(47\).67-78](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.14(47).67-78)

А.Ю. Лебеденко, здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти  
Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна,

## Економічна природа та класифікація фінансових потоків бюджетних установ

Метою написання даної статті є теоретичне обґрунтування економічної природи фінансових потоків бюджетних установ і розроблення їх узагальненої класифікаційної моделі на підставі аналізу наявних наукових підходів до класифікації доходів і видатків закладів бюджетної сфери, а також дослідження чинного бюджетного законодавства, що визначає порядок їх формування та використання.

У статті досліджено економічну природу фінансових потоків бюджетних установ, які формуються і використовуються виключно в межах бюджетного законодавства та затвердженого кошторису, відображають процес перетворення фінансових ресурсів держави та територіальних громад у суспільно корисні послуги, що забезпечують виконання функцій публічного сектору. Встановлено, що існуючі підходи до класифікації доходів і видатків є фрагментарними та не формують цілісного уявлення про структуру й призначення фінансових ресурсів бюджетних установ. На основі систематизації наукових поглядів та аналізу чинного бюджетного законодавства розроблено узагальнену класифікаційну модель фінансових потоків бюджетних установ та охарактеризовано кожен із запропонованих критеріїв класифікації.

Встановлено, що фінансові потоки бюджетних установ є цілісною системою руху бюджетних ресурсів, що забезпечує виконання державою та органами місцевого самоврядування покладених на них суспільних функцій. Їх економічна природа зумовлена цільовим і регламентованим характером надходжень та видатків, які формуються і використовуються виключно в межах бюджетного законодавства та затвердженого кошторису. Запропоновано проведення аналізу фінансових потоків бюджетних установ за критеріями наведеними в узагальненій класифікаційній моделі, а саме: за джерелами утворення / покриття, за бюджетною класифікацією, за відображенням у формах фінансової звітності та обліку, за можливістю планування, за можливістю передбачення, за характером надходження, за періодом виникнення, за джерелами надходжень, за принципами фіксації, за характером використання, що дозволить комплексно оцінити структуру, динаміку та збалансованість доходів і видатків, підвищити обґрунтованість управлінських рішень щодо формування та використання фінансових ресурсів. Перспективи подальших досліджень вбачаються у розробленні методичних підходів до оцінювання ефективності формування та використання фінансових потоків бюджетних установ на основі запропонованої класифікаційної моделі

**фінансові потоки бюджетних установ, доходи бюджетних установ, видатки бюджетних установ, кошторис бюджетних установ, власні надходження бюджетних установ, бюджетне фінансування, фінансове забезпечення**

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах реформування системи державних фінансів важливим є розуміння економічної природи фінансових потоків бюджетних установ та можливість проведення їх якісного та комплексного аналізу. Адже бюджетні установи, яких наразі в Україні налічується майже 30 тис. установ, є однією з основних ланок державних фінансів, через яку здійснюється розподіл та перерозподіл бюджетних коштів [3].

Наявна практика бюджетного планування та фінансового забезпечення нерідко характеризується фрагментарністю, недостатньою прозорістю та обмеженими можливостями для всебічного аналізу ефективності використання ресурсів закладів бюджетної сфери. Водночас постійна зміна бюджетного законодавства, зростання вимог до результативності бюджетних програм і потреба підвищення фінансової автономії бюджетних установ висувають нові вимоги до організації їх фінансових потоків.

Існуючі підходи до класифікації доходів і видатків бюджетних закладів, попри їх

формальну уніфікованість, часто не забезпечують достатнього аналітичного інструментарію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Це створює ризики нераціонального розподілу ресурсів, знижує гнучкість установ у реагуванні на виклики та уповільнює модернізацію бюджетного сектору.

Отже, актуальним є проведення дослідження економічної природи фінансових потоків бюджетних установ та розробка їх узагальненої класифікаційної моделі з урахуванням положень чинного бюджетного законодавства та сучасних наукових поглядів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження проблем організації фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і особливостей їх фінансового забезпечення привертає увагу багатьох науковців. Вагомий внесок у формування теоретичних бази з цієї тематики здійснили Дехтяр Н.А., Дейнека О.В., Люта О.В., Пігуль Н.Г., які аналізували фінанси бюджетних установ, зокрема види та класифікацію їх фінансових ресурсів [4], Свірко С.В. зосереджувалася на питаннях бухгалтерського обліку в бюджетних установах, приділяючи увагу обліку доходів і видатків [12], тоді як Литвинчук І.В. та Прохорчук Н.О. вивчали класифікацію доходів загальноосвітніх навчальних закладів [6]. Попри значний науковий доробок, проблема визначення економічної природи фінансових потоків бюджетних установ залишається недостатньо розкритою. Крім того, у науковій літературі відсутня узагальнена класифікація доходів і видатків бюджетних установ, яка б комплексно й всебічно характеризувала їх структуру та особливості формування.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні економічної природи фінансових потоків бюджетних установ та розробленні їх узагальненої класифікаційної моделі на основі дослідження існуючих наукових підходів до класифікації доходів і видатків закладів бюджетної сфери та аналізі чинного бюджетного законодавства, яке регламентує порядок їх здійснення.

**Виклад основного матеріалу.** Одним із основних нормативно-правових актів, який регулює діяльність бюджетних установ, є Бюджетний кодекс України, яким бюджетні установи визначено як «органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими» [2]. Ці установи, в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету. Саме через розгалужену мережу бюджетних установ розподіляється лівова частка бюджетних коштів, як загального, так і спеціального фонду бюджету та здійснюється вплив держави на економічний і соціальний розвиток.

Свірко С.В. вважає, що «бюджетні установи, як і інші суб'єкти господарювання, здійснюють відповідний вид діяльності, відмінність якого насамперед полягає у наданні послуг соціально-культурного, наукового та іншого характеру. Однією з основних умов якісного, перманентного, своєчасного надання цих послуг є забезпеченість бюджетних установ засобами праці» [12, с. 146-147].

Заклади бюджетної сфери для забезпечення своєї діяльності та виконання покладених на них функцій і завдань, складають та затверджують кошторис доходів і видатків згідно з бюджетними призначеннями, які встановлені Законом України «Про Державний бюджет». Джерела формування та напрямки використання фінансових потоків бюджетних установ обмежуються бюджетним законодавством та визначаються кошторисом.

На думку Соловійова Н.В. «розроблення кошторису для кожної бюджетної установи, спрямоване на розв'язання двох основних завдань: визначення обсягу доходів і видатків, пов'язаних із діяльністю окремих структурних одиниць та

підрозділів установи; забезпечення покриття видатків фінансовими ресурсами з різних джерел» [13, с. 134].

Згідно Порядку складання, розгляду, затвердження й основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 року № 228 «кошторис має такі складові частини:

- загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій

- спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій» [11].

Так, згідно з затвердженою формою кошторис бюджетної установи складається з наступних частин: надходження (із загального та спеціального фондів бюджету), видатки (поточні та капітальні), надання кредитів (внутрішні та зовнішні), нерозподілені видатки. Така структура дозволяє забезпечити прозорість планування та ефективне управління фінансовими ресурсами установи.

Надходження (доходи) формують фінансовий базис бюджетних установ, що забезпечує виконання її статутних завдань, тоді як видатки відображають фактичні витрати, спрямовані на реалізацію цих завдань. Доходи та видатки закладів бюджетної сфери є ключовими економічними категоріями, що формують фінансове забезпечення їх діяльності, адже саме збалансованість доходів і видатків, відсутність дефіциту коштів та раціональне управління ресурсами істотно впливають на соціально-економічні процеси, які відбуваються в суспільстві.

Серед науковців, які досліджують організацію фінансових відносин на рівні бюджетних установ та надають визначення поняттям «доходи бюджетних установ» та «видатки бюджетних установ» варто відмітити:

- Свірко С.В., яка під доходами бюджетних установ розуміє «різні за економічною природою виникнення джерела утворення матеріальних, нематеріальних та фінансових активів бюджетних установ (що мають забезпечувати здійснення їх основної та додаткової діяльності) чи покриття їхніх зобов'язань, які формують первісну інформацію щодо власного капіталу бюджетних установ», а видатки бюджетних установ за економічним змістом розглядає як «суми коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах установлених кошторисом сум» [12, с. 161, 165];

- Дехтяр Н.А., яка визначає доходи бюджетних установ як «надходження грошових коштів, одержаних завдяки бюджетним ресурсам та отриманих з інших джерел для виконання кошторису», а видатки бюджетних установ як «суму коштів, витрачених ними в процесі здійснення господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом» [4, с. с. 59, 67].

Тобто, науковців розглядаються доходи та видатки бюджетних установ як взаємопов'язані економічні категорії, що відображають процес формування та використання бюджетних ресурсів у межах встановленого кошторису. Таке бачення за зміст вищевказаних категорій є логічним, оскільки доходи та видатки в бюджетних установах не існують окремо один від одного – обсяг можливих видатків жорстко визначається тим, які доходи (бюджетні асигнування, власні надходження) затверджено у кошторисі. Вони формують фінансові потоки бюджетних установ, де доходи виступають джерелом, а видатки – інструментом реалізації цілей установи.

Економічна природа фінансових потоків бюджетних установ полягає у русі бюджетних ресурсів - від моменту їх отримання (через бюджетні асигнування чи власні надходження) до моменту їх цільового використання відповідно до встановленого кошторису. Цей рух відображає процес перетворення фінансових ресурсів держави та територіальних громад у суспільно корисні послуги, що забезпечують виконання функцій публічного сектору.

У науковій літературі та практиці публічних фінансів існує широке розмаїття підходів до класифікації доходів і видатків бюджетних установ. Їх багатоваріантність зумовлена різними галузями дослідження, метою аналізу, специфікою функціонування окремих секторів публічного управління, а також відмінностями у нормативно-правовому регулюванні. Систематизація наукових підходів до класифікації доходів та видатків бюджетних установ представлена у таблиці 1.

Таблиця 1 – Систематизація наукових підходів до класифікації доходів та видатків бюджетних установ

Автор	Критерії класифікації доходів								
	За джерелами покриття/ утворення/ цільовим спрямуванням	За походженням	За порядком отримання доходу	За можливістю передбачення	За можливістю планування	За регулярністю отримання	За видами діяльності	За періодом виникнення	За джерелами фінансування
Свірко С.В. [12, с. 161-163]	+	+							
Дехтяр Н.А. [4, с. с. 60]	+	+	+						
Леня В.С. [9, с. 51]			+						
Бондаренко Н.М., Гузенко Ю.А. [1, с. 718]	+								
Литвинчук І.В., Прохорчук Н.О. [6, с. 55]	+			+	+	+	+	+	+
Автор	Критерії класифікації видатків								
	За принципами фіксації/ За обліком виконання кошторису/Залежно від етапу руху коштів	За джерелами покриття	За економічним призначенням	За бюджетною класифікацією видатків та кредитування бюджету	За порядком відображення у формах фінансової звітності та обліку				
Свірко С.В. [12, с. 165-166]	+	+	+						
Дехтяр Н.А. [4, с. с. 68]	+	+		+	+				
Леня В.С. [9, с. 47, 50]	+			+					
Бондаренко Н.М., Гузенко Ю.А. [1, с. 720]	+	+	+	+					
Кудренко Н.В., Бай В.О. [5, с. 23]	+	+		+					

Джерело: складено автором на підставі [1, 4, 5, 6, 9, 12]

Систематизовані у таблиці 1 наукові підходи різних авторів щодо класифікації доходів і видатків бюджетних установ дає змогу виявити спільні й відмінні підходи дослідників.

Доходи бюджетних установ розглядаються за низкою критеріїв, серед яких найпоширенішими є: за джерелами покриття/ утворення/ цільовим спрямуванням (доходи загального та спеціального фонду); за походженням (бюджетні кошти та власні надходження); за порядком отримання доходу (від обмінних та необмінних операцій); за можливістю передбачення (звичайні, надзвичайні); за можливістю планування (планові, позапланові); за регулярністю отримання (постійні, разові); за видами діяльності (операційні, фінансові, інвестиційні); за періодом виникнення (звітного періоду, минулих періодів); за джерелами фінансування (власні, позикові, залучені).

Видатки бюджетних установ науковці класифікують наступним чином: за принципами фіксації/ за обліком виконання кошторису/ залежно від етапу руху коштів (касові та фактичні); за джерелами покриття (видатки загального та спеціального фонду); за економічним призначенням (поточні, капітальні, нерозподілені); за порядком відображення у формах фінансової звітності та обліку (за обмінними та необмінними операціями).

З урахуванням наведеного різноманіття підходів до класифікації доходів і видатків бюджетних установ можна зробити висновок, що кожна з існуючих систем поділу відображає лише окремі аспекти їх економічної природи та функціонального призначення, що ускладнює уніфікацію та створює розбіжності у трактуванні понять. Тому для забезпечення цілісного бачення структури фінансових потоків у діяльності бюджетних установ доцільним є формування узагальненої класифікаційної моделі, яка б інтегрувала найпоширеніші наукові підходи, нормативно-правову базу їх формування та використання, а також авторське бачення структури фінансових потоків бюджетних установ, що стане базисним інструментом для проведення подальших аналітичних досліджень у цій сфері. Узагальнена класифікаційна модель фінансових потоків бюджетних установ наведена на рис. 1.

Запропонована на рис. 1 узагальнена класифікаційна модель фінансових потоків бюджетних установ чітко структурує доходи та видатки, що дозволяє забезпечити системність аналізу, а також сприяє удосконаленню планування та контролю за використанням бюджетних ресурсів у розрізі кожного окремого критерію їх класифікації.

Подальше дослідження потребує розгляду змісту кожної складової класифікації, оскільки кожен із критеріїв виконує окрему інформаційну функцію та забезпечує різні аспекти оцінки фінансової діяльності бюджетної установи:

1. Класифікація за джерелами утворення доходів і напрямами покриття видатків закладів бюджетної сфери дає змогу визначити роль загального та спеціального фондів у формуванні фінансових ресурсів та забезпеченні виконання установою її функцій.

Дехтяр Н.А., Дейнека О.В., Люта О.В. відносять «до складу доходів загального фонду належать надходження із загального фонду бюджету (асигнування з державного та місцевого бюджету) на здійснення фінансування поточних видатків установи та інших заходів. Доходи спеціального фонду містять: власні надходження бюджетної установи (спеціальні кошти, кошти на виконання окремих доручень, інші власні надходження), субвенції, одержані з бюджетів іншого рівня та інші доходи спеціального фонду» [4, с. 59].

У свою чергу, власними надходженнями бюджетних установ у трактуванні Бюджетного кодексу є «надходження, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт та цільових заходів, гранти,

дарунки та благодійні внески, а також надходження від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності.

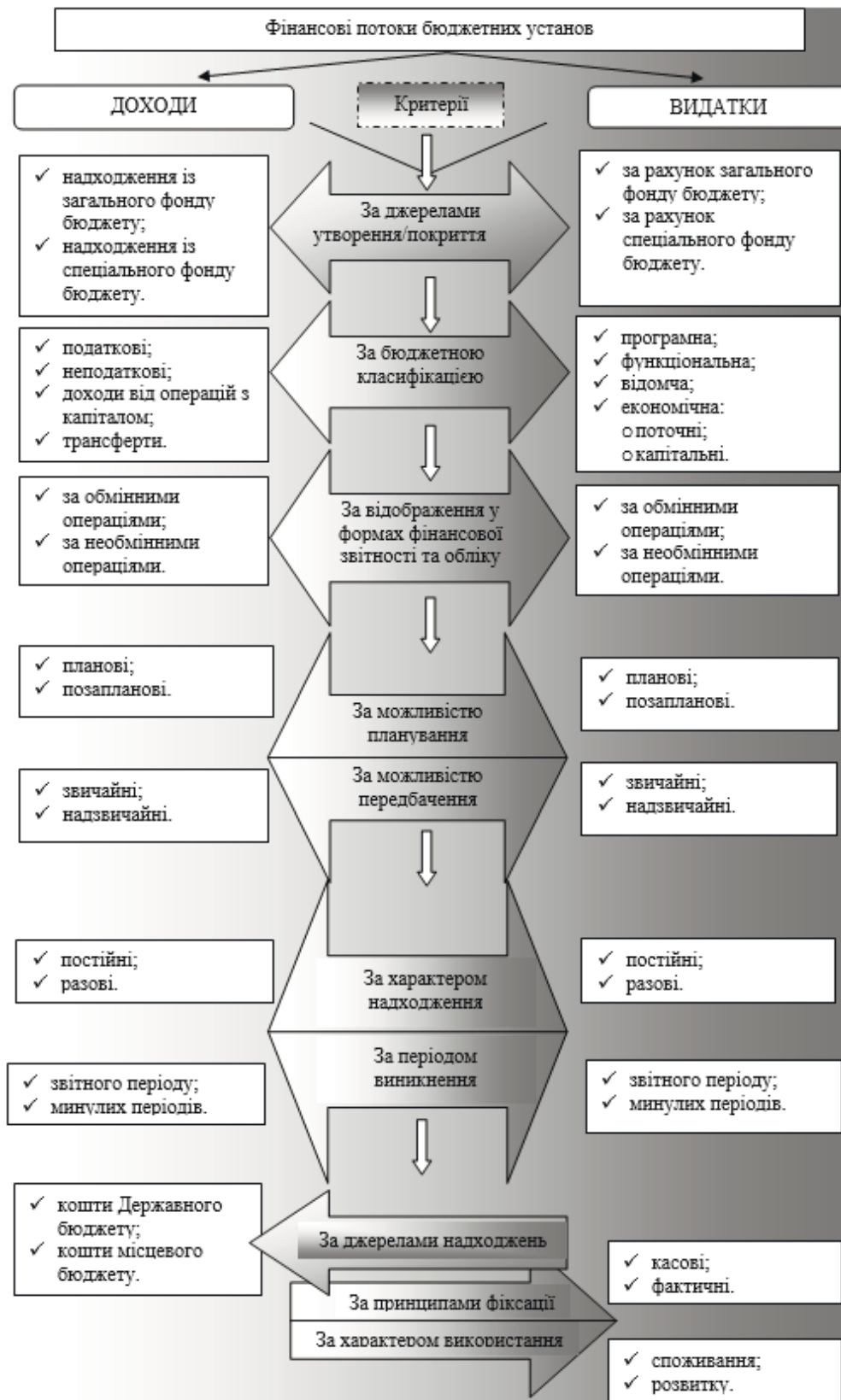


Рисунок 1 – Узагальнена класифікаційна модель фінансових потоків бюджетних установ  
Джерело: розроблено автором

Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету» [2].

Петрук О.М., Тищенко Т.Я. відмічають, що «за допомогою доходів спеціального фонду з'являється можливість покращити якісні показники роботи, оптимізувати норми витрат, удосконалити систему управління, зміцнити матеріальну базу бюджетних установ. З цією метою бюджетним установам і надано право отримувати доходи від надання платних послуг» [10, с. 90].

Видатки бюджетних установ на забезпечення здійснення своєї діяльності можливо покривати як за рахунок надходжень із загального фонду бюджету, так і за рахунок спеціального фонду. Принциповою різницею між цими видами видатків бюджетних установ є наявність або відсутність конкретних (закріплених) напрямків їх використання.

2. Розподіл фінансових потоків бюджетних установ за бюджетною класифікацією дозволяє співвіднести конкретні доходи і видатки з вимогами бюджетного законодавства, що забезпечує прозорість та контроль за використанням бюджетних коштів.

Згідно з Бюджетним кодексом України бюджетні доходи класифікують наступним чином:

- «податкові (встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори);
- неподаткові (доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності; власні надходження бюджетних установ; інші неподаткові надходження);
- доходи від операцій з капіталом (доходи від продажу капітальних активів (основних фондів, державних запасів і резервів, землі));
- трансферти (кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі)» [2].

Вимогами Бюджетного кодексу передбачено класифікувати «видатки за: бюджетними програмами (програмна класифікація); ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація); функціями, з виконанням яких пов'язані видатки (функціональна класифікація); економічним призначенням (економічна класифікація)» [2]. Крім того, виділяють наступні рівні деталізації економічної класифікації видатків бюджету:

- «поточні видатки – це видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм і забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів і надання поточних трансфертів населенню і підприємствам (установам, організаціям);

- капітальні видатки – це видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довгострокового користування), необоротних активів (зокрема землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), ремонт, реконструкцію та реставрацію (зокрема житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання капітальних активів; невідплатні платежі, компенсацію втрат, пов'язаних із пошкодженням основного капіталу. Критерії (вартісний і часові показники) капітальних видатків регулюються чинним законодавством» [4, с. 76-77].

3. За відображення у формах фінансової звітності та обліку доходи і видатки бюджетних установ класифікують за обмінними та необмінними операціями, що дозволяє відобразити економічну природу надходжень і витрат залежно від наявності

або відсутності еквівалентної віддачі. Такі видатки ще називають «оплачувані (тобто такі, що обмінюються на товар чи послугу), так і неоплачувані».

Розподіл доходів та видатків суб'єктів державного сектору за обмінними та необмінними операціями передбачено НП(С)БО в державному секторі 124 «Доходи» та НП(С)БО в державному секторі 135 «Витрати», згідно з якими «обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань», «необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов» [7].

Згідно з НП(С)БО в державному секторі 124 «Доходи» «доходами від обмінних операцій є бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (виконання робіт): плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій. Доходами від необмінних операцій є: податкові надходження; неподаткові надходження (збори та платежі); трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов'язання, що не підлягають погашенню» [7].

Відповідно до НП(С)БО в державному секторі 135 «Витрати» «видатки бюджетних установ за обмінними операціями включають витрати на оплату праці (заробітна плата, грошове забезпечення тощо); відрахування на соціальні заходи (нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування); матеріальні витрати (використання сировини та матеріалів, інших предметів, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, палива та електроенергії тощо); амортизація; фінансові витрати (витрати пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо) та інші витрати за обмінними операціями. А видатки за необмінними операціями включають такі елементи витрат: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо) та інші витрати за необмінними операціями» [8].

4. За можливістю планування доходи та видатки бюджетних установ поділяють на планові та позапланові, що дає змогу відокремити операції, передбачені у затверджених кошторисах, від тих, що виникають у процесі діяльності як результат непередбачених подій чи додаткових потреб. Таке розмежування сприяє підвищенню прозорості бюджетного процесу, дозволяє забезпечити контроль за змінами у фінансових потоках бюджетних установ та формує підґрунтя для коригування планових показників упродовж бюджетного періоду.

5. За можливістю передбачення доходи та видатки бюджетних установ поділяють на звичайні та надзвичайні, що дозволяє враховувати ймовірність їх виникнення у межах бюджетного періоду.

Звичайні доходи та видатки є систематичними та прогнозованими, вони виникають у процесі виконання установою своїх постійних функцій і враховуються під час формування річних планів та кошторисів.

Надзвичайні доходи та видатки мають непередбачуваний характер і пов'язані з подіями, що виходять за межі звичайної діяльності, такими як ліквідація наслідків стихійних лих, аварій, техногенних ситуацій чи інших форс-мажорних обставин.

Виокремлення цих категорій забезпечує більш точне планування ресурсів, підвищує гнучкість фінансової системи бюджетної установи та сприяє своєчасному реагуванню на ризики, які можуть вплинути на стабільність її функціонування.

6. За характером надходження доходи та видатки бюджетних установ поділяють на постійні та разові, що дає змогу врахувати регулярність їх появи та ступінь стабільності фінансового забезпечення.

Постійні доходи та видатки мають систематичний, повторюваний характер і формуються внаслідок виконання установою своїх основних функцій. Вони передбачені у кошторисах та підлягають плануванню на весь бюджетний період.

Разові доходи та видатки виникають епізодично, за наявності конкретних обставин або разових потреб, таких як отримання одноразової фінансової допомоги, здійснення одноразових закупівель чи виконання робіт, що не мають регулярного характеру.

Таке розмежування допомагає більш точно оцінювати сталість фінансових потоків, аналізувати ризики коливань доходної бази та оптимізувати розподіл ресурсів відповідно до потреб установи.

7. За періодом виникнення фінансові потоки бюджетних установ поділяють на ті, які здійснені у звітному періоді та у минулому періоді. Таке розмежування сприяє точному обліку і контролю, дозволяє аналізувати динаміку фінансових потоків та виявляти відхилення від планових показників.

Доходи та видатки звітного періоду виникають у межах поточного бюджетного періоду та відображаються у поточній бюджетній та фінансовій звітності, що дозволяє оцінювати ефективність діяльності звітного періоду.

Доходи та видатки минулих періодів пов'язані з операціями, що мали місце у попередніх звітних періодах. Їх обсяги враховуються для складання кошторисів на наступні бюджетні періоди.

8. За джерелами надходжень доходи бюджетних установ формуються за рахунок коштів Державного бюджету або місцевих бюджетів. Така класифікація дає змогу оцінювати структуру фінансових ресурсів, планувати їх ефективне використання та контролювати виконання бюджетних призначень.

Леня В.С. зазначає, що «розподіл установ на ті, що фінансуються з державного бюджету, і ті, що отримують асигнування з місцевих бюджетів, здійснюється залежно від їх значимості та підпорядкування. Так, з державного бюджету отримують фінансування: національні установи; підприємства, організації та заклади, що підпорядковані безпосередньо міністерствам України, державним комітетам, службам та відомствам. Інші бюджетні установи фінансуються головним чином із відповідних місцевих бюджетів» [9, с. 52].

9. За принципами фіксації видатки закладів бюджетної сфери поділяють на касові та фактичні. Під касовими видатками Леня В.С. вважає «всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державної казначейської служби для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом (наприклад отримання готівки в касу на видачу зарплати, перерахування коштів за матеріали, продукти харчування, обладнання, у фонди соціального страхування). Касові видатки — це не касові операції, а касове виконання бюджету (видача грошей із бюджетних рахунків)» [9, с. 79]. Дослідження касових видатків бюджетної установи надає дані про фактичне виконання кошторису за касовими операціями та про обсяги невикористаних асигнувань станом на певну дату.

Разом з тим Леня В.С. надає визначення фактичним видаткам, які «на відміну від касових, це дійсні витрати установи, що підтверджені відповідними первинними документами. Прикладом фактичних видатків можуть бути операції з нарахування

заробітної плати працівникам, списання витрачених медикаментів та продуктів харчування, списання витрат на відрядження за поданим авансовим звітом, нарахування внесків до спеціальних фондів на соціальні заходи тощо» [9, с. 79]. Аналіз фактичних видатків бюджетної установи дозволяє відстежувати реальний стан виконання кошторису в цілому та перевіряти дотримання встановлених нормативів за окремими статтями видатків і структурними підрозділами.

Касові та фактичні видатки зазвичай не збігаються у часі. Якщо на дату балансу фактичні видатки перевищують касові, це означає, що у бюджетної установи існують непогашені зобов'язання. Натомість, перевищення касових видатків над фактичними вказує на наявність непогашеної дебіторської заборгованості.

Таке розмежування сприяє більш точному аналізу фінансових потоків, дозволяє контролювати своєчасність використання коштів і забезпечує відповідність обліку нормативним вимогам бюджетного законодавства.

10. За характером використання видатки бюджетних установ поділяють на видатки споживання та видатки розвитку, що дозволяє оцінювати їх вплив на поточну діяльність та планувати використання ресурсів з урахуванням стратегічних цілей установи.

Видатки споживання пов'язані з поточними потребами бюджетної установи та забезпечують виконання її основних функцій, включаючи оплату праці, придбання матеріалів і послуг, комунальні платежі та інші регулярні витрати.

Видатки розвитку спрямовані на створення або оновлення основних засобів, інвестиційні проекти, модернізацію матеріально-технічної бази та інші заходи, які підвищують потенціал бюджетної установи у майбутньому.

Таким чином, доходи та видатки бюджетних установ виступають взаємопов'язаними економічними категоріями, комплексний аналіз яких із використанням запропонованої класифікаційної моделі дає можливість всебічно оцінити характер і динаміку фінансових потоків, забезпечуючи формування обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Фінансові потоки бюджетних установ становлять цілісну систему руху бюджетних ресурсів, що забезпечує виконання державою та органами місцевого самоврядування покладених на них суспільних функцій. Їх економічна природа зумовлена цільовим і регламентованим характером надходжень та видатків, які формуються і використовуються виключно в межах бюджетного законодавства та затвердженого кошторису.

За результатами проведеного дослідження існуючих наукових підходів до класифікації доходів і видатків закладів бюджетної сфери та аналізу чинного бюджетного законодавства, представлено узагальнену класифікаційну модель фінансових потоків бюджетних установ за наступними критеріями: джерелами утворення / покриття, бюджетною класифікацією, відображенням у формах фінансової звітності та обліку, можливістю планування, можливістю передбачення, характером надходження, періодом виникнення, джерелами надходжень, принципами фіксації та характером використання. Аналіз фінансових потоків бюджетних установ на основі визначених критеріїв дозволить комплексно оцінити структуру, динаміку та збалансованість доходів і видатків, підвищити обґрунтованість управлінських рішень щодо формування та використання фінансових ресурсів, а також сприятиме удосконаленню планування й прогнозування фінансово-господарської діяльності бюджетних установ у контексті чинних вимог бюджетного законодавства.

Подальші дослідження слід зосередити на розробленні методичних підходів до оцінювання ефективності формування та використання фінансових потоків бюджетних

установ у розрізі критеріїв класифікації, на основі запропонованої класифікаційної моделі.

## Список літератури

1. Бондаренко Н.М., Гузенко Ю.А. Сучасні підходи до сутності доходів і видатків бюджетних установ. *Мукачівський державний університет*. 2017. № 8. С. 716-722. URL: [https://economyandsociety.in.ua/journals/8\\_ukr/119.pdf](https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/119.pdf) (дата звернення: 01.12.2025).
2. Бюджетний кодекс України : Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI; станом на 4 липня.2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 01.12.2025).
3. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/> (дата звернення: 01.12.2025).
4. Дехтяр Н.А., Дейнека О.В., Люта О.В. Фінанси бюджетних установ: навчальний посібник. Суми: Сумський державний університет, 2020. 229 с. URL: [https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/80484/3/Dekhthiar\\_finansy\\_biudzhetykh\\_ustanov.pdf](https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/80484/3/Dekhthiar_finansy_biudzhetykh_ustanov.pdf) (дата звернення: 01.12.2025).
5. Кудренко Н.В., Бай В.О. Доходи і видатки бюджетних установ як об'єкти бухгалтерського обліку. *Макроекономічні аспекти сучасної економіки*. 2021. № 1 (236). С. 18-24. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu\\_2021\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2021_1_4) (дата звернення: 01.12.2025).
6. Литвинчук І.В., Прохорчук Н.О. Класифікація доходів загальноосвітніх навчальних закладів: критичний огляд. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. № 1 (42). С. 48-57. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2019-1\(42\)-48-57](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2019-1(42)-48-57).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629; станом на 28 липня 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення: 01.12.2025).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568; станом на 01 січня 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text> (дата звернення: 01.12.2025).
9. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник / ред. В.С. Леня. Чернігів: Десна Поліграф, 2016. 560 с. URL: <https://xn--e1ajqk.kiev.ua/wp-content/uploads/2019/12/Len-V-S-budjet-book.pdf> (дата звернення: 01.12.2025).
10. Петрук О.М., Тищенко Т.Я. Бухгалтерський облік доходів спеціального фонду бюджетних установ органів статистики. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2007. Вип. № 3(41). С. Економічні науки. С. 88-97. URL: [https://library.ztu.edu.ua/e-copies/VISNUK/41\\_3/88.pdf](https://library.ztu.edu.ua/e-copies/VISNUK/41_3/88.pdf) (дата звернення: 01.12.2025).
11. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228; станом на 28 жовтня 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.12.2025).
12. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: дис.... доктора екон. наук: 08.06.04. Київ: КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, 2006. 514 с.
13. Соловйова Н.В. Облік виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. № 14. С. Міжнародні економічні відносини та світове господарство. С. 133-137. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/16854> (дата звернення: 01.12.2025).

## References

1. Bondarenko N.M., & Huzenko Yu.A. Modern approaches to the essence of revenues and expenditures of budgetary institutions. *Mukachivskiy derzhavnyi universytet*. 8, 713-722. [https://economyandsociety.in.ua/journals/8\\_ukr/119.pdf](https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/119.pdf) [in Ukrainian].
2. Budget Code of Ukraine: Code of Ukraine. (2025, July 04). № 2456-VI. (2010, July 08). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
3. The State Budget Web portal for citizens. <https://openbudget.gov.ua/>.
4. Dekhtiar N.A., Deineka O.V., Liuta O.V. (2020). *Finances of budgetary institutions*. Sumy: Sumsjkyj derzhavnyj universytet. [https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/80484/3/Dekhthiar\\_finansy\\_biudzhetykh\\_ustanov.pdf](https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/80484/3/Dekhthiar_finansy_biudzhetykh_ustanov.pdf) [in Ukrainian].
5. Kudrenko N.V., & Bai V.O. (2021). Revenues and expenditures of budgetary institutions as objects of accounting. *Макроекономічні аспекти сучасної економіки*. 1 (236), 18-24. [http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu\\_2021\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2021_1_4) [in Ukrainian].

6. Lytvynchuk I.V., & Prokhorchuk N.O. (2019). Classification of revenues of general educational institutions: critical review. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*. 1 (42), 48-57. [in Ukrainian] [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2019-1\(42\)-48-57](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2019-1(42)-48-57).
7. Ministry of Finance of Ukraine. (2017, July 28). *National Accounting Standard in the Public Sector 124 "Revenues"*. № 1629 (2010, December 24). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>.
8. Ministry of Finance of Ukraine. (2022, December 01). *National Accounting Standard in the Public Sector 135 "Expenses"*. № 568 (2012, May 18). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>.
9. Lenia V.S. (2016). *Accounting in budgetary institutions*. Chernihiv Desna Polighraf. URL: <https://xn--e1ajqk.kiev.ua/wp-content/uploads/2019/12/Len-V-S-budget-book.pdf> [in Ukrainian].
10. Petruk O.M., Tyshchenko T.Ya. (2007). Accounting for the revenues of the special fund of statistical authorities' budgetary institutions. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*. 3 (41), 88-97. [https://library.ztu.edu.ua/e-copies/VISNUK/41\\_3/88.pdf](https://library.ztu.edu.ua/e-copies/VISNUK/41_3/88.pdf) [in Ukrainian].
11. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2025, October 28). *On the approval of the Procedure for drafting, reviewing, approving, and the basic requirements for the execution of budgets of budgetary institutions*. № 228. (2002, February 28). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>.
12. Svirko, S. (2006). *Accounting in the budgetary institutions of Ukraine: methodology and organization*. Doctor's thesis. Kyiv: Vadym Hetman Kyiv National Economic University [in Ukrainian].
13. Soloviova N.V. (2017). Accounting for the estimates of the main spending units. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu*. 14, 133-137. <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/16854> [in Ukrainian].

**Anna Lebedenko**, Postgraduate (student of the third (educational and scientific) level of higher education)  
*Odesa National Economic University, Odesa, Ukraine*

### **The Economic Nature and Classification of Financial Flows of Budgetary Institutions**

The purpose of this article is to provide a theoretical substantiation of the economic nature of financial flows of budgetary institutions and to develop their generalized classification model based on the analysis of existing scientific approaches to the classification of revenues and expenditures of public sector institutions, as well as the study of current budget legislation that determines the procedure for their formation and use.

The article examines the economic nature of financial flows of budgetary institutions, which are formed and used exclusively within the framework of budget legislation and the approved budget estimate, and reflect the process of transformation of financial resources of the state and territorial communities into socially useful services that ensure the performance of public sector functions. It is established that existing approaches to the classification of revenues and expenditures are fragmented and do not provide a holistic understanding of the structure and purpose of financial resources of budgetary institutions. Based on the systematization of scientific views and the analysis of current budget legislation, a generalized classification model of financial flows of budgetary institutions has been developed, and each of the proposed classification criteria has been characterized.

It is determined that the financial flows of budgetary institutions represent an integral system of movement of budgetary resources that ensures the fulfillment of socially significant functions assigned to the state and local self-government bodies. Their economic nature is conditioned by the targeted and regulated nature of revenues and expenditures, which are formed and used exclusively within the framework of budget legislation and the approved budget estimate. It is proposed to analyze the financial flows of budgetary institutions according to the criteria presented in the generalized classification model, namely: by sources of formation / coverage, by budget classification, by reflection in financial reporting and accounting forms, by the possibility of planning, by the possibility of forecasting, by the nature of receipts, by the period of occurrence, by sources of receipts, by principles of recognition, and by the nature of use. This approach will allow for a comprehensive assessment of the structure, dynamics, and balance of revenues and expenditures, as well as improve the validity of managerial decisions regarding the formation and use of financial resources. Prospects for further research are seen in the development of methodological approaches to evaluating the efficiency of formation and use of financial flows of budgetary institutions based on the proposed classification model.

**financial flows of budgetary institutions, revenues of budgetary institutions, expenditures of budgetary institutions, budget estimate of budgetary institutions, own revenues of budgetary institutions, budget financing, financial support.**

*Одержано (Received) 01.12.2025*

*Прорецензовано (Reviewed) 12.12.2025  
Прийнято до друку (Approved) 23.12.2025*