



**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ  
ТА АУДИТУ**

**КАФЕДРА ФІНАНСІВ, БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ ТА  
СТРАХУВАННЯ**

## **ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

з навчальної дисципліни

**«БЮДЖЕТНА ТА ПОДАТКОВА СИСТЕМИ»**

**Київ  
2024 рік**

Опорний конспект з дисципліни «Бюджетна та податкова системи» для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня спеціальності 071 «Облік і оподаткування» / Укладачі Т. Бондарук, В. Федина. Київ: НАСОА, 2024. 212 с.

**Укладачі:**

Бондарук Т. Г., завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування, доктор економічних наук, професор;

Федина В. В., доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, кандидат економічних наук, доцент.

**Рецензенти:**

Богріновцева Л. М., доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, кандидат економічних наук, доцент Національної академії статистики, обліку та аудиту;

Онишко С. В., доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансових ринків та технологій Державного податкового університету.

Затверджено на засіданні кафедри фінансів, банківської справи та страхування

Протокол від «9» січня 2024 року № 8

Схвалено Вченою радою фінансово-економічного факультету НАСОА

Протокол від «29» січня 2024 року № 6

Опорний конспект лекцій підготовлений згідно силабусу навчальної дисципліни і спрямований на допомогу здобувачам у засвоєнні необхідних теоретичних знань. Містить інформацію з тем курсу, що орієнтовані на здобуття компетентностей, необхідних в подальшій професійній діяльності.

©Бондарук Т. Г.,  
Федина В. В.  
©НАСОА, 2024 рік

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	<b>4</b>
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ БЮДЖЕТНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ</b>	<b>5</b>
ТЕМА 1. Сутність, призначення та роль бюджету	5
ТЕМА 2. Бюджетний дефіцит і джерела його фінансування	35
ТЕМА 3. Бюджетний устрій та побудова бюджетної системи України	67
ТЕМА 4. Система доходів бюджету	55
ТЕМА 5. Система видатків бюджету	94
<b>ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 2. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ</b>	<b>112</b>
ТЕМА 6. Теоретичні основи оподаткування	128
ТЕМА 7 Організація податкової системи	144
ТЕМА 8. Податкова політика в системі державного регулювання економіки	168
ТЕМА 9. Податковий механізм	179
ТЕМА 10. Адміністрування податків, зборів і платежів	192
<b>СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ</b>	<b>207</b>

## ВСТУП

Податкова система кожної країни забезпечує фінансову базу держави, а також виступає головним знаряддям економічної політики. Тому бюджетна система і податкова система функціонують у взаємозв'язку.

Конспект лекцій навчальної дисципліни «Бюджетна та податкова системи» включає десять тем, які дозволяють досягнути мети вивчення даної дисципліни.

**Мета вивчення навчальної дисципліни** полягає у формуванні базових знань щодо функціонування бюджетної та податкової систем, формування фахових компетентностей з питань розвитку бюджетної та податкової систем.

**Основні завдання вивчення дисципліни** «Бюджетна та податкова системи» полягають у:

- засвоєнні теоретичних основ формування й використання бюджетних коштів;
- розумінні засад бюджетного устрою й принципів побудови бюджетної системи;
- формуванні теоретичних і практичних знань щодо методів і джерел формування доходів бюджету та напрямів і форм фінансування видатків;
- оволодінні методикою визначення обсягів бюджетних видатків, які забезпечують реалізацію функцій держави;
- вивчення змісту, сутності, функцій податків та податкових платежів як економічної категорії;
- визначення принципів побудови податкової системи на рівні держави та особливості її в Україні;
- ознайомлення з особливостями податкових систем в різних країнах світу.

**Об'єктом вивчення дисципліни** є система економічних відносин, які виникають у процесі оподаткування і формування та розвитку бюджетної системи .

# ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ БЮДЖЕТНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

### ТЕМА 1. СУТНІСТЬ, ПРИЗНАЧЕННЯ ТА РОЛЬ БЮДЖЕТУ

#### План

1. Економічна природа та сутність бюджету. Призначення та роль бюджету.
2. Бюджетна політика як складова фінансової політики.
3. Роль бюджету у фінансово-кредитному механізмі.
4. Сутність та значення бюджету держави як фінансового плану.
5. Бюджет як розпис доходів і видатків.
6. Бюджетне планування та прогнозування.

**Ключові слова:** державний бюджет, бюджетна політика, бюджетний механізм, бюджетні права, бюджетна ініціатива, бюджетний процес, фінансовий план, поточний бюджет, бюджетний розпис, бюджетна класифікація, бюджетне планування, бюджетне прогнозування.

#### 1. Економічна природа та сутність бюджету. Призначення та роль бюджету

Бюджет у сучасному його розумінні є системою економічних (грошових) відносин, виникнення та реалізація яких пов'язані з формуванням, розподілом і використанням централізованих фондів державних фінансових ресурсів.

Термін «бюджет» походить від старонорманського (старофранцузького) слова «bougetle» - шкіряний мішок, торбина. Згодом від нього утворилося англійське слово budget, яке пізніше в такому ж написанні перейшло у французьку мову. У XIX ст. воно набуває свого теперішнього значення в усіх європейських мовах. Походження терміна можна простежити за своєю історичною процедурою. У давнину в Англії канцлер казначейства (міністр фінансів), виступаючи в парламенті з інформацією про майбутні доходи та видатки держави, відкривав свій шкіряний портфель, або мішок, де й містився звіт про стан державних фінансів. Власне, цей звіт і дістав назву «budget», яка потім перейшла і в інші країни, означаючи державний розпис доходів та видатків, або зведений кошторис.

Появу державних бюджетів у сучасному їх розумінні відносять до Середніх віків. Середньовічні держави запроваджували звіт міністрів про становище держави та необхідність акумулювання нею коштів. З посиленням влади короля він особисто намагався встановлювати податки та збори, але це

викликало обурення населення, а інколи навіть призводило до революційних подій.

У XVII ст. в Англії право на затвердження бюджету було надане парламенту. Саме відтоді державний бюджет стає публічним та підлягає оприлюдненню. Англія - одна з перших країн установила порядок введення нових податків через попереднє погодження їх із представниками народу.

Поступово категорія «бюджет» набула поширення. Під бюджетом стали розуміти план доходів і видатків держави, розглянутий і затверджений законодавчим органом, майже всі країни почали його оприлюднювати.

Перші спроби формування на території України окремих елементів бюджету стосуються періоду існування Київської Русі. Перші надходження до казни мали форму данини, що сплачувалася князеві від переможених ним племен. Податі справлялися залежно від кількості димів, або дворів, а також за чисельністю населення. Загалом формування казни великого князя відбувалося за рахунок таких надходжень:

- 1) контрибуцій, накладених на переможені народи і розділених між князями та його дружиною;
- 2) постійних зборів вини, яка складалася з оброків (податків, що справлялися натурою - медом, воском, хутром) тощо та уроків, тобто податків, які справлялися періодично;
- 3) подарунків населення;
- 4) зборів із власних володінь князя.

Окрім зазначених видів надходжень до доходів казни зараховувалися мито від проведення торгівлі та різні випадкові доходи. Отримані доходи спрямовувалися на княжий двір та його дружину.

У контексті дослідження еволюції бюджету варто зазначити, що «зазвичай бюджет складався на один рік; але в невеликих державах, господарство яких більш одноманітне, бюджети складалися і на кілька років, наприклад, у Баварії і Бадені - на 2 роки, в Гессені і Саксен-Ваймарі - на 3 роки». Принцип складання бюджету на один рік був зафіксований у Конституції Франції (1791 р.), яка декларувала необхідність обговорення та затвердження податків щорічно. Він давав можливість забезпечити більш реальний оперативний контроль за станом державних фінансів.

*На початку XX ст. у деяких державах, а саме в Франції, Швеції, Бельгії, Голландії та в інших країнах, бюджетний період збігався з календарним роком. В інших державах для бюджетного періоду були встановлені інші терміни, наприклад в Англії, Німеччині, Пруссії та інших невеликих державах - з 1 червня до 31 березня, а в США, Італії, Іспанії, Португалії, Норвегії та в інших державах - з 1 липня до 31 червня.*

Вибір бюджетного періоду залежав від традицій, національних особливостей, термінів проведення засідань представницьких органів тощо. Так, у Туреччині протягом чотирьох років тричі змінювалися хронологічні межі бюджетного періоду: до 1946 р. - початок 1 червня, з 1946 до 1949 р. - з 1 січня, а з 1950 р. - з 1 березня.

У другій половині ХХ ст. у світовій практиці бюджетного менеджменту більшість країн можна було згрупувати за датою початку бюджетного періоду: 1 січня - Франція, Бельгія, Голландія, Швейцарія, Іспанія та ін., 1 квітня - Англія, Західна Німеччина, Канада, Японія, Нова Зеландія та ін. і 1 липня - США, Італія, Швеція, Норвегія, Австралія та ін.

Перший самостійний бюджет України був складений за часів Гетьманату П. Скоропадського. Було створено бюджетну комісію з представників Міністерства фінансів, Державного контролю, відомств та науковців.

Перший Державний бюджет був затверджений на 1919 р. 24 січня того самого року. Радянський період характеризується жорсткою централізацією у сфері бюджетних відносин, відображенням якої було складання єдиного Державного бюджету СРСР. *Відповідно до Закону УРСР «Про бюджетну систему Української РСР» було визначено, що бюджетна система складається з республіканського та місцевих бюджетів.*

Після проголошення незалежності України у серпні 1991 р. розпочався процес побудови бюджетної системи, реформування та розвитку бюджетних відносин на якісно новому рівні. У 1992 р. був затверджений Закон «Про Державний бюджет України на 1992 рік», а вже 1995 р. внесено зміни і доповнення до Закону «Про бюджетну систему».

**Отже, бюджет є фінансовою, розподільною, вартісною й історичною категорією. Протягом його історичного розвитку змінюються форми, методи й інструменти управління бюджетом відповідно до фінансової практики та еволюції фінансової науки.**

Бюджет насамперед слід розглядати як економічну (фінансову), розподільну, вартісну категорію. У цьому контексті **бюджет - це система грошових відносин щодо формування та використання централізованого фонду грошових коштів, який перебуває у розпорядженні органів державної влади і місцевого самоврядування й використовується державою для виконання її функцій.** Формування та використання централізованого фонду грошових ресурсів, тобто бюджету, базується на системі відносин, суб'єктами яких є юридичні і фізичні особи, держава, міжнародні організації, а об'єктом - валовий внутрішній продукт, рідше - національне багатство.

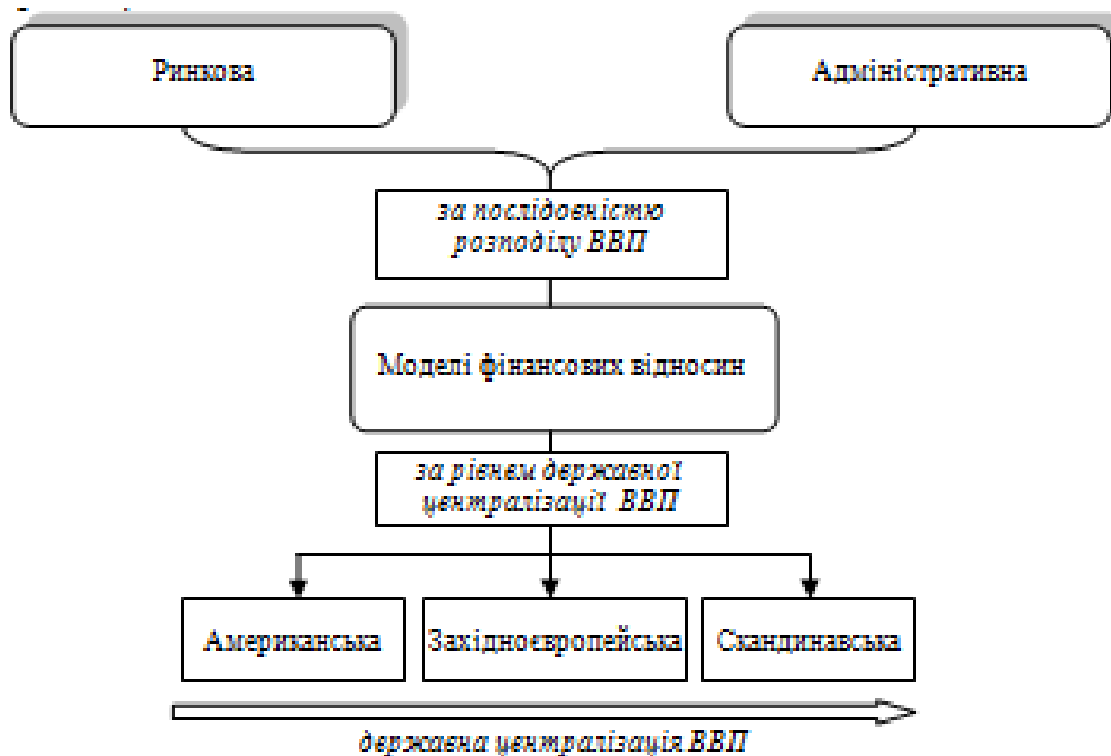
Узагальнення підходів до трактування категорії «бюджет» наведено в табл. 1.1.

## Узагальнення підходів до трактування категорії «бюджет»

Автор	Визначення
Бюджетний кодекс України	«План формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду»
Нітті Ф.	«...підтверджений документами розпис передбачених доходів і дозволених державі або адміністративним установам видатків, це акт, який містить попереднє схвалення державних доходів і витрат»
Озеров І. Х.	«Під бюджетом розуміється план ведення державного господарства на даний період»
Таргулов Я.	«...сукупність доходів і видатків держави, причому ці доходи і видатки держави отримали визначену санкцію органів, які мають на це право»
Майміні А.	«... план державних доходів і видатків»
Оксфордський тлумачний словник	«Фінансовий план, який окреслює індикативні показники доходів і видатків за певний період»
Федосов В. М., Огородник С.Я., Суторміна В.М. та ін.	«...система грошових відносин, які виникають між державою, з одного боку, підприємствами, організаціями і населенням - з другого, щодо формування і використання централізованого фонду державних грошових ресурсів для задоволення суспільних потреб»
Золотогоров В.Г.	«... розпис, кошторис грошових доходів і видатків держави (міста, району, установи), сім'ї або окремої особи на певний період (рік, квартал, місяць)»
Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І.	«... (англ. budget - сумка) - визнана або прийнята таблиця, відомість доходів і видатків економічного суб'єкта за певний період часу (переважно за рік), що має офіційну силу. Б. - основний інструмент перевірки збалансованості, відповідності надходжень і витрат економічних ресурсів»
Паригіна В. А., Браун К., Стігліц Д. та ін.	«...з економічної точки зору ... сукупність економічних відносин, які виникають у процесі створення, розподілу та використання державного централізованого фонду грошових ресурсів...» «...як юридична категорія ... з одного боку, основний фінансовий план формування, розподілу і використання публічних фінансів (бюджет-план), який, з іншого боку, приймається особливою процедурою представницьким органом державної влади у формі закону (бюджет-закон)»
Федосов В. М., Опарін В. М., Сафонова Л. Д. та ін.	«... сукупність законодавчо регламентованих відносин між державою і юридичними та фізичними особами з приводу розподілу і перерозподілу ВВП, а за певних умов і національного багатства з метою формування і використання централізованого фонду фінансових ресурсів, призначеного для забезпечення виконання державою її функцій»

Розподіл і перерозподіл ВВП може відбуватись за різними способами, у відповідності до яких виділяються моделі фінансових відносин у суспільстві (рис. 1.1).





**Рис. 1.1. Моделі фінансових відносин у суспільстві**

За формою бюджет слід розглядати як основний фінансовий план держави. У ст. 2 Бюджетного кодексу України зазначається, що **бюджет - це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.**

У бюджеті як у фінансовому плані мають відобразитися результати перерозподільних процесів.

**Закон про Державний бюджет України як основний фінансовий план визначає:**

1) загальну суму доходів і загальну суму видатків (з розподілом на загальний та спеціальний фонди, а також із розподілом видатків на поточні й капітальні);

2) граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) Державного бюджету України в наступному бюджетному періоді й державного боргу на кінець наступного бюджетного періоду, повноваження щодо надання державних гарантій, а також обсягу цих гарантій;

3) бюджетні призначення головним розпорядникам коштів Державного бюджету України за бюджетною класифікацією;

4) доходи бюджету за бюджетною класифікацією;

5) бюджетні призначення міжбюджетних трансфертів:

- розмір оборотної касової готівки Державного бюджету України;

- розмір мінімальної заробітної плати на плановий бюджетний період;

- рівень забезпечення прожиткового мінімуму на плановий бюджетний

період;

б) додаткові положення, що регламентують процес виконання бюджету. Якщо розглядати бюджет у **контексті Зведеного бюджету України**, то це - сукупність показників Державного бюджету України, зведеного бюджету Автономної Республіки Крим та зведених бюджетів областей, міст Києва і Севастополя, що використовуються для аналізу та прогнозування економічного й соціального розвитку держави.

За **матеріальним змістом бюджет** є основним централізованим фондом грошових коштів держави.

За **організаційною структурою бюджет** - це основна ланка державних фінансів, що має власну структуру. Бюджет включає державний (центральний) бюджет та місцеві бюджети.

За **правовим характером бюджет** є юридичним актом. На загальнодержавному рівні приймається щорічно Закон України «Про Державний бюджет України» на відповідний рік, на місцевому - рішення про місцевий бюджет. Як Закон «Про Державний бюджет України», так і рішення про місцеві бюджети є обов'язковими для виконання всіма суб'єктами бюджетних відносин.

Сутність бюджету розкривається через його функції. **Функції бюджету**, як і підходи до їх визначення, не мають єдиного трактування.

Класичними вважаються **розподільна та контрольна** функції бюджету. Останнім часом у фінансовій літературі обґрунтовують **стимулюючу, регулюючу, соціальну функції**.

**Призначенням бюджету** є забезпечення фінансовими ресурсами держави для виконання нею її функцій, потреб економічного і соціального розвитку суспільства.

## **2. Бюджетна політика як складова фінансової політики**

Одним із вузьких місць розвитку України, що визначає її відставання у формуванні сучасного інформаційного суспільства і в рівні добробуту населення, є слабкість бюджетного потенціалу як з точки зору обсягу фінансових ресурсів, так і щодо здатності держави і фінансових інститутів формувати ефективну бюджетну політику, яка відповідала б національним інтересам країни і новим умовам економічного розвитку.

Світова фінансова криза ще раз продемонструвала важливість, яка є стрижнем всієї економічної політики держави.

**Бюджетна політика – складова фінансової політики, що відображає сукупність державних заходів у сфері бюджету з метою регулювання економічних і соціальних процесів.**

Бюджетна політика є досить складним процесом, оскільки має реалізовуватися як сукупність взаємопов'язаних дій. Вона включає заходи у сфері доходів і видатків бюджету, його збалансованості тощо. Серед актуальних проблем сьогоденної бюджетної політики української держави варто назвати такі:

1) ефективність бюджетної політики - її висока результативність, здатність бюджетної системи забезпечити виконання найважливіших функцій держави, реалізацію національних інтересів країни, підтримувати баланс між внутрішніми і зовнішніми її інтересами, зміцнювати фінансову безпеку країни, внутрішній соціальний мир і соціально-економічну політику;

2) у зв'язку з обмеженістю бюджетних ресурсів, їх дефіцитом порівняно зі зростаючими можливостями їх використання під впливом виникнення нових потреб в умовах глобалізації економіки роль бюджетної політики безперервно зростала.

3) збільшилася кількість фінансових інструментів бюджетної політики, вони стали різноманітнішими. Розвивається фінансовий ринок з широким колом нових фінансових інструментів - ф'ючерсів, опціонів, деривативів тощо;

4) зросла взаємозалежність грошово-кредитної політики, яка формується Центральним банком України, і фіскальної політики Уряду (Мінфін та ін.), що потребує відповідної їх координації;

5) бюджетна політика України як щодо фінансових інструментів, які використовуються, так і особливо щодо забезпечення ефективності функціонування інститутів фінансової влади суттєво відстає від світових стандартів у цій галузі. Водночас рекомендації МВФ у ряді випадків використовуються механічно, без необхідної адаптації до українських умов. Найбільше відставання спостерігається у бюджетному плануванні, використанні бюджету, управлінні внутрішнім і зовнішнім боргом, бюджетним дефіцитом, здійсненні контролю і нагляду за функціонуванням фондового ринку;

б) якість бюджетного менеджменту має бути кращою, він багато в чому продовжує ґрунтуватись на старих засадах адміністративно-командної системи.

**Аналізуючи бюджетну політику, її основи, можна виокремити такі критерії:**

1) **головний** - роль бюджету в економіці, його співвідношення з потребами держави, суспільства;

2) **другий** субстанціональний критерій - базові параметри, які визначають структуру бюджетного механізму, його діючі елементи;

3) **третім** критерієм є роль державного бюджету в соціально-економічному розвитку.

Тут можливі різні функціонально-теоретичні орієнтири:

а) функціональна перевантаженість бюджету аж до прямого фінансування за рахунок бюджету не тільки соціальних видатків, видатків на освіту, охорону здоров'я, культуру та оборону країни, а й більшою мірою видатків на капітальні вкладення в реальний сектор (неокейнсіанський сценарій);

б) мінімізація ролі бюджету відповідно до концепції «мінімальної держави». Це означає максимальну приватизацію державної власності, майже повне відсторонення держави від фінансування реального сектору і виробничих капітальних вкладень (неокласичний сценарій);

в) частка бюджету у ВВП пов'язана з концепцією ефективною держави та її фінансових інститутів, тобто вона має бути такою, аби забезпечити максимальну оптимізацію виконання державних функцій, ефективно

функціонування її найважливіших інститутів, з тим щоб ефективність видатків і ресурсів звести до максимуму (інституціональний сценарій);

4) грошовий критерій: стійкість гривні і цін як основа стійкості фінансової системи та її важливої ланки - державного бюджету.

Науковий аналіз основних тенденцій сучасної бюджетної політики й нерозв'язаних проблем і завдань дає змогу виділити такі **стратегічні лінії майбутньої бюджетної політики**.

1. Світовий досвід показує, що *найвища ефективність використання державних фінансів досягається в разі забезпечення єдності цілей бюджетної політики і завдань розвитку економіки, удосконалення політичної системи, підвищення матеріального добробуту громадян, їхнього духовного рівня*. Без забезпечення економічного зростання неможливо розв'язати жодне скільки-небудь важливе завдання бюджетної політики.

2. *Бюджетна політика уряду матиме позитивний вплив на інші сфери економіки (ринки праці, зовнішня торгівля та ін.) за умови дотримання внутрішньої схеми взаємозв'язку, упорядкованості фінансових інструментів, їх тісної взаємодії з грошово-кредитними інструментами*.

3. *Основним стратегічним завданням бюджетної політики має стати зміцнення фінансового потенціалу держави. Однією з передумов реалізації цього завдання є зміцнення і стабілізація грошової одиниці, підвищення довіри до фінансових, банківських і кредитних інститутів*.

4. *Стратегічним завданням бюджетної політики України на найближчі 15- 20 років залишається забезпечення збалансованості бюджету*.

5. *Ефективність бюджетної політики визначається не тільки стійкістю доходів, стабільністю надходження податків, а й злагодженою системою виконання бюджету*.

6. Одним із важливих питань фінансової стратегії бюджетної політики держави залишається питання про співвідношення державного і місцевих бюджетів. *Необхідно поступово збільшувати частку місцевих бюджетних ресурсів*.

7. *Важливою складовою бюджетної політики є податкова політика*.

*Виконання стратегічних завдань бюджетної політики значною мірою залежить від реальних дій уряду, який не варто ототожнювати з державою, але за діями уряду можна оцінювати стан і ефективність держави як найважливішого інституту суспільного розвитку*.

При формуванні бюджетної політики, її оцінюванні акцент має бути зроблений на ефективності використання бюджетних ресурсів з урахуванням результативності й економічності видатків. Іншими словами, формуючи бюджетну політику, важливо приділяти увагу не тільки питанням контролю виконання бюджету, а й ефективного і раціонального використання бюджетних ресурсів. Завданням бюджетної політики має бути розроблення обґрунтованих заходів, спрямованих на скорочення нераціональних видатків, реальне перетворення бюджетних ресурсів в ефективний елемент відтворювального процесу, який бере активну участь у виробництві й розподілі суспільних благ у різних формах.

Бюджетна політика повинна сприяти активному виходу країни на інвестиційні ринки світу та ринки високотехнологічної продукції, а водночас і скороченню частки України на ринках сировинних ресурсів. Виконати цю функцію вона може за успішного функціонування і розвитку фінансового ринку.

Реалізувати все це можна за умови кардинальної **трансформації тактики і стратегії бюджетної політики держави через:**

- модернізацію податкової бази бюджету з метою забезпечення її адекватності завданням розвитку національної економіки і ресурсному потенціалу економіки;

- модифікацію державною структури власності, включаючи можливість націоналізації, з урахуванням значимості економічних і фінансових активів у формуванні доходів бюджету;

- скорочення обсягів тіньової економіки, ліквідацію корупції і криміналу;

- формування активного прошарку платників податків, фінансовий стан і життєвий рівень яких дає змогу їм сплачувати податки на рівні можливостей і потреб цивілізованого суспільства.

Бюджетна політика має враховувати процеси фінансової глобалізації, бути все більш транспарентною, що, у свою чергу, потребує розроблення не тільки механізмів адаптації, а й захисту від спекулятивно-кримінальних атак на фінанси держави. Усе це обумовлює вже в нинішніх умовах необхідність вироблення механізмів захисту національних інтересів у сфері державних фінансів, зокрема щодо запобігання локальним ринковим кризам. Для України нині найуразливішим у цьому плані є валютний і фондовий ринки.

**Нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетні відносини в Україні, відповідно до ст. 4 Бюджетного кодексу України є:**

1) Конституція України;

2) Бюджетний кодекс України;

2-1) Бюджетна декларація;

3) закон про Державний бюджет України;

4) інші закони, що регулюють бюджетні відносини, передбачених статтею 1 Бюджетного кодексу України;

5) нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, прийняті на підставі і на виконання Бюджетного кодексу України та інших законів України;

6) нормативно-правові акти органів виконавчої влади, прийняті на підставі і на виконання Бюджетного кодексу України, інших законів України та нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України;

6-1) прогнози місцевих бюджетів;

7) рішення про місцевий бюджет;

8) рішення органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, прийнятих відповідно до цього Кодексу, нормативно-правових актів.

Першою в системі нормативно-правових актів, що регулюють бюджетні відносини в Україні, є Конституція. **Конституція України** має найвищу

юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і мають відповідати їй.

*Статті 95-98 Конституції України присвячені регулюванню бюджетних відносин, зокрема засадам побудови бюджетної системи, бюджетному процесу та контролю за виконанням бюджету. Стаття 95 визначає, що Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами.*

Виключно **Законом про Державний бюджет України** визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків. Держава прагне до збалансованості бюджету України. Регулярні звіти про доходи і видатки Державного бюджету України мають бути оприлюднені.

*Стаття 96. Державний бюджет України затверджується щорічно Верховною Радою України на період з 1 січня до 31 грудня, а за особливих обставин - на інший період. Кабінет Міністрів України не пізніше 15 вересня кожного року подає до Верховної Ради України проект Закону про Державний бюджет України на наступний рік. Разом із проектом Закону подається доповідь про хід виконання Державного бюджету України поточного року.*

*Стаття 97. Кабінет Міністрів України відповідно до закону подає до Верховної Ради України звіт про виконання Державного бюджету України. Поданий звіт має бути оприлюднений. Стаття 98. Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата.*

**Окремі положення щодо регулювання бюджетних відносин містяться і в інших статтях Конституції:**

1) кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом (ст. 67);

2) референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків, бюджету (ст. 74);

3) до повноважень Верховної Ради України належить: затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання (ст. 85);

4) **виключно законами України встановлюються:** Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної й іноземних валют на території України; порядок утворення й погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу, випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи (ст. 92);

5) Кабінет Міністрів України розробляє проект Закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подає їй звіт про його виконання (ст. 116);

б) місцеві державні адміністрації на відповідній території забезпечують: підготовку та виконання обласних і районних бюджетів; звіт про виконання відповідних бюджетів та програм; реалізацію інших наданих державою, а також делегованих відповідними радами повноважень;

7) держава забезпечує фінансування та належні умови для функціонування судів і їх діяльності. У Державному бюджеті України окремо визначаються видатки на утримання судів (ст. 130);

8) до відання Автономної Республіки Крим належить: розроблення, затвердження та виконання бюджету Автономної Республіки Крим на основі єдиної податкової і бюджетної політики України; розроблення, затвердження та реалізація програм Автономної Республіки Крим з питань соціально-економічного та культурного розвитку, раціонального природокористування, охорони довкілля відповідно до загальнодержавних програм (ст. 138);

9) держава бере участь у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування, фінансово підтримує його (ст. 142);

10) місцевому самоврядуванню можуть надаватися законом окремі повноваження органів виконавчої влади. Держава фінансує здійснення цих повноважень у повному обсязі за рахунок коштів Державного бюджету України або віднесенням до місцевого бюджету в установленому законом порядку окремих загальнодержавних податків, передає органам місцевого самоврядування відповідні об'єкти державної власності (ст. 143).

**Відповідно до положень Бюджетного кодексу України саме він є другим в ієрархії нормативно-правових актів бюджетного законодавства. За період становлення бюджетного законодавства чинними були Закон України «Про бюджетну систему України» та Бюджетні кодекси різної редакції.**

У 1990 р. був прийнятий **Закон України «Про бюджетну систему України»**, яка складалася з Державного бюджету України, Республіканського бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів. Зазначений Закон втратив чинність на підставі **Бюджетного кодексу № 2542-III** від 21 червня 2001

р., який визначив правові засади бюджетної системи України, її структуру, принципи функціонування, основи бюджетного процесу та міжбюджетних відносин і відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

**Бюджетним кодексом України регулюються відносини, що виникали в процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а також контролю за виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Ним систематизовано й унормовано цілу низку найважливіших бюджетних питань, а саме:**

- *приведено у відповідність до Конституції України терміни проходження основних стадій бюджетного процесу, розмежовано функції між органами державної влади й місцевого самоврядування;*

- *закріплено конкретні джерела наповнення дохідної частини місцевих бюджетів, зокрема, до останніх у повному обсязі передано надходження від податку з доходів фізичних осіб. Водночас податок на прибуток підприємств (крім комунальних підприємств), який є ризиковим і нестабільним щодо його*

сплати, залежним від сезонності виробництва й від рівня економічного розвитку території, віднесено до доходів державного бюджету, які враховуються при розрахунку міжбюджетних трансфертів місцевим бюджетам із державного бюджету;

- розмежовано видатки державного й різних рівнів місцевих бюджетів відповідно до принципу субсидіарності, який полягає в наближенні надання державних послуг до їх безпосереднього споживача;

- введено поділ видатків на ті, що враховуються, і ті, які не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, що в перспективі дасть змогу перейти до поділу видатків на виконання делегованих і власних повноважень місцевими органами влади;

- визначено систему міжбюджетних трансфертів, зокрема встановлено їх види, сутність і мету надання, форми й механізми перерахування;

- регламентовано прямі міжбюджетні відносини та застосування формульного методу планування міжбюджетних трансфертів відповідно до фінансових нормативів бюджетної забезпеченості;

- визначено й унормовано складові бюджетної класифікації, при цьому плату за послуги, що надаються бюджетними установами, віднесено до складу доходів бюджету;

- встановлено вимоги щодо формування й використання резервного фонду бюджетів та бюджету розвитку на місцевому рівні;

- визначено учасників бюджетного процесу, розмежовано права та обов'язки розпорядників бюджетних коштів та їх одержувачів;

- встановлено єдині правила складання проектів бюджетів, регламентовано процедури складання, розгляду та затвердження державного й місцевих бюджетів;

- визначено правила проведення видатків у разі несвоєчасного прийняття Закону про Державний бюджет (рішення про місцевий бюджет);

- упорядковано права й повноваження органів державної влади та місцевого самоврядування при здійсненні запозичень і наданні гарантій за рахунок

бюджетних коштів, зокрема міським радам міст із чисельністю населення понад 800 тис. мешканців надано право здійснювати зовнішні запозичення;

- заборонено створення позабюджетних фондів органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, місцевого самоврядування, що дало змогу акумулювати у складі бюджетів відповідного рівня доходи й видатки в повному обсязі;

- заборонено здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання за рахунок бюджетних коштів позичок юридичним і фізичним особам, а також надання позичок з одного місцевого бюджету іншому;

- запроваджено казначейське обслуговування виконання державного й місцевих бюджетів;



- *установлено правові підстави для створення системи внутрішнього фінансового контролю, визначено його завдання та відповідальність керівника за його організацію;*

- *визначено поняття й суб'єктів бюджетного правопорушення, повноваження органів влади в цій сфері, заходи впливу та встановлено відповідальність за порушення бюджетного законодавства.*

Протягом 2003-2010 рр. до Бюджетного кодексу України було внесено змін понад 20 разів, вони переважно стосувалися головних розпорядників<sup>2</sup>, управління залишком бюджетних коштів, фінансування політичних партій<sup>4</sup>, змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»<sup>1</sup>, запобігання негативним наслідкам фінансової кризи тощо.

**1 січня 2011 р. набув чинності Бюджетний кодекс України у новій редакції**, структура якого наводиться на рис. 1.2.

**Бюджетний кодекс України у новій редакції містить такі основні відмінні від попередньої редакції положення:**

**1. Запровадження середньострокового планування.** Статтею 21 передбачено складання прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. Міністерство фінансів України за участі Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Національного банку України, а також головних розпорядників коштів державного бюджету складає прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди, який ґрунтується на Програмі діяльності Кабінету Міністрів України, прогнозних і програмних документах економічного та соціального розвитку, державних цільових програмах.

Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди подається до Верховної Ради України разом з проектом Закону про Державний бюджет України. Він уточнюється на підставі прийнятого Закону про Державний бюджет України і схвалюється Кабінетом Міністрів України. Прогноз місцевого бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складають та схвалюють Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних місцевих рад згідно з прогнозними, програмними документами економічного та соціального розвитку країни і відповідної території, державними цільовими програмами. Він ґрунтується на прогнозі Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди.

**2. Розширення сфери застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі.** Стаття 20 визначає засади застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі на рівні державного та місцевих бюджетів. Особливими складовими програмно-цільового методу в бюджетному процесі є бюджетні програми, їх відповідальні виконавці, паспорти і результативні показники бюджетних програм.

**3. Удосконалення управління борговою політикою.** По-перше, зафіксовані права на здійснення державних внутрішніх і зовнішніх запозичень та управління борговими зобов'язаннями (ст. 16). По-друге, визначено правові

засади отримання гарантії щодо виконання боргових зобов'язань суб'єктів господарювання та порядок стягнення заборгованості перед державою за кредити, залучені під державні гарантії.

Бюджетний кодекс дає визначення таких понять, як державний та місцевий борг, гарантований Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста, борг, гарантований державою, державне запозичення, місцеве запозичення (ст. 2).

**4. Направлення понадпланових доходів державного бюджету виключно на реалізацію пріоритетних інвестиційних програм і здійснення заходів, пов'язаних із проведенням соціальних реформ.**

**5. Посилення фінансового контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.**

Бюджетний кодекс України передбачає оптимізацію процедури розгляду і прийняття Закону про Державний бюджет, а також введення норм, що визначають склад доходів загального фонду державного бюджету, перелік захищених статей видатків, процедуру переведення дотацій вирівнювання, що надаються місцевим бюджетам. Він містить у ст. 2 уточнений і доопрацьований перелік основних термінів, частина з них була змінена (бюджетний процес, видатки бюджету, коефіцієнт вирівнювання, місцевий фінансовий орган, платіж, дефіцит, профіцит тощо), а частина - вперше наведена (бюджетні кошти, власні надходження бюджетних установ, інвестиційна програма, кошторис, одержувач бюджетних коштів, органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, паспорт бюджетної програми, програмно-цільовий метод у бюджетному процесі, управління бюджетними коштами, фінансовий норматив бюджетної забезпеченості тощо).

Прийняття Бюджетного та Податкового кодексів спричинило низку змін в інших, більш ніж 20 законах, основними з яких є: Кодекс України про надра, Земельний кодекс України, закони «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про господарські товариства», «Про товарну біржу», «Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби, та деяких інших осіб», «Про природно-заповідний фонд України», «Про приватизацію державного житлового фонду», «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», «Про оренду державного та комунального майна», «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», «Про освіту», «Про Національний банк України», «Про банки і банківську діяльність» та ін.<sup>1</sup>

**Згідно з чинним законодавством державний бюджет має набувати форми закону, тобто затверджується Закон України «Про Державний бюджет» (на відповідний рік). Згідно з Бюджетним кодексом України Закон про Державний бюджет України - це закон, який затверджує Державний бюджет України та містить положення щодо забезпечення його виконання протягом бюджетного періоду.**

**Законом про Державний бюджет України відповідно до ст. 40 Бюджетного кодексу визначаються:**

1) загальна сума доходів, видатків та кредитування державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди);

2) граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) державного бюджету, державного боргу і надання державних гарантій, а також повноваження щодо цих гарантій відповідно до ст. 17 Бюджетного кодексу;

3) доходи державного бюджету за бюджетною класифікацією (у додатку до Закону);

4) фінансування державного бюджету за бюджетною класифікацією (у додатку до Закону);

5) бюджетні призначення головним розпорядникам коштів державного бюджету за бюджетною класифікацією з обов'язковим виділенням видатків споживання та видатків розвитку, у тому числі розподіл видатків на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями (у додатках до Закону);

6) бюджетні призначення міжбюджетних трансфертів (у додатках до Закону);

7) розмір оборотного залишку коштів державного бюджету;

8) розмір мінімальної заробітної плати і прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період;

9) перелік кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів), із зазначенням кредиторів, загальних обсягів кредитів (позик) та обсягів їх залучення у відповідному бюджетному періоді в розрізі бюджетних програм (у додатку до Закону).

**До складу законодавства, що регулює бюджетну систему України, також входять Закон України «Про місцеве самоврядування» та Європейська хартія про місцеве самоврядування.** Європейська хартія про місцеве самоврядування підписана 15 жовтня 1985 р. у Страсбурзі. Хартія ратифікована 38 країнами, у тому числі й Україною (законом від 15 липня 1997 р. № 452). Місцеве самоврядування визначене як право і спроможність органів місцевого самоврядування в межах закону здійснювати регулювання й управління суттєвою часткою суспільних справ, які належать до їхньої компетенції, в інтересах місцевого населення. Регулювання забезпечення органів місцевого самоврядування фінансовими ресурсами висвітлено у ст. 9 Хартії:

- органи місцевого самоврядування мають право в рамках національної економічної політики на свої власні адекватні фінансові ресурси, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень;

- обсяг фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування відповідає функціям, передбаченим конституцією або законом;

- частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону;

- захист слабших у фінансовому відношенні органів місцевого самоврядування передбачає запровадження процедур бюджетного вирівнювання

або аналогічних заходів з метою подолання наслідків нерівного розподілу потенційних джерел фінансування і фінансового тягаря, який вони повинні нести. Органи місцевого самоврядування інформуються у відповідний спосіб про порядок виділення їм перерозподілених ресурсів. Надання дотацій не скасовує основоположної свободи органів місцевого самоврядування проводити свою політику в межах їхньої власної компетенції;

- для здійснення позик інвестиційного капіталу органи місцевого самоврядування мають доступ до національного ринку капіталу в межах закону.

**Важливою складовою правового забезпечення функціонування бюджету є Основні напрями бюджетної політики.**

В Основних напрямках бюджетної політики на 2012 р. визначена пріоритетність формування сприятливого макроекономічного середовища, здійснення послідовних та ефективних заходів у сфері податків і бюджету, забезпечення стабільності державних фінансів, високих темпів економічного зростання на основі проведення модернізації економіки країни та підвищення її конкурентоспроможності, формування бюджету за принципом середньострокового бюджетного планування з чіткими фіскальними та видатковими орієнтирами.

### **3. Роль бюджету у фінансово-кредитному механізмі**

**Фінансово-кредитний механізм** є сукупністю фінансових методів впливу на соціально-економічний розвиток країни конкретних форм фінансово-кредитних відносин.

Фінансово-кредитний механізм складається з двох підсистем:

а) фінансове забезпечення;

б) фінансове регулювання.

**Фінансове забезпечення здійснюється у таких чотирьох формах:**

1 **Самофінансування** – покриття витрат за рахунок власних коштів.  
Це — вихідна форма.

2 **Кредитування** – покриття витрат за рахунок позичених коштів.  
Це — регулююча форма.

3 **Акціонерний капітал** — форма колективного капіталу, яка дає змогу концентрувати невеликі ресурси.

4 **Бюджетні асигнування** — форма державного фінансового забезпечення. З одного боку, вона є підпорядкованою, тобто використовується тоді, коли не вистачає інших джерел або їх важко сформувати (це насамперед непривабливі для приватного бізнесу сфери діяльності). З іншого боку, ці асигнування можуть виконувати регулюючу роль при порушенні рівноваги цін, наприклад субсидії виробникам сільськогосподарської продукції.

За певних історичних умов бюджетні асигнування відіграють дуже важливу роль у формуванні національної економіки на основі кейнсіанської теорії бюджетного мультиплікатора (числового коефіцієнта, що показує, у скільки разів зростуть або скоротяться бюджетні доходи через збільшення або

скорочення бюджетних видатків на одну грошову одиницю).

Фінансове регулювання пов'язане з податковою системою і регулюючою функцією податків і з бюджетним субсидюванням. Особлива роль належить бюджетному вирівнюванню.

#### **4. Сутність та значення бюджету держави як фінансового плану**

Бюджет є планом формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду (ст. 2 Бюджетного кодексу України). Він має всі ті ознаки, якими наділений будь-який фінансовий план. Поряд із цим окремі його характеристики свідчать, що він є особливим, найважливішим фінансовим планом держави.

I) У бюджеті як фінансовому плані відображається рух фінансових ресурсів держави, необхідних для виконання нею своїх функцій. Обсяг таких ресурсів значно перевищує потреби будь-якого суб'єкта господарювання.

II) Бюджет, як і будь-який фінансовий план, складається на плановий період відповідно до стратегічних завдань держави. Процес складання бюджету є довготривалим та охоплює календарний рік, що передує плановому.

III) Структура бюджету передбачає наявність загального та спеціального фондів, які містять дохідну, видаткову частини, кредитування, фінансування. Надходження (доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження в результаті продажу/пред'явлення цінних паперів) і витрати (видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів) бюджету мають бути збалансованими. Без такого збалансування бюджет може бути нереальним, оскільки не забезпечуватиметься рівновага між потребою у видатках та наявними фінансовими ресурсами.

IV) Дохідна частина бюджету містить інформацію про всі види доходів та їхні обсяги. Доходи бюджету групуються відповідно до підрозділів бюджетної класифікації. Для визначення обсягів доходів за кожним їхнім видом складаються розрахунки за встановленою державою формою. У процесі визначення доходів використовують великий обсяг інформації, в тому числі: макроекономічні показники; звітні дані про виконання плану надходжень до бюджету за попередній звітний рік, а також на останню звітну дату; очікувані дані про виконання плану доходів до кінця року, що передує плановому; наявну законодавчу базу та можливі зміни окремих законодавчих та нормативних положень у майбутньому, що може вплинути на наповнення дохідної частини бюджету тощо.

V) У видатковій частині бюджету розкрита інформація про напрями розподілу видатків бюджету відповідно до підрозділів бюджетної класифікації

видатків та кредитування, зокрема програмної, функціональної, відомчої, економічної. Ця частина бюджету передусім характеризується цільовим спрямуванням бюджетних коштів. Визначення обсягів видатків здійснюється на основі конституційних функцій держави та потреби у фінансових ресурсах для якісного виконання цих функцій з урахуванням фінансових можливостей. В умовах обмеження фінансових ресурсів суспільства дуже важко у повному обсязі задовольнити економічні інтереси всіх суб'єктів бюджетних відносин та забезпечити повноцінне виконання державою всіх функцій і повноважень.

VI) Дохідна частина бюджету пов'язана з видатковою частиною фінансових планів усіх суб'єктів господарювання. Як відомо, суб'єкт господарювання – платник різних податків, зборів, неподаткових надходжень до бюджету, котрі для будь-якого платника є видатками і відображаються у видатковій частині їхніх фінансових планів. Для держави такі податки, збори і неподаткові надходження є доходами, тому їхні суми відображаються у дохідній частині бюджету. Це дає підстави вважати бюджет основним фінансовим планом держави.

VII) Видаткова частина бюджету пов'язана з дохідною частиною фінансових планів більшості суб'єктів господарювання. Суб'єктам господарювання, які є розпорядниками та отримувачами бюджетних коштів, з бюджету виділяють асигнування, необхідні їм для виконання їхніх функцій, завдань із зобов'язань. Якщо такі гроші для держави вважаються видатками, то для розпорядників й отримувачів бюджетних коштів вони є доходами й відображаються у дохідній частині їхніх фінансових планів. На основі цього можна зробити висновок, що бюджет є основним фінансовим планом країни.

VIII) У бюджеті, як і у будь-якому фінансовому плані, передбачене створення резервів. Для бюджету такими резервами є резервний фонд бюджету та оборотний залишок бюджетних коштів.

**Резервний фонд бюджету формується** для здійснення непередбачених видатків, що не мають постійного характеру і не могли бути передбачені під час

складання проекту бюджету. Кошти резервного фонду бюджету можуть використовуватися на здійснення:

- заходів з ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій техногенного, природного, соціального характеру;
- заходів, пов'язаних із запобіганням виникненню надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру, на основі даних моніторингу, експертизи, досліджень і прогнозів щодо можливого перебігу подій з метою недопущення їхнього переростання у надзвичайну ситуацію техногенного та природного характеру або пом'якшення її можливих наслідків;
- заходів, пов'язаних із підготовкою та проведенням позачергових виборів народних депутатів України;
- інших непередбачених заходів, які відповідно до законів можуть здійснюватися за рахунок коштів бюджету, але не мають постійного характеру і не могли бути передбачені під час складання проекту бюджету, тобто на момент затвердження бюджету не було визначених актами Верховної Ради

України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, відповідної ради, місцевої держадміністрації, виконавчого органу відповідної ради підстав для проведення таких заходів.

Рішення про виділення коштів з резервного фонду бюджету приймаються відповідно Кабінетом Міністрів України, Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами місцевого самоврядування.

Резервний фонд бюджету не може перевищувати 1% від обсягу видатків загального фонду відповідного бюджету.

Кабінет Міністрів України (Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних місцевих рад) щомісячно звітує перед Верховною Радою України (Верховною Радою Автономної Республіки Крим та відповідною місцевою радою) про витрачання коштів резервного фонду відповідного бюджету.

У Державному бюджеті України резервний фонд передбачається обов'язково. Рішення щодо необхідності створення резервного фонду місцевого бюджету приймає Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідна місцева рада.

Оборотний залишок бюджетних коштів – частина залишку коштів загального фонду відповідного бюджету, яка утворюється для покриття тимчасових касових розривів. Тимчасовий касовий розрив – різниця між доходами і видатками помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету, що виникає у процесі його виконання, пов'язана з необхідністю здійснювати платежі впродовж поточного бюджетного періоду відповідно до бюджетних зобов'язань. Термін «тимчасовий касовий розрив» означає недостатню спроможність бюджету на конкретну дату погасити за рахунок наявних та очікуваних грошових активів загального фонду (в тому числі залишків бюджетних коштів), окрім цільових міжбюджетних трансфертів і коштів резервного фонду, бюджетні фінансові зобов'язання за захищеними видатками.

Оборотний залишок бюджетних коштів встановлюється у розмірі не більше 2% від планових видатків загального фонду бюджету і затверджується у законі про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет).

На кінець бюджетного періоду оборотний залишок бюджетних коштів має бути збережений у встановленому розмірі. Перевищення залишку коштів загального фонду бюджету над оборотним залишком бюджетних коштів на кінець бюджетного періоду становить вільний залишок бюджетних коштів, який використовується на здійснення витрат бюджету згідно із законом про Державний бюджет України та/або змінами до нього (змінами до рішення про місцевий бюджет).

IX) Показники бюджету залежать від показників планів і програм соціально- економічного розвитку країни. Так, надходження ПДВ залежить від обсягів виробництва продукції та надання послуг, акцизного податку – від обсягів виробництва та імпорту підакцизних товарів, податку на доходи

фізичних осіб – від фонду заробітної плати тощо. Всі ці та інші показники є базовими для визначення доходів бюджету і передбачаються відповідними планами й програмами соціально-економічного розвитку. Без таких показників розрахувати обсяги надходжень до бюджету неможливо.

X) Окремі показники планів і програм соціально-економічного розвитку країни залежать від показників бюджету. Так, обсяги державних інвестицій, мінімальна заробітна плата, рівень зростання середньої зарплати у бюджетних установах, параметри розвитку освіти, культури, охорони здоров'я, соціального забезпечення, правоохоронних органів та інших державних структур і т. ін. залежать від фінансових можливостей держави, визначених бюджетом. Отже, не маючи відповідних показників бюджету, скласти реальні прогнози розвитку економіки та соціально-культурної сфери неможливо.

XI) Бюджет як основний фінансовий план держави щорічно затверджується Верховною Радою України у вигляді закону. Він є обов'язковим для виконання всіма учасниками бюджетного процесу. XII) Від виконання бюджету залежить реалізація планів і програм соціально-економічного розвитку країни. Якщо будуть виконані показники за доходами бюджету, то держава зможе забезпечити у повному обсязі фінансування передбачених різними планами і програмами заходів, і навпаки.

XIII) Від виконання планів і програм соціально-економічного розвитку країни залежить виконання бюджету. Так, у разі виконання завдань за обсягами ВВП, виробництва і реалізації продукції, освоєння інвестицій, зростання заробітної плати тощо буде виконано план надходжень до бюджету та профінансовано передбачені видатки, і навпаки.

Бюджет відповідно до Бюджетного кодексу України може складатися із загального та спеціального фондів (рис. 1.2 і табл. 1.2).

За наявності загального і спеціального фондів, кошти яких мають різне призначення, бюджет як основний централізований фонд грошових коштів належить до державних фондів, що мають змішану форму використання призначень та затверджуються Верховною Радою України (державний бюджет) і місцевими радами (місцеві бюджети) на відповідний бюджетний рік.

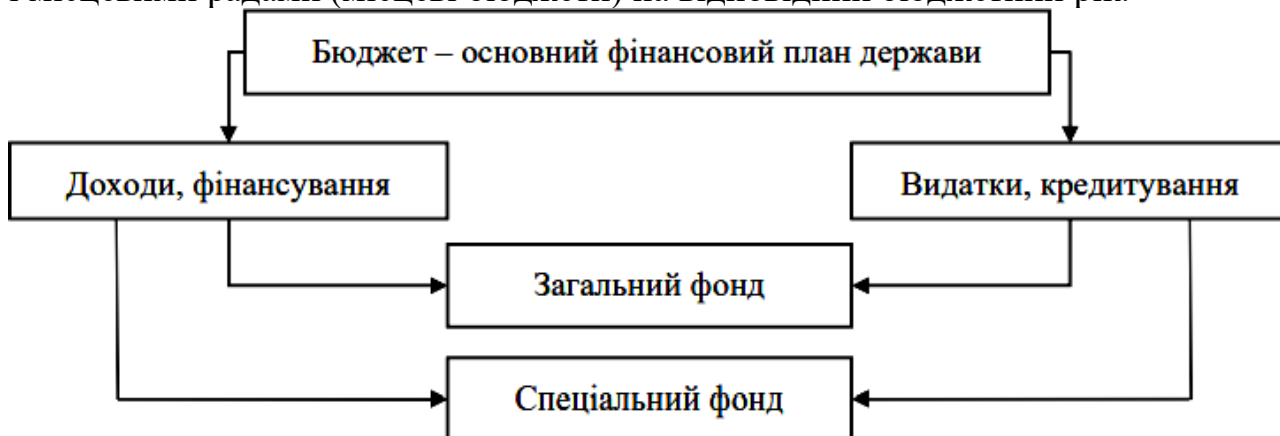


Рис. 1.2. Складові основного фінансового плану держави



## Складові бюджету

Загальний фонд	Спеціальний фонд
1) всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету; 2) всі видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального фонду бюджету; 3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету без визначення цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок надходжень загального фонду бюджету); 4) фінансування загального фонду бюджету.	1) доходи бюджету (в тому числі власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування; 2) видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ); 3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету); 4) фінансування спеціального фонду бюджету.

Загальний фонд концентрує у собі надходження і витрати бюджетних ресурсів, які переважно не мають чіткого зв'язку між собою у тому сенсі, що окреме джерело ресурсів не прив'язане до конкретного напрямку витрачання коштів.

Спеціальний фонд бюджету – складова бюджету, яка охоплює надходження до бюджету, призначені для спрямування на конкретні заходи, та витрати з бюджету на реалізацію цих заходів.

Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і зараховуються до спеціального фонду бюджету.

Розподіл бюджету на загальний і спеціальний фонди, їхні складові частини визначається Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет України.

Підставою для рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради про створення спеціального фонду у складі місцевого бюджету може бути Бюджетний кодекс України та закон про Державний бюджет України.

Передача коштів між загальним і спеціальним фондами бюджету дозволяється тільки в межах бюджетних призначень шляхом внесення змін до закону про Державний бюджет України, прийняття рішення про місцевий бюджет або про внесення змін до нього (виняток становить такий випадок (ст. 57 Бюджетного кодексу України: на кінець бюджетного періоду Державна казначейська служба України зберігає залишки коштів на рахунках спеціального фонду державного бюджету для покриття відповідних витрат у

наступному бюджетному періоді з урахуванням їхнього цільового призначення. У разі відсутності відповідних бюджетних призначень на наступний бюджетний період залишки коштів спеціального фонду перераховуються до загального фонду бюджету)).

Платежі за рахунок спеціального фонду бюджету здійснюються в межах коштів, що фактично надійшли до цього фонду на відповідну мету, а законодавством не встановлено інше.

Створення позабюджетних фондів органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та іншими бюджетними установами не допускається.

## 5. Бюджет як розпис доходів і видатків. Бюджетне планування та прогнозування

*Бюджет як фінансовий план являє собою розпис доходів і видатків держави, який затверджується органами законодавчої і представницької влади у вигляді закону.*

Доходи бюджету характеризують податкову політику держави.



**Рис. 1.3. Класифікація доходів бюджету за джерелами їх мобілізації**

Видатки на економічну діяльність визначаються двома чинниками: а) масштабами державного сектора економіки;

б) економічною політикою держави (чому саме віддається перевага — бюджетному фінансуванню чи податковому регулюванню).

Рівень соціальних видатків визначається фінансовою моделлю суспільства.



**Рис. 1.4. Класифікація видатків бюджету за їх суспільним призначенням**

**Бюджетне планування** – це комплекс організаційно-технічних, методичних і методологічних заходів на таких стадіях бюджетного процесу, як складання, розгляд і затвердження бюджетів для визначення обсягів і джерел формування та напрямів використання бюджетних ресурсів держави з метою забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку суспільства.

**За сутністю бюджетне планування можна охарактеризувати** як науково обґрунтований процес визначення обсягів і джерел формування та напрямів використання централізованого фонду грошових коштів держави.

**За змістом бюджетне планування** - це особлива сфера фінансової діяльності держави, пов'язана з обґрунтуванням певних управлінських рішень стосовно її фінансового забезпечення, тобто специфічна сфера управління.

**За формою бюджетне планування** є процесом складання, розгляду і затвердження основного фінансового плану - державного бюджету та місцевих бюджетів.

**Основними функціями бюджетного планування є:**

- вибір раціональних способів бюджетного забезпечення економічного і соціального розвитку на основі ефективного використання наявних у суспільстві ресурсів;
- здійснення ефективного перерозподілу бюджетних ресурсів;
- визначення раціональних форм мобілізації бюджетних ресурсів і оптимального розподілу доходів і видатків;
- забезпечення мінімального рівня соціальних потреб та формування

необхідних соціальних резервів;

- передбачення можливості прозорого бюджетного контролю.

Таким чином, у процесі бюджетного планування розв'язується низка економічних завдань:

- визначення повноти джерел надходження грошових коштів за податками і зборами до бюджетів різних рівнів;
- досягнення найвищої ефективності у розподілі бюджетних ресурсів між бюджетами регіонів, галузями народного господарства і конкретними видатками;
- спрямування бюджетних ресурсів на забезпечення пропорційного й динамічного розвитку суспільства;
- забезпечення прозорості і контролю за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання з метою дотримання цільового використання бюджетних ресурсів і режиму економії, повноти виконання завдань з надходження податків і зборів до бюджету;
- формування необхідних резервів.

**Завдання бюджетного планування** - виявити можливі диспропорції розвитку економіки і за допомогою бюджетного механізму їх ліквідувати. Наявність бюджетних резервів дає можливість забезпечити безперебійність фінансування планових заходів навіть у тих випадках, коли надходження до бюджету виявляються невиконаними. Бюджетні резерви є джерелом відшкодування збитків, заподіяних стихійними силами природи. За їх допомогою ліквідуються диспропорції, що виникають у процесі виконання бюджету. Вони необхідні також для маневрування грошовими коштами в період сезонних касових розривів.

Отже, перед бюджетним плануванням стоїть триєдине завдання;

перше - визначення реальних джерел і достовірних обсягів доходів бюджету;

друге - оптимізація структури видатків бюджету,

третє - досягнення збалансованості між доходами і видатками.

Крім того, важливо встановити оптимальну структуру розмежування бюджетних ресурсів між рівнями бюджетної системи і передбачити резервні кошти.

Перше тактичне завдання бюджетного планування починається з **визначення реальних доходів і розроблення заходів**, які забезпечили б їх повне і своєчасне надходження до бюджету. Безпосереднє ж забезпечення реальності планування доходів базується на двох чинниках: наявність достовірної інформації і володіння сучасними методами їх опрацювання.

Друге тактичне завдання бюджетного планування полягає в **оптимізації структури видатків бюджету**. Необхідно знаходити оптимальне співвідношення між напрямками видатків із бюджету. Зараз не існує певної математичної моделі, яка визначала б чіткі параметри оптимальності. Однак пріоритет усе-таки має належати завданням забезпечення економічного розвитку, оскільки тільки це може гарантувати реальні соціальні блага і гарантії.

Третє тактичне завдання бюджетного планування - **забезпечення збалансування доходів і видатків**, оскільки, як правило, потреба в коштах завжди перевищує наявні доходи. **Збалансування може забезпечуватися трьома способами: збільшенням доходів, скороченням видатків, визначенням дефіциту та джерел його покриття.**

Особливим завданням бюджетного планування є *раціональний розподіл доходів і видатків між окремими ланками бюджетної системи, забезпечення реального збалансування кожного бюджету, рівномірного надходження доходів протягом року і своєчасного фінансування передбачених у бюджеті заходів.*

При цьому створюються відносно рівні умови для соціально-економічного розвитку кожної адміністративно-територіальної одиниці.

Таким чином, **бюджетне планування** - це процес розроблення планів формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади та місцевого самоврядування, з метою достовірного й достатнього визначення обсягу та джерел формування бюджетних доходів, оптимального розподілу видатків і збалансування бюджету на відповідний період.

При цьому **організація бюджетного планування передбачає проходження трьох стадій: складання, розгляд і затвердження бюджетів.** Тому суб'єктами бюджетного планування є всі установи й організації в особі їхніх фахівців, задіяні в бюджетному процесі на цих стадіях, а саме:

- *законодавчі органи влади - Верховна Рада України, яка після розгляду законопроекту про державний бюджет ухвалює його;*
- *органи, наділені бюджетними повноваженнями, - органи виконавчої влади, відповідальні за розроблення та реалізацію державної політики, якими є Кабінет Міністрів України та Міністерство фінансів України;*
- *органи державного фінансового контролю - Рахункова палата та Державна фінансова інспекція України, які здійснюють контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів;*
- *розпорядники бюджетних коштів - беруть участь у підготовці пропозицій до проекту бюджету на наступні періоди;*
- *громадськість (громадські організації, засоби масової інформації та громадяни), яка бере участь у публічних заходах з обговорення бюджетної політики і може впливати на формування пропозицій із бюджетних питань для органів державної влади.*

Зауважимо, що **особливістю бюджетного планування є його правовий характер, цей процес чітко регламентується в законодавчому порядку.** Загальні засади бюджетного планування визначаються Конституцією України, а також спеціальним бюджетним законодавством - Бюджетним кодексом України, у яких визначено повноваження органів державної влади й управління щодо розроблення і затвердження бюджету, розподілу функцій між державними і місцевими органами влади й управління, визначені доходи і витрати кожного з них.

Бюджетна практика останніх років показала, що бюджетне **планування використовується в комплексі з бюджетним прогнозуванням з метою оптимізації розподілу бюджетних ресурсів держави.**

**Завданням бюджетного прогнозування** є аналіз різних найімовірніших варіантів формування ресурсів бюджету і напрямів використання цих ресурсів, який створює основу для вибору цілей-орієнтирів під час розроблення бюджету.

Під бюджетним прогнозуванням слід розуміти отримання оцінок майбутніх значень бюджетних показників, що зазвичай ґрунтується на аналізі спостережень за їх минулою поведінкою, тобто прогнозування виконує індикативну роль, маючи характер передбачення, одержаного науково-аналітичними методами.

Прогнозування бюджету можна розглядати як особливий, специфічний сегмент бюджетного планування. Бюджетне прогнозування має передувати плануванню. Хоча насправді воно нерозривно пов'язане з плануванням: бюджетне прогнозування може передувати процесу розроблення плану (для того щоб прийняти обґрунтоване рішення, необхідно мати прогноз певних показників), вони можуть розроблятися одночасно, коли мова йде про показники, котрі мають прогнозне походження, прогноз може здійснюватися після прийняття управлінського рішення (прогнозування наслідків прийнятих рішень чи безперервність процесу прогнозування та планування).

У процесі бюджетного прогнозування необхідно враховувати показники, які характеризують динаміку і пропорції розвитку економіки та соціальної сфери, зокрема валовий внутрішній продукт, обсяги виробництва, інфляцію, обмінний курс національної валюти, експорт та імпорт, інвестиції тощо та їх зміни у відповідному періоді. Таким чином, за допомогою бюджетного прогнозування можна, з одного боку, вивчати взаємозв'язки показників бюджету з основними макропоказниками, а з другого - визначати вплив на величину показників бюджету чинників, що характеризують динаміку розвитку економіки.

Таким чином, **бюджетне прогнозування** - це процес складання очікуваних оцінок формування бюджетних ресурсів і напрямів їх використання, які є орієнтиром під час бюджетного планування.

Слід зазначити, що існують **два підходи до бюджетного прогнозування**: перший передбачає першочергове встановлення цілей, на реалізацію яких витрачатимуться бюджетні кошти, і відповідно до цього визначається потреба в коштах,

другий - першочергове визначення наявних ресурсів і незмінність фіскальної політики у наступних періодах. В Україні останніми роками використовують перший підхід, що пов'язано з відсутністю ефективної фіскальної політики.

У більшості розвинутих країн світу в процесі бюджетного планування складають проект бюджету не тільки на наступний рік, а й на середньострокову перспективу. До цих країн належать Австралія, Австрія, Канада, Данія, Фінляндія, Німеччина, Нідерланди, Швеція, Велика Британія, Сполучені Штати

Америци, Угорщина. Найважливіша мета середньострокового фінансового плану - формулювання бюджетних пріоритетів відповідно до соціально-економічної політики уряду, а також, що особливо важливо, стримування надмірного попиту на бюджетні видатки. Інструкції міністерства фінансів вимагають від державних відомств і установ неухильного дотримання лімітів, зафіксованих у фінансовому плані, а також регламентують зростання поточних і адміністративних видатків.

Отже, **середньострокове бюджетне прогнозування** - це визначення обсягів надходжень, витрат і розміру дефіциту бюджету в середньостроковій перспективі, відповідно до певних соціально-економічних умов і напрямів фіскальної політики.

Воно дає змогу підвищити керованість бюджетним процесом, що позитивно впливає на якість розроблення і реалізації бюджетної політики.

Міністерство фінансів України за участі Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Національного банку України, а також головних розпорядників коштів державного бюджету складає прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди, який ґрунтується на Програмі діяльності Кабінету Міністрів України, прогнозних та програмних документах економічного і соціального розвитку, державних цільових програмах.

**Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди включає індикативні прогнозні показники:**

1) основних макропоказників економічного і соціального розвитку України (із зазначенням показників номінального і реального обсягу валового внутрішнього продукту, індексів споживчих цін та цін виробників, офіційного обмінного курсу гривні у середньому за рік та на кінець року, прибутку підприємств, фонду оплати праці, рівня безробіття, експорту та імпорту товарів і послуг, а також інших показників, які застосовуються при складанні проекту бюджету);

2) Зведеного бюджету України за основними видами доходів, фінансування, видатків і кредитування;

3) державного бюджету за основними видами доходів, фінансування, видатків і кредитування;

4) за бюджетними програмами, які забезпечують протягом кількох років виконання інвестиційних проектів (програм), у тому числі тих, що здійснюються із залученням державою кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій. Такі бюджетні програми за умови схвалення в установленому законодавством порядку відповідних інвестиційних проектів включаються до прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди протягом усього строку їх реалізації;

5) взаємовідносин державного бюджету з місцевими бюджетами.

Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди подається до Верховної Ради України разом з проектом Закону про Державний бюджет України, уточнюється на підставі прийнятого Закону та схвалюється Кабінетом Міністрів України в місячний строк з дня

опублікування Закону про Державний бюджет України.

Головні розпорядники коштів державного бюджету, виходячи з індикативних прогнозних показників обсягів видатків і надання кредитів з бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, доведених Міністерством фінансів України разом з інструкцією з підготовки бюджетних запитів, складають плани своєї діяльності на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди [що включають заходи з реалізації інвестиційних програм (проектів)] відповідно до прогнозних та програмних документів економічного та соціального розвитку, державних цільових програм з визначенням очікуваних результатів діяльності. Такі плани діяльності щорічно приводяться у відповідність до показників державного бюджету на плановий бюджетний період та прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди.

**З метою досягнення поставлених цілей головні розпорядники коштів державного бюджету формують бюджетні програми (з урахуванням строку їх реалізації) на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди.**

**Показники проекту Державного бюджету України на бюджетний період, що настає за плановим, ґрунтуються на індикативних прогнозних показниках Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди [включаючи індикативні прогнозні показники за бюджетними програмами, які забезпечують протягом кількох років виконання інвестиційних програм (проектів), у тому числі тих, що здійснюються із залученням державою кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій].**

Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних місцевих рад складають та схвалюють прогноз місцевого бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди відповідно до прогнозних та програмних документів економічного та соціального розвитку країни і відповідної території, державних цільових програм, який ґрунтується на прогнозі Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди.

**Прогноз місцевого бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди включає індикативні прогнозні показники: місцевого бюджету за основними видами доходів, фінансування, видатків і кредитування; за бюджетними програмами, які забезпечують протягом кількох років виконання інвестиційних програм (проектів).**

Прогноз місцевого бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди подається до Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідних місцевих рад разом з проектом рішення про місцевий бюджет, уточнюється на підставі схваленого Кабінетом Міністрів України прогнозу Державного бюджету України і прийнятого рішення про місцевий бюджет та схвалюється Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами відповідних місцевих рад.

Показники проекту місцевого бюджету на бюджетний період, що настає за плановим, ґрунтуються на індикативних прогнозних показниках місцевого



бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди.

За бюджетними програмами, які забезпечують протягом кількох років виконання інвестиційних програм (проектів), у тому числі тих, що здійснюються із залученням державою кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій та визначені Законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), Кабінет Міністрів України (Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцева державна адміністрація, виконавчий орган відповідної місцевої ради) вживає заходів щодо пріоритетності передбачення бюджетних коштів на наступний бюджетний період у проекті Закону про Державний бюджет України (проекті рішення про місцевий бюджет) для продовження таких інвестиційних програм (проектів) з урахуванням необхідності поетапного їх завершення та введення в дію відповідних об'єктів.

**Починаючи з 2002 р. Державний бюджет України складається за бюджетними програмами.** Активне впровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі на сьогодні включає такий важливий елемент, як встановлення пріоритетів, стратегічних цілей, завдань, які спрямовані не тільки на раціональне, а й на ефективне використання фінансових ресурсів головних розпорядників бюджетних коштів. Такі пріоритети визначаються Основними напрямками бюджетної політики на наступний бюджетний період та програмами економічного і соціального розвитку адміністративно-територіальної одиниці. Тобто середньострокове бюджетне планування є похідним процесом від прогнозування, його суть полягає в оптимальному розподілі бюджетних ресурсів за програмами на середньострокову перспективу, виходячи із довго- і середньострокових цілей, визначених у стратегічних планах діяльності або в інших подібних документах головних розпорядників коштів.

**Процес середньострокового бюджетного планування має кілька стадій, які загалом відповідають стадіям бюджетного процесу:**

- 1) визначення фіскальних обмежень - об'єктивні, затверджені нормативно- правовими актами, граничні суми витрачання бюджетних коштів - за галузями на середньостроковий період;
- 2) підготовка головними розпорядниками бюджетних коштів пропозицій щодо розподілу ресурсів між програмами в межах визначених Міністерством фінансів фіскальних обмежень на середньострокову перспективу;
- 3) розгляд та узгодження міністерством фінансів пропозицій головних розпорядників і підготовка пропозицій до проекту бюджету;
- 4) схвалення проекту бюджету Урядом і внесення його на розгляд до Парламенту;
- 5) розгляд та затвердження бюджету в Парламенті;
- 6) моніторинг і контроль за виконанням бюджету.

*Перед середньостроковим бюджетним плануванням розробляють середньостроковий макроекономічний прогноз, складовою якого є бюджетний прогноз.* Макроекономічний прогноз відображає основні макропоказники на кілька років з обґрунтуванням передумов, основних тенденцій та чинників, що

впливають на показники, відображені в припущеннях. Його складають відповідальні інституції (Міністерство економічного розвитку і торгівлі - в Україні) виходячи із сценарних умов розвитку економіки:

- **базового, або консервативного, сценарію**, який передбачає продовження існуючої податкової та бюджетної політики в середньостроковій перспективі без суттєвих змін;

- **цільового сценарію**, в умовах якого плануються певні зміни у бюджетно-податковій політиці й очікуються інші результати;

- **оптимістичний сценарій**, який передбачає досить високі результати від запропонованих змін;

- **песимістичний сценарій**, який передбачає справдження основних ризиків, що можуть погіршити ситуацію у прогнозованому періоді.

**Основні макроекономічні показники використовуються при складанні Основних напрямів бюджетної політики (Бюджетної резолюції) та Закону про Державний бюджет України на відповідний рік**, при цьому світова практика доводить необхідність розроблення даного документа на середньострокову

перспективу, оскільки реалізація більшості заходів бюджетно-податкової політики не обмежується одним роком.

Нині роль середньострокового бюджетного планування в Україні у бюджетному процесі, на жаль, обмежується довідково-інформаційною функцією при розробленні проекту бюджету на відповідний рік. Це пов'язано переважно з об'єктивними і суб'єктивними чинниками бюджетного процесу: недостатньою обґрунтованістю і точністю макроекономічного прогнозування, частими змінами податкового законодавства, наявністю значних, закріплених законодавчо, соціальних гарантій, які не забезпечені фінансовими ресурсами, залежністю видатків від структурних реформ тощо.

Таким чином, якість бюджетного планування залежить: по-перше, від чіткості формулювання цілей і завдань як складових будь-якого менеджменту, у тому числі бюджетного, по-друге, від достовірності інформації, що використовується для підготовки проекту бюджету; по-третє, від методології планування показників бюджету, зокрема методів, які використовуються при складанні розрахунків фінансових показників.

### ***Рекомендована література:***

Базова: [1, 2, 3, 4, 7, 8]

Допоміжна: [1, 2, 31, 33, 34, 37, 41, 42, ]

Інформаційні ресурси: [1, 2, 5, 6, 8]

## ТЕМА 2. БЮДЖЕТНИЙ ДЕФІЦИТ І ДЖЕРЕЛА ЙОГО ФІНАНСУВАННЯ

### План

1. Бюджетний дефіцит: поняття, види та наслідки.
2. Концепції збалансування бюджету.
3. Причини виникнення та джерела покриття дефіциту.
4. Державний кредит як специфічна форма фінансових відносин.
5. Державний борг, його структура.
6. Обслуговування державного боргу.
7. Управління державним боргом.

**Ключові слова:** бюджетний дефіцит, бюджетний профіцит, баланс бюджету, державний борг, дефіцитне фінансування, дефолт, монетизація бюджетного дефіциту, секвестр бюджету, фінансування бюджету, сеньйораж, : державний кредит, державний борг, боргові зобов'язання, місцевий борг, бюджетні видатки

### 1. Бюджетний дефіцит: поняття, види та наслідки

**Стан бюджету** як фінансового плану характеризується трьома показниками:

- рівновага доходів і видатків;
- бюджетний надлишок — перевищення доходів над нормативними видатками;
- бюджетний дефіцит — перевищення видатків над постійними доходами (податки та податкові доходи бюджету). За наявності бюджетного дефіциту встановлюються джерела його покриття державні позики, емісія грошей).

Причиною бюджетного дефіциту є потреба держави витратити коштів більше, ніж це дозволяють фінансові можливості. Уникнути дефіциту теоретично досить просто — скоротити видатки або збільшити податки. Однак на практиці, як правило, це зробити важко, а іноді й неможливо.

Бюджетний фонд як об'єктивна обумовлена економічна форма руху частини вартості валового продукту, що пройшла відповідні стадії розподілу надійшла в розпорядження держави для задоволення суспільних потреб виступає у вигляді централізованого фонду грошових коштів. Характеризуємося великими масштабами, складною внутрішньою структурою, цільовим спрямуванням.

Конкретний обсяг бюджетного фонду, джерела надходження та ш прями використання коштів визначаються щорічними законами про Державний бюджет України, рух коштів фонду відображається в основному фінансовому

плані України. Таким чином, державний бюджет, як і всі інші фінансові плани, має бути збалансованим, тобто обсяг доходів — дорівнював обсягу видатків.

**Бюджетний дефіцит** — дуже складне економічне явище, у якому віддзеркалюються різні аспекти соціально-економічного розвитку суспільства, ефективність економічної політики держави. Він має різні вияви, характеризує?: ся розмаїттям причин, чинників і наслідків.

Сучасна фінансова наука передбачає класифікацію бюджетного дефіциту : такими ознаками:

- строком виникнення;
- місцем виникнення;
- формою вияву;
- причинами виникнення;
- напрямками дефіцитного фінансування;
- критерієм визначення складових;
- строком дії;
- зв'язком із державним боргом.

**За строком виникнення розрізняють плановий і звітний бюджетний дефіцит.**

**Плановий дефіцит** — затверджений у законі про Державний бюджет України обсяг перевищення видатків над доходами, тобто дефіцит бюджету відповідно до основного фінансового плану держави. **Звітний бюджетний дефіцит** — фактичний обсяг дефіциту відповідно до річного звіту про виконань! Державного бюджету України. Як правило, величина планових та звітних : обсягів не збігається у різних співвідношеннях.

**За місцем виникнення бюджетний дефіцит поділяється на зовнішній і внутрішній.**

**Зовнішній дефіцит** — різниця між зовнішніми видатками та надходженнями від зовнішніх джерел.

**Внутрішній дефіцит** характеризує перевищення обсягів загального дефіциту над зовнішнім.

**За формою вияву розрізняють відкритий, прихований і квазіфіскальний бюджетний дефіцит.**

**Відкритий дефіцит** — офіційно затверджений стан бюджету у законі про Державний бюджет України на плановий рік чи у рішеннях сесій місцевих рад про відповідний місцевий бюджет. У цих документах не тільки фіксуються загальні обсяги дефіциту, а й конкретизуються джерела його фінансування.

**Прихований бюджетний дефіцит**, на відміну від відкритого, офіційними документами не визнається. На практиці є кілька варіантів прихованого і напівприхованого дефіциту, пов'язаних зі свідомим завищенням планових обсягів доходів, включенням до складу доходів таких джерел, які використовують не для фінансування планових видатків, а для покриття бюджетного дефіциту.

**Квазіфіскальний (квазібюджетний) дефіцит** — прихований дефіцит бюджету, обумовлений квазіфіскальною діяльністю держави. Такими видами діяльності є:

— фінансування державними підприємствами надлишкової зайнятості у державному секторі і виплата ними зарплати за ставками, вищими від ринкових, за рахунок банківських позик чи шляхом нагромадження взаємної заборгованості;

— нагромадження у комерційних банках, які відокремилися від державного банку на початкових стадіях економічних реформ, великого портфелю непрацюючих позик;

— окремі операції, пов'язані з державним боргом, а також фінансування національним банком України збитків від заходів зі стабілізації обмінного курсу валюти, безпроцентних і пільгових кредитів уряду, кредити рефінансування комерційним банкам на обслуговування окремих видів боргів, а також рефінансування сільськогосподарських, промислових і житлових програм за пільговими ставками.

Наявність прихованого і квазіфіскального дефіциту бюджету є негативним і небезпечним для суспільства явищем, оскільки фальсифікує показники основного фінансового плану країни та можливості держави.

**За причинами виникнення бюджетний дефіцит буває вимушеним і невимушеним.**

**Вимушений дефіцит** пов'язаний із необхідністю витратити коштів більше, ніж їх можна мобілізувати. Він є наслідком стихійних лих, епідемій, воєн, розрухи, економічної кризи, супроводжується дефіцитом фінансових ресурсів, якого уникнути неможливо.

**Невимушений бюджетний дефіцит** (іноді його називають свідомим) виникає внаслідок проведення неефективної фінансової політики та некваліфікованого керівництва фінансовою системою.

**За напрямками дефіцитного фінансування розрізняють активний і пасивний бюджетний дефіцит.** У цілому різниця між цими видами дефіциту полягає у тому, що активний дефіцит дає змогу підштовхнути, активізувати подальший розвиток економіки і зростання капіталу, а пасивний — підкоряється законам інфляції.

**Активний бюджетний дефіцит** пов'язаний із нестачею бюджетних ресурсів для фінансування капітальних видатків (інвестицій). Дефіцитне фінансування інвестицій у цілому можна вважати позитивним явищем, оскільки воно передбачає активний вплив бюджету на економічні процеси у суспільстві. Теоретичні засади дефіцитного фінансування інвестицій базуються на кейнсіанстві, зокрема на його постулатах «бюджетного мультиплікатора».

**Пасивний бюджетний дефіцит** характеризується спрямуванням дефіцитних коштів на фінансування поточних видатків, зокрема на соціальний захист населення, соціально-культурні заходи, оборону, управління. Таке витрачання коштів означає їхнє поглинання, що відображає пасивне реагування держави на складне фінансове становище у суспільстві.

**За критеріями визначення складових дефіциту виділяють три його види: фактичний, структурний і циклічний.**

**Фактичний дефіцит** — це різниця між поточними видатками і поточними доходами держави.

**Циклічний бюджет** — результат дії «вмонтованих» стабілізаторів, тобто механізмів, які дають можливість знизити амплітуду циклічних коливань рівнів зайнятості і випуску, не застосовуючи частих змін економічної політики, а **структурний** відображає різницю між видатками і доходами бюджету в умовах повної зайнятості.

Характеризуючи взаємозв'язок між цими видами, можна зробити висновок, що фактичний дефіцит є зовнішнім виявом розбалансованості дохідної та видаткової частин бюджету, а структурний і циклічний — його внутрішніми складовими. Якщо фактичний дефіцит відображає реальні доходи і видатки бюджету та дефіцит за відповідний рік, то структурний — дефіцит за умови повної або високої зайнятості потенціальних виробничих і трудових ресурсів, а циклічний — результат недонадходження доходів бюджету внаслідок циклічних коливань в економіці. За допомогою циклічного бюджету можна виявити вплив ділового циклу на бюджет та визначити зміни видатків, надходжень, які виникають через те, що економіка не працює за потенційного обсягу виробництва, а перебуває у стані піднесення чи спаду.

Обсяг циклічного дефіциту визначається як різниця між фактичним і структурним дефіцитом. Основні відмінності між структурним і циклічним бюджетами пов'язані з відмінностями між автоматичними і дискреційними стабілізаторами. Якщо структурні надходження і видатки в основному складаються з дискреційних програм, встановлених законодавством, то циклічні видатки і дефіцити включають такі податки і видатки, які автоматично пристосовуються до стану економіки. У разі спаду виробництва, у зв'язку зі скороченням податкових надходжень і зростанням державної допомоги з безробіття, кожний відсотковий пункт зменшення норми безробіття на відповідну суму збільшує циклічний дефіцит.

На практиці існує також тісний зв'язок зі структурним і фактичним дефіцитом. Наприклад, коли уряд ставить за мету скоротити дефіцит бюджету шляхом підвищення ставок податків і зменшення видатків, то відповідно й зменшується структурний дефіцит. За збільшення державою соціальних виплат зростають структурні видатки і збільшується структурний дефіцит.

**За строками дії бюджетний дефіцит поділяється на стійкий і тимчасовий.**

**Стійкий дефіцит** спостерігається у довгостроковому періоді, а тимчасовий

— у короткостроковому.

**Тимчасовий дефіцит**, як правило, пов'язаний з касовими розривами у бюджеті, зокрема з не збіганням строків здійснення видатків зі строками надходження доходів. Тимчасовий дефіцит ще називають касовим.

**За зв'язком із державним боргом розрізняють первинний та операційний бюджетний дефіцит.**

**Первинний дефіцит** — різниця між величиною дефіциту бюджету і виплатою відсотків за борг. Цей дефіцит дорівнює різниці між сумою трансфертів та державних закупівель товарів і послуг та податковими надходженнями до бюджету за формулою

Дефіцит = (державні закупівлі товарів і послуг бюджету + трансферти + + виплати з обслуговування боргу) — податкові надходження.

У випадку випуску урядом державних цінних паперів для фінансування первинного бюджетного дефіциту зростають основна сума державного боргу і коефіцієнт його обслуговування.

Отже, в національній економіці збільшується тягар боргу. Сума відсотків за державний борг дорівнює добуткові державного боргу та реальної відсоткової ставки. У випадку перевищення у національній економіці реальної відсоткової ставки над темпами зростання ВВП, весь приріст останнього буде спрямовуватися на виплату відсотків з обслуговування державного боргу. Для зменшення цього співвідношення, з одного боку — темпи зростання реального ВВП мають перевищувати величину реальної відсоткової ставки, а з іншого — збільшення частки первинного бюджетного надлишку має бути постійним.

Операційний *дефіцит* — дефіцит державного бюджету із вирахуванням інфляційної частини відсоткових платежів з обслуговування державного боргу.

Світова фінансова наука неоднозначно підходить до оцінки наслідків впливу бюджетного дефіциту на соціально-економічні процеси у суспільстві. Тому, розглядаючи соціально-економічні наслідки бюджетного дефіциту, необхідно враховувати різні чинники та способи впливу дефіциту на розвиток економіки, соціальної сфери, рівень соціального захисту населення з урахуванням конкретних ситуацій. Зважаючи на такі підходи, наслідки можуть бути позитивними, негативними або взагалі наслідків може не бути. Так, спроба позитивної оцінки впливу бюджетного дефіциту на соціально-економічний помічний розвиток суспільства була започаткована у роки Великої французької революції, ідеологи якої називали дефіцит «багатством нації». Підставою для нього вважалось твердження, що дефіцити активізують суспільство, впливаючи на напрями наукової думки, стимулюючи законодавчу діяльність, змушуючи економити державні кошти, попереджувати і викривати зловживання.

У цілому бюджетний дефіцит в умовах демократичного суспільства за певних умов може бути додатковим стимулом соціально-економічного розвитку, якщо цей дефіцит спонукатиме до пошуку ефективних шляхів раціонального використання бюджетних коштів, посилення бюджетної дисципліни, збільшення доходів бюджету у майбутньому.

Тезу про позитивний вплив бюджетного дефіциту на економіку підтримував Дж. Кейнс. Розвиваючи теорію Дж. Кейнса, ново кейнсіанці стверджували про необхідність збалансованого бюджету в часі, тобто потребу у заміні бюджетного дефіциту під час війн і криз активним бюджетом під час економічних піднесень. Отже, дефіцит бюджету вважався антикризовим чинником. Після Другої світової війни кейнсіанські теорії застосовувалися практично всіма промислово розвинутими країнами, у результаті чого бюджетний дефіцит перетворився у вагомий інструмент фінансової політики, використовувався під час вирішення різнопланових завдань і зайняв важливе місце в теорії економічного зростання і в теорії циклічного регулювання економіки.

На основі кейнсіанської теорії виникли і розвинулися різноманітні теоретичні концепції, зокрема дефіцитного фінансування. Окремі теоретики і практики вважали бюджетну збалансованість анахронізмом, а боязнь бюджетних дефіцитів і зростання державного боргу — шкідливим забобоном. Таким чином, дефіцит державного бюджету перетворився на один із реальних способів регулювання економіки. Як свідчить світова практика, неконтрольоване зростання бюджетного дефіциту стало причиною економічних криз.

Однак переважна більшість теоретиків і практиків світу схиляються до думки, що бюджетний дефіцит має негативний вплив на соціально-економічні процеси у суспільстві. Він є свідченням марнотратства уряду, чинником макрофінансової нестабільності та підвищення ризику економічної діяльності держави. Зростання бюджетного дефіциту спричиняє посилення інфляційних процесів у суспільстві, кризу державних фінансів, грошової системи, зростання диференціації в доходах. Дефіцит бюджету є причиною зниження ефективності податкової системи, послаблення стимулів до праці, підриву впевненості членів суспільства у майбутньому.

У більшості країн світу, у тому числі в Україні, бюджетні дефіцити набули хронічного характеру, що сприяло поглибленню фінансової нестабільності. Вони дають поштовх інфляційним процесам і відволікають значні обсяги фінансових ресурсів з приватного сектору. Неконтрольованість і зняття питання про бюджетне обмеження дефіциту є причиною погіршення фінансової дисципліни у країні та поглиблення фінансової безвідповідальності урядів.

В умовах глобалізації економічного розвитку та інтернаціоналізації світо-господарських зв'язків бюджетні дефіцити є чинником підвищення ризику економічної діяльності, несуть потенційний ризик монетизації і дефолту. Національні уряди вже не можуть належним чином визначати ефективність своїх економічних заходів, оскільки у зв'язку з відкритістю національних економік суспільне відтворення відбувається одночасно як всередині країни, так і за її межами. Якщо додатково збільшувати за рахунок бюджетного дефіциту платоспроможний попит населення, то в умовах відкритої економіки це призведе не до пожвавлення національного виробництва, а до зростання внутрішніх цін і до імпорту товарів, а бюджетне субсидіювання вітчизняних підприємств однаково сприятиме як внутрішньому інвестуванню, так і вивезенню капіталу за кордон.

Наявність хронічних бюджетних дефіцитів у світовій практиці свідчить про існування певного причинно-наслідкового механізму. Причинно-наслідкова діалектика бюджетних дефіцитів така. У першу чергу бюджетний дефіцит впливає на скорочення обсягу заощаджень у загальнонаціональному масштабі, яке зумовлює зростання відсоткової ставки, меншу доступність кредитних ресурсів для приватного сектору. У результаті підвищується обмінний курс національної валюти, що спричиняє зменшення обсягів інвестицій та експорту, збільшення імпорту. Такий стан зумовлює дефіцит зовнішньоторгового балансу, внаслідок чого виникає дефіцит платіжного балансу. Ці негативні на



слідки мають поточний характер і виявляються протягом бюджетного року.

Однак зменшення обсягів інших видів діяльності, зумовлене дефіцитами може мати й більш віддалені негативні побічні ефекти. Наприклад, спад інвестиційної діяльності спричиняє скорочення акціонерного капіталу, виробки чийх потужностей, обсягів виробництва. Таке скорочення є причиною зниження рівня продуктивності праці й реальної зарплати, що негативно впливає а відсотки, ренту, прибутки за рахунок національного капіталу, які відходять до нерезидентів.

Відповідно, продовжує нарощуватися державна заборгованість, внаслідок чого знижується довір'я інвесторів, скорочуються іноземні інвестиції, а нерезиденти вивозять свій капітал за кордон. У результаті формується надмірний державний борг, який створює ризик дефолту.

Дефолт провокує згубні для економіки країни і престижу держави наслідки, зумовлені згортанням інвестицій, збуванням акцій та облігацій нерезидентами, що спричиняє падіння вартості цінних паперів, зростання відсоткових ставок. Відбувається подальше зниження обсягів виробництва і рівня заробітної плати, зумовлене скороченням інвестицій, внаслідок чого зменшуються споживчі витрати домогосподарств. Далі знижується обмінний курс у зв'язку : падінням попиту на національну валюту, запускаються інфляційні процеси. У випадку кредитування уряду центральним банком посилюється інфляція, у результаті чого настає загальна фінансова криза, масові банкрутства у реальному і фінансовому секторах економіки.

Таким чином, розглядаючи причинно-наслідкову діалектику бюджетних дефіцитів, можна побачити, що вони у цілому спричиняють десятки негативних соціально-економічних і фінансових ефектів, кінцевими і найгіршими з легких є фінансова та економічна кризи.

У цілому, оцінюючи соціально-економічні наслідки бюджетного дефіциту, можна зробити висновок, що дефіцитне фінансування економіки та інших сфер державної діяльності може бути вигідним, раціональним і виправданим за умови, коли темпи приросту ВВП будуть випереджувати приріст обсягів бюджетів, бюджетних дефіцитів і видатків на обслуговування державного боргу. Позитивними наслідками можна вважати також отриманий ефект від зміцнення економіки за рахунок дефіцитного фінансування, створення реального фундаменту та об'єктивної фінансової системи, вигідних майбутнім поколінням. За інших умов соціально-економічні наслідки бюджетного дефіциту будуть негативні.

## **2. Концепції збалансування бюджету**

У процесі збалансування бюджету шляхом зіставлення його дохідної і видаткової частин визначаються показники стану бюджету, до яких належать рівновага доходів і видатків бюджету (баланс бюджету), бюджетний профіт (перевищення доходів над видатками бюджету), бюджетний дефіцит (перевищення видатків над постійними доходами бюджету).

Показник рівноваги доходів і видатків свідчить про збалансованість бюджету, тобто про достатність дохідних джерел для фінансування потреб держави плановому році. Такий стан вважається оптимальним, а його досягнення найважливішим завданням бюджетного планування.

**Бюджетний профіцит** — відносний показник, який свідчить про перевищення доходів над видатками. Специфічність цього показника полягає у тому, що «зайвих» грошей у держави немає і держава завжди може знайти потреб необхідно спрямувати нерозподілені бюджетні кошти. Отже, профіцит створюється не з метою виявлення надлишку коштів бюджетного фонду, а відповідно до Бюджетного кодексу України лише для погашення основної суми боргу.

**Показник бюджетного дефіциту** свідчить про перевищення передбачених, у бюджеті видатків над постійними доходами, до яких відносять податки, обов'язкові платежі, що відповідно до бюджетної класифікації вважають ходами бюджету. Наявність бюджетного дефіциту свідчить, що у планованому бюджетному році до бюджету включені такі видатки держави, які не дають грошового забезпечення. Таке явище є негативним. Однак бюджетний дефіцит не свідчить про незбалансованість бюджету у цілому, оскільки у проєктування і затвердження бюджету визначаються необхідні джерела фугування дефіциту.

**Показники дефіциту** (як і профіциту) розраховуються під час складання бюджету, записуються окремим рядком у законі про Державний бюджет України плановий рік, тобто мають стосунок до бюджету як основного фінансово-лану. За результатами виконання бюджету такі показники розраховуються спеціальною методикою і відображаються у звітності про виконання пакету.

**Фінансова теорія передбачає три класичних концептуальних підходи до фінансування державного бюджету, кожен з яких має характерні риси та наслідки:**

- 1) збалансування на щорічній основі;
- 2) збалансування в ході економічного циклу;
- 3) збалансування на основі функціонування фінансів.

**Перша концепція** збалансування бюджету на щорічній основі означає, що витрати держави мають вирівнюватися з доходами у межах коленого року. Такий підхід є найбільш доцільним і обґрунтованим.

Однак глибше дослідження такої концепції свідчить про її недоліки, оскільки вступає в суперечності зі стабілізаційною функцією бюджетної політики. Якщо економіка країни увійшла у фазу падіння, ВВП скорочується, то автоматично зменшуються надходження податків, а державний бюджет набуває дефіцитних ознак. В умовах збалансування бюджету на щорічній основі держава змушена або збільшити податки, або обмежити власні видатки, або поєднати заходи. Оскільки перераховані заходи мають стримуючий характер, кожний з них зменшує ділову активність, сукупний попит, що погіршує коливання економічного циклу і збільшує обсяг дефіциту бюджету. Отже, ця концепція за певних умов є економічно

неефективною і не може забезпечити соціально-економічну стабільність у тривалому періоді.

**Друга концепція** збалансування бюджету на циклічній основі частково усуває проблеми, що виникають у процесі збалансування на щорічній основі і характеризуються протилежними підходами. Відповідно до цієї концепції уряд балансує бюджет не щорічно, а в межах економічного циклу, реалізуючи при цьому засади анти циклічної політики, зокрема, під час падіння виробництва : метою стимулювання ділової активності і підприємництва держава зменшує податки і збільшує державні закупівлі (видатки), цілеспрямовано збільшуючи дефіцит. Протягом інфляційного піднесення держава підвищує податки і скорочує державні витрати, що дає можливість вилучити з обігу частину грошової маси, створити бюджетний надлишок, за допомогою якого можна буде покрити державні борги, що з'явилися в період спаду. Однак, крім позитивних, концепція має негативні якості, оскільки за глибиною і тривалістю зростання та падіння цикли нееквівалентні між собою. Отже, у межах економічного циклу не досягається гармонії між надлишком і дефіцитом, внаслідок чого бюджет у цілому залишається незбалансованим.

**Третя концепція** збалансування бюджетів на основі функціонування фінансів передбачає підпорядкування збалансування як на щорічній, так і на циклічній основі питанням стабілізації та оздоровлення економіки. Отже, макроекономічна стабілізація є кінцевою метою бюджетної політики, а державний бюджет — інструмент її досягнення. Ця концепція допускає можливість існування дефіцитного бюджету, якщо такий дефіцит є необхідним ; умовою стабілізації економіки.

### **3. Причини виникнення та джерела покриття дефіциту**

У цілому основною причиною виникнення бюджетного дефіциту є випередження темпів зростання бюджетних видатків порівняно зі зростанням доходів бюджету.

**Конкретні причини можна об'єднати у такі групи: об'єктивні (або вимушені), суб'єктивні (невимушені або свідомі).**

**У результаті об'єктивних причин, пов'язаних з вимушеними діями держави виникає необхідність збільшувати видатки бюджету за відсутності необхідного обсягу доходів, зокрема:**

- надзвичайними обставинами (війни, епідемії, стихійні лиха тощо);
- необхідністю здійснення великих державних вкладень у розвиток економіки з метою її структурної перебудови, що у майбутньому може забезпечити приріст валового внутрішнього продукту, зміцнити економічну могутність держави та підвищити матеріальний і культурний рівень життя населення. Це явище відображає не кризу в економічному житті суспільства, а державне регулювання економіки, спрямоване на забезпечення прогресивних зрушень у суспільстві;

- необхідністю підвищення рівня доходів громадян у зв'язку з

відставанням їхнього обсягу від прожиткового мінімуму та ін.

**До суб'єктивних причин, пов'язаних з невимушеними, свідомими діями держави, у результаті яких виникає бюджетний дефіцит, належать:**

— кризові явища в економіці, її розвал, що супроводжується скороченням обсягів валового внутрішнього продукту, різким зниженням ефективності виробництва, інфляційними процесами;

— неефективність внутрішніх та зовнішніх фінансово-кредитних зв'язків;

— наявність значного тіньового сектору в економіці та низька податкова дисципліна;

— значне зростання і нераціональна структура бюджетних видатків;

— надмірне зростання соціальних видатків порівняно з темпами зростання валового внутрішнього продукту;

— надмірні витрати на утримання апарату управління;

— надмірні витрати на оборону та мілітаризацію економіки у мирний час;

— нездатність влади тримати під контролем фінансову ситуацію у державі;

— недосконалість, неузгодженість і часті зміни фінансового законодавства;

— ігнорування та свідоме ухилення від виконання чинного законодавства суб'єктами фінансових відносин;

— корупція в органах державної влади, державного управління, місцевого самоврядування, судової влади та правоохоронних органах.

Якщо об'єктивні причини є вимушеними, не залежать від бажання чи небажання держави і не свідчать про низький рівень державного фінансового менеджменту, то суб'єктивні причини безпосередньо пов'язані з неефективним державним фінансовим менеджментом і за бажанням державної влади можуть бути усунені повністю.

Отже, бюджетний дефіцит у цілому як особливе фінансове явище не обов'язково є негативним і надзвичайним. Сьогодні у світі практично немає жодної держави, яка б не стикалася з бюджетним дефіцитом. Звичайно, за умов ідеального становища в економіці дефіцит відсутній і держава може оптимально зіставляти обсяг своїх доходів відповідно до фінансових можливостей без будь-якої шкоди для суспільства. Однак насправді це буває дуже рідко, оскільки економічні кризи є поширеним явищем.

**Джерелами покриття дефіциту виступають:**

1) державні позики

2) грошова емісія.

Використання *державних позик* вимагає:

- наявності тимчасово вільних коштів у кредиторів держави;
- довіри з боку кредиторів до держави;
- заінтересованості кредиторів (досягається за рахунок високих гарантій повернення боргу і процентної політики);

- наявності реальних доходів від використання позичених грошових

коштів, які дають можливість повернути борги і сплатити проценти.

Державні позики вимагають чіткої системи погашення державного боргу.

Джерелами цього погашення можуть бути:

1) додаткові податкові надходження, які отримує держава завдяки зростанню ВВП на основі інвестування позичених коштів;

2) підвищення рівня оподаткування;

3) зменшення видатків;

4) випуск нових позик.

*Грошова емісія* може використовуватися тільки в умовах жорсткого контролю за використанням цих грошей. Вона виходить з обмеження відношення бюджетного дефіциту до ВВП на рівні 2-3%. У разі використання грошової емісії основним чинником дефіциту є напрям направлення цих коштів — в інвестиції чи на поточні витрати. Якщо кошти спрямовуються в інвестиції, то це дає можливість отримати певний дохід, що, в свою чергу, амортизує сплеск інфляції. В разі використання коштів на поточні витрати інфляція стає невідворотною.

У сучасній теорії і практиці фінансів у зв'язку з бюджетними дефіцитами називають такі поняття: фінансування бюджету, джерела фінансування (покриття) бюджетного дефіциту, дефіцитне фінансування. Два останніх поняття були відомі в Україні, а перше — запозичене на Заході та введене в українську фінансову практику з прийняттям Бюджетного кодексу. За Кодексом фінансування бюджету

— надходження та витрати у зв'язку зі зміною обсягу боргу, а також залишку готівкових коштів за бюджетом, які використовуються для покриття різниці між доходами і видатками бюджету. На практиці фінансуванням бюджету вважають групу певних фінансових операцій, джерелами фінансування бюджетного дефіциту — види фінансових ресурсів, а дефіцитним фінансуванням — тип фінансової політики.

Фінансування бюджету характеризується такими ознаками:

- операції з фінансування бюджету включають як надходження, так і витрачання бюджетних ресурсів;

- у бюджеті фінансування відображається окремо, оскільки не належить до доходів, ні до видатків;

- на відміну від бруто-основи відображення показників доходів і видатків бюджету, фінансування має чисту основу;

- так само як бюджетне сальдо може набувати форми не тільки дефіциту, надлишку, так і фінансування бюджету може бути як «позитивним», так і «від'ємним»;

- операції з фінансування бюджету мають на меті: профінансувати бюджетний дефіцит, погасити державний борг, покрити тимчасові касові розриви при виконанні бюджету, забезпечити ліквідність бюджетного фонду;

- розмір бюджетного дефіциту (або надлишку) дорівнює розміру нетто-фінансування (перевищення позитивного фінансування над від'ємним — дефіциту, а інакше — профіциту).

Перераховані ознаки свідчать, що фінансування бюджету є ширшим і складнішим поняттям, ніж джерела фінансування бюджетного дефіциту. У фінансуванні бюджету враховуються не тільки залишки готівки, що використовують ся для покриття бюджетного дефіциту, а й операції з іншими активами;:, призначені для управління ліквідністю бюджетного фонду.

Стосовно джерел фінансування бюджетного дефіциту, то їх розрізняють за кредиторами, інструментами залучення, економічним впливом (інфляційні не інфляційні, виходячи з впливу на чисту вартість уряду, з огляду на мультиплікаційний ефект тощо).

Міжнародний валютний фонд пропонує для використання дві класифікації фінансування: за типом кредитора і за типом боргового зобов'язання. Аналогічні класифікаційні ознаки встановлені також Бюджетним кодексом України. Для фінансування дефіциту в Україні призначені внутрішні і зовнішні запозичення. При цьому емісійні кошти НБУ не можуть бути джерелом фінансування дефіциту.

Таким чином, розкриваючи зміст фінансування бюджету як групу фінансових операцій, пов'язаних з покриттям дефіциту бюджету, ми охарактеризує ли це економічне явище, зосереджуючи увагу на його класифікації за двох ознаками: типом кредитора, що характеризує категорію кредитора або власника боргового зобов'язання; типом боргового зобов'язання, що характеризує вид фінансового інструмента запозичення коштів.

Класифікаційна ознака фінансування бюджету за типом кредитора передбачає, що джерела покриття дефіциту (фінансування) поділяються на внутрішні і зовнішні.

**Внутрішні джерела** — це надходження від сектору державного управління, тобто обсяг запозичень за рахунок емісії цінних паперів, що здійснює Міністерство фінансів України, надходження від органів грошова кредитного регулювання і банківських установ та інші внутрішні джерела.

**Зовнішні джерела** включають позики, отримані від міжнародних організацій та іноземних комерційних банків та ін.

Класифікація фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання передбачає, що фінансові зобов'язання держави включають такі види: облігації внутрішньої та зовнішньої державної позики та інші державні цінні папери, довго-, середньо- і короткострокові позики та кредити, зміна обсягів готівкових коштів, депозитів і цінних паперів, що використовуються для управління ліквідністю у розрізі внутрішніх і зовнішніх джерел фінансування.

Такі ознаки безпосередньо стосуються класифікації джерел фінансуванні бюджетного дефіциту як виду фінансових ресурсів. Ці джерела класифікують за способом залучення, за характером впливу на інфляційні процеси і за рівнем управління.

Так, за способом залучення джерела фінансування бюджетного дефіциті? поділяють на емісійні та неемісійні. Емісійні джерела пов'язані з додатковим залученням грошової маси для покриття державних видатків і супроводжуються емісією грошей. Неемісійні джерела відображають взаємовідносини між державою як позичальником і юридичними та фізичними

особами, урядами інших країн та міжнародними фінансовими організаціями як кредиторами і не мають безпосереднього відношення до емісії грошей.

За характером впливу на інфляційні процеси джерела фінансування дефіциту бюджету бувають інфляційні і не інфляційні. Інфляційним джерелом виступає монетизація дефіциту, яка відбувається за надання урядові позик центрального банку, купівля центральним банком державних цінних паперів, а також завдяки додатковій емісії грошей. Кредитна емісія використовувалася в Україні з 1991 до 1995 р. і була практично єдиним джерелом покриття

Бюджетний дефіцит бюджетного дефіциту. Внаслідок використання інфляційних джерел розвивається неконтрольована інфляція, знецінюються гроші, відбувається зубожіння населення. Неінфляційні джерела суттєво не впливають на інфляційні процеси і включають запозичення на внутрішніх і зовнішніх фінансових ринках, залишки бюджетних коштів, трансферти (у вигляді безоплатної і безповоротної фінансової допомоги), накопичення заборгованості (прострочення платежів за борги або куплені товари, підвищення податків тощо).

За рівнями управління розрізняють центральні і місцеві джерела фінансування бюджетного дефіциту. Центральні джерела — це емісійні і неемісійні джерела, які використовуються урядом для покриття дефіциту державного бюджету. Місцевими вважаються неемісійні джерела, які використовуються органами місцевого самоврядування для фінансування дефіцитів місцевих бюджетів. Як правило, до останніх належать внутрішні місцеві запозичення, кредити комерційних банків, вільні залишки коштів місцевих бюджетів тощо.

У цілому теоретично можливі три основних варіанти фінансування бюджетного дефіциту: продаж державних активів, державні запозичення та монетизація дефіциту.

Продаж державних активів для покриття дефіциту вважається досить рідкісним явищем. Воно характерне для перехідних економік. Враховуючи обмеженість, цей метод не є універсальним, а разовим.

Державні запозичення є найпоширенішим методом покриття бюджетного дефіциту, оскільки не має інфляційного характеру, та здійснюється у вигляді зовнішнього та внутрішнього фінансування.

Зовнішнє фінансування може забезпечуватися на загальних або пільгових умовах. Держави — позичальники найбільш зацікавлені у пільговому зовнішньому кредитуванні (отримання безповоротних субсидій із-за кордону, безвідсоткових позик, пільгових позик з низькими ставками та тривалими строками погашення), оскільки завдяки йому дефіцит не тільки не впливатиме негативно на економіку, а й може бути позитивним, якщо фінансування буде пов'язане і продуктивним використанням ресурсів. Загалом зовнішнє фінансування є найменш інфляційним.

Внутрішнє боргове фінансування бюджетного дефіциту часто розглядають їх антиінфляційну альтернативу монетизації. Однак за його допомогою інфляції можливо тільки віддалити, а не уникнути. У випадку розміщення облігацій державних позик серед населення, інфляційне

напруження слабшатиме, якщо центральний банк скупить такі облігації, то зможе розширити свої вазі фіскальні операції, що сприятиме зростанню інфляційного тиску. За обов'язкового розміщення позик внутрішнє боргове фінансування перетворюється у додатковий податковий тягар. Зростання внутрішнього боргу зумовлює збільшення видатків на його обслуговування, що сприяє збільшенню бюджетного дефіциту і державної заборгованості.

Отже, державні запозичення, з одного боку, розширюють фінансові можливості держави, є ефективним інструментом вилучення зайвих коштів з обігу, на відміну від підвищення податків психологічно не викликають опору. З іншого боку, вони перетворюють взяті урядом позики у національний борг, витісняють частину приватних інвестицій, державний бюджет обтяжується видатками на обслуговування боргу, а критичні його розміри загрожують державі дефолтом.

Монетизація бюджетного дефіциту використовується тоді, коли за наявності дефіциту держава має великий зовнішній борг, внаслідок якого залучення зовнішніх позик неможливе, а всі внутрішні джерела вичерпані. Цей метод є вимушеним і вважається доцільним, коли всі офіційні валютні резерви центрального банку використані, у зв'язку з чим врегулювання платіжного балансу залишається першочерговим завданням, причому передбачається, що економіка витримає високу інфляцію. За ініціативою центрального банку запускається механізм друкування нічим не забезпечених грошей, що вирішує проблему дефіциту бюджетних ресурсів.

У короткостроковому періоді ні швидкість обороту грошей, ні динаміка продукту не можуть компенсувати приріст грошової маси. Тому найоперативніше у цьому випадку реагують ціни, зростання яких відвернути не можливо. Так

запускається механізм інфляції. Уряд певний час матиме зиск з цього (сеньйораж), якщо друкуватиме гроші швидше, ніж на це сподіваються громадяни. Але в міру того, як населення по збуватиметься готівки, щоб «втекти» від інфляції, грошова маса збільшується до критичного рівня, а інфляція досягне гіперрозмірів. Ця обставина змусила більшість країн, включаючи й Україну, на законодавчому рівні заборонити емісію як джерело фінансування бюджетного дефіциту.

Отже, **сеньйораж** — дохід від друкування грошей, який виникає в умовах перевищення приросту грошової маси над приростом реального ВВП, наслідком чого є зростання середнього рівня цін. У сучасних умовах сеньйораж також реалізується за допомогою створення резервів комерційних банків. Однак ці операції мають незначний розмір і не надто руйнівні наслідки для економіки. Але якщо уряд надмірно покладатиметься на механізм сеньйоражу як способу оплати своїх видатків, то кількість грошей, що перебувають в обігу, зростатиме занадто швидко, породжуючи некероване зростання інфляції.

Під час інфляції населення прагне позбутися грошових заощаджень. У випадку, якщо темпи скорочення грошових запасів починають випереджати темп інфляції, відбувається зменшення інфляційного податку і збільшення дефіциту. Таким чином, інфляційний податок — це свого роду «прибуток», що



може отримати держава за визначених темпів інфляції і який дорівнює втратам капіталу власниками коштів за збільшення пропозиції грошей.

У цілому монетизація дефіциту, крім емісії грошей, може здійснюватися шляхом розширення сфери кредитування центральним банком уряду для підтримки державних підприємств на пільгових умовах та шляхом відстрочення платежів уряду за його борговими зобов'язаннями.

Отже, монетизація бюджетного дефіциту є вимушеним, неефективним і небажаним способом його фінансування, який використовується за значних обсягів зовнішньої заборгованості і якщо всі можливості внутрішнього боргового фінансування вичерпані.

Охарактеризовані способи фінансування бюджетного дефіциту підтверджують той факт, що кожен з них має відповідні позитивні і негативні якості, а ідеального методу покриття дефіциту немає.

У цілому фінансування бюджету розраховують на чистій основі, тобто з обсягів валових надходжень запозичених коштів вираховуються платежі з погашення основної суми боргу за формулою

$$\text{ФД} = \text{З} - \text{ПБ} + \text{ЗЗ},$$

де ФД — фінансування дефіциту; З — запозичення; ПБ — погашення боргу;

ЗЗ — зміна залишків.

Між дефіцитом бюджету та його фінансуванням має бути рівновага, як визначають за формулою

$$\text{БДЦ} = \text{В} - \text{Д} = \text{ФД}$$

де БДЦ — бюджетний дефіцит; В — видатки бюджету; Д — доходи бюджету; ФД — фінансування дефіциту.

Отже, з одного боку, джерела фінансування дефіциту є симетричним поняттям стосовно самого дефіциту. При цьому величина бюджетного дефіциту дорівнює обсягу необхідного його покриття. З іншого боку, залучення таких грошових надходжень, які належать до джерел фінансування дефіциту, свідчить

про від'ємну розбалансованість бюджету. Якщо уряд не вживатиме заходів щодо її подолання і разом з цим не вдаватиметься до залучення джерел фінансування дефіциту, відбуватиметься нагромадження платежів.

#### **4. Державний кредит як специфічна форма фінансових відносин.**

##### **Чинники та форми державного кредиту, їх призначення**

*Державний кредит* являє собою досить специфічну ланку державних фінансів. Він не має окремого фонду фінансових ресурсів; кошти, що мобілізуються за його допомогою, проходять через бюджет. В окремих випадках за його допомогою залучаються кошти у фонди цільового призначення чи під цільові проекти.

Державний кредит може виступати у двох формах: ощадна справа і державні позики (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Форми державного кредиту**

*Ощадна справа* належить до державного кредиту, якщо залучені кошти спрямовуються в доходи бюджету. Однак, як правило, ощадні банки, незалежно від форми власності, діють на комерційних засадах і мобілізовані кошти формують їх кредитні ресурси. Частина цих ресурсів може спрямовуватись на придбання державних цінних паперів і таким чином відноситися до державного кредиту.

*Державні позики* є основною формою державного кредиту (табл. 11.1).

За правовим оформленням розрізняють: державні позики, що надаються на підставі угод, державні позики, забезпечені випуском цінних паперів. Угодами оформлюються, як правило, кредити від урядів інших країн, міжнародних організацій та фінансових інститутів. За допомогою цінних паперів мобілізуються кошти на фінансовому ринку.

Оформлення державних позик може здійснюватись двома видами цінних паперів — облігаціями і казначейськими зобов'язаннями (векселями).

*Облігація* являє собою боргове зобов'язання держави, за яким у встановлені терміни повертається борг і виплачується дохід у формі процента чи виграшу. Вони можуть бути знеособленими (на покриття бюджетного дефіциту) і цільовими (під конкретні проекти).

*Казначейські зобов'язання (векселі)* мають характер боргового зобов'язання, спрямованого тільки на покриття бюджетного дефіциту. Виплата доходу здійснюється у формі процентів. Казначейськими зобов'язаннями, як правило, оформлюються короткострокові позики (іноді середньострокові – казначейськими нотами), облігаціями – середньо- та довгострокові.

Залежно від місця розміщення позик їх поділяють на *внутрішні* (надаються юридичними і фізичними особами даної чи інших країн), і *зовнішні* (надходять ззовні – від урядів, юридичних і фізичних осіб інших країн, міжнародних організацій і фінансових інститутів).

## Класифікація державних позик

Критерії класифікації	Вид	Характеристика
За правовим оформленням	Державні позики, що надаються на підставі угод	Надходять, зазвичай, від урядів інших країн, міжнародних організацій та фінансових інституцій
	Державні позики, забезпечені випуском цінних паперів	За допомогою цінних паперів мобілізуються кошти на фінансовому ринку
За формою емісії	Облігації	Боргове зобов'язання держави, за яким у встановлені терміни повертається борг і виплачується дохід у формі процента чи виграшу. Вони можуть бути знеособленими (на покриття бюджетного дефіциту) і цільовими (під конкретні проекти)
	Казначейські зобов'язання	Мають характер боргового зобов'язання, спрямованого тільки на покриття бюджетного дефіциту. Виплата доходів здійснюється у формі процентів
За місцем розміщення	Внутрішні	Надаються юридичними і фізичними особами даної країни
	Зовнішні	Надходять ззовні – від урядів, юридичних і фізичних осіб інших країн, міжнародних організацій і фінансових інституцій
За терміном погашення	Короткострокові	Термін погашення – до 1 року
	Середньострокові	Термін погашення – від 1 до 5 років
	Довгострокові	Термін погашення – понад 5 років
За характером виплати доходу	Процентні	Дохід устанавлюється у формі позичкового процента. При цьому може встановлюватись як твердо фіксована на весь період позики ставка, так і пільгова
	Виграшні	Виплата доходу здійснюється на підставі проведення тиражів виграшів
	Дисконтні	Державні цінні папери, що купуються з певною знижкою, а погашаються за номінальною вартістю

Відповідно до терміну погашення заборгованості розрізняють *короткострокові* (термін погашення до 1 року), *середньострокові* (від 1 до 5 років), *довгострокові* (понад 5 років) позики.

За характером виплати доходу державні позики поділяються на *процентні*, *виграшні* та *дисконтні* (з нульовим купоном). За процентними позиками дохід встановлюється у вигляді позичкового процента. При цьому може встановлюватись як твердо фіксована на весь період позики ставка, так і плаваюча, тобто така, яка змінюється в залежності від різних чинників, насамперед попиту і пропозиції на кредитному ринку. Виплата процентного доходу здійснюється на купонній основі. Вона може проводитися щорічно, раз на півріччя, щоквартально. У виграшних позиках виплата доходу здійснюється на підставі проведення тиражів виграшів. Дисконтні позики характеризуються тим, що державні цінні папери купуються з певною знижкою, а погашаються за номінальною вартістю. Вказана різниця формує дохід кредитора.

Державний кредит є сукупністю найрізноманітніших форм і методів фінансових відносин. Такий підхід націлений на створення сприятливих передумов для залучення коштів як для держави, так і для її кредиторів. Різноманітність форм дозволяє максимально врахувати різнобічні інтереси юридичних та фізичних осіб.

Залучення позик повинно мати в основі два чинники — мінімізацію вартості позики та встановлення стабільності державних цінних паперів на фінансовому ринку.

*Мінімізація вартості позики* досягається, по-перше, за рахунок процентної політики, по-друге, за рахунок умов випуску і погашення. Процентна політика відображає при цьому два протилежних фактори: мінімізацію вартості позики і максимізацію її привабливості, яка, в свою чергу, залежить від достатньо високого процента. На фінансовому ринку державні цінні папери мають найнижчий процент, який виступає свого роду індикатором цього ринку.

*Стабільність державних цінних паперів* досягається за рахунок оптимізації насиченості ними фінансового ринку. Цінних паперів, з одного боку, має бути достатньо для максимізації надходжень від державних позик, а з іншого — не повинен мати місце їх надлишок, який може спричинити падіння курсової ціни.

Державний кредит це сукупність грошових засобів, мобілізованих державою, що виступає в якості позичальника та гаранта.

Найімовірніша форма суб'єкта таких кредитних відносин, яким виступає держава, є позичальник.

У тому разі, якщо держава бере на себе відповідальність за повернення позик або виконання інших обов'язків суб'єктів кредитних відносин вона стає гарантом.

### **Внутрішні запозичення**

Сучасна кредитна система України працює на комерційних засадах, і мобілізовані кошти в основному формують ресурси банків, частина яких може спрямовуватись на придбання державних цінних паперів.

Основною формою державного кредиту є державні позики, які забезпечуються випуском цінних паперів у двох видах облігацій та казначейських зобов'язань.

Цінні папери уряду України почали випускатись відповідно до постанови Кабінету Міністрів № 586 від 23 серпня 1994 року. А починаючи з 10 березня 1995 року вперше в історії України відбулись торги з розміщення облігацій державної внутрішньої позики (ОВДП).

Призначення державного кредиту полягає насамперед у тому, що він є засобом мобілізації державою додаткових фінансових ресурсів. За дефіцитності державного бюджету додатково мобілізовані фінансові ресурси спрямовуються на покриття різниці між бюджетними доходами і видатками.

При позитивному бюджетному сальдо мобілізовані за допомогою державного кредиту засоби прямо використовуються для фінансування економічних і соціальних програм. Це означає, що такий кредит, будучи

засобом збільшення фінансових можливостей держави, може бути важливим чинником щодо прискорення соціально-економічного розвитку країни.

Однак надмірне збільшення обсягів використання державних облігацій (чи інших зобов'язання уряду, якими можуть бути, як у Росії наприклад, казначейські зобов'язання, що не продаються за гроші, а розміщуються серед кредиторів держави в рахунок боргу} неоднозначно впливає на економічні процеси. По перше, призводить до вилучення з ринку валових заощаджень фізичних осіб та прибутків юридичних осіб і, як наслідок, до скорочення джерел фінансування потреб інвестиційного циклу. Проблема ж відновлення інвестиційного процесу в Україні для подолання економічної кризи й подальшого економічного зростання залишається найактуальнішою.

По-друге, посилюється нестійкість фінансової системи, яка і без цього розбалансована. Державні цінні папери стають основним сегментом грошового ринку, який формує кругообіг значного обсягу високодохідного і частково спекулятивного капіталу, не залишаючи можливостей для спрямування його в менш прибуткові, але вкрай необхідні для функціонування економіки України сфери

Крім того, використання державних цінних паперів як інструменту грошового ринку за умов кризи економіки та фінансової системи має суперечливий вплив на бюджет. Адже вивільнення грошової маси юридичних і фізичних осіб вимагає зростання доходності зобов'язань держави, що в свою чергу підвищує витрати бюджету і збільшує суму дефіциту.

За **правовим оформленням** існують державні позики, що надаються на підставі угод та забезпечені цінними паперами. Угодами оформляються кредити від урядів інших країн, міжнародних організацій та фінансових інститутів. За допомогою цінних паперів мобілізуються кошти на фінансовому ринку.

За **ознакою власників** цінних паперів позики поділяються на ті, що реалізуються тільки серед населення, юридичних осіб, та універсальні, які призначені для розміщення серед фізичних і юридичних осіб.

**Залежно від форми виплати прибутків** позики поділяють на процентні, виграшні, процентно-виграшні, безпрограшні і безпроцентні. Власники боргових зобов'язань процентної позики одержують твердий прибуток щорічно шляхом оплати купонів або один раз під час погашення позики шляхом нарахування процентів до номіналу цінних паперів. За виграшними позиками увесь прибуток власники облігацій одержують у формі виграшів під час погашення облігацій. Прибуток виплачується не за всіма облігаціями, а тільки за тими, які потрапили до тиражу виграшів. Безпрограшні випуски позик гарантують, що протягом терміну дії позики виграш припаде на кожную облігацію. Безпроцентні позики не передбачають виплату прибутку власникам облігацій, але гарантують одержання відповідних товарно-матеріальних цінностей.

За **термінами погашення** позики поділяють на короткострокові – термін погашення до одного року, середньострокові – до п'яти років і довгострокові – понад п'ять років. Хоча законодавством України передбачена можливість

функціонування усіх видів цінних паперів, на сучасному етапі розвитку фондового ринку України переважають короткострокові боргові зобов'язання.

Зростання обсягів поточного неінфляційного внутрішнього фінансування бюджетного дефіциту вимагає нових методів регулювання грошового ринку. Щодо фінансування бюджетного дефіциту, то це означає, що Міністерство фінансів має регулярно відслідковувати динаміку та структуру покриття дефіциту, ступінь їх бюджетної ефективності й своєчасно вносити корективи в обсяги емісії різних видів державних боргових зобов'язань.

Характерною особливістю українського ринку облігаційних зобов'язань є висока активність НБУ, який часто формує власний портфель цінних паперів, скуповуючи облігації на первинному ринку, тоді як операції саме на вторинному ринку провадяться з метою управління грошовою масою, а присутність Національного банку як покупця на первинному ринку державних цінних паперів класифікується як форма прихованої емісії. У 1998 році Національним банком України було придбано 71% ОВДП, проданих на первинному ринку. У 1999 році НБУ був єдиним покупцем ОВДП.

Позики з облігаціями насправді виявились дуже дорогими, короткостроковими і нерівномірно розподіленими за термінами погашення. Уряд, як емітент, став заручником ситуації, коли переважна більшість обсягів нових запозичень спрямовується на погашення попередніх випусків облігацій. Якщо ж уряд не в змозі розраховуватись за облігації внутрішньої державної позики, він реструктуризує свою заборгованість, обмінюючи ОВДП на конверсійні дисконтні облігації.

Побудована облігаційна піраміда має для України суттєві негативні наслідки.

По-перше, ринок облігацій формувався як самодостатній, і кредитна система відокремилась від виробництва. Виробництво залишилось без капіталів, які могли б бути інвестовані у відтворення реального сектора. Доходність облігацій значно перевищила доходність виробничих вкладень, що загалом нетипово і прямо протилежно практиці фінансового менеджменту. Невисока гіперболізована доходність облігацій призвела до того, що банківські й небанківські ресурси спрямовувалися :а ринок облігацій, обминаючи інші сектори економіки., провокуючи диспропорції на макро- та мікрорівнях.

По-друге, певна обмеженість вкладень в облігації позбавила підприємства й організації зацікавленості в розвитку корпоративних фондових інструментів. Завдяки піраміді ОВДП відбулась трансформація інвестиційних ресурсів учасників фондового ринку у фонди споживання, на витрати в соціальній сфері. Зарплати й пенсії фінансуються за рахунок позичкових схем.

По-третє, реальним фактом є загроза фінансовій стабільності держави внаслідок переважного представництва на ринку облігацій нерезидентів, що призвело до обмеженості державного регулювання через надмірну залежність від зовнішніх чинників.

За ознакою характеру використання цінних паперів бувають ринкові та неринкові позики. Облігації ринкових позик вільно купуються, продаються і перепродаються на ринку цінних паперів. Неринкові позики не допускають

виходу цінних паперів на ринок, тобто їхні власники не можуть їх перепродати.

Однією з особливостей державного кредиту є функціонування посередників, як правило, ощадних установ у перезарахуванні частини внесків населення до державних позик. На відміну від першої форми державного кредиту, коли фізичні та юридичні особи купують цінні папери за рахунок власних тимчасово вільних коштів, ощадні установи надають державі кредит за рахунок позичкових засобів. Наявність посередника державою та населенням в особі ощадних установ і над останніми позики державі за рахунок позичкових засобів без відома їхнього реального власника дозволяють вийти ці відношення в якості особливої форми державного кредиту.

Переведення частини внесків населення у державні позики, значені на потреби держави, здійснюється завдяки купівлі особливих цінних паперів (наприклад, казначейських ощадних: сертифікатів) або ринкових цінних паперів (облігацій, казначейських зобов'язань), а також оформленням безоблігаційних позик.

**Залежно від установлення забезпеченості** державні позики поділяються на заставні та беззаставні. Заставні позики відсвіжають матеріальну забезпеченість. Вони забезпечуються державним майном або конкретними доходами. Беззаставні не мають конкретного матеріального забезпечення. Їхня надійність визначається статусом держави у світовому співтоваристві.

#### **Зовнішні запозичення**

Крім внутрішніх запозичень є й зовнішні. Уся сума заборгованості кредиторам за межами України є зовнішнім боргом. Він утворюється з таких напрямків:

- розміщення боргових цінних паперів;
- одержання позик у спеціалізованих фінансово-кредитних інститутах;
- одержання позик у інших держав.

Наявність великого зовнішнього боргу створює тиск на курс національної валюти, не сприяє протидії інфляції, забезпеченню країни необхідними валютними резервами та досягненню вільної конвертованості гривні.

Нинішнє становище економіки України вимагає залучення кредитних ресурсів у таких значних обсягах, які дійсно можуть надати лише потужні міжнародні фінансові установи, такі як Міжнародний валютний фонд, Світовий банк, Міжнародний банк реконструкції та розвитку, Європейський банк реконструкції та розвитку й інші.

Природньо, що ці установи дотримуються принципу безперечного повернення позичкових коштів. Тому характерною вимогою кредитних договорів за їхньою участю є забезпечення наданих ресурсів державними гарантіями.

Це означає, що суб'єкт господарювання, який бажає отримати кредит від іноземної фінансової установи поза міжнародними договорами України, не може отримати гарантії Кабінету Міністрів України.

Залучення та обслуговування іноземних кредитів, повернення яких гарантується Кабінетом Міністрів України, здійснюється спеціально визначеним урядом банками-агентами. Такі банки укладають договори на

агентське обслуговування із державними органами, уповноваженими Кабінетом Міністрів України за погодженням із Міністерством фінансів.

Гарантії Кабінету Міністрів надаються незалежно від форм власності юридичних осіб-резидентів із погашенням на умовах валютної самоокупності чи із залученням коштів державного бюджету.

Правила надання гарантій уряду на умовах валютної самоокупності передбачають укладення договорів застави або поруки між підприємством-отримувачем і банком-агентом, крім випадку, коли майно такого підприємства не підлягає приватизації, або якщо залучення кредитів під гарантії Кабінету Міністрів здійснює Національний банк України, при цьому вартість предметів застави має покривати суму основного боргу та відсотків за користування іноземним кредитом. а також відшкодування витрат на його обслуговування і страхування.

Така система, у разі неповернення кредиту, забезпечує майже стовідсоткове відшкодування банку-агенту, а отже й урядові, сум гарантій, це по-перше. По-друге, вона суттєво перешкоджає організаціям малого та середнього бізнесу, що можуть не мати достатньої кількості майна для застави, залучати кредити потужних світових фінансових установ.

При вкладенні у великі підприємства основних зовнішніх кредитних ресурсів, під гарантію уряду, суттєво уповільнюється їхня окупність. До того ж механізм контролю за витрачанням нечасто досягається очікуваний позитивний результат.

Отже, виникла нагальна потреба розробити досконалий механізм використання зовнішніх запозичень під гарантії уряду для підприємств малого та середнього бізнесу. В основу такого механізму мають бути покладені критерії спроможності щодо прибуткового використання коштів, виробництва продукції, що може замінити критичний імпорт, експортних можливостей та конкурентоспроможності на внутрішньому споживчому ринку.

Привабливішим є отримання гарантій уряду під кредити, погашення яких передбачається здійснювати із залученням коштів державного бюджету, оскільки надання таких гарантій не потребує укладення договорів застави чи поруки. Проте такі гарантії, як свідчить практика, не сприяють ефективному використанню коштів, оскільки підприємство, що отримало гарантію, не піклується про повернення кредиту. Більше того, інститут надання гарантій перетворюється на інститут надання субсидій. А тому тягар погашення іноземних кредитів, гарантованих урядом, перекладається на держбюджет, що за умов дефіциту ресурсів для фінансування першочергових виплат є вкрай неефективним і соціальне несправедливим використанням бюджетних коштів.

Погашення зовнішнього боргу провадиться з таких основних джерел - з бюджету, за рахунок золотовалютних резервів, приватизації власності, з нових запозичень.

Згідно із світовим досвідом, погашення заборгованості здійснюється переважно за допомогою конвертації боргу в акції підприємств. А в Україні суттєву роль в обслуговуванні заборгованості відіграють нові запозичення.

Для поліпшення механізму обслуговування зовнішнього боргу та його



скорочення, що сприяє зменшенню негативного впливу на бюджет, треба відслідковувати деякі економічні показники, зокрема обсяг ВВП, що припадає на одного жителя країни, співвідношення між сумою боргу й сумою його обслуговування та бюджетом, а також обсяг експортних надходжень та обсяг ВВП

## 5. Державний борг, його структура

В умовах формування та функціонування ринкової економіки важливою складовою державних фінансів є державний борг. Дефіцит державного бюджету, залучення та використання позик для його покриття призвели до формування і значного зростання державного боргу в Україні.

**Державний борг** – це загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення.

Розрізняють поточний і капітальний державний борг.

**Поточний борг** – це сума заборгованості, що підлягає погашенню в поточному році, й належних до сплати в цей період відсотків за всіма випущеними на даний момент позиками

**Капітальний борг** – це загальна сума заборгованості й відсотків, що мають бути сплачені за позиками.

Структурно державний борг поділяється на **внутрішній борг**, який визначається як заборгованість кредиторам держави в даній країні, тобто сукупність зобов'язань держави перед резидентами та **зовнішній борг** – заборгованість кредиторам за межами даної країни, а саме сукупність зобов'язань держави перед нерезидентами (рис. 2.2).

**Внутрішній борг має певні переваги над зовнішнім, а саме:**

1) Повернення внутрішнього боргу і виплати відсотків за ним не зменшують фінансового потенціалу держави, тоді як зовнішній борг має у своїй основі відплив капіталу з держави.

2) Державний внутрішній борг гарантується всім майном, що перебуває у власності держави. Платоспроможність за внутрішніми позиками забезпечується, як правило, за рахунок внутрішніх джерел.

3) Платоспроможність держави за зовнішніми позиками залежить насамперед від валютних надходжень. Можливості в погашенні зовнішнього боргу визначають сальдо торговельного балансу. Його позитивне сальдо характеризує ті ресурси, які забезпечують платоспроможність держави, чим дають змогу урегулювати платіжний баланс.

Особливістю сьогоденної ситуації в Україні є фактичне існування двох типів державного внутрішнього боргу: номінального і реального.

**Номінальний внутрішній державний борг** трактується як сукупність державних запозичень на кредитних і фондових ринках і передбачає погашення основної суми боргу з виплатою відсотків у визначені терміни.



Рис. 2.2. Класифікація боргу за типом кредитора

*Реальний внутрішній державний борг*, крім номінального, включає також невиконані фінансові зобов'язання держави перед суб'єктами економіки (неоплачені державні замовлення, заборгованість по заробітній платі перед працівниками бюджетної сфери, невідшкодований податок на додану вартість і т. ін.).

Класифікація боргу згідно з бюджетною класифікацією представлена на рис. 2.3.

*Гарантований державою борг* (згідно Бюджетному кодексу) – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання-резидентів України щодо повернення отриманих та непогашених на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями. У бюджетному законодавстві України поняття — гарантований державою борг є новим. Так, згідно законодавству, сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання (виключно резидентів України), за якими надано державні гарантії, котрі отримані, але непогашені на звітну дату, підпадає під поняття — гарантований державний борг. Якщо такий резидент не в змозі погасити суму боргу, фінансова відповідальність за його погашення переходить на державний

бюджет. Порядок отримання державних гарантій на боргові зобов'язання регулюється ст. 17 і 18 Кодексу.



Рис. 2.3. Класифікація боргу згідно з бюджетною класифікацією

## 6. Обслуговування державного боргу

*Спроможність у повному обсязі обслуговувати та своєчасно погашати державний борг є одним з показників фінансової стабільності країни, що закріплює за державою імідж надійного позичальника та відкриває перед нею можливості для нових позик на більш вигідних умовах.* Абсолютний розмір державного боргу є не дуже показовим макроекономічним індикатором, оскільки борг зростає у міру збільшення ВВП. Крім того, на його величину впливає інфляція. Змістовнішими є відносні показники заборгованості, а саме:

- відношення боргу до ВВП;
- відношення суми обслуговування боргу до ВВП.

Відносна величина державного боргу (борг/ВВП) залежить від таких факторів: рівень реальної відсоткової ставки, якою визначається розмір виплат по боргу; темп зростання реального ВВП; обсяг первинного бюджетного дефіциту. Зменшення відносної заборгованості в економіці можливе за умови, якщо темпи зростання відсоткової ставки будуть нижчими за темпи зростання

реального ВВП, а частка первинного бюджетного надлишку відносного ВВП збільшуватиметься.

**Процес обслуговування державного боргу є складовою бюджетного процесу.**

Щорічно до проекту закону про Державний бюджет України Міністерство фінансів України подає:

- пояснення щодо показників фінансування проекту державного бюджету (в тому числі показників державних запозичень, надходжень від приватизації державного майна, погашення державного боргу), надання державних гарантій, стану і граничних обсягів державного боргу та гарантованого державою боргу;

- план державних запозичень на наступний бюджетний період, а також перелік інвестиційних проектів, під які можуть надаватися державні гарантії у наступному бюджетному періоді. План державних запозичень на наступний бюджетний період має містити перелік кредитів (позик) із зазначенням кредиторів, видів, мети, назви валюти, строку і відсоткової ставки державних запозичень, а також стану укладання кредитних договорів.

Під час складання проекту державного бюджету на наступний рік Міністерство фінансів України враховує планові розрахунки державного боргу щодо обсягів платежів за ним у наступному бюджетному році. Зазначені розрахунки виконуються у валютах кредитів і національній валюті. Перерахунок у національну валюту здійснюється за прогнозним курсом валют щодо гривні з урахуванням оплати за конвертацію. В умовах нестабільності міжнародних фінансових ринків це доволі складний процес.

Застосування реструктуризації та інших методів, за допомогою яких відбувається зміна обсягів і термінів погашення боргу, може привести до зменшення витрат на обслуговування боргу в найближчій перспективі, але в довгостроковому періоді загальні витрати можуть зростати. На такий крок уряди йдуть переважно у разі боргової кризи.

Відмова від виконання боргових зобов'язань має значні негативні наслідки і застосовується окремими країнами лише як винятковий захід. Відповідно їй не варто розглядати як спосіб зменшення витрат з обслуговування державного боргу.

Перевищення фактичних витрат над плановими можливе за умов коливання курсу валют і, як наслідок, порушення термінів виплат (графіка платежів), коли до боржника застосовують різні фінансові санкції. Це пеня, що нараховується на суму простроченого платежу за кожну добу його прострочення.

Під час планування витрат на обслуговування зовнішнього державного боргу здійснюються прямі фінансові розрахунки, відповідно до підписаних кредитних угод, наданих урядом гарантій і випущених боргових зобов'язань.

Обчислення загальних планових витрат для фінансування платежів із погашення основного боргу та сплати відсотків за діючими кредитними лініями враховує такі суми у валюті платежу:

- основний борг;

- відсотки за кредит;
- сплата комісій за зобов'язаннями;
- сплата комісій банку-агента за обслуговування.

Розрахунки видатків держави здійснюються відповідно до бюджетної класифікації видатків за функціональною структурою та за типом боргового зобов'язання (з обліком витрат за кодом бюджетної класифікації).

**Основну частку витрат на обслуговування державного боргу становлять виплати процентів, виплати вигравшів, кошти із погашення позик, інші витрати на обслуговування державного боргу (рис. 2.4).**



**Рис. 2.4. Витрати на обслуговування державного боргу**

Обсяг державного боргу є дуже важливим показником загального стану економіки. Існує кілька способів оцінки цієї величини, а саме:

- 1) борг на душу населення;
- 2) співвідношення між боргом та індивідуальним доходом.

Нині кожна країна має той чи інший розмір державної заборгованості. Усі країни відрізняються швидкістю накопичення державного боргу та вмінням своєчасно розрахуватися з боргами. Світовий банк вважає критичним рівень державного зовнішнього боргу, якщо він перевищує 50 % ВВП. Згідно вимогам Маастрихтської угоди державний борг не повинен становити понад 60 % ВВП країни. Деякі фахівці вважають економічно безпечним для держави обсяг іноземних кредитів, що не перевищує 70 % обсягу її річного експорту. Сучасна проблема державного боргу полягає у тому, що країни одночасно здійснюють виплати по старим боргам і роблять нові запозичення.

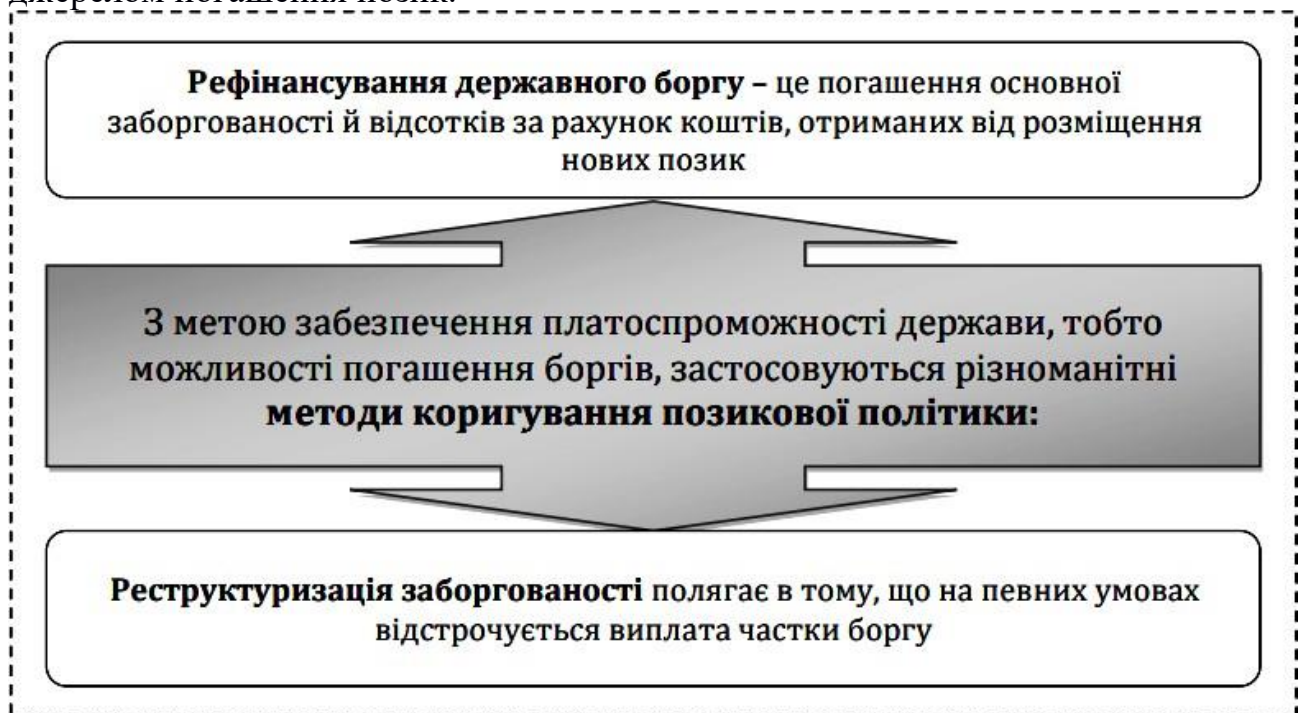
В більшості випадків держава змушена вдаватися до нових позик тільки для того, щоб виконати свої старі зобов'язання. При цьому, щодо залучення додаткових коштів для обслуговування боргу ускладнень не буде, якщо майбутні доходи країни-позичальника не викликають сумнівів у кредиторів.

Однак багатьом країнам додаткові ресурси кредитори надають вкрай неохоче, тому що країни позичальники мають проблеми з обслуговуванням державного боргу. Уряд країни - боржника може збільшити майбутню платоспроможність своєї країни за допомогою різних макроекономічних заходів. Серед яких жорстка фіскальна і кредитно-грошова політика. Не зважаючи на бажання самої країни-позичальника, кредитори будуть наполягати на застосуванні цих заходів. Як відомо джерелом погашення державного боргу є доходи бюджету, зокрема податкові надходження.

З метою забезпечення платоспроможності держави, тобто можливості погашення боргів, застосовуються різноманітні методи коригування позикової політики: рефінансування державного боргу, реструктуризація заборгованості (рис. 2.5).

Можна стверджувати, що зростання боргу порушує збалансованість бюджету і провокує бюджетний дефіцит із його негативними економічними, соціальними і фінансовими наслідками.

Досвід більшості європейських країн підтверджує, що лише ті країни зуміли уникнути серйозних боргових труднощів, які змогли контролювати дефіцити своїх бюджетів. Використання державних запозичень на фінансування поточних витрат бюджету, у тому числі на обслуговування державного боргу, є найменш ефективно. Доцільно було б, щоб кошти, які надходять від державних позик, закріплювалися за бюджетом розвитку. Такий підхід створював би передумови для їх інвестування в соціально - економічний розвиток, при цьому додаткові доходи, отримані від зростання ВВП, були джерелом погашення позик.



**Рис. 2.5. Витрати на обслуговування державного боргу**

Світовою практикою напрацьовано принципи і цільові орієнтири політики управління зовнішнім боргом.

Вважається, що ця політика має скеровуватися на досягнення таких загальноекономічних цілей:

- покривати потреби уряду і підприємств у позичкових коштах для фінансування дефіциту за зовнішніми операціями;
- підтримувати доступ до міжнародних ринків товарів і послуг, а також до міжнародного ринку капіталів;
- мінімізувати вартість позик та витрат на обслуговування боргу;
- досягти збалансованої структури боргових зобов'язань;
- мінімізувати валютний ризик шляхом встановлення оптимальної валютної структури боргу;
- гармонізувати політику державних позик із загальною економічною політикою та сприяти досягненню монетарних і фінансових цілей.

В Україні, з урахуванням особливостей розвитку фінансово-кредитної системи, стратегічними напрямками боргової політики держави мають стати:

- підтримання розміру державного боргу України на економічно безпечному рівні;
- оптимізація структури державного боргу і зниження вартості його обслуговування;
- утримання стабільної боргової позиції уряду та запобігання виникненню криз ліквідності і платоспроможності;
- досягнення економічно обґрунтованого співвідношення між фінансовими потребами держави і витратами на обслуговування державного боргу;
- продуктивне використання запозичених коштів і посилення інвестиційної спрямованості державних позик.

Ефективне управління борговими операціями уряду та дотримання економічно безпечних розмірів боргового навантаження створюватимуть підґрунтя для зміцнення фінансової системи України, забезпечення платоспроможності держави та посилення стимулювального впливу держави на соціально-економічний розвиток.

## **6. Управління державним боргом**

Існування державного боргу, його значний вплив на економіку і фінансове становище держави зумовлюють потребу чіткої системи управління ним.

Сукупність дій держави по погашенню і регулюванню суми державного боргу, а також по залученню нових позичкових коштів визначає поняття **управління державним боргом**, яке вказує на забезпеченість платоспроможності держави, тобто можливості погашення боргів шляхом вирішення наступних завдань:

- оптимізації розміру боргу;
- не допущенні перепоповнення ринку позичковими державними

зобов'язаннями та значного коливання їх курсів;

- забезпеченні своєчасності повернення кредитів;
- ефективному використанні мобілізованих державою коштів;
- контролі за цільовим використанням коштів.

Треба зауважити, що від системи управління боргом залежить ефективність використання державних запозичень.

**В управлінні державним боргом можна виділити такі принципи:**

1) **безумовності** – забезпечення безумовного виконання державою всіх зобов'язань перед інвесторами і кредиторами, які держава, як позичальник взяла на себе, оформляючи договір запозичення коштів;

2) **єдності** – урахування в процесі управління державним боргом всіх видів зобов'язань, емітованих як центральним урядом, так і місцевими Радами;

3) **зниження ризиків** – розміщення і погашення позик у такий спосіб, щоб максимально знизити вплив коливань кон'юнктури світового ринку капіталів і спекулятивних тенденцій ринку цінних паперів на ринок державних зобов'язань;

4) **оптимальності структури** – підтримання оптимальної структури боргових зобов'язань держави за строками обігу і погашення, пом'якшення «піків» платежів

5) **збереження фінансової незалежності** – підтримання оптимальної структури боргових зобов'язань держави між інвесторами-резидентами і інвесторами-нерезидентами, поступове заміщення зовнішнього запозичення внутрішнім;

6) **зниження вартості обслуговування державного боргу**, в тому числі й за рахунок дострокового викупу боргових зобов'язань держави;

7) **прозорості** – дотримання відкритості і повної прозорості запозичень, починаючи від розгляду їх доцільності до остаточного погашення, забезпечення доступу міжнародних рейтингових агентств до достовірної інформації про економічне становище у країні-позичальника.

**Мета політики управління боргом** – отримання найвищого ефекту від фінансування за рахунок запозичених коштів та уникнути макроекономічних труднощів і проблем платіжного балансу в майбутньому.

**Процес управління державним боргом включає три етапи.**

1 етап: Залучення коштів

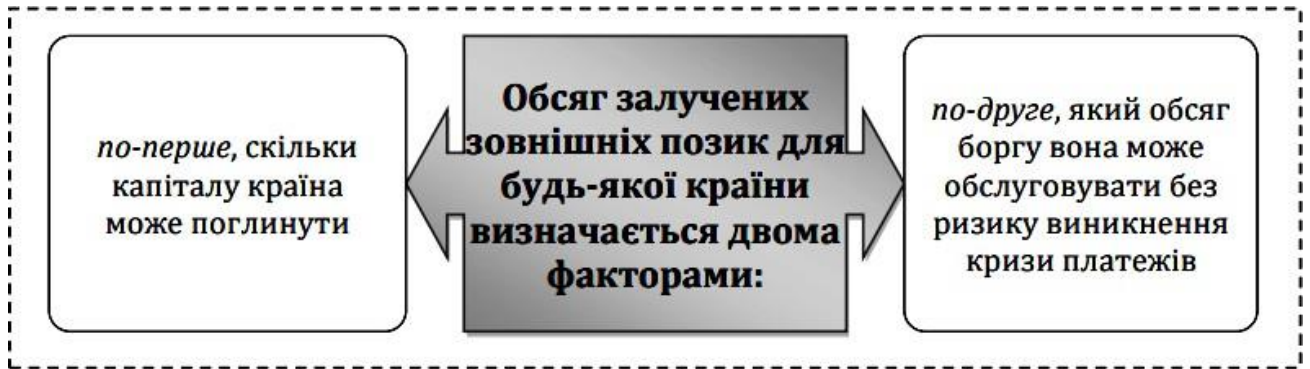
2 етап: Розміщення запозичених коштів

3 етап: Повернення боргу і виплата відсотків

Державне управління залученням коштів здійснюється згідно бюджетного процесу, де законом «Про державний бюджет на відповідний рік» установлюються граничні розміри боргу і державні гарантії його повернення.

Обсяг залучених зовнішніх позик для будь-якої країни визначається двома факторами (рис. 2.6).





**Рис. 2.6. Факторами, що впливають на обсяг залучених зовнішніх позик**

Під час обчислення цих факторів повинні враховуватись як короткострокові, так і довгострокові характеристики державного боргу. Управління розміщенням запозичених коштів є основним елементом усієї системи управління боргом держави. Залучені кошти повинні використовуватися для фінансування зростання виробничих потужностей. При цьому треба збільшувати експорт продукції, якій необхідний для одержання іноземної валюти на обслуговування та погашення зовнішнього боргу, а не лише виробництво товарів для внутрішніх потреб населення. Слід зазначити, що проблема виконання зовнішніх боргових зобов'язань для України загострюється головним чином через брак валютних коштів, що є також причиною виникнення зовнішніх позик.

**Основними методами управління державним боргом є наступні: рефінансування, конверсія, консолідація, уніфікація обмін за регресивним співвідношенням, відстрочка погашення, анулювання та викуп боргу (рис. 2.7).**

Управління державним боргом здійснює Міністерство фінансів України Існування значного зовнішнього боргу і витрат з його обслуговування посилює актуальність розв'язання проблеми вдосконалення його управління.

Як свідчить досвід розвинутих країн, що обтяжливіший для держави нагромаджений зовнішній борг, то все істотніше його обслуговування включається у взаємодію з функціонуванням економіки та її фінансової системи.



**Рис. 2.7. Методи управління державним боргом**

Управління боргом стає важливим фактором грошової і фінансової політики, її ефективним інструментом. За наявності великого зовнішнього боргу стає проблематичним вирішення завдань зміцнення довіри до національної валюти, протидії інфляції, забезпечення необхідними валютними резервами і досягнення конвертованості національної грошової одиниці. Особливо гостро стоїть питання про можливі несприятливі наслідки в разі надмірної девальвації національної валюти і збільшення внаслідок цього реального тягара платежів з обслуговування зовнішнього боргу

***Рекомендована література:***

Базова: [1, 2, 3, 4, 5, 6, 8]

Допоміжна: [2, 4, 8, 9, 11, 14, 15, 18, 24, 25, 33, 34, 37, 38, 48]

Інформаційні ресурси: [1, 5, 6, 7, 8]

# ТЕМА 3. БЮДЖЕТНИЙ УСТРІЙ ТА ПОБУДОВА БЮДЖЕТНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

## План

1. Поняття та основи бюджетного устрою.
2. Принципи бюджетного устрою.
3. Бюджетна система України, її склад та структура.
4. Зміст міжбюджетних відносин та особливості їх організації.
5. Сутність і стан фінансового вирівнювання.
6. Бюджетні трансферти та їх види.

**Ключові слова:** бюджетний устрій, бюджетна система, доходи бюджету, видатки бюджету, бюджетна класифікація, бюджетні права, міжбюджетні відносини, фінансове вирівнювання, бюджетне регулювання, міжбюджетні трансферти, бюджетні трансферти.

## 1. Поняття та основи бюджетного устрою

Система державних фінансів поділяється на два рівні - загальнодержавні та місцеві фінанси. Бюджет є провідною ланкою системи державних фінансів. Структура бюджету держави може розглядатись у двох розрізах - *горизонтальному і вертикальному*.

**Горизонтальна структура** бюджету відображає склад і співвідношення його доходів та видатків. У *вертикальному розрізі* структура бюджету розглядається за рівнями органів державної влади й місцевого самоврядування. На кожному з рівнів складається, затверджується і виконується окремий бюджет.

**Вертикальна структура** бюджету відповідає бюджетному устрою країни.

**Бюджетний устрій** – це організація, принципи побудови і склад бюджетної системи, взаємозв'язки між окремими ланками, розподіл доходів і видатків між державним і місцевими бюджетами, правові основи функціонування бюджетів. Бюджетний устрій України визначається державним та адміністративно- територіальним устроєм країни (рис. 3.1).

Країни з унітарною формою державного устрою мають дворівневу бюджетну систему (центральний і місцеві бюджети), а з федеральною формою державного устрою – трирівневу (центральний, місцеві бюджети та бюджети членів федерації).

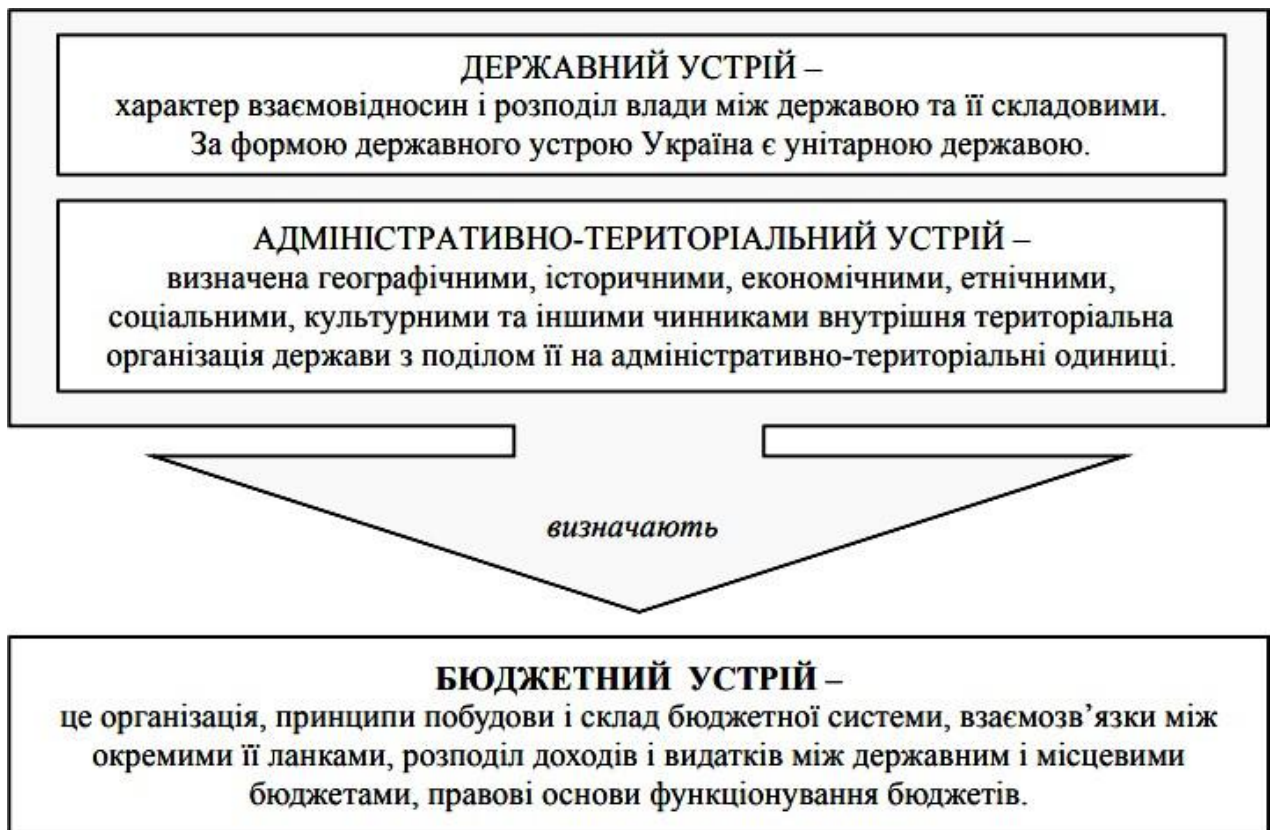
*Територіальний устрій України* ґрунтується на засадах:

- єдності та цілісності державної території;
- поєднання централізації та децентралізації у здійсненні державної влади;
- збалансованості та соціально-економічного розвитку регіонів з

урахуванням їхніх історичних, економічних, екологічних, географічних і

демографічних особливостей, етнічних і культурних традицій.

*Систему адміністративно-територіального устрою України* формують: Автономна Республіка Крим, області, райони, міста, райони в містах, селища і села



**Рис. 3.1. Бюджетний устрій України**

Бюджетний устрій визначає спосіб побудови бюджетної системи та взаємозв'язки між її окремими ланками, адже він відображає організацію вертикальної структури бюджету держави за рівнями влади. Основи бюджетного устрою досить стабільні і обумовлюються загалом однаковими чинниками в різних країнах.

Теоретично можливі три варіанти виділення окремих видів бюджетів. Насамперед це створення єдиного для всієї країни бюджету на основі принципу централізації державних коштів у єдиному фонді. Такий варіант дає можливість сконцентрувати всі ресурси в одному бюджеті, що спрощує управління ним. Однак при цьому підривається автономність місцевих органів влади, що робить їх взагалі або непотрібними, або недієздатними. Тому навіть теоретично зазначений варіант можливий тільки в невеликих країнах, а практично застосовується лише в так званих карликових країнах, де немає територіального поділу.

За наявності територіального поділу країни централізація державних коштів у єдиному фонді (бюджеті) ніколи не застосовується, бо неможливо з єдиного центру врахувати всі потреби на місцях. Водночас гіпотетично

припустимий і протилежний варіант, який ґрунтується на засадах децентралізації. Він передбачає створення тільки регіональних бюджетів. При цьому загальнодержавні видатки можуть здійснюватися за рахунок відрахувань на централізовані потреби. Проте й такий варіант настільки складний і неефективний, що теж майже ніде не використовується. Нарешті, з огляду на необхідність урахування як загальнодержавних, так і місцевих потреб створюється кілька рівнів бюджету на основі поєднання на кожному рівні централізованих і децентралізованих видів бюджетів. Саме такий підхід є загальноприйнятим у світі.

*Вертикальні рівні бюджетів* устанавлюються відповідно до державного устрою країни та її адміністративно-територіального поділу. Розрізняють два види бюджетів, центральні та місцеві. Центральний бюджет у різних країнах може називатися по-різному, центральний, державний, загальнодержавний, федеральний та ін. В Україні, наприклад, вживається термін «державний бюджет». Однак назва не змінює суті цього виду бюджету - він призначений для забезпечення загальнодержавних потреб. Місцеві бюджети, відповідно, забезпечують місцеві потреби регіонів та територіальних громад населених пунктів. Їх склад відбиває адміністративно-територіальний устрій країни.

*Важливим у бюджетному устрої є розподіл доходів і видатків між бюджетами.* Цей розподіл ґрунтується на певних засадах, які обумовлені багатьма факторами, насамперед фінансовою моделлю суспільства, основами побудови податкової системи і системи доходів бюджету, формами власності тощо. Кожна країна, обираючи ту чи іншу модель бюджетного устрою, устанавлює і певну систему розподілу доходів і видатків між бюджетами, яка виходить з розподілу видатків.

Розподіл видатків між бюджетами ґрунтується на більш сталих засадах, бо визначається самим призначенням того чи іншого бюджету. Його основу становить розподіл функцій та повноважень між рівнями державної влади й управління. Видатки загальнодержавного характеру забезпечуються із центрального бюджету, видатки локального значення - з відповідних місцевих бюджетів. Тобто все залежить від того, як оцінюється значення тих чи інших видатків.

*У процесі розподілу видатків можуть застосовуватися два підходи. Перший передбачає розподіл за територіальною ознакою - місцезнаходження розпорядника бюджетних коштів. Другий виходить із відомчого підпорядкування - розпорядник отримує бюджетні кошти з бюджету того рівня, до якого належить орган управління, якому він підпорядкований.*

*Розподіл доходів між бюджетами є похідним від розподілу видатків між ними і має забезпечити надійність та стабільність дохідної бази бюджетів усіх рівнів.* При цьому безпосередньо від зусиль відповідних органів влади й управління залежать можливості мобілізації доходів бюджету. Вони повинні також мати дійові важелі впливу на забезпечення надходження закріплених за ними податків, на платників цих податків. Інакше ці органи не зможуть проводити ефективну фінансову політику у сфері доходів і повністю залежатимуть від некерованих ними процесів.

*Розподіл доходів між бюджетами може здійснюватися двома основними методами. Перший - закріплення за кожним бюджетом певних доходів. Він властивий насамперед бюджетному устрою, що виходить з принципу автономності. Закріплення може відбуватися через повне передання того чи іншого доходу в конкретний бюджет або за допомогою визначення стабільних нормативів розподілу окремих доходів між двома чи кількома бюджетами.*

Нормативи установлюються як у твердо фіксованих розмірах у відсотках від загальної суми надходжень, так і через розподіл ставок податків. При цьому, як правило, фіксується розмір ставки, за якою здійснюються платежі до центрального бюджету, і максимальна ставка. Ставка надходжень до місцевих бюджетів установлюється місцевими органами влади в межах максимальної ставки і ставки, за якою здійснюються платежі до центрального бюджету. Такий механізм дає можливість місцевим органам самостійно регулювати свою дохідну базу і впливати на платників.

*Другий метод розподілу доходів між бюджетами, який припустимий лише за умови застосування принципу єдності бюджетної системи, полягає в установленні системи бюджетного регулювання, тобто у здійсненні відрахувань до бюджетів нижчих рівнів відповідно до їхніх потреб.*

*При цьому всі доходи поділяються на дві групи, закріплені і регульовальні. Закріплення окремих доходів загалом відбувається так само, як і при застосуванні першого методу. Для кожного бюджету щорічно установлюються індивідуальні нормативи відрахувань від регульовальних доходів з метою збалансування цих бюджетів або вирівнювання їх дохідної бази. Бюджетне регулювання є способом централізованого керівництва складанням, затвердженням і виконанням бюджету.*

*Важливою складовою бюджетного устрою є організація міжбюджетних відносин. За напрямом ці відносини бувають вертикальними й горизонтальними. Вертикальні відносини виникають між бюджетами різних рівнів. При цьому існує правило, згідно з яким взаємовідносини виникають тільки між безпосередньо пов'язаними бюджетами, тобто такими, що стоять поруч у вертикальній структурі. Горизонтальні взаємовідносини складаються між бюджетами одного рівня.*

Залежно від характеру організації міжбюджетних відносин вони бувають регламентовані й договірні. Регламентовані виникають і здійснюються тільки відповідно до законодавства й характеризуються чіткими правилами їх здійснення. Договірні ґрунтуються на відповідних домовленостях двох органів влади чи управління. При цьому окремі елементи таких відносин теж можуть регламентуватись, але виникають вони лише на підставі угоди.

*За формами руху коштів можливі такі відносини між бюджетами:*

- *бюджетне субсидіювання;*
- *вилучення коштів;*
- *взаємні розрахунки бюджетів;*
- *бюджетні позички.*

*Бюджетне субсидіювання - це виділення коштів із бюджету вищого*

*рівня бюджетам нижчого рівня.*

Воно може здійснюватися з різних причин.

По-перше, для надання фінансової допомоги тим бюджетам, у яких відносно слабка дохідна база порівняно з їхніми видатками. Така ситуація характерна практично для всіх країн світу, оскільки в кожній із них є економічно розвинуті й відносно відсталі регіони. Поки що нікому не вдалося досягти абсолютно збалансованого розвитку регіонів, тим більше, що в історичному плані характерною є нерівномірність і нерівноцінність розміщення продуктивних сил.

По-друге, необхідність бюджетного субсидіювання обумовлена пропорціями розподілу доходів між центральним і місцевими бюджетами. Нині переважає централізація бюджетних коштів. Спочатку вони концентруються в центральному бюджеті, а потім розподіляються між регіонами. Тому, відзначаючи недостатню дохідну базу місцевих бюджетів, слід пам'ятати, що це дуже відносно. Змінивши розподіл доходів між бюджетами різних рівнів, можна змінити й рівень забезпеченості кожного бюджету доходами. По-третє, необхідність субсидіювання може визначатися тимчасовими чинниками, наприклад реалізацією окремих державних програм, на які надаються кошти з центрального бюджету, а фінансування здійснюється з місцевих бюджетів.

*Видами бюджетного субсидіювання є: бюджетні субвенції, бюджетні дотації.* Бюджетні субсидії як загальна форма бюджетного субсидіювання означають перерахування коштів з одного бюджету іншому для надання йому фінансової допомоги. Вони можуть мати як цільовий, так і знеособлений характер. Цільові бюджетні субсидії виділяються під певні видатки чи програми і не можуть використовуватися не за призначенням. Знеособлені субсидії для бюджетів являють собою звичайні доходи і тому можуть використовуватися на будь-які цілі. Для органів влади, які виділяють бюджетні субсидії, більш характерним є прагнення до надання цільових субсидій. Навпаки, ті, хто отримує бюджетні субсидії, заінтересовані в їх знеособленому характері. Але так чи інакше будь-які бюджетні субсидії посилюють фінансову базу відповідних бюджетів. Адже, отримавши цільову бюджетну субсидію, можна кошти, що звільнилися, спрямувати на фінансування інших видатків.

*Бюджетні субвенції - це такий вид бюджетного субсидіювання, який передбачає пайову участь кількох бюджетів у фінансуванні певних видатків чи проектів.* Як правило, вони виділяються за умови, коли бюджет, який отримує бюджетну субвенцію, забезпечує покриття встановленої для нього частки видатків. Такий вид бюджетного субсидіювання має активніший вплив, оскільки передбачає пошук місцевих ресурсів. Бюджетні субвенції мають цільовий характер, що зумовлено безпосередньо їхньою суттю. Зазвичай вони виділяються з бюджету розвитку, а не на фінансування поточних витрат.

*Бюджетні дотації - це виділення коштів з бюджету вищого рівня для збалансування бюджетів нижчого рівня.* Якщо розміри бюджетних субсидій і субвенцій не пов'язуються безпосередньо зі станом того чи іншого бюджету, то бюджетна дотація видається саме для покриття тих видатків, на які не вистачає

доходів і, як правило, у розмірі, який визначається як різниця між видатками і

*Необхідно розрізняти бюджетні дотації - передання коштів з одного бюджету іншому, і державні дотації - виділення коштів з бюджету на покриття збитків підприємств і організацій.*

*Вилучення коштів є формою відносин, протилежною за змістом і за напрямом руху коштів бюджетному субсидіюванню, а саме такому його виду, як дотації. На відміну від бюджетного субсидіювання, яке поширене в усьому світі, вилучення коштів є характерною ознакою бюджетних систем, побудованих за принципом єдності. Кошти вилучаються на суму перевищення доходів над видатками з тих бюджетів, де воно виникає. Звісно, це досить відносне перевищення, адже завжди можна знайти, де використати кошти. Таке перевищення може встановити тільки орган влади вищого рівня на основі нормування видатків. Про відносність такого перевищення свідчить той факт, що в Україні вилучення коштів відбувається в умовах нестачі коштів у бюджетах усіх рівнів. В умовах автономності бюджетів про вилучення коштів не може бути й мови. Більше того, і політика бюджетного субсидіювання має бути такою, щоб не підривати заінтересованості у зростанні доходів і в економному та раціональному здійсненні видатків.*

*Взаємні розрахунки між бюджетами виникають під час перерозподілу доходів і видатків між бюджетами після їх затвердження. Перерозподіл доходів може відбуватись унаслідок змін податкового законодавства або зміни нормативів розподілу доходів. При цьому один бюджет втрачає доходи, хоча вони були для нього заплановані, другий - отримує додаткові, непередбачені планом надходження. Оскільки така зміна дохідної бази не відображає ні прорахунків однієї сторони, ні зусиль другої (а бюджети обох мають здійснити заплановані видатки), то відбуваються взаємні розрахунки, за якими передаються додаткові, непередбачені планом доходи від одного бюджету до іншого. Перерозподіл видатків відбувається в разі зміни відомчого підпорядкування розпорядників бюджетних коштів (за відомчого принципу розподілу видатків) або коли передаються видатки на певні заходи з одного бюджету до іншого. При цьому в одному бюджеті відбувається вивільнення доходів, утворюється їх відносний (до плану) надлишок, а в другому - навпаки, нестача доходів для здійснення непередбачених видатків. Для усунення дисбалансу необхідно передати на суму перерозподілених видатків доходи з одного бюджету до іншого.*

*Бюджетні позички - це відносини між бюджетами з приводу тимчасового передання коштів з одного бюджету до іншого. Потреба в цьому виникає в разі тимчасових касових розривів у виконанні бюджету. Касовий розрив характеризується незбігом у часі здійснення видатків і отримання доходів: видатки випереджають надходження доходів. Він може виникати з кількох причин. По- перше, від неузгодженості термінів здійснення видатків і сплати податків та інших платежів до бюджету. Такі прорахунки загалом неприпустимі, однак в умовах, наприклад, постійної зміни податкового законодавства можуть мати місце. По- друге, касовий розрив може виникнути через затримку в надходженні доходів, що є цілком імовірним і в звичайних*



умовах, і, особливо, під час економічної та фінансової кризи, зокрема кризи неплатежів. По-третє, касовий розрив може бути пов'язаний з необхідністю здійснення непередбачених видатків або перенесення їх здійснення на більш ранні терміни.

*Залежно від того, коли виявляється потреба у взаємовідносинах між бюджетами - у процесі бюджетного планування чи під час виконання бюджету, ці взаємовідносини поділяються на дві групи.*

*До першої належать ті міжбюджетні відносини, необхідність у яких виявляється в процесі бюджетного планування. Це бюджетне субсидіювання та вилучення коштів. Складаючи й розглядаючи проект бюджету, одні органи влади й управління повинні визначати потребу в отриманні бюджетних субсидій, субвенцій чи дотацій, інші - в можливості їх надання. Аналогічно визначаються і обсяги вилучення коштів. На підставі цих розрахунків під час затвердження бюджету приймається рішення про субсидіювання окремих бюджетів чи вилучення коштів у тих бюджетів, де є їх надлишок. Обсяги бюджетних субсидій, субвенцій і дотацій та вилучення коштів устанавлюються окремою статтею в*

*Законі про Державний бюджет чи в рішенні про затвердження відповідного місцевого бюджету. Саме ж бюджетне субсидіювання чи вилучення коштів відбувається в процесі виконання бюджету.*

*До другої групи належать ті взаємовідносини між бюджетами, потреба в яких виявляється вже під час виконання бюджету. Це взаємні розрахунки бюджетів та бюджетні позички, які не плануються і не входять до затвердженого бюджету. Навпаки, вони виникають якраз унаслідок відхилень виконання бюджету від затверджених його показників. Тобто взаємовідносини другої групи і визначаються, і здійснюються під час виконання бюджету.*

*В Україні згідно з Бюджетним кодексом устанавлені відносини між бюджетами у формі міжбюджетних трансфертів, до яких віднесено:*

- дотації вирівнювання;*
- субвенції;*
- кошти, що передаються з одного бюджету до іншого (вилучення коштів);*
- додаткові дотації.*

*Взаємні розрахунки в Кодексі не виділяються, що пов'язано з досить чітким розподілом доходів і видатків між бюджетами. Однак у розробленій згідно з його змістом бюджетній класифікації взаємні розрахунки між бюджетами зафіксовані. Бюджетні позички зі складу міжбюджетних відносин фактично виключені, оскільки визначено, що для покриття тимчасових касових розривів, які виникають під час виконання бюджетів, відповідні органи управління можуть отримувати в устанавленому порядку кошти з єдиного казначейського рахунку в межах поточного бюджетного періоду. Надання ж позичок з одного бюджету іншому забороняється.*

*Основною формою міжбюджетних трансфертів є дотація вирівнювання та зворотне їй вилучення коштів. Дотація вирівнювання надається бюджетам нижчого рівня і визначається як перевищення розрахункового обсягу видатків,*

обчислених із застосуванням фінансових нормативів бюджетної забезпеченості та коригувальних коефіцієнтів, над розрахунковим обсягом (визначеним кодексом) доходів. Вилучення коштів визначається у зворотному порядку. Отже, дотація вирівнювання і вилучення коштів є формами бюджетного регулювання - забезпечення збалансованості бюджетів усіх рівнів.

## 2. Принципи бюджетного устрою

*Принцип побудови бюджетної системи є головним елементом у бюджетному устрої.* Саме він визначає характерні ознаки бюджетного устрою тієї чи іншої країни. У цілому можливі два альтернативні підходи - установлення або єдності всіх бюджетів, або автономності кожного з них.

*Принцип єдності* побудови бюджетної системи означає, що всі бюджети складають у сукупності єдине ціле - єдиний бюджет, який затверджується і виконується в загальному обсязі. На загальнодержавному рівні єдиний бюджет держави охоплює центральний бюджет і єдині бюджети автономій та адміністративно-територіальних одиниць першого рівня. Отже, характерною ознакою принципу єдності є наявність єдиного бюджету як офіційно затвердженого фінансового плану. Єдність бюджету забезпечується єдиною дохідною базою всіх бюджетів та єдиною системою видатків бюджету. При цьому допускається перерозподіл коштів між бюджетами як прямим вилученням чи переданням частини доходів, так і через бюджетне регулювання, тобто встановлення нормативів розподілу доходів відповідно до рівня забезпеченості кожного бюджету.

Принцип єдності проявляється в організації управління процесом складання й виконання бюджету з єдиного центру. Оскільки затверджується єдиний бюджет, то в його складі затверджуються і центральний бюджет, і відповідні регіональні єдині бюджети в загальному їх обсязі. У цих умовах єдино можливою технологією процесу бюджетного планування є затвердження бюджету за системою «зверху- донизу». При цьому немає значення, у якому порядку і в якій послідовності складається проект бюджету - «знизу-доверху», «зверху-донизу» чи паралельно. Головне, що доки не буде прийнято бюджет вищого рівня, неможливе затвердження і бюджету нижчого рівня. Органи влади нижчого рівня не можуть ігнорувати й не виконувати встановлену бюджетну процедуру, адже затвержені на вищому рівні відповідні показники необхідні для складання їх бюджету.

*Сутність принципу автономності* побудови бюджетної системи полягає в тому, що кожний бюджет, який входить до її складу, є відносно відокремленою і самостійною частиною. Характер взаємовідносин між бюджетами різних рівнів (а без них не може навіть використовуватися термін «система», який означає сукупність саме взаємозв'язаних елементів) не тільки не підриває автономності кожного бюджету, а навпаки - підкреслює її. Принцип автономності зовсім не означає, що кожний бюджет є абсолютно відокремленою частиною. Також він не зводиться до повного самозабезпечення

коштами і самофінансування. Цей принцип передбачає автономне управління кожним бюджетом і відсутність прямого перерозподілу коштів між бюджетами через їх вилучення із бюджетів нижчого рівня до бюджетів вищого рівня. Не можуть переглядатись нормативи розподілу доходів на підставі поліпшення дохідної бази бюджетів нижчого рівня за рахунок мобілізації місцевих ресурсів, введення місцевих податків і випуску місцевих позик.

В умовах автономності зведений бюджет не складається і не затверджується. Він може використовуватися лише як довідковий документ. Усі бюджети формуються незалежно один від одного, хоча між ними і можуть складатися певні взаємовідносини, які ґрунтуються на договірних засадах, а не диктуються вищою ланкою управління.

Автономність кожного бюджету забезпечується чітким законодавчим розмежуванням доходів і видатків між бюджетами із забезпеченням кожного бюджету досить міцною і стабільною дохідною базою. Це забезпечення підкріплюється широкими правами в установленні місцевих податків як у вигляді надбавок до загальнодержавних податків, так і в уведенні суто місцевих податків і зборів відповідно до регіональних особливостей. Автономність кожного бюджету відбивається і в процедурі бюджетного процесу. Кожний орган влади й управління складає, затверджує й виконує безпосередньо тільки свій бюджет. За таких умов взагалі не стоїть питання про послідовність складання і затвердження бюджету.

«зверху-донизу» чи «знизу-доверху». Кожний бюджет складається і виконується автономно, незалежно від бюджетного процесу як на вищих, так і на нижчих рівнях бюджетної системи.

*Автономність бюджетів теоретично може бути повною або частковою.* Повна означає, що ні у формуванні дохідної бази, ні у визначенні видатків не встановлюється жодних обмежень. Терміни складання та затвердження бюджету теж визначаються відповідним рівнем влади й управління самостійно. Однак на практиці повної автономності не існує. Є обмеження, які обумовлені як законодавством, так і інтересами відповідних ланок. Ці обмеження можуть бути незначними і несуттєвими, а можуть і повністю підірвати автономність. Характерним явищем у світовій бюджетній практиці є постійна спрямованість на розширення автономності бюджетів усіх рівнів.

Кожний із принципів побудови бюджетної системи має свої переваги й недоліки. Наприклад, принцип єдності дає змогу управляти бюджетними коштами з єдиного центру. За таких умов можливі концентрація ресурсів на певних напрямках і розширення їх перерозподілу між галузями та регіонами. У цьому разі держава має досить дійовий інструмент реалізації економічної і соціальної політики. Однак зазначений принцип практично зводить нанівець місцеву ініціативу в пошуку й мобілізації резервів зростання доходів і раціонального використання коштів за окремими напрямами видатків. Причиною цього є можливий перерозподіл коштів. Немає сенсу вишукувати додаткові надходження та економити на видатках, якщо це призведе до перерозподілу доходів через їх пряме вилучення або зменшення нормативів

відрахувань від регулювальних доходів.

Принцип автономності має прямо протилежні характеристики. Він створює всі передумови для ефективного і раціонального використання бюджетних ресурсів, для пошуку і залучення резервів. Якщо ж не буде таких передумов на місцях, то не буде і стимулів до зростання доходів у державі. Безперечно, можливості державних структур у перерозподілі ресурсів у цьому разі значно скорочуються. І це важливо, бо бюджет має бути саме інструментом перерозподілу, а не первинного розподілу.

### **3. Бюджетна система України, її склад та структура**

Бюджетна система як складова фінансової системи України відіграє важливу роль у функціонуванні національної економіки та забезпеченні бюджетної безпеки. Обсяг бюджетних ресурсів, джерела їхнього формування і напрями використання, обсяг бюджетного дефіциту є важливими індикаторами стану фінансової системи держави, рівня самостійності та можливості органами державної влади і місцевого самоврядування належно виконувати визначені Конституцією України функції.

Правові засади функціонування бюджетної системи України, принципи її побудови, складові бюджету, види доходів та видатків державного і місцевих бюджетів, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин визначаються Бюджетним кодексом України.

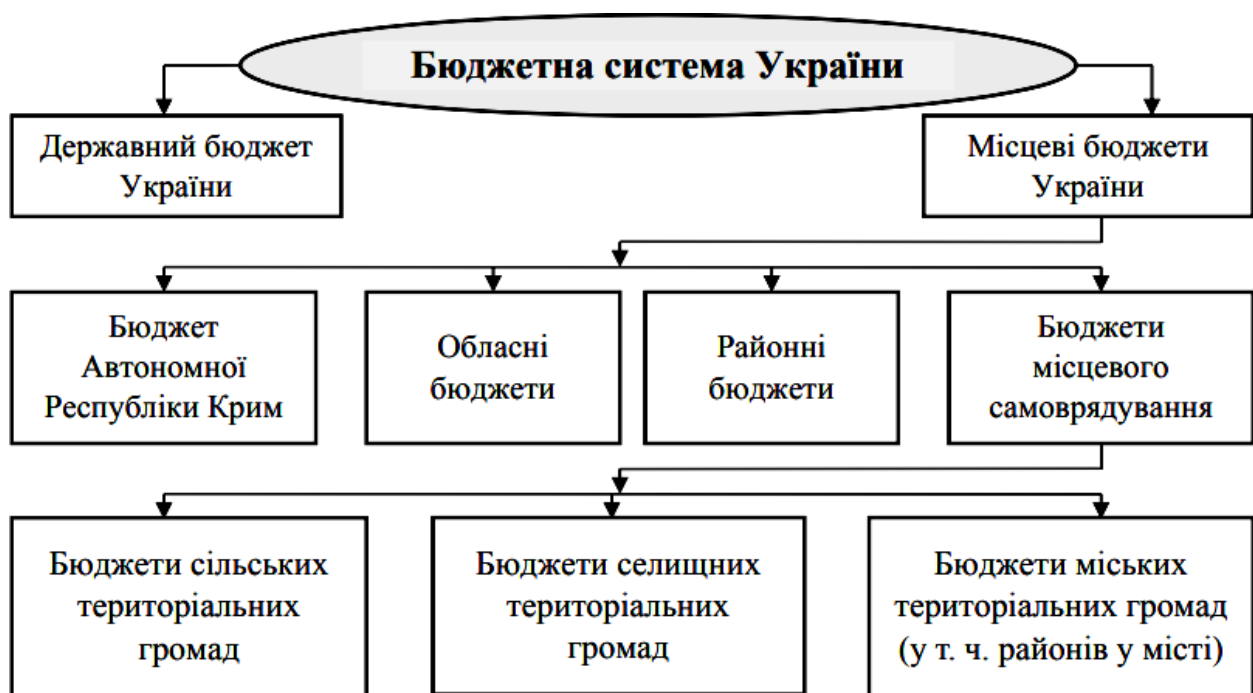
**Бюджетна система – це сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного й адміністративно-територіального устроїв і врегульована нормами права.**

**Інакше кажучи, бюджетна система є сукупністю всіх бюджетів, які функціонують у країні з урахуванням бюджетного устрою.**

Структуру бюджетної системи України відображено на рис. 3.2.

Місцевими бюджетами є бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування. До бюджетів місцевого самоврядування відносяться бюджети сільських, селищних, міських територіальних громад, а також бюджети районів у містах (у разі утворення районних у місті рад).

Сукупність усіх бюджетів, які належать до складу бюджетної системи України, є Зведеним бюджетом України. У Зведеному бюджеті України містяться показники бюджетів, які використовуються для аналізу та прогнозування економічного і соціального розвитку держави.



**Рис. 3.2. Склад бюджетної системи України**

Зведений бюджет України включає показники Державного бюджету України, зведеного бюджету Автономної Республіки Крим та зведених бюджетів областей, міст Києва та Севастополя.

Зведений бюджет Автономної Республіки Крим включає показники бюджету Автономної Республіки Крим, районних бюджетів та бюджетів місцевого самоврядування на території Автономної Республіки Крим.

Зведений бюджет області включає показники обласного бюджету, районних бюджетів та бюджетів місцевого самоврядування на території цієї області.

Зведений бюджет міської територіальної громади, у складі якої утворені райони у місті, включає показники міського бюджету та бюджетів районів у місті (у разі утворення районних у місті рад).

Структуру бюджетної системи характеризують коефіцієнти централізації та децентралізації.

**Коефіцієнт бюджетної централізації** за доходами (видатками) характеризує ступінь централізації доходів (видатків) у державному бюджеті та обчислюється як відношення доходів (видатків) Державного бюджету України до доходів (видатків) Зведеного бюджету України.

**Коефіцієнт бюджетної децентралізації** за доходами (видатками) характеризує ступінь децентралізації доходів (видатків), тобто зосередження доходів і видатків із місцевих бюджетів. Коефіцієнт бюджетної децентралізації обчислюється як відношення доходів (видатків) місцевих бюджетів до доходів (видатків) Зведеного бюджету України.

Бюджетна система України ґрунтується на принципах, визначених у ст. 7 Бюджетного кодексу України (рис. 3.3).



**Рис. 3.3. Принципи побудови бюджетної системи України**

**Принцип єдності** означає, що бюджетна система України забезпечується єдиними правовою базою, грошовою системою, регулюванням бюджетних відносин і бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності. Акумуляція коштів бюджетів усіх рівнів на єдиному казначейському рахунку свідчить про єдність коштів у межах бюджетної системи України. Загальне визначення бюджетного процесу, його стадій, бюджетної класифікації, що застосовується до всіх ланок бюджетної системи, забезпечують її єдність. Матеріальний зміст цього принципу посилюється і відображається в Конституції України щодо встановлення державного бюджету, бюджетної системи України винятково її законами.

**Принцип збалансованості** – повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень до бюджету на відповідний бюджетний період. Дотримання зазначеного принципу передбачає забезпечення відповідності

між обсягами витрат ресурсів певного бюджету, необхідних для забезпечення виконання функцій, які покладаються на органи державної влади та місцевого самоврядування, і надходжень бюджетних ресурсів із різних джерел за відповідний бюджетний період.

**Принцип самостійності** – Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Держава коштами державного бюджету не несе

відповідальності за бюджетні зобов'язання органів влади АР Крим та органів місцевого самоврядування. Органи влади та органи місцевого самоврядування коштами відповідних бюджетів не несуть відповідальності за бюджетні зобов'язання одне одного, а також за бюджетні зобов'язання держави. Самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ними певних джерел доходів, правом відповідних органів державної влади, органів влади АР Крим й органів місцевого самоврядування на визначення напрямків використання коштів згідно із законодавством України, правом Верховної Ради АР Крим і відповідних рад самостійно та незалежно одне від одного розглядати і затверджувати бюджети.

**Принцип повноти** передбачає, що всі надходження і витрати бюджетних ресурсів, які здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, мають у повному обсязі відображатися у складових державного чи місцевого бюджету (загальний і спеціальний фонди). Цей принцип передбачає облік та зарахування до бюджету всіх без винятку надходжень і витрат, які мають акумулюватись на єдиному казначейському рахунку та інших бюджетних рахунках згідно з бюджетною класифікацією. Принцип повноти застосовується на всіх стадіях бюджетного процесу.

**Принцип обґрунтованості** – бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку держави та розрахунках з урахуванням діючих методик надходжень і витрат бюджету. Формування бюджетних показників проводиться на підставі Бюджетної декларації, а також затверджених стратегічних напрямків розвитку бюджетної системи на середньострокову перспективу, які містять найсуттєвіші обґрунтовані бюджетні показники.

**Принцип ефективності та результативності** означає, що під час складання та виконання бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних ресурсів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу ресурсів. Водночас принцип передбачає досягнення найбільш повної та своєчасної реалізації завдань держави. Його додержання дає змогу проконтролювати досягнутий кінцевий результат від витрачання бюджетних коштів, підвищувати ефективність їхнього використання, найбільш повно задовольняти суспільні потреби за рахунок централізованих грошових фондів.

**Принцип субсидіарності** – розподіл видів видатків між державним бюджетом і місцевими бюджетами та між місцевими бюджетами ґрунтується на необхідності максимально можливого наближення надання публічних послуг до їхнього безпосереднього споживача. Цей принцип формує засади найбільш

ефективного надання публічних послуг безпосередньо споживачам. Бюджетна децентралізація дає змогу покращити виконання видаткових

повноважень на місцях. Метою розмежування видатків між ланками бюджетної системи є підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів. Однаковий рівень бюджетної забезпеченості на різних рівнях визначається закріпленням відповідних доходів за ланками бюджетної системи та наданням міжбюджетних трансфертів.

**Принцип цільового використання бюджетних коштів** передбачає, що бюджетні кошти використовуються винятково на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями. За нецільове використання бюджетних коштів, бюджетні правопорушення встановлена фінансова та адміністративна відповідальність для розпорядників коштів.

**Принцип справедливості та неупередженості** означає, що бюджетна система України базується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. За рахунок бюджетних ресурсів гарантується та забезпечується однаковий доступ усіх громадян України до соціальних програм, суспільних освітніх і медичних послуг незалежно від місця їхнього проживання як на стадії формування доходів відповідних бюджетів, так і при розподілі трансфертів, збалансуванні бюджетів.

**Принцип публічності та прозорості** передбачає інформування громадськості з питань бюджетної політики, складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням державного бюджету і місцевих бюджетів.

#### **4. Зміст міжбюджетних відносин та особливості їх організації**

Досвід розвинутих країн свідчить, що рівень добробуту населення зростатиме за наявності сильної місцевої влади, яка здатна вирішувати поточні проблеми населення, відстоювати інтереси мешканців окремих територій серед загальнодержавних програм та заходів. Розвиток місцевого самоврядування, заснований на оптимальному розмежуванні повноважень та відповідальності між центральним та місцевими рівнями влади є актуальним для сьогодення. Він потребує наукового обґрунтування, системності, практичного опробування. Для зміцнення органів місцевого самоврядування необхідна передача бюджетних повноважень та вирішення питань щодо стабільного та достатнього надходження коштів до місцевих бюджетів. Тож міжбюджетні відносини набули великого значення для подальшого розвитку економіки країни, що переконливо доводять постійні зміни, які відбуваються під час бюджетного реформування в системі міжбюджетних відносин України.

У кожній розвинутій країні відносини щодо перерозподілу бюджетних ресурсів між бюджетами всіх рівнів здійснюються в два етапи. На першому етапі окреслюється перелік видатків кожного бюджету, виходячи з необхідності виконання власних та делегованих функцій і завдань, та відповідні доходні джерела, що закріплюються за кожним бюджетом. Розподілені фінансові ресурси виступають в якості власних та закріплених доходів відповідних



бюджетів. Всі окреслені зміни у відносинах між бюджетами мають довгостроковий характер та фіксуються законодавством про бюджетну систему. Другий етап відносин між бюджетами щодо перерозподілу фінансових ресурсів пов'язаний з постійним (періодичним) вирішенням питань, які поставлені на першому етапі. Зміни у відносинах між бюджетами на другому етапі фіксуються щорічно в законах про Державний бюджет на поточний рік, та, у разі потреби, у межах бюджетного року до закону вносяться зміни та доповнення. І перший і другий етапи відносин між бюджетами всіх рівнів бюджетної системи відображають міжбюджетні відносини. Підставою для існування міжбюджетних відносин є визначені Конституцією та законодавчими актами повноваження державної влади та органів місцевого самоврядування: органи влади вищого рівня повинні фінансово підтримувати одні місцеві бюджети за рахунок інших з метою забезпечення гарантованого рівня добробуту населення на всій території держави. Крім того, вони повинні забезпечити бюджетними ресурсами органи влади нижчого рівня в разі передачі їм частини своїх повноважень.

В економічній літературі та в законодавчих актах міжбюджетні відносини прийнято розглядати як відносини між суб'єктами: органами державної влади та управління і органами місцевого самоврядування в процесі перерозподілу бюджетних ресурсів між територіальними громадами, їх об'єднаннями і державою. У свою чергу, об'єктом міжбюджетних відносин визначимо бюджетні кошти, які розподіляються між різними складовими бюджетної системи. Суспільна потреба перерозподілу бюджетних ресурсів між рівнями бюджетної системи для забезпечення фінансування гарантованого Конституцією країни рівня задоволення суспільних потреб мешканців різних регіонів України, зумовлена дією певних факторів, а саме:

1) фіскальна незбалансованість, яка виникає через статичний та динамічний дисбаланс. Статичний дисбаланс – це перевищення обсягу обов'язкових видатків місцевої влади над її закріпленими доходами. Динамічний дисбаланс – швидші темпи зростання розмірів видаткової частини місцевих бюджетів, ніж доходної;

2) необхідність відшкодування видатків, пов'язаних з делегуванням повноважень вищого рівня влади нижчому, і навпаки;

3) потреба фінансової допомоги при виникненні надзвичайних ситуацій в окремих регіонах країни;

4) виконання інвестиційних проектів за рахунок бюджетних коштів.

Міжбюджетні відносини, як елемент бюджетного процесу, застосовуються на всіх його стадіях та є необхідним інструментом у розв'язанні проблем, які виникають під час виконання завдань кожної стадії, забезпечують можливість переходу від однієї стадії до іншої, поєднуючи складання проектів бюджетів, їх розгляд та затвердження, зумовлюючи якість виконання бюджетів, дає всі підстави для завершення виконання бюджетів і переходу до стадії складання, розгляду й затвердження звітів про їх виконання.

**Міжбюджетні відносини – це відносини між державою, Автономною Республікою Крим та місцевим самоврядуванням щодо забезпечення**

відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією України та законами України (ст. 81 Бюджетного кодексу України).

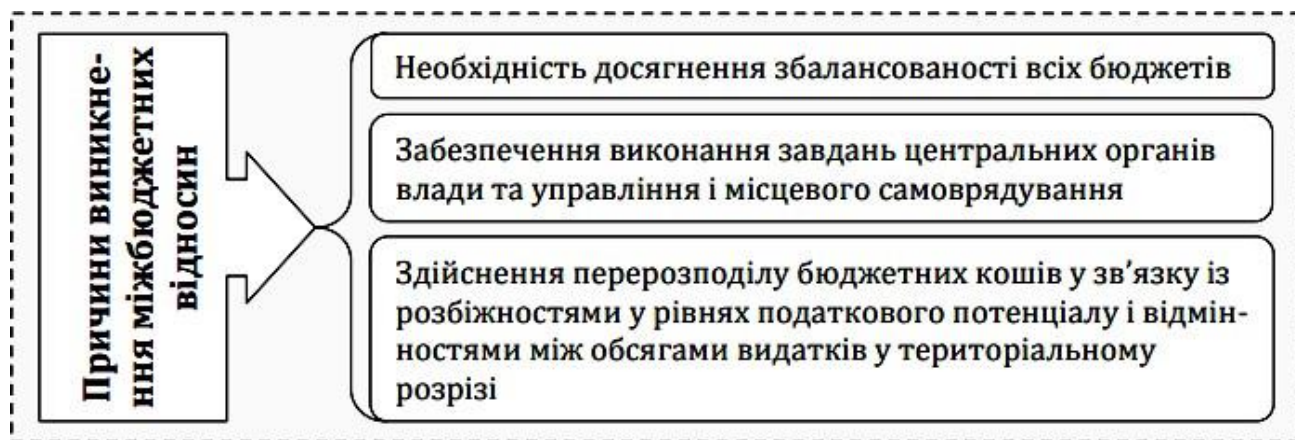
Міжбюджетні відносини є досить складним явищем, яке можна охарактеризувати в розрізі правових, економічних та політичних аспектів.

**З економічної точки зору міжбюджетні відносини** - це відносини між органами державної влади й органами місцевого самоврядування з приводу формування та використання фінансових ресурсів, які включають: розподіл доходів і видатків між рівнями бюджетної системи; визначення трансфертів, що передаються з державного місцевим бюджетам, і навпаки; організацію контролю за витрачанням коштів державного та місцевих бюджетів.

**З правової точки зору міжбюджетні відносини передбачають:** законодавче розмежування повноважень держави та місцевого самоврядування щодо надання суспільних послуг; установлення сфери їх спільних повноважень; визначення видатків державного та місцевих бюджетів, якими фінансуються суспільні послуги; розподіл доходів між державним та місцевими бюджетами; установлення переліку делегованих повноважень органів державної влади органам місцевого самоврядування; визначення політики держави у сфері фінансового вирівнювання.

**З політичної точки зору міжбюджетні відносини** пов'язані з організацією державної влади в країні, реалізацією державних та місцевих інтересів, з ухваленням законодавств, які максимально збалансовували б державні та місцеві інтереси.

Отже, міжбюджетні відносини відображають процеси правового, політичного й економічного значення, за допомогою яких вирішуються загальнодержавні завдання із забезпечення економічного зростання, розвитку продуктивних сил, піднесення рівня добробуту населення, усунення розбіжностей між рівнями розвитку певних територій, фінансового забезпечення місцевого самоврядування, вирішення національних проблем тощо.



**Рис. 3.4. Причини виникнення міжбюджетних відносин**

Метою регулювання міжбюджетних відносин є забезпечення

відповідності між повноваженнями на здійснення видатків, закріплених законодавчими актами України за бюджетами, та бюджетними ресурсами.

Таким чином, сфера діяльності, якій притаманні міжбюджетні відносини – це сфера публічних фінансів, завдяки якій здійснюється перерозподіл частини ВВП.



**Рис. 3.5. Взаємовідносини між бюджетами**

У цій сфері визначальне місце займає державний бюджет, який не лише елемент вищої за рівнем системи державних фінансів, а є складною системою із безліччю зв'язків, як всередині системи, так із іншими системами в економіці держави.

Внутрішні зв'язки в бюджетній системі складають різноманітні за змістом та за формою міжбюджетні відносини з перерозподілу бюджетних ресурсів між її ланками. Бюджетні ресурси являють державні централізовані доходи, що зосереджуються в централізованих фондах якими є Державний бюджет та бюджети територіальних одиниць. Мобілізація ресурсів та їх витрачання на виробництво суспільних благ не завжди здійснюється одним бюджетом. Нерідко на допомогу приходить інший, як правило, вищий бюджет.

Міжбюджетні відносини конкретизуються залежно від структурного рівня їх функціонування та методів регулювання, які використовуються, виникають як по вертикалі, так і по горизонталі зв'язків між різними ланками бюджетної системи. Перерозподіл бюджетних ресурсів по горизонталі між

адміністративно- територіальними одиницями на Україні здійснюється тільки через посередництво відповідного бюджету вищого рівня. Діючий механізм надання міжбюджетних трансфертів передбачає використання коштів не окремого фонду зі сталими джерелами надходжень, а ресурсів вищого бюджету.

Міжбюджетні відносини впливають на зовнішні зв'язки щодо бюджетної системи сфери.

Серед зовнішніх результатів виділимо:

1) регулювання темпів і пропорцій розвитку різних адміністративно-територіальних одиниць. Державні органи влади отримують можливість завдяки деяким інструментам організації міжбюджетних відносин здійснювати контроль за виконанням регіональних та загальногалузевих фінансових планів і програм соціально-економічного розвитку на рівні адміністративно-територіальних одиниць;

2) вплив на розвиток та підвищення ефективності виробництва, здійснення інвестиційної та інноваційної діяльності, залучення іноземних інвестицій, сприяння зовнішньоекономічній діяльності та інше можливо досягти лише за умов достатньої фінансової бази місцевих бюджетів, у тому числі за рахунок сприятливої для соціально-економічного розвитку територій організації та впорядкування системи міжбюджетних відносин.

Чіткі, прозорі міжбюджетні відносини, узгоджена дія органів влади та місцевого самоврядування різних рівнів сприяють успішному проведенню фіскальної політики, зокрема забезпеченню збалансування обсягів доходів органів державної влади й місцевого самоврядування та видатків, обумовлених законодавчо наданими повноваженнями та делегованими функціями. Це надає можливість збільшити фінансову самостійність органів влади кожного рівня. Завдяки системі міжбюджетних відносин здійснюється розширення фінансових можливостей «бідних» територій за допомогою перерозподілу від «багатих», що сприяє досягненню відносної рівності в отриманні мешканцями різних територій суспільних послуг з боку держави.

**Головними завданнями міжбюджетних відносин є:**

- забезпечення рівних умов для органів місцевого самоврядування та однаково гарантованих державних соціальних стандартів для населення;
- забезпечення справедливого розподілу суспільних послуг між громадянами незалежно від місця проживання;
- реалізація принципів самостійності та збалансованості місцевих бюджетів;
- забезпечення повноти і стабільності одержання місцевими бюджетами належної з бюджету вищого рівня дотації вирівнювання;
- чітке закріплення на законодавчій основі видаткових повноважень бюджету за відповідним рівнем влади;
- уникнення суб'єктивізму під час розподілу загальнодержавних ресурсів та ослаблення впливу органів влади вищого рівня на процес формування місцевих бюджетів;
- підвищення рівня мобілізації доходів місцевих бюджетів,

стимулювання місцевих органів влади до розвитку доходів відповідних бюджетів.

Ефективність механізму міжбюджетних відносин залежить від оцінки та підбору адекватних методів - способів впливу міжбюджетних відносин на соціально-економічне становище в регіоні.

До методів формування міжбюджетних відносин належать: метод визначення власних доходів, метод закріплення доходів, метод регулювальних доходів, трансфертний метод, метод вилучення коштів, метод кредитування, функціональний метод, метод делегування, балансовий метод.

Згідно з фінансовою політикою держави, що відповідає державному устрою, можна визначити дві основні моделі міжбюджетних відносин: централізовану та децентралізовану.



Рис. 3.6. Моделі міжбюджетних відносин

**Централізована модель** міжбюджетних відносин властива країнам із тотальною роллю держави в усіх сферах господарського та соціального життя суспільства. Формування місцевих бюджетів відбувається у нерозривному зв'язку з центральним бюджетом у межах консолідованого бюджетного плану держави. Централізована модель міжбюджетних відносин щодо забезпечення доходами віддає перевагу трансфертному методу та методу регулювальних доходів, щодо видатків їй властива методика делегування розподілу відповідальності за надання державних послуг, коли всі функції нижчих рівнів виконавчої влади спрямовуються згори вниз.

За **децентралізованої моделі** застосовується метод власних та закріплених доходів, а видаткова політика ґрунтується на функціональному методі, який передбачає конкретне розмежування компетенції та видаткових

повноважень між усіма рівнями влади, при цьому припустимим є делегування деяких видаткових повноважень, що забезпечує гнучкість міжбюджетних відносин. Політичною передумовою запровадження децентралізованої моделі міжбюджетного співробітництва є забезпечення демократичних прав для громадян країни та їх територіальних об'єднань.

## 5. Сутність і стан фінансового вирівнювання

*Ефективно побудований бюджетний федералізм має саме регулятивний характер, дає змогу оптимально збалансувати необхідні потреби з фінансовими можливостями. Нераціональний же бюджетний федералізм призводить до ситуації, за якої місцева влада не бачить для себе фінансової вигоди від економічного піднесення регіонів, якими вона управляє, довільні розподільні форми половинчастого федералізму за умов дефіциту фінансових ресурсів створюють середовище для корупції.*

У цьому зв'язку особливого значення набуває **фінансове вирівнювання** – система інструментів та заходів щодо ліквідації фіскальних дисбалансів через перерозподіл бюджетних коштів по вертикалі між різними рівнями влади та горизонталі - між адміністративно-територіальними одиницями.

Інколи поняття «фінансове вирівнювання» трактується як процес перерозподілу фінансових ресурсів на користь адміністративно-територіальних одиниць, які не мають достатніх власних доходів, і здійснюється центральними органами державної влади. Фіскальне вирівнювання можна розглядати також як систему трансфертів фінансових ресурсів між юрисдикціями різних рівнів державного управління, метою якої є встановлення однаково вихідних умов щодо формування фінансового потенціалу чи надання публічних послуг. Основна його суть - забезпечення можливостей органів місцевої влади для виконання їхніх обов'язків щодо надання мешканцям відповідної території однакового обсягу публічних послуг за однакового фіскального навантаження.

Система фінансового вирівнювання забезпечує упорядкування делегованих дохідних та видаткових повноважень, забезпечення виконання регульовальної, соціальної функції держави. Фінансове вирівнювання розглядається не як окремий елемент фіскального федералізму, а як рівнозначний компонент суспільних фінансів.

Сьогодні більшість розвинутих країн активно впроваджують і вдосконалюють явні та приховані фінансові інструменти, які послаблюють фіскальні відмінності між адміністративно-територіальними одиницями. Про важливість фіскального вирівнювання свідчить не тільки широке застосування його як у федеративних, так і в унітарних країнах, а й розроблення відповідних принципів, методів, що лягли в основу фінансової системи та конституційного права.

**Механізм фінансового вирівнювання являє собою сукупність спеціально розроблених, організаційно впорядкованих і нормативно врегульованих засобів зменшення диспропорцій у бюджетному забезпеченні окремих територій**

***Нормативно-правова складова механізму фінансового вирівнювання:***

- Конституція України;
- Бюджетний кодекс;
- щорічні закони про державний бюджет;
- Основні напрями бюджетної політики на відповідний рік;
- постанови Кабінету Міністрів України;
- накази Міністерства фінансів, Державного казначейства;
- рішення обласних, районних, міських (щодо районних у містах) рад

### **Рис. 3.7. Механізм фінансового вирівнювання**

Основоположник теорії суспільного вибору Дж. Б'юкенен увів поняття фіскальної рівності, вперше застосувавши його до адміністративно-територіальних одиниць. Методологічний підхід до фінансового вирівнювання, визначений у теорії суспільного вибору, базується на правилі горизонтальної рівності функціонування фінансово-бюджетних систем муніципалітетів та юрисдикцій. Незалежно від місцезнаходження індивідуума фінансові умови, що встановлюються юрисдикцією, мають бути однаковими для індивідуумів з рівними економічними умовами проживання.

У теорії суспільних фінансів головним критерієм фіскального вирівнювання є відношення рівня оподаткування до рівня забезпеченості місцевими суспільними послугами. Для кожного регіону встановлюється стандартний рівень забезпечення суспільними благами (стандартна фінансова потреба), а податкові надходження розраховуються за єдиною податковою ставкою. Розмір платежів для вирівнювання доходів розраховується як різниця між стандартною фінансовою потребою та стандартними податковими надходженнями. Р. Масгрейв за теорією фіскального федералізму визначає фіскальне вирівнювання як необхідний базовий принцип фіскальної децентралізації, поряд з іншими принципами: відповідності, централізованого перерозподілу фінансових ресурсів та необхідного рівня забезпеченості суспільними благами.

У свою чергу, Ч. Тібу довів, що оптимальне розміщення місцевих суспільних послуг залежить насамперед від їх споживачів, які роблять вибір в умовах конкуренції місцевих юрисдикцій в оподаткуванні. При цьому він указував на першочерговість принципу фіскальної автономії органів місцевого самоврядування.

Сьогодні один із провідних західних учених Анвар Шах також досить багато уваги приділяє дослідженню ефективності системи міжбюджетних

трансфертів у контексті взаємозв'язку зазначених інструментів фінансового вирівнювання з фіскальною та грошово-монетарною політикою держави.

Оцінюючи об'єкт вирівнювання, фактори впливу на інструментарій вирівнювання, Р. Берд та Ф. Валіанкорт дійшли висновку, що вирівнювальні трансферти мають застосовуватися до факультативних видатків місцевих бюджетів, тобто фінансово забезпечувати виконання делегованих місцевим органам державної влади та органам місцевого самоврядування повноважень.

З позицій теорії фіскального федералізму Б. Далбі розроблено пропозиції до вдосконалення інструментарію системи фіскального вирівнювання, зокрема визначено необхідність використання нормативів видатків у формулі вирівнювання і встановлення обмеження щодо частки доходів місцевих органів державної влади та органів місцевого самоврядування, які враховуються у формулі вирівнювання.

Один із провідних представників західної фінансової школи Х. Ціммерманн розглядає фіскальне (фінансове) вирівнювання як інструмент досягнення оптимального розподілу ресурсів країни. Він наголошує на тому, що передумовою застосування інструментів фінансового вирівнювання є оптимальний розподіл компетенцій із прийняття рішень щодо надання суспільних благ та послуг між різними рівнями органів виконавчої влади й органів місцевого самоврядування.

Підсумовуючи викладене, можна дійти висновку, що метою впровадження системи фіскального (фінансового) вирівнювання було забезпечення ефективного виконання повноважень щодо надання суспільних послуг (місцевих і загальних) їх споживачам, при цьому систему фінансового вирівнювання формують трансферти вирівнювання на виконання делегованих органам місцевого самоврядування та місцевим органам державної влади повноважень.

Вирівнювання виконує кілька функцій. Воно може бути застосоване як інструмент досягнення горизонтальної рівності між мешканцями різних територій. Вирівнювання може виконувати також стабілізаційну функцію, що дає можливість суб'єктам системи вирівнювання уникнути або принаймні знизити вплив непередбачуваних негативних явищ, які ці суб'єкти не можуть подолати самотійно. Третя функція - коригувальна, завдяки якій коригуються неефективні рішення органів місцевого самоврядування та ліквідуються відповідні негативні наслідки бюджетного федералізму.

**Бюджетний федералізм** - це не тільки форма внутрішніх міжурядових фінансових відносин, це й певна філософія організації політичних стосунків між різними рівнями влади. Бюджетний федералізм як концепцію покладено в основу міжурядових фінансових відносин у країнах із федеративним державним устроєм. Кожна федеративна країна має індивідуальну, властиву тільки для неї модель бюджетного федералізму, що сформувалася в певних історичних та політичних умовах.

**Може бути виділено дві основні групи моделей бюджетного федералізму**

**- децентралізовані та кооперативні.**



Децентралізовані моделі бюджетного федералізму характеризуються значною фіскальною автономією регіональних та місцевих влад, слабкістю зв'язків між різними рівнями влади, порівняно обмеженим співробітництвом. Для цих моделей характерною ознакою є те, що центральна влада фактично не займається проблемами фінансового вирівнювання, мало уваги звертає на фіскальні дисбаланси в розвитку окремих територій. Таким чином, місцева влада при такій моделі має покладатися передусім на власні сили. Подібна модель бюджетного федералізму характерна, в першу чергу, для США. Кооперативні моделі бюджетного федералізму, навпаки, характеризуються тісною співпрацею різних рівнів влади, активною політикою центральної влади з подолання фіскальних дисбалансів на різних рівнях управління та фінансового вирівнювання. При таких моделях бюджетного федералізму центральна влада активно турбується про забезпечення єдиних стандартів громадських послуг у межах усєї території країни.

Кооперативні моделі бюджетного федералізму характерні для більшості федеративних європейських держав, зокрема для ФРН, Австрії. Проблеми бюджетного федералізму активно дискутуються в Європі, що не в останню чергу пов'язано із спробами застосування його принципів для країн з унітарним державним устроєм.

**Бюджетний унітаризм** - це така форма внутрішніх міждержавних фінансових відносин, основні принципи організації яких визначаються центральною владою. Місцевій та регіональній владі при цьому, як правило, відводиться досить пасивна роль. У рамках бюджетного унітаризму центральна влада здійснює активну політику забезпечення єдиних стандартів громадських послуг по всій території країни, вирівнює фіскальні дисбаланси. Таке визначення бюджетного унітаризму в узагальненому вигляді.

Кожна унітарна держава сформувала індивідуальну, властиву тільки для неї модель внутрішніх міждержавних фінансових відносин. Цей процес названо децентралізацією. Децентралізація охопила й фінансово-бюджетну сферу та сферу міждержавних фінансових відносин.

У багатьох унітарних країнах у сфері внутрішніх міждержавних фінансових відносин активно почали застосовувати окремі принципи бюджетного федералізму. Це стосується розмежування між різними рівнями влади видатків та компетенції щодо здійснення їх. Центральною владою широко почав використовуватися механізм консультацій з місцевою та регіональною владами через відповідні асоціації. Розширилася фіскальна автономія місцевої та регіональної влади. Таким чином, економічна й фінансова децентралізація, нині характерна для більшості зарубіжних унітарних країн, привела до формування нового змішаного типу внутрішніх міждержавних фінансових відносин, що поєднують у собі принципи як бюджетного унітаризму, так і бюджетного федералізму.

## 6. Бюджетні трансферти та їх види

Трансферти у зарубіжній практиці трактуються як «передавальні платежі», «односторонні перекази», характерними ознаками яких є те, що рух коштів у вигляді трансфертів не супроводжується зустрічним одержанням товарів, послуг або грошей. Трансфертні платежі можуть виплачуватися урядом або фірмою домогосподарству чи фірмі; якщо такі платежі здійснює уряд, то їх називають урядовими або державними трансфертними платежами.

Трансферти загального призначення (на практиці їх називають дотаціями) надаються місцевим бюджетам з метою їхнього збалансування; механізм надання не вимагає цільового використання одержаних коштів і тому такі трансферти не обмежують самостійність місцевої влади. Не випадково, що однією з вимог Європейської хартії місцевого самоврядування щодо формування фінансових ресурсів органів місцевої влади є виділення дотацій, не призначених для фінансування конкретних проектів.

Новим підходом до надання бюджетних трансфертів в європейських країнах стало використання дотацій, заснованих на результатах виконання певних програм, а не здійснення фінансування в межах визначеної суми. Наприклад, це дотації лікувальним закладам з урахуванням кількості лікувальних процедур, школам – на основі результатів іспитів, місцевому громадському транспорту – відповідно до відпрацьованих пасажиро-кілометрів. Завдяки такій передачі бюджетних трансфертів досягається вища якість послуг, що надаються місцевою владою, проте такий підхід передбачає постійний контроль якості послуг на основі розроблених показників і стандартів, які потрібно регулярно переглядати.

На противагу трансфертним платежам загального призначення, трансферти спеціального призначення (або субвенції) передбачають цільове використання одержаних коштів. Метою надання субвенцій є фінансування державних програм чи проектів, а також забезпечення органів місцевого самоврядування коштами, необхідними для виконання делегованих повноважень. Субвенційний механізм може передбачати пайову участь органів місцевого самоврядування у фінансуванні відповідних потреб і видатків.

Одним із видів трансфертних платежів у зарубіжних країнах є бюджетні гранти. Основна відмінність грантів полягає в тому, що вони мають одноразовий епізодичний характер, тоді, як трансферти характеризуються систематичністю надання та є постійним і невід'ємним складовим елементом процесу бюджетного регулювання.

Поняття офіційних міжбюджетних трансфертів у вітчизняній практиці вперше застосовано в 1996 р. разом із введенням нової бюджетної класифікації, згідно з якою вони поділялися на дві групи залежно від цільового спрямування коштів: поточні; капітальні.

До поточних офіційних трансфертів зараховували грошові допомоги (дотації), які одержували бюджети нижчих рівнів при недостатності доходних джерел. На відміну від поточних, капітальні офіційні трансферти (субвенції) передбачали цільове використання одержаних коштів. Цілі, на які

спрямовувалися субвенції, здебільшого пов'язані з виконанням органами місцевого самоврядування делегованих державою повноважень.

Залежно від джерел надання у складі офіційних трансфертів виокремлюють одержані трансферти: від органів державного управління; із-за кордону; з недержавних джерел.

Характерною особливістю сучасного вітчизняного трактування міжбюджетних трансфертів є те, що до них зараховують не лише кошти, які одержують місцеві бюджети з державного бюджету, а це також перерахування коштів, що здійснюються у зворотному напрямку – від місцевих бюджетів до державного бюджету.

Бюджетний кодекс України змінив концептуальні підходи до класифікації трансфертів. Передісім, відбулося уточнення термінології: замість терміна «офіційні трансферти» нині використовується поняття **«міжбюджетні трансферти» як кошти, що безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого.**

Міжбюджетні трансферти відповідно до Бюджетного кодексу України поділяються на базову дотацію, субвенції, реверсну дотацію, додаткові дотації (рис. 3.7).

Необхідно зазначити, що порядок та умови надання міжбюджетних трансфертів здійснюються на підставі Бюджетного кодексу України, яким передбачено використання фінансового нормативу бюджетної забезпеченості.

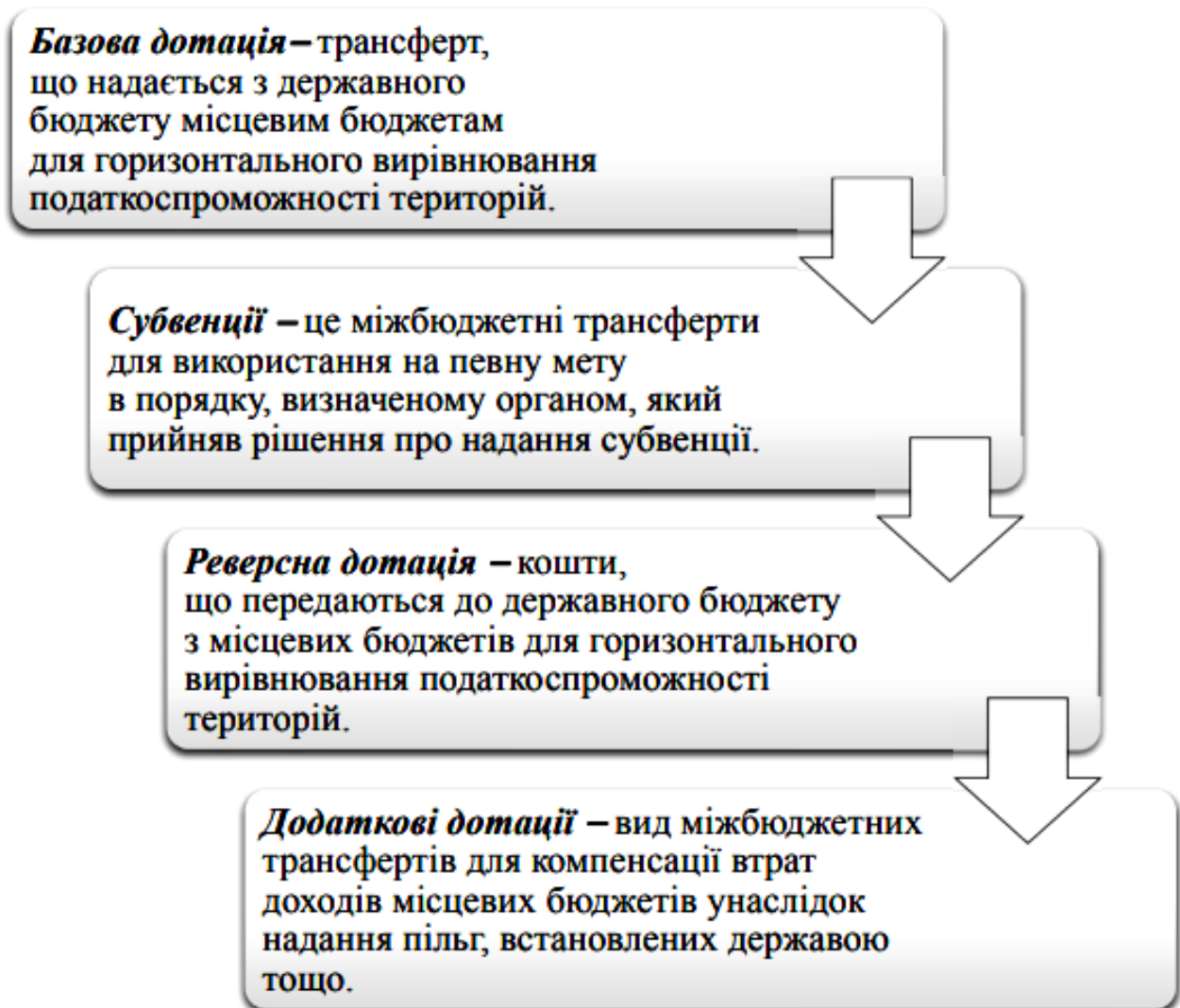
**Фінансовий норматив** бюджетної забезпеченості визначається шляхом ділення загального обсягу фінансових ресурсів, що спрямовуються на реалізацію бюджетних програм, на кількість населення чи споживачів публічних послуг тощо.

Фінансові нормативи бюджетної забезпеченості для місцевих бюджетів коригуються коефіцієнтами, що враховують відмінності у вартості надання публічних послуг залежно від:

- 1) кількості населення та споживачів публічних послуг;
- 2) соціально-економічних, демографічних, кліматичних, екологічних та інших особливостей (з часу їхнього визначення) адміністративно-територіальних одиниць.

Міжбюджетні трансферти з державного бюджету місцевим бюджетам перераховуються з рахунків державного бюджету органами Державної казначейської служби України бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва і Севастополя, міст республіканського

Автономної Республіки Крим та міст обласного значення і районним бюджетам, іншим бюджетам місцевого самоврядування, для яких у державному бюджеті визначаються міжбюджетні трансферти.



**Рис. 3.7. Класифікація міжбюджетних трансфертів**

Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів з державного місцевим бюджетам, реверсної дотації, а також порядок перерахування міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами визначаються Кабінетом Міністрів України і мають забезпечувати своєчасність, рівномірність, гарантованість та повноту перерахування трансфертів.

Кабінет Міністрів України за погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету може здійснювати розподіл і перерозподіл обсягів субвенцій та додаткових дотацій з державного місцевим бюджетам між місцевими бюджетами у межах загального обсягу відповідних субвенцій і додаткових дотацій. При цьому обсяги субвенції з державного місцевим бюджетам на проведення виборів депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад і сільських, селищних, міських голів розподіляються у порядку, визначеному відповідним законом про місцеві вибори. Особливості розподілу обсягів субвенцій щодо резерву коштів та перерозподілу обсягів таких субвенцій між місцевими бюджетами можуть визначатися законом про Державний бюджет України.

Місцева державна адміністрація може приймати рішення щодо розподілу та перерозподілу обсягів трансфертів з державного місцевого бюджету у період між сесіями відповідної місцевої ради за умови делегування нею таких повноважень місцевій державній адміністрації з подальшим внесенням змін до рішення про місцевий бюджет.

Важливо зазначити, що в 2020 р. змінено склад видатків бюджетів різних рівнів бюджетної системи на соціальний захист населення та організацію бюджетного фінансування соціальних виплат. Так, замість субвенцій з державного місцевого бюджету на здійснення державних програм соціального захисту, які розподілялися департаментами фінансів обласних державних адміністрацій між місцевими бюджетами відповідної області, у Державному бюджеті України головному розпоряднику бюджетних коштів Міністерству соціальної політики України передбачено видатки на виконання таких бюджетних програм:

- «Виплата деяких видів допомог, компенсацій, грошового забезпечення та оплата послуг окремим категоріям населення»;
- «Виплата пільг і житлових субсидій громадянам на оплату житлово-комунальних послуг, придбання твердого та рідкого пічного побутового палива і скрапленого газу у грошовій формі»;
- «Компенсація частини витрат на здійснення заходів з реалізації державних програм соціального захисту населення» та ін.

У результаті цього спростився процес здійснення видатків бюджету на виплату соціальних допомог, субсидій, пільг, їхнього перерозподілу в разі необхідності між регіонами. Водночас такі зміни приведуть до зменшення частки міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів.

Таким чином, трансферти займають важливе місце у міжбюджетних відносинах; із введенням у дію Бюджетного кодексу України вони є основним методом бюджетного регулювання. Такі зміни відповідають досвіду зарубіжних країн, де спостерігається зростання ролі бюджетних трансфертів, підтвердженням чого є збільшення їхньої питомої ваги у сукупних доходах місцевих бюджетів. У багатьох країнах субсидії перетворилися в основний елемент муніципального фінансування, їхня питома вага в складі фінансових ресурсів муніципальних формувань коливається в межах 30–60%. У таких умовах закономірною є поява і широке застосування терміна «трансфертна держава».

#### ***Рекомендована література:***

Базова: [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8]

Допоміжна: [2, 5, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 22, 27, 33, 36, 37, 42, 46]

Інформаційні ресурси: [1, 2, 3, 4, 5, 6]

## ТЕМА 4. СИСТЕМА ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ

### План

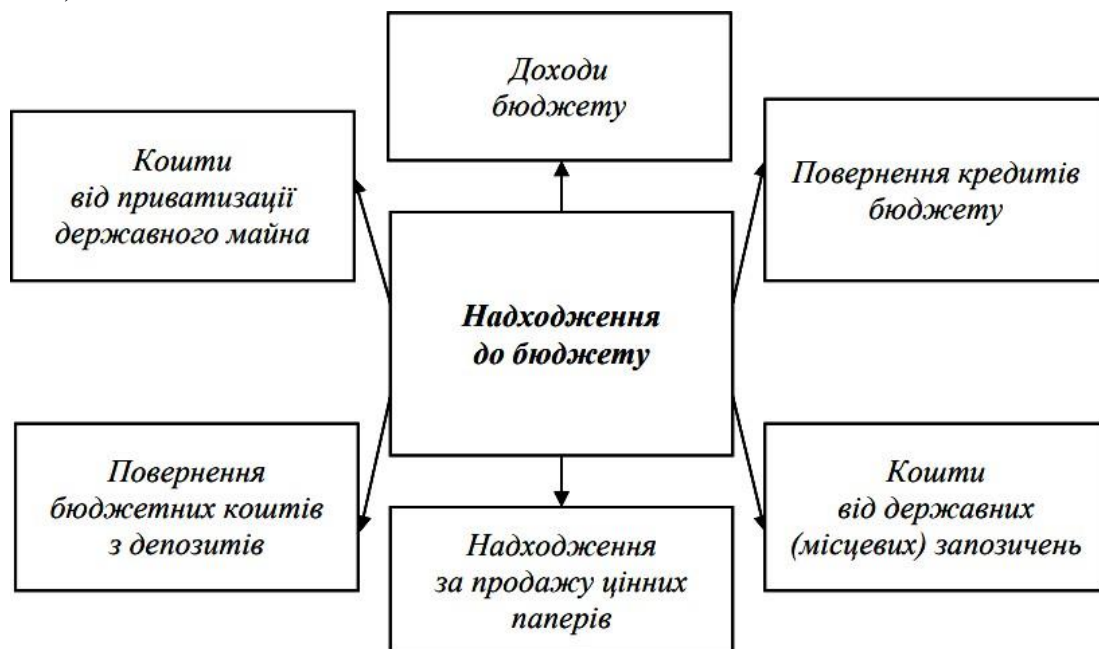
1. Методи та джерела формування доходів бюджету.
2. Склад і структура доходів бюджету України.
3. Податкові та неподаткові надходження бюджету.

**Ключові слова:** доходи бюджету, податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, цільові фонди, офіційні трансферти.

### 1. Методи та джерела формування доходів бюджету

У Бюджетному кодексі України доходи бюджету визначено як податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (в т. ч. трансферти, плата за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ).

Одночасно у БКУ подано трактування поняття «надходження бюджету» (рис. 4.1).

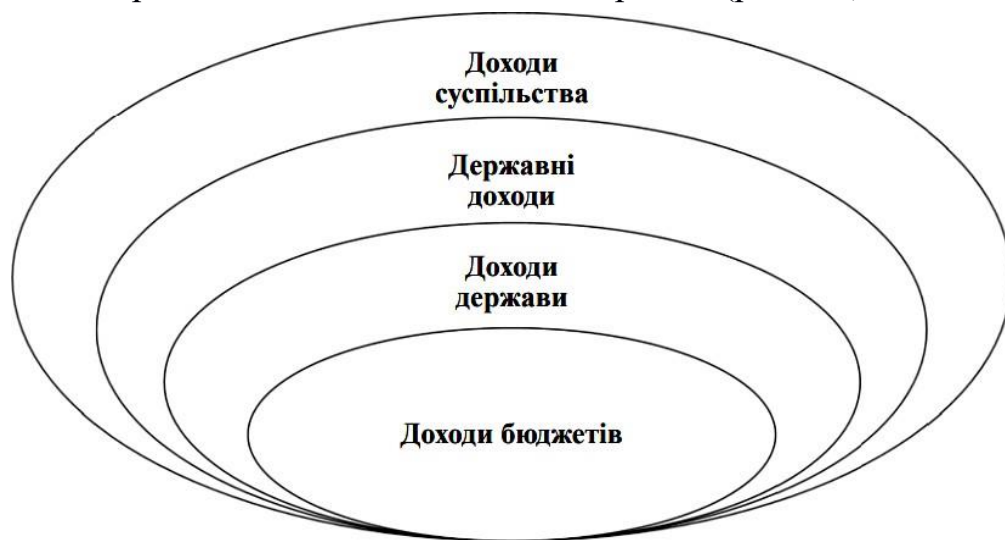


**Рис. 4.1. Види надходжень бюджетних ресурсів відповідно до Бюджетного кодексу України**

Таким чином, у Бюджетному кодексі України поняття доходів розкривається за допомогою надходжень, а надходження – за допомогою доходів.

На перший погляд, доходи і надходження характеризують одні і ті самі

процеси, хоч насправді між ними є істотні відмінності. Так, термін «доходи» використовується для найменування саме таких розподільних відносин, які пов'язані з формуванням основного централізованого фонду грошових коштів держави. Ці відносини здійснюються у процесі розподілу і перерозподілу ВВП шляхом одностороннього руху грошових коштів без обміну на відповідні еквіваленти. Вони є об'єктивними, а їхнє пізнання дає можливість сформулювати конкретні види надходжень, які на практиці використовуватиме держава для наповнення свого централізованого фонду грошових коштів. З огляду на це поняття «доходи» є первинним і базовим для трактування терміна «надходження». Характеризуючи сутність доходів бюджету, доцільно розкрити їхні взаємозв'язки та відмінні риси від доходів суспільства, державних доходів і доходів держави (рис. 4.2)



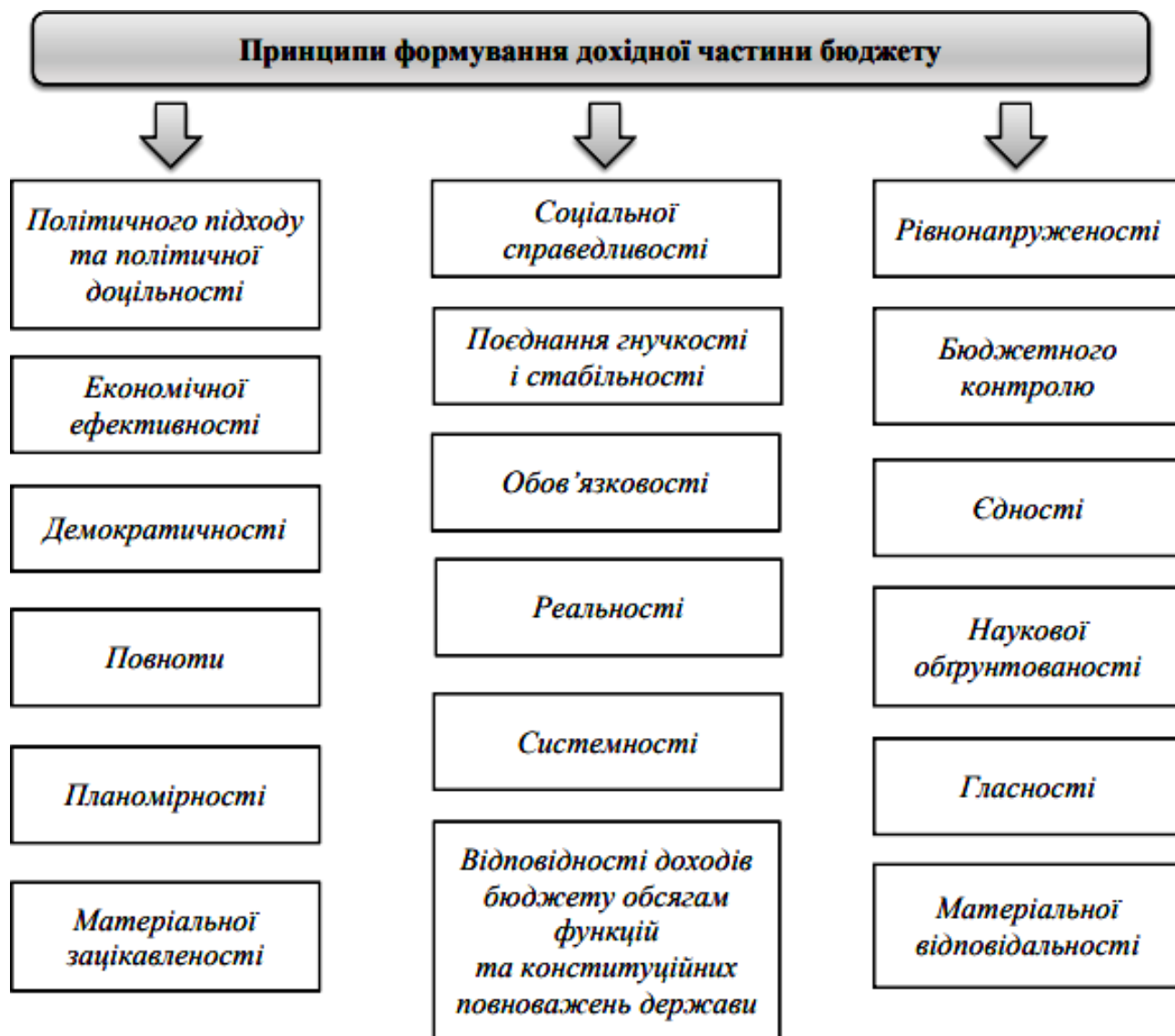
**Рис. 4.2. Взаємозв'язок доходів бюджету з доходами суспільства**

Так, доходи суспільства охоплюють державні доходи, доходи суб'єктів господарювання недержавної (приватної, акціонерної, спільної, колективної тощо) форми власності та доходи домогосподарств. Найважливішою відмінністю між ними є форма власності. Державні доходи, які розповсюджуються на державну форму власності, враховуючи рівень централізації, діляться на дві групи: доходи держави (централізовані) та доходи суб'єктів господарювання державної форми власності (децентралізовані). До доходів держави належать доходи бюджетів, Пенсійного фонду України, фондів державного соціального страхування тощо. Доходи бюджету охоплюють тільки ту частину доходів суспільства, яка пов'язана з формуванням основного централізованого фонду грошових коштів – бюджету держави.

Таким чином, за економічною сутністю доходами бюджетів можна вважати об'єктивне економічне явище, яке пов'язане із сукупністю економічних відносин з приводу розподілу і перерозподілу ВВП із метою формування основного централізованого фонду грошових коштів держави. За сутністю доходи бюджету, з одного боку, є результатом розподільних процесів, а з іншого – об'єктом подальшого розподілу коштів централізованого грошового

фонду на окремі цільові фонди відповідно до функцій держави. Отже, обсяг доходів бюджету безпосередньо залежить від обсягу функцій і повноважень держави в особі органів державної влади та місцевого самоврядування, визначених Конституцією та законами України, а також обсягу ВВП і рівня його централізації.

Раціонально побудована система доходів бюджету має вирішувати три найважливіші взаємопов'язані завдання: фіскальні, регулюючі та стимулюючі. У зв'язку з цим процес формування дохідної частини бюджету має базуватись на наукових принципах, відображених на рис. 4.3.



**Рис. 4.3. Принципи формування дохідної частини бюджету**

Формування доходів бюджету відбувається в умовах функціонування розподільних процесів та розширеного відтворення. Держава, враховуючи об'єктивні умови, внутрішні та зовнішні джерела, розробляє і використовує відповідний механізм формування бюджетних ресурсів, який охоплює різноманітні форми, методи, інструменти та важелі наповнення дохідної бази бюджету.

Особливості застосування фінансового інструментарію цього механізму залежать від обсягів національного багатства та ВВП країни, умов і методів



господарювання, змісту та обсягу функцій держави, завдань, які вирішує суспільство на кожному конкретно взятому етапі свого розвитку, стану економіки, рівня добробуту громадян країни та інших чинників.

**Механізму формування бюджетних ресурсів властива внутрішня єдність і одночасно специфічні особливості застосування.** Внутрішня єдність

зумовлена кінцевою метою цього процесу – наповнення бюджету у конкретно визначені терміни та у необхідному обсязі, а також обов’язковістю сплати податків і податкових платежів.

Структуру методів і джерел формування доходів бюджету та взаємозв’язок між ними відображено на рис. 4.4.

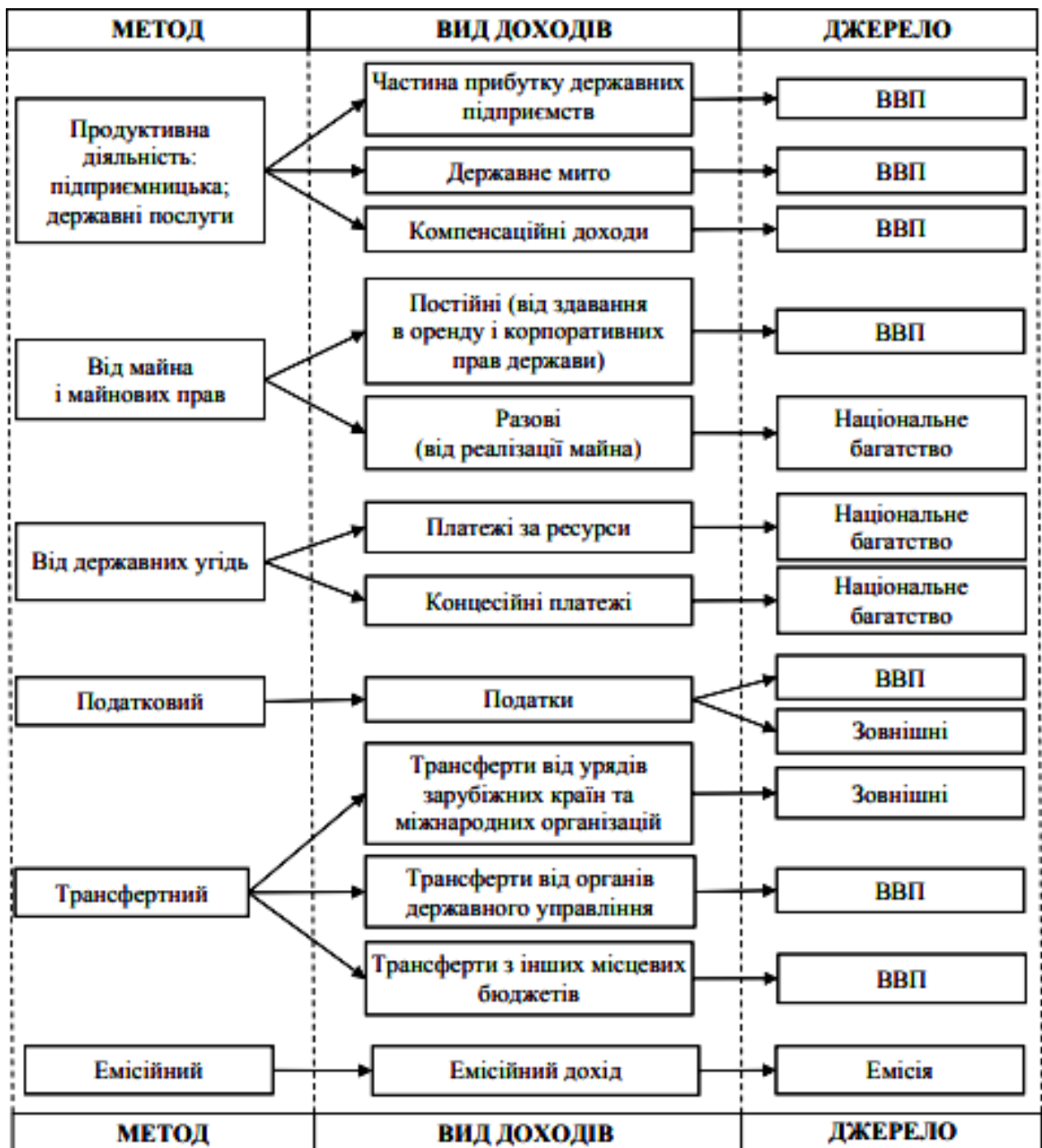


Рис. 4.4. Методи та джерела формування доходів бюджету

Доходи бюджету формуються у процесі функціонування та динамічного розвитку економічних відносин на другій стадії розширеного суспільного відтворення – на етапі розподілу. Саме через розподіл вони впливають на інші стадії, зокрема виробництво, обмін і споживання. Формування доходів бюджету є прерогативою держави, тому забезпечується відповідними державними органами на основі фінансового права.

Форми і методи механізму формування бюджетних ресурсів мають враховувати умови та специфіку дії об'єктивних економічних законів і закономірностей розвитку суспільства, особливості впливу різних чинників, форм і методів організації та здійснення державного регулювання макроекономічних процесів, наявність економічних інтересів різних суспільних груп.

У фінансовій теорії та практиці розрізняють такі основні методи формування доходів бюджету держави (рис. 4.5):

- продуктивна діяльність (підприємницька, державні послуги);
- від майна і майнових прав;
  - від державних угідь;
  - податковий;
  - трансфертний;
  - емісійний.

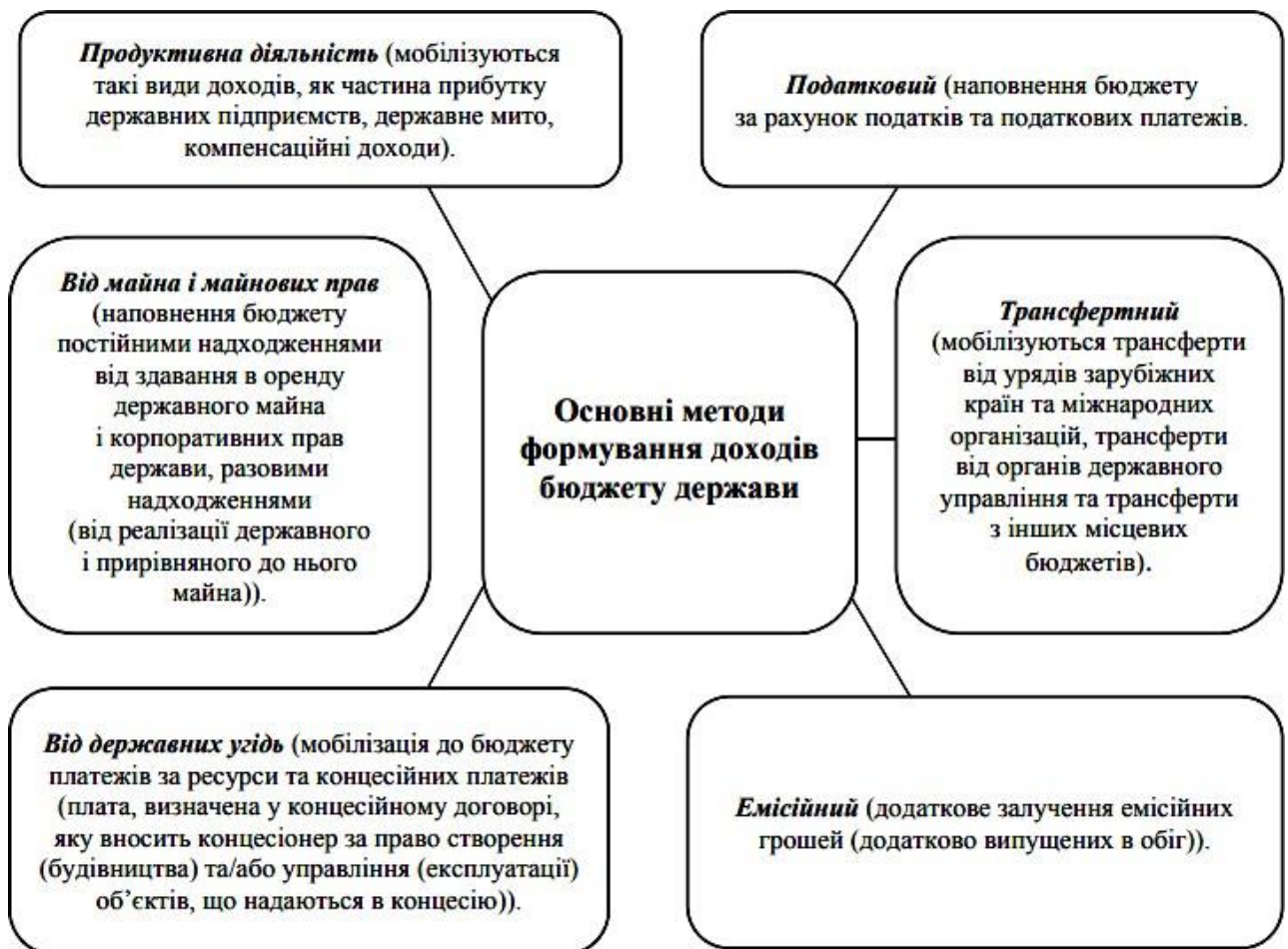


Рис. 4.5. Основні методи формування доходів бюджету держави

У процесі використання методу формування доходів від продуктивної діяльності (підприємницька, державні послуги) до бюджету мобілізуються такі види доходів, як частина прибутку державних підприємств, державне мито, компенсаційні доходи.

За допомогою методу формування доходів від майна і майнових прав забезпечується наповнення бюджету постійними надходженнями від здавання в оренду державного майна і корпоративних прав держави, а також разові надходження, зокрема від реалізації державного і прирівняного до нього майна.

Метод формування доходів від державних угідь дає можливість забезпечити мобілізацію до бюджету платежів за ресурси та концесійних платежів (плата, визначена у концесійному договорі, яку вносить концесіонер за право створення (будівництва) та/або управління (експлуатації) об'єктів, що надаються в концесію. Концесія – надання з метою задоволення громадських потреб уповноваженим органом виконавчої влади чи органом місцевого самоврядування на підставі концесійного договору на платній та строковій основі юридичній або фізичній особі (суб'єкту підприємницької діяльності) права на створення (будівництво) та/або управління (експлуатацію) об'єкта концесії (строкове платне володіння), за умови взяття суб'єктом підприємницької діяльності (концесіонером) на себе зобов'язань зі створення (будівництва) та/або управління (експлуатації) об'єктом концесії, майнової відповідальності та можливого підприємницького ризику).

Використовуючи податковий метод, держава наповнює бюджет податками та податковими платежами, які становлять  $\frac{3}{4}$  доходів бюджету.

Необхідність збалансування бюджетів в умовах міжбюджетних відносин зумовила використання трансфертного методу формування доходів бюджету, на основі якого мобілізуються до централізованого фонду грошових коштів держави трансферти від урядів зарубіжних країн і міжнародних організацій, трансферти від органів державного управління та трансферти з інших місцевих бюджетів.

Емісійний метод наповнення дохідної частини бюджету полягає у додатковому залученні емісійних грошей (додатково випущених в обіг) для покриття державних видатків у зв'язку з недостатнім обсягом мобілізованих усіма попередніми методами доходів. Такий метод має значні недоліки, оскільки зумовлює виникнення інфляції. Відповідно його використовують дуже рідко і в особливих умовах. Бюджетним кодексом України застосування емісійного методу заборонено.

Серед усіх методів формування доходів бюджету найважливішим вважають податковий. Податки, збори й обов'язкові платежі є основною формою участі держави у розподілі та перерозподілі ВВП з метою залучення його частки до основного централізованого фонду грошових коштів держави.

Мобілізація податкових надходжень передбачає активну участь держави у розподільних процесах, здійснення постійного контролю за грошовими потоками в державі з метою оптимального задоволення її економічних інтересів та всіх суб'єктів цих розподільних відносин, оскільки податкові платежі

забезпечують найбільшу частку надходжень бюджету.

Сучасна держава за допомогою оподаткування юридичних і фізичних осіб вилучає у своє розпорядження необхідну для неї частку ВВП. Зважаючи на те, що податки відображають матеріальну (видиму) частину економічних відносин, які виникають між державою і юридичними та фізичними особами з приводу примусового відчуження нею частини заново створеної вартості у грошовій формі, частка податків у ВВП характеризує їхню кількісну та якісну визначеність, роль держави у забезпеченні суспільного відтворення.

Отже, всі методи формування доходів бюджету, незважаючи на відмінності, взаємопов'язані між собою, взаємозумовлені та взаємодоповнюють один одного. У конкретних умовах держава може успішно маневрувати цими об'єктами для вирішення поточних і стратегічних завдань, відповідно до економічної ситуації, яка склалася на той чи інший момент.

Специфічним є позиковий метод формування надходжень бюджету (в окремих наукових джерелах його ототожнюють з методом формування доходів), який дає можливість наповнити державну казну за допомогою внутрішніх і зовнішніх позик, які, на відміну від усіх інших видів доходів, є лише тимчасовими надходженнями. За методологією розвинутих країн світу, позику визначають не як доходи бюджету, а як джерело його фінансування, а саме покриття дефіциту бюджету.

Успішне вирішення питань формування доходів бюджету залежить від пошуку відповідних джерел. У фінансовій науці та практиці виокремлено дві групи таких джерел:

- внутрішні;
- зовнішні.

До внутрішніх джерел належать такі:

- національне багатство;
- ВВП;
- емісія грошей.

За рахунок національного багатства забезпечують мобілізацію:

- методом формування доходів від майна і майнових прав: разових надходжень, зокрема виручки від реалізації державного і прирівняного до нього майна;

- методом формування доходів від державних угідь: платежів за ресурси, концесійних платежів. ВВП є джерелом надходжень при застосуванні:

- методу формування доходів від продуктивної діяльності (підприємницької, державних послуг);

- частки прибутку державних підприємств, державного мита, компенсаційних доходів;

- методу формування доходів від майна і майнових прав: постійних (від здавання в оренду і корпоративних прав держави) надходжень;

- податкового методу формування доходів: забезпечується мобілізація усіх податкових надходжень;

- трансфертного методу формування доходів: мобілізуються трансферти від органів державного управління, трансферти з інших місцевих

бюджетів.

Емісія грошей як джерела надходжень бюджету дає можливість сформувати у ньому емісійний дохід.

Зовнішні джерела наповнення доходів бюджету використовуються у процесі мобілізації:

- податковим методом: податків від зовнішньоекономічної діяльності та іноземних суб'єктів відносин;

- трансфертним методом: трансфертів від урядів зарубіжних країн і міжнародних організацій.

Конкретними джерелами доходів бюджету вважають такі:

- виручку від реалізації продукції та надання послуг (для податків на споживання, що містяться у ціні товару: податок на додану вартість, акцизний податок, мито);

- прибуток або капітал (для податку на прибуток тощо);

- валові витрати і собівартість продукції та послуг (для ресурсних платежів тощо);

- доходи фізичних осіб (для податку на доходи фізичних осіб тощо).

Основним джерелом формування доходів бюджету є ВВП. На стадії первинного розподілу ВВП держава, будучи учасником матеріального виробництва, одержує податки на споживання, які входять у ціну товарів та послуг (ПДВ, акцизний податок, мито).

У процесі перерозподілу ВВП мобілізуються усі інші види доходів. Загалом дохідна база бюджету безпосередньо залежить від обсягів ВВП. Відповідно найважливішим напрямом збільшення обсягів доходу бюджету є його динамічне зростання.

## **2. Склад і структура доходів бюджету України**

У дохідній частині бюджету зосереджується та частина вартості валового внутрішнього продукту, яка у процесі розподілу й перерозподілу доходів і нагромаджень може бути спрямована на розвиток економіки держави, соціальний захист населення, соціально-культурні заходи, потреби оборони, управління. Основне джерело доходів бюджету держави – ВВП, який створюється за рахунок праці фізичних осіб і діяльності суб'єктів господарювання у виробничій сфері. Складовою доходів є чистий дохід державного сектору господарства, який вважається власністю держави.

Основним видом доходів державного бюджету є податки, суть яких полягає у примусовому відчуженні державою частини новоутвореної вартості.

Відповідно до чинного законодавства доходи державного бюджету містять дві важливі складові: доходи загального фонду і доходи спеціального фонду бюджету.

До доходів Державного бюджету України відповідно до Бюджетного кодексу України належать: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти.

***До доходів загального фонду Державного бюджету України відповідно до ст. 29 Бюджетного кодексу України належать:***

- 25% податку на доходи фізичних осіб, що сплачується (перераховується) на відповідній території України (крім території міст Києва та Севастополя), та 60% – на території міста Києва;
- податок на доходи фізичних осіб від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці;
- військовий збір;
- 90% податку на прибуток підприємств (окрім податку на прибуток підприємств державної власності, що зараховується до загального фонду державного бюджету в повному обсязі, та податку на прибуток підприємств і фінансових установ комунальної власності);
- 37% рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування;
- 45% рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення);
- 70% рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату, яка зараховується до загального фонду державного бюджету у повному обсязі);
- 95% рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату (крім рентної плати за користування надрами в межах континентального шельфу та/або виняткової (морської) економічної зони України, яка зараховується до загального фонду державного бюджету в повному обсязі);
- податок на додану вартість;
- акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (крім акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), що сплачується платниками, які зареєстровані в Автономній Республіці Крим, – до доходів бюджету Автономної Республіки Крим);
- акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);
- ввізне мито;
- вивізне мито;
- рентна плата за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами і нафтопродуктопроводами територією України;
- рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України;
- 45% екологічного податку (крім екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря двоокису вуглецю стаціонарними джерелами забруднення, який зараховується до загального фонду державного

бюджету у повному обсязі; екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (в т. ч. накопичених) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їхніми виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензії строк, який зараховується до спеціального фонду державного бюджету у повному обсязі);

- єдиний податок, платником якого є електронний резидент (e-резидент);

- частина чистого прибутку (доходу) державних унітарних підприємств та їхніх об'єднань, що вилучається до державного бюджету відповідно до закону, та дивіденди (дохід), нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна власність;

- кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України «Про Національний банк України»;

- плата за розміщення тимчасово вільних коштів державного бюджету (крім коштів, отриманих вищими та професійно-технічними навчальними закладами від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, одержаних за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право);

- кошти, отримані закордонними дипломатичними установами України як плата за розміщення належних їм бюджетних коштів на поточних рахунках іноземних банків;

- платежі, пов'язані з перебуванням Чорноморського флоту Російської Федерації на території України, відповідно до укладеної 28 травня 1997 р. між урядом України і Російської Федерації Угоди про взаємні розрахунки, пов'язані з поділом Чорноморського флоту та перебуванням Чорноморського флоту Російської Федерації на території України;

- платежі, пов'язані з виконанням укладеної між Кабінетом Міністрів України та урядом Російської Федерації Угоди про участь Російської Федерації в розвитку соціально-економічної сфери м. Севастополя та інших населених пунктів, в яких дислокуються військові формування Чорноморського флоту Російської Федерації на території України;

- кошти від санкцій (штрафи, пеня тощо), що застосовуються відповідно до закону (крім штрафів, які зараховуються до доходів загального фонду бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва і Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, та бюджетів міст районного значення, сільських, селищних бюджетів);

- плата за надання адміністративних послуг (окрім плати за надання інших адміністративних послуг, що справляється за місцем надання послуг, яка зараховується до доходів загального фонду бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва і Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, та бюджетів міст районного значення, сільських, селищних бюджетів);

- адміністративний збір за державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їхніх обтяжень;

- 85% плати за надання відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, а також 85% плати за одержання інформації з інших державних реєстрів, держателем яких є центральний орган виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної правової політики і центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сферах державної реєстрації актів цивільного стану, державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань;

- плата за скорочення термінів надання послуг у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та їхніх обтяжень і державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, а також плата за надання інших платних послуг, пов'язаних з державною реєстрацією речових прав на нерухоме майно та їхніх обтяжень і державною реєстрацією юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців;

- плата за ліцензії на певні види господарської діяльності (крім плати, яка зараховується до доходів загального фонду бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва і Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, і бюджетів міст районного значення, сільських, селищних бюджетів);

- адміністративний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань (окрім адміністративного збору за проведення державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців і громадських формувань, що здійснюється виконавчими органами міських рад міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, районними, районними у містах Києві та Севастополі державними адміністраціями, виконавчими органами рад об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, який зараховується до місцевих бюджетів за місцем надання послуг, та адміністративного збору за проведення державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, що здійснюється виконавчими органами сільських, селищних, міських (міст районного значення) рад, який зараховується до місцевих бюджетів за місцем надання послуг;

- збори за підготовку до державної реєстрації авторського права і договорів, які стосуються прав автора на твір, та плата за одержання контрольних марок;

- плата за видачу дозволів на право ввезення на територію України, вивезення з території України або транзиту через територію України наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів;

- збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та



кошти від продажу таких дозволів;

- плата за виділення номерного ресурсу;
- плата за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання (реєстраційний збір);
- плата за оформлення посвідчення закордонного українця;
- кошти, отримані за вчинення консульських дій на території України, а також кошти, отримані за вчинення консульських дій за межами України;
- 50% виконавчого збору, стягнутого органами державної виконавчої служби;
- надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим державним майном (окрім орендної плати, яка належить до власних надходжень бюджетних установ);
- єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України;
- портовий (адміністративний) збір;
- плата за виконання митних формальностей органами доходів і зборів поза місцем розташування цих органів або поза робочим часом, установленим для них;
- кошти від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду, скарбів, які є пам'ятками історії та культури, майна, одержаного державою в порядку спадкування чи дарування;
- кошти від реалізації надлишкової космічної техніки військового та подвійного призначення;
- кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, нерухомого військового майна Збройних сил України та інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів та інших державних органів;
- відрахування від суми коштів, витрачених на рекламу тютюнових виробів та/або алкогольних напоїв у межах України;
- 20% надходжень до Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях;
- кошти, отримані від надання учасниками процедури закупівель як забезпечення їхньої тендерної пропозиції (пропозиції конкурсних торгів), які не підлягають поверненню цим учасникам у частині здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету;
- кошти, отримані від учасника – переможця процедури закупівлі під час укладення договору про закупівлю як забезпечення виконання цього договору, які не підлягають поверненню цьому учаснику-переможцю, в частині здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету;
- кошти від реалізації продуктів утилізації твердого ракетного палива;
- плата за надання державних гарантій та кредитів (позик), залучених державою, і плата за користування кредитами (позиками), залученими державою;
- плата за користування кредитом з державного бюджету;
- відсотки за користування пільговим довгостроковим державним

кредитом, наданим молодим сім'ям та саодиноким молодим громадянам на будівництво (реконструкцію) і придбання житла;

- збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, що відповідно до закону сплачуються при поданні ювелірних і побутових виробів з дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірною контролю та під час набуття права власності на легкові автомобілі, з операцій придбання (купівлі-продажу) нерухомого майна, з користування і надання послуг стільникового рухомого зв'язку;

- концесійні платежі щодо об'єктів державної власності;

- кошти від реалізації дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, отримані державною установою, уповноваженою на здійснення операцій з дорогоцінними металами і дорогоцінним камінням;

- 80% коштів, отриманих підприємствами, установами та організаціями, що утримуються за рахунок державного бюджету, за здані у вигляді брухту і відходів золото, платину, метали платинової групи, дорогоцінне каміння, і 50% коштів, отриманих цими підприємствами, установами та організаціями за здане у вигляді брухту і відходів срібло;

- 90% коштів від використання (реалізації) частини виробленої продукції, що залишається у власності держави відповідно до угод про розподіл продукції, та/або коштів у вигляді грошового еквівалента такої державної частини продукції (крім коштів від державної частини продукції, виробленої на ділянці надр у межах континентального шельфу і виняткової (морської) економічної зони України, що зараховуються до загального фонду державного бюджету в повному обсязі);

- 10% коштів від продажу земельних ділянок несільськогосподарського призначення або прав на них, що перебувають у державній власності до розмежування земель державної та комунальної власності (крім земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що перебувають у державній власності, на яких розташовані об'єкти, що підлягають приватизації); кошти від продажу земельних ділянок несільськогосподарського призначення або прав на них, що перебувають у державній власності, на яких розташовані об'єкти, що підлягають приватизації; кошти від продажу земельних ділянок несільськогосподарського призначення або прав на них, що перебувають у державній власності після розмежування земель державної та комунальної власності;

- кошти, отримані від секретаріату ООН, НАТО, ЄС, ОБСЄ або іншої міжнародної організації за участь України в міжнародних операціях з підтримання миру і безпеки;

- кошти, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів;

- інші доходи, які у встановленому порядку зараховуються до загального фонду державного бюджету.

***Джерелами формування спеціального фонду Державного бюджету України в частині доходів є:***

- акцизний податок з вироблених в Україні пального і транспортних засобів;

- акцизний податок з ввезених на митну територію України пального і транспортних засобів;
  - ввізне мито на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них;
  - судовий збір та надходження від звернення застави у дохід держави;
  - плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні;
    - 80% надходжень до Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях;
    - плата за проїзд платними автомобільними дорогами загального користування державного значення;
    - 50% надходжень від адміністративно-господарських штрафів за порушення законодавства про автомобільний транспорт;
    - 30% грошових стягнень за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища внаслідок господарської та іншої діяльності;
    - 15% плати за надання відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, а також 15% плати за одержання інформації з інших державних реєстрів, держателем яких є центральний орган виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної правової політики і центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сферах державної реєстрації актів цивільного стану, державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань;
    - екологічний податок, що справляється за утворення радіоактивних відходів (враховуючи вже накопичені) та/ або за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їхніми виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;
    - кошти, отримані відповідно до ст. 8 Закону України «Про впорядкування питань, пов'язаних із забезпеченням ядерної безпеки» (в т. ч. надходження заборгованості минулих років за цими коштами), та дохід від розміщення цих коштів у цінні папери відповідно до ст. 9 цього Закону України;
    - власні надходження бюджетних установ (у т. ч. наукових установ Національної академії наук України і галузевих академій наук), що утримуються за рахунок державного бюджету, в т. ч. числі орендна плата за користування військовим майном, майном Національної академії наук України і галузевих академій наук, 50% орендної плати за користування іншим майном, що належить бюджетним установам, які утримуються за рахунок державного бюджету;
    - надходження від реалізації матеріальних цінностей державного резерву;
    - надходження від реалізації розброньованих матеріальних цінностей

мобілізаційного резерву;

- надходження в рамках програм допомоги Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ;
- 50% виконавчого збору, стягнутого органами державної виконавчої служби;
- надходження до Фонду соціального захисту інвалідів;
- 10% рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення);
- 26% рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування;
- 50% надходжень від адміністративних штрафів за адміністративні правопорушення у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху, зафіксовані в автоматичному режимі;
- надходження від реалізації майнових прав на використання фільмів, вихідних матеріалів фільмів і фільмокопій, створених за кошти Державного бюджету України; від реалізації суб'єктами кінематографії, які отримали від держави субсидії на створення (виробництво) фільмів, телевізійних фільмів, телевізійних серіалів, майнових прав на використання таких фільмів, телевізійних фільмів, телевізійних серіалів, вихідних матеріалів фільмів, телевізійних фільмів, телевізійних серіалів та фільмокопій, а також від реалізації майнових прав на використання фільмів і фільмових матеріалів, які відповідно до планів виробництва Держкіно УРСР, Міністерства культури УРСР та їхніх правонаступників у 1953–1991 рр. створені (вироблені) за рахунок державних (бюджетних) коштів на державних кіностудіях та належать державі;
- платіж, що сплачується суб'єктом кінематографії за розгляд заяв щодо отримання державних субсидій на виробництво (створення) фільму (ігрового, анімаційного тощо), телевізійного фільму, телевізійного серіалу, для повернення частини кваліфікованих витрат, здійснених суб'єктом кінематографії при виробництві (створенні) фільму;
- 50% прибутків, отриманих від прокату та/або передачі прав на використання фільму (але не більше 50% від отриманої суми державної підтримки), що сплачуються до державного бюджету протягом строку дії авторського права на фільм суб'єктом кінематографії, який отримав державну субсидію на створення фільму у формах, передбачених п. 2 і 3 ч. 1 ст. 7 Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні», і на користь якого передано (відчужено) майнові права інтелектуальної власності, або особою, якій передано (відчужено) суб'єктом кінематографії, який створив фільм за такої державної підтримки, майнові права інтелектуальної власності на такий фільм у повному обсязі або частково і яка набула майнових прав на такий фільм;
- інші доходи, визначені законом про Державний бюджет України.

Якщо законом встановлено новий вид доходу державного бюджету, його зарахування до загального чи спеціального фонду визначається законом про Державний бюджет України на період до внесення відповідних змін до

Бюджетного кодексу України.

Місцевий бюджет відповідно до Бюджетного кодексу містить надходження і витрати на виконання повноважень органів влади Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування. Ці надходження і витрати становлять єдиний баланс відповідного бюджету.

**Стаття 63 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» встановлює, що доходи місцевих бюджетів це:**

1. Доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок власних джерел та закріплених у встановленому законом порядку загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

2. Доходи місцевих бюджетів районних у містах рад (у разі їх створення) формуються відповідно до обсягу повноважень, що визначаються відповідними міськими радами.

3. Склад доходів місцевих бюджетів визначається Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет України.

4. Доходи місцевого бюджету зараховуються до загального або спеціального фонду місцевого бюджету відповідно до вимог Бюджетного кодексу України і закону про Державний бюджет України.

5. У складі надходжень спеціального фонду місцевого бюджету виділяються надходження бюджету розвитку, які формуються відповідно до вимог Бюджетного кодексу України.

6. Кошти державного бюджету, що передаються у вигляді дотацій та субвенцій, затверджуються у законі про Державний бюджет України для кожного відповідного місцевого бюджету згідно з Бюджетним кодексом України.

7. Кошти, передані державою у вигляді дотацій та субвенцій, можуть розподілятися Верховною Радою АР Крим, обласними, міськими, районними радами між відповідними місцевими бюджетами та використовуватися для фінансування спільних проектів відповідних територіальних громад.

### **3. Податкові та неподаткові надходження бюджету**

Доходи бюджету – це надходження до відповідних бюджетів у вигляді податкових і неподаткових платежів, доходів від операцій з капіталом, офіційних трансфертів та доходів державних цільових фондів, включених до бюджету.

Доходи бюджету відповідно до ст. 9 Бюджетного кодексу України поділяють на такі види: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти.

**Податковими надходженнями визнаються встановлені Податковим кодексом України загальнодержавні та місцеві податки і збори.**

Їх групування наведено у табл. 4.1.

**Податкові надходження до бюджету відповідно до бюджетної класифікації**

<b>Код</b>	<b>Найменування</b>
<b>10000000</b>	<b>Податкові надходження</b>
<b>11000000</b>	<b>Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості</b>
11010000	Податок та збір на доходи фізичних осіб
11020000	Податок на прибуток підприємств
<b>12000000</b>	<b>Податки на власність</b>
<b>13000000</b>	<b>Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів</b>
13010000	Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів
13020000	Рентна плата за спеціальне використання води
13030000	Рентна плата за користування надрами
13060000	Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України
13070000	Плата за використання інших природних ресурсів
13080000	Рентна плата за транспортування
<b>14000000</b>	<b>Внутрішні податки на товари та послуги</b>
14020000	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)
14030000	Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)
14040000	Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів
14050000	Податки на окремі категорії послуг
14060000	Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування
14070000	Податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів
<b>15000000</b>	<b>Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції</b>
15010000	Ввізне мито
15020000	Вивізне мито
<b>16000000</b>	<b>Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів</b>
16010000	Місцеві податки і збори, нараховані до 1 січня 2011 р.
<b>17000000</b>	<b>Збори на паливно-енергетичні ресурси</b>
17060000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, нарахований до 1 січня 2016 р.
<b>18000000</b>	<b>Місцеві податки і збори</b>
18010000	Податок на майно
18020000	Збір за місця для паркування транспортних засобів
18030000	Туристичний збір
18040000	Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, що справлявся до 1 січня 2015 р.
18050000	Єдиний податок
<b>19000000</b>	<b>Інші податки та збори</b>
19010000	Екологічний податок
19020000	Надходження для фінансового забезпечення реалізації заходів, визначених п. 3 розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України
19050000	Збір за забруднення навколишнього природного середовища
19060000	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, нарахований до 1 січня

	2015 р.
19090000	Податки та збори, не віднесені до інших категорій

- Неподатковими надходженнями визнаються** (табл. 4.2):
- доходи від власності та підприємницької діяльності;
  - адміністративні збори і платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності;
  - власні надходження бюджетних установ;
  - інші неподаткові надходження.

Таблиця 4.2

**Неподаткові надходження до бюджету згідно з бюджетною класифікацією**

Код	ання
<b>20000000</b>	<b>Неподаткові надходження</b>
<b>21000000</b>	<b>Доходи від власності та підприємницької діяльності</b>
21010000	Частина чистого прибутку (доходу) державних або комунальних унітарних підприємств та їхніх об'єднань, що вилучається до відповідного бюджету, і дивіденди (дохід), нараховані на акції (частки) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна або комунальна власність
21020000	Кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України «Про Національний банк України»
21040000	Плата за розміщення тимчасово вільних коштів державного бюджету
21050000	Плата за розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів
21080000	Інші надходження
21090000	Кошти від використання (реалізації) частини виробленої продукції, що залишається у власності держави відповідно до угод про розподіл продукції, та/або кошти у вигляді грошового еквівалента такої державної частини продукції
21110000	Надходження коштів від відшкодування втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва
<b>22000000</b>	<b>Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності</b>
22010000	Плата за надання адміністративних послуг
22030000	Судовий збір та надходження від звернення застави у дохід держави
22060000	Кошти, отримані за вчинення консульських дій
22070000	Виконавчий збір
22080000	Надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим державним майном
22090000	Державне мито
22110000	Єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України
22130000	Орендна плата за водні об'єкти (їхні частини), що надаються в користування на умовах оренди Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, районними, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями, місцевими радами
22150000	Портовий (адміністративний) збір
22160000	Інші адміністративні збори та платежі

<b>24000000</b>	<b>Інші неподаткові надходження</b>
24010000	Кошти від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду (крім майна, конфіскованого за вчинення корупційного та пов'язаного з корупцією правопорушення)
24020000	Кошти від реалізації майна і надходження національної та іноземної валюти, конфісковані за рішенням суду за вчинення корупційного і пов'язаного з корупцією правопорушення (крім надходжень до цільового фонду для забезпечення оборони та безпеки держави)
24030000	Надходження сум кредиторської та депонентської заборгованостей підприємств, організацій та установ, щодо яких минув строк позовної давності
24040000	Кошти від реалізації надлишкової космічної техніки військового та подвійного призначення
24050000	Кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, нерухомого військового майна Збройних сил України й інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів та інших державних органів
24060000	Інші надходження
24110000	Доходи від операцій з кредитування та надання гарантій
24130000	Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження
24140000	Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій
24160000	Концесійні платежі
<b>25000000</b>	<b>Власні надходження бюджетних установ</b>
25010000	Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством
25020000	Інші джерела власних надходжень бюджетних установ

**Рекомендована література:**

Базова: [1, 2, 3, 4, 5, 7, 8]

Допоміжна: [6, 6, 10, 11, 12, 13, 16, 19, 20, 21, 24, 25, 31, 39, 41, 56, 60]

Інформаційні ресурси: [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10]

## **ТЕМА 5. СИСТЕМА ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ**

### **План**

1. Склад і структура видатків бюджету України. Економічна сутність видатків бюджету.
2. Класифікація видатків бюджету.
3. Бюджетне фінансування.

**Ключові слова:** видатки бюджету, бюджетне фінансування, поточні



видатки, видатки розвитку, державні дотації, розпорядники бюджетних коштів, єдиний кошторис доходів та видатків, нормування видатків.

## 2. Склад і структура видатків бюджету України. Економічна сутність видатків бюджету

**Державні видатки** - це грошові відносини, які складаються між державою і юридичними та фізичними особами в процесі розподілу й споживання частини вартості валового національного продукту, використання фондів фінансових ресурсів.

Соціально-економічну сутність державних видатків визначають природа і функції держави (політичні, економічні, соціальні, екологічні).

Щоб здійснювати свої функції, державі потрібні фінансові ресурси. Для цього вона акумулює, а далі перерозподіляє значну частину вартості валового національного продукту в грошовій формі. Державні видатки в усіх розвинутих країнах швидко збільшуються, перевищуючи темпи зростання національного продукту. Цей процес, зумовлений розширенням і ускладненням державних функцій, свідчить про те, що значна частина національного продукту примусово вилучається і перерозподіляється державою, що місце державних видатків у сукупному споживанні стає дедалі вагомим. При цьому чим більші масштаби перерозподілу сукупної вартості, тим сильніший вплив держави на виробництво і обмін національного продукту.

Слід розрізняти дефініції «державні видатки» та «видатки бюджету», які є складовими категоріально-понятійного апарату фінансової науки. **Державні видатки** - це економічна (фінансова) категорія, об'єктивне явище, а **видатки бюджету** - **фінансове поняття, пов'язане з діяльністю держави, суб'єктивними діями держави**. Державні видатки - ширша дефініція, ніж видатки бюджету. Вони включають як видатки бюджету, так і чисті витрати державних підприємств.

Узагальнення підходів до трактування поняття «видатки бюджету» наведено в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

### Узагальнення підходів до трактування поняття «видатки бюджету (державного бюджету)»

Автор	Визначення
Бюджетний кодекс України	«Видатки бюджету - це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом» <sup>2</sup>
Старостенко Г., Булгаков Ю. В.	«Видатки державного бюджету за своєю економічною сутністю є інструментом досягнення вищого критерію справедливості й корисності для кожного члена суспільства. Видатки бюджету повинні бути спрямовані на вирівнювання доходів окремих верств населення»

Василик О. Д., Павлюк К. В .	«Видатки бюджету за своєю економічною сутністю є інструментом розподілу й перерозподілу централізованого грошового фонду держави та його використання за цільовим призначенням для забезпечення суспільного добробуту» <sup>4</sup>
Булгакова С. О.	«Видатки бюджету - кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених сум надходжень до бюджету» <sup>5</sup>
Пасічник Ю. В.	«Видатки державного бюджету - це витрати держави на загальнодержавному рівні, які необхідні для виконання державою її функцій. Ці витрати виражають економічні відносини, на основі яких здійснюється використання централізованих коштів за напрямками, визначеними законом» <sup>6</sup>

**Видатки бюджету згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу України - кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом.**

*Видатки Державного бюджету України* передбачають бюджетні призначення, встановлені законом про Державний бюджет України на конкретні цілі, пов'язані з реалізацією програм та заходів.

Бюджетним кодексом України закріплено розмежування видатків між ланками бюджетної системи. Так, ст. 87 Бюджетного кодексу України передбачено перелік видатків Державного бюджету України на реалізацію заходів державного значення.

**Отже, до видатків, які здійснюються з Державного бюджету України, належать видатки на:**

- 1) державне управління: законодавчу і виконавчу владу, Президента України;
- 2) судову владу;
- 3) міжнародну діяльність; 4) наукову і науково-технічну діяльність;
- 5) національну оборону (окрім заходів та робіт з мобілізаційної підготовки місцевого значення);
- 6) правоохоронну діяльність, забезпечення безпеки держави та цивільний захист населення і територій (крім заходів у сфері захисту населення і територій від надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру в межах повноважень, встановлених законом);
- 7) забезпечення функціонування установ та закладів Збройних сил України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів, органів цивільного захисту, які перебувають у державній власності;
- 8) освіту;
- 9) охорону здоров'я: державні програми громадського здоров'я та

заходи боротьби з епідеміями; державні програми розвитку та підтримки закладів охорони здоров'я, що перебувають у державній власності, згідно з переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; програму державних гарантій медичного обслуговування населення;

- 10) соціальний захист та соціальне забезпечення;
- 11) культуру і мистецтво;
- 12) програми підтримки національних і державних телерадіокомпаній, суспільного телебачення та радіомовлення, преси, книговидання, державних інформаційних агентств;
- 13) фізичну культуру і спорт;
- 19) створення та поповнення державних запасів і резервів;
- 20) обслуговування державного боргу;
- 21) проведення виборів у випадках, передбачених законом, і всеукраїнських референдумів;
- 22) виплати за державними деривативами;
- 23) державне фінансове забезпечення політичних партій у формах, визначених законом;
- 24) інші програми, які мають винятково державне значення.

Сучасний етап розвитку бюджетних відносин характеризується посиленням ролі бюджетних витратків у процесі регулювання соціально-економічного розвитку держави та регіонів.

Основними передумовами забезпечення фінансової незалежності й автономії органів місцевого самоврядування є чіткий розподіл функціональних повноважень між органами державної влади і місцевого самоврядування та делегування останнім належних повноважень щодо надання суспільних благ і послуг. Вирішення цих проблем значною мірою визначає економічну самостійність регіонів країни, оскільки політична незалежність і фінансова забезпеченість місцевого самоврядування істотно впливає на формування демократичних і ринково орієнтованих систем.

**Видатки місцевих бюджетів** відображають ті самі економічні відносини, що й видатки Державного бюджету, але на місцевому рівні й з урахуванням регіональних особливостей.

У табл. 5.2 розмежовано видатки між окремими видами місцевих бюджетів в Україні.

Видатки, які здійснюються органами місцевого самоврядування на потреби територіальних громад, їхній обсяг і цільове спрямування визначаються відповідними рішеннями про місцевий бюджет; видатки, пов'язані із здійсненням районними, обласними радами заходів щодо забезпечення спільних інтересів територіальних громад, – відповідними рішеннями про районний та обласний бюджети.

## Розмежування видатків між окремими видами місцевих бюджетів

Види місцевих бюджетів	Види видатків місцевих бюджетів
<b>I група</b>	
Бюджети сіл, їхніх об'єднань, селищ, міст, бюджети ОТГ, бюджети міст Києва та Севастополя	Видатки на функціонування бюджетних установ та реалізацію заходів, які забезпечують необхідне першочергове надання публічних послуг і які розташовані найближче до споживачів.
<b>II група</b>	
Бюджети міст АР Крим та обласного значення, районні бюджети, бюджети ОТГ, бюджети міст Києва і Севастополя	Видатки на функціонування бюджетних установ та реалізацію заходів, які забезпечують надання основних публічних послуг для всіх громадян України.
<b>III група</b>	
Бюджет АР Крим, обласні бюджети, бюджети міст Києва і Севастополя	Видатки на функціонування бюджетних установ та реалізацію заходів, які забезпечують публічні послуги для окремих категорій громадян, або реалізацію програм, потреба в яких існує в усіх регіонах України.

Видатки місцевих бюджетів здійснюються відповідно до розмежування видатків між бюджетами, визначеного Бюджетним кодексом України, для виконання повноважень органів місцевого самоврядування.

До видатків, що здійснюються з бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, належать видатки на:

- 1) освіту;
- 2) охорону здоров'я;
- 3) соціальний захист і соціальне забезпечення;
- 4) державні культурно-освітні та театральні-видовищні програми (сільські, селищні та міські палаци і будинки культури, клуби, центри дозвілля, інші клубні заклади та бібліотеки; театри, районні (міські) бібліотеки або централізовані бібліотеки районної (міської) централізованої бібліотечної системи, музеї, виставки, палаци і будинки культури, школи естетичного виховання дітей, у тому числі заклади та установи комунальної власності, яким надано статус академічних, національних, зоопарки комунальної власності);
- 5) фізичну культуру і спорт: утримання та навчально-тренувальна робота дитячо-юнацьких спортивних шкіл усіх типів (окрім шкіл республіканського Автономної Республіки Крим і обласного значення), заходи з фізичної культури і спорту й фінансова підтримка місцевих осередків всеукраїнських громадських організацій фізкультурно-спортивної спрямованості та спортивних споруд місцевого значення.

**Видатки місцевих бюджетів здійснюються із загального та спеціального фондів місцевого бюджету відповідно до вимог Бюджетного кодексу України та закону про Державний бюджет України.**

У складі витрат спеціального фонду місцевого бюджету виділяються **витрати бюджету розвитку**.

Кошти бюджету розвитку спрямовуються на реалізацію програм

соціально - економічного розвитку відповідної території, пов'язаної зі здійсненням інвестиційної діяльності, проведення інших заходів, пов'язаних із розширенням відтворенням, а також на погашення місцевого боргу.

***Так, до витрат бюджету розвитку місцевих бюджетів належать такі:***

1) погашення місцевого боргу, в тому числі за рахунок субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту й утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах;

2) капітальні видатки, в тому числі капітальні трансферти іншим бюджетам (окрім капітальних видатків, що здійснюються за рахунок спеціально визначених Бюджетним кодексом України надходжень спеціального фонду місцевих бюджетів). Капітальні видатки бюджету розвитку спрямовуються на:

- соціально-економічний розвиток регіонів;
- виконання інвестиційних проектів;
- будівництво, капітальний ремонт та реконструкцію об'єктів соціально- культурної сфери і житлово-комунального господарства;
- будівництво газопроводів і газифікацію населених пунктів;
- будівництво і придбання житла окремим категоріям громадян відповідно до законодавства; збереження та розвиток історико-культурних місць України і заповідників;
- будівництво та розвиток мережі метрополітенів;
- придбання вагонів для комунального електротранспорту;
- розвиток дорожнього господарства;
- придбання шкільних автобусів та автомобілів швидкої медичної допомоги; оновлення матеріально-технічної бази комунальних закладів охорони здоров'я, комп'ютеризацію й інформатизацію закладів загальної середньої освіти і комунальних закладів охорони здоров'я; природоохоронні заходи; інші заходи, пов'язані з розширенням відтворенням;

3) внески органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування до статутного капіталу суб'єкта господарювання;

4) проведення експертного грошового оцінювання земельної ділянки, що підлягає продажу, за рахунок авансу, внесеного покупцем земельної ділянки;

5) підготовка земельних ділянок несільськогосподарського призначення або прав на них державної (до розмежування земель державної та комунальної власності) чи комунальної власності для продажу на земельних торгах і проведення таких торгів;

6) платежі, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань Автономної Республіки Крим чи територіальної громади міста;

7) розроблення містобудівної документації на місцевому та регіональному рівнях.

У табл. 7.3 представлено видатки, які можуть здійснюватися з усіх видів місцевих бюджетів України.

Таблиця 7.3

**Склад видатків місцевих бюджетів, які можуть здійснюватися з усіх місцевих бюджетів України**

<b>№</b>	<b>Видатки місцевих бюджетів спрямовані на:</b>
1.	місцеву пожежну охорону
2.	муніципальні формування з охорони громадського порядку
3.	органи місцевого самоврядування
4.	соціальний захист та соціальне забезпечення: програми місцевого значення стосовно дітей, молоді, жінок, сім'ї, в тому числі на підтримку діяльності молодіжних центрів; місцеві програми соціального захисту окремих категорій населення; програми соціального захисту малозабезпеченої категорії учнів закладів професійної (професійно-технічної) освіти; центри обліку та заклади соціального захисту для бездомних осіб, центри соціальної адаптації осіб, звільнених з установ виконання покарань; компенсаційні виплати за пільговий проїзд окремих категорій громадян; компенсації фізичним особам, які надають соціальні послуги громадянам похилого віку, особам з інвалідністю, дітям з інвалідністю, хворим, які не здатні до самообслуговування і потребують сторонньої допомоги; надання фінансової підтримки громадським об'єднанням ветеранів на виконання програм (проектів, заходів) відповідного адміністративно-територіального рівня
5.	місцеві програми розвитку житлово-комунального господарства та благоустрою населених пунктів
6.	культурно-мистецькі програми місцевого значення
7.	програми підтримки кінематографії та засобів масової інформації
8.	місцеві програми з розвитку фізичної культури і спорту
9.	типове проектування, реставрацію та охорону пам'яток архітектури
10.	транспорт, дорожнє господарство: регулювання цін (тарифів) на перевезення пасажирів у пасажирському транспорті за рішенням місцевого органу виконавчої влади та органу місцевого самоврядування відповідно до наданих повноважень; експлуатацію дорожньої системи місцевого значення (у тому числі роботи, що проводяться спеціалізованими монтажньо-експлуатаційними підрозділами); будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання доріг місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах, а також капітальний та поточний ремонт вулиць і доріг населених пунктів та інших доріг, які є складовими автомобільних доріг державного значення (як співфінансування на договірних засадах)
11.	заходи з організації рятування на водах
12.	обслуговування місцевого боргу

13.	програми природоохоронних заходів місцевого значення, заходи програм у сфері житлово- комунального господарства з будівництва та реконструкції водопровідних і каналізаційних очисних споруд, доочищення питної води, модернізації систем теплопостачання, заміни природного газу альтернативними видами палива, модернізації та ремонту ліфтового господарства, реконструкції та ремонту житлових будинків, оснащення житлового фонду будинковими засобами обліку енергоносіїв і споживання води, капітального ремонту, реконструкції, будівництва мереж зовнішнього освітлення вулиць, капітального ремонту гуртожитків, що передаються у власність територіальних громад, впровадження енергозберігаючих технологій
14.	управління комунальним майном
15.	заходи у сфері захисту населення і територій від надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру в межах повноважень, встановлених законом
16.	заходи та роботи з територіальної оборони та мобілізаційної підготовки місцевого значення
17.	проведення місцевих виборів у випадках, передбачених законом, та республіканських Автономної Республіки Крим і місцевих референдумів;
18.	членські внески до асоціацій органів місцевого самоврядування та їхніх добровільних об'єднань
19.	підвищення кваліфікації депутатів місцевих рад і посадових осіб місцевого самоврядування
20.	реалізацію програм допомоги і грантів міжнародних фінансових організацій та Європейського Союзу
21.	програми підтримки будівництва (реконструкції) житла для окремих категорій громадян
22.	пільги з послуг зв'язку, інші передбачені законодавством пільги
23.	місцеві програми підтримки здобуття професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та вищої освіти на умовах регіонального замовлення у відповідних закладах освіти
24.	інші програми, пов'язані з виконанням власних повноважень, затверджені Верховною Радою Автономної Республіки Крим, відповідною місцевою радою згідно із законом

### 3. Класифікація видатків бюджету

*Видатки бюджетів характеризуються певними спільними і відмінними рисами, що дає можливість їхню наукову класифікацію здійснювати за такими ознаками:*

- роллю у виробництві ВВП,
- роллю у відтворюючих процесах,
- соціально-економічним змістом та суспільним призначенням,

- рівнями бюджетної системи,
- рівнями повноважень,
- функціональним призначенням,
- відомчим призначенням,
- цільовим призначенням,
- програмним призначенням,
- формами фінансування,
- характером проведення і списання.

Так, за *роллю і місцем видатків у виробництві ВВП* їх можна поділити на дві групи: видатки, пов'язані з розвитком виробничої сфери і видатки, за допомогою яких забезпечується функціонування і розвиток сфери суспільних послуг. Обидва напрями для держави мають важливе значення і є об'єктивно необхідними. Будучи організатором відносин у виробничій сфері та власником виробничих засобів, держава зобов'язана вкладати кошти у розвиток тих підприємств та галузей, які визначають її могутність. Адже такі затрати швидко окупляться, сприяють значному збільшенню ВВП, що є матеріальною основою бюджету. Поряд з цим, значну частину бюджетних коштів держава змушена вкладати у розвиток сфери суспільних послуг, що є основною умовою її функціонування. Освіта, охорона здоров'я, культура, соціальне забезпечення, оборона, управління є тими підвалинами, які забезпечують існування та розвиток держави, якісне виконання нею своїх функцій. Розрізняючи роль у відтворюючих процесах, видатки бюджетів ділять на поточні і капітальні. Поточними вважаються видатки, спрямовані на забезпечення простого відтворення і які стосуються поточної діяльності перехідної мережі підприємств, організацій та установ.

Капітальні видатки – це видатки розвитку, пов'язані з розширенням відтворенням, які стосуються фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності. Використовуючи такий поділ видатків, у Бюджетному кодексі України передбачена можливість формування поточного бюджету і бюджету розвитку. Враховуючи поділ видатків за соціально-економічним змістом та суспільним призначенням, виділяють п'ять груп: видатки на економіку, видатки на соціально-культурні заходи, видатки на соціальний захист населення, видатки на оборону та видатки на управління. Це дасть можливість забезпечити бюджетними ресурсами всі напрями суспільної діяльності держави (економічної, соціальної, оборонної та управлінської) і створити базу для розробки функціональної класифікації видатків.

*За рівнями бюджетної системи* розрізняють видатки Державного бюджету України та видатки місцевих бюджетів. Обсяги та спрямування видатків першої групи визначаються щорічними законами про Державний бюджет України, а другої – рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та місцевих рад. Виділяючи різні види повноважень органів державної влади, управління та місцевого самоврядування, видатки бюджетів можна поділити на три групи – видатки на здійснення неделегованих державних повноважень (які не можуть бути передані місцевому самоврядуванню), видатки на здійснення делегованих повноважень і видатки на



здійснення власних повноважень.

*За функціональним призначенням* видатки бюджетів відповідно до функцій держави згідно з Бюджетним кодексом України та функціональною класифікацією діляться на десять таких груп (до 2001 р. цих груп нараховувалося 25): загальнодержавні функції; оборона; громадський порядок, безпека та судова влада; економічна діяльність; охорона навколишнього природного середовища; житлово-комунальне господарство; охорона здоров'я; духовний та фізичний розвиток; освіта; соціальний захист та соціальне забезпечення. Співвідношення видатків між цими групами визначається спрямованістю бюджетної політики. У зв'язку з необхідністю соціального захисту громадян з низьким рівнем доходів у сучасних умовах найбільша частка видатків спрямовується на соціальний захист та соціальне забезпечення. Процес розробки та виконання бюджетних програм і забезпечення бюджетних повноважень потребує у класифікації застосовувати таку ознаку, як відомче призначення. Класифікація видатків за відомчим призначенням здійснюється відповідно до відомчої класифікації, де кількість груп залежить від кількості головних розпорядників бюджетних коштів.

*За цільовим призначенням* видатки бюджетів поділяються на конкретні види відповідно до економічної класифікації. Такий підхід дає можливість забезпечувати ефективний фінансовий контроль за цільовим використанням коштів бюджету.

*Програмне призначення* передбачає поділ видатків за відповідними бюджетними програмами. Такі програми можуть бути довго-, середньо терміновими і річними. Перелік програм та обсягів різних видатків на їхнє виконання визначається щорічно законом про Державний бюджет України, рішеннями місцевих рад про відповідні бюджети.

Використання прогресивних видів класифікації видатків, зокрема програмної, є кроком уперед. Однак це застосовується повільно, спостерігається поєднання відомчого і програмного фінансування, причому програми, як правило, мають яскраво виражений відомчий характер. За характером проведення і списання видатки бюджетів ділять на касові і фактичні. Касовими вважаються грошові видатки бюджету і бюджетних установ, тобто оплата з реєстраційних чи інших рахунків розпорядників бюджетних коштів іншим суб'єктам, виплата грошових коштів з каси на видатки, передбачені бюджетом.

Фактичні видатки – це дійсні витрати установ. Як правило, касові і фактичні видатки не збігаються. Відповідно до Бюджетного кодексу України видатки на здійснення повноважень, що виконуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, поділяються на три групи:

– видатки на забезпечення конституційного ладу держави, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші видатки, які не можуть бути передані на виконання Автономної Республіки Крим та місцевому самоврядуванню. Джерелом здійснення цих видатків за чинним законодавством є кошти Державного бюджету України;

– видатки, які визначаються функціями держави та можуть бути

передані на виконання Автономної Республіки Крим і місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності;

– видатки на реалізацію прав та обов'язків Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, які мають місцевий характер і визначені законами України.

Використовуючи бюджетні важелі та інструменти розподілу і перерозподілу ВВП, держава за допомогою прямих і непрямих форм бюджетного фінансування зможе суттєво змінити економічні пропорції, особливо щодо галузевої та територіальної структур суспільного виробництва. Видатки бюджету у ринкових умовах доцільно переорієнтовувати у напрямку їхнього впливу на господарську кон'юнктуру і рівень ділової активності підприємств, організацій, установ та галузей вітчизняної економіки.

Завдяки бюджетному фінансуванню можна впливати на різні сторони господарювання, сприяючи перспективному оновленню виробничих фондів, швидкому впровадженню у виробництво науково-технічних досягнень, підвищенню рентабельності. Цьому ж має слугувати відмова від дотацій з бюджету нерентабельних підприємств, їхнє закриття або перепрофілювання. Створення принципово нового механізму бюджетного фінансування науки, удосконалення державної системи підготовки і перепідготовки кадрів для народного господарства й інші бюджетні заходи мають стимулювати наукові відкриття і нові технічні досягнення, скорочувати строки впровадження їх у виробництво, а в підсумку – бути каталізатором пришвидшення науково - технічного прогресу.

Функціональний поділ видатків дає змогу виявити пропорції в розподілі бюджетних коштів і, змінюючи їх, досягати необхідних зрушень у галузевій структурі суспільного виробництва. Бюджетні асигнування мають забезпечити вирішення найважливіших і масштабних державних завдань: фінансування пріоритетних заходів, пов'язаних з пришвидшенням розвитку основних галузей економіки, створення фінансових можливостей для удосконалення виробничої та соціальної інфраструктур.

Зменшення обсягу бюджетного фінансування витрат у народному господарстві пояснюється тим, що до мінімуму зводиться участь держави у виробничих інвестиціях за рахунок скорочення централізованих капітальних вкладень; послідовно виконується програма приватизації державної власності та скорочується сфера державної економіки.

Тенденція до зменшення бюджетних видатків на народне господарство не може закінчитися повною відмовою від бюджетного фінансування цих витрат. А за умов ринку теж залишаться такі видатки, які потребують обов'язкового залучення державних коштів, оскільки, по-перше, триває функціонування державного сектору економіки, котрий потребує розробки державних інвестиційних програм, згідно з якими і здійснюється бюджетне фінансування капітальних витрат. По-друге, для стабілізації економіки та розвитку підприємництва потрібна фінансова допомога держави у вигляді бюджетних субсидій, субвенцій. Значні бюджетні кошти щороку

спрямовуватимуться на фінансування соціально-культурних заходів. Вони дають змогу державі розвивати систему освіти, культури, задовольняти мінімальні потреби населення в медичному обслуговуванні, здійснювати соціальний захист громадян, підвищувати рівень їхнього соціального забезпечення.

### 3. Бюджетне фінансування

Безповоротне та безвідплатне виділення коштів з бюджету називається **бюджетним фінансуванням**. Воно передбачає спрямування та використання бюджетних ресурсів на розширене відтворення, підвищення рівня життя населення, задоволення суспільних потреб і забезпечення інших безпосередніх державних заходів. Обсяг, своєчасність і повнота фінансування значною мірою залежать від рівня централізації фінансових ресурсів і мобілізації коштів до бюджету.

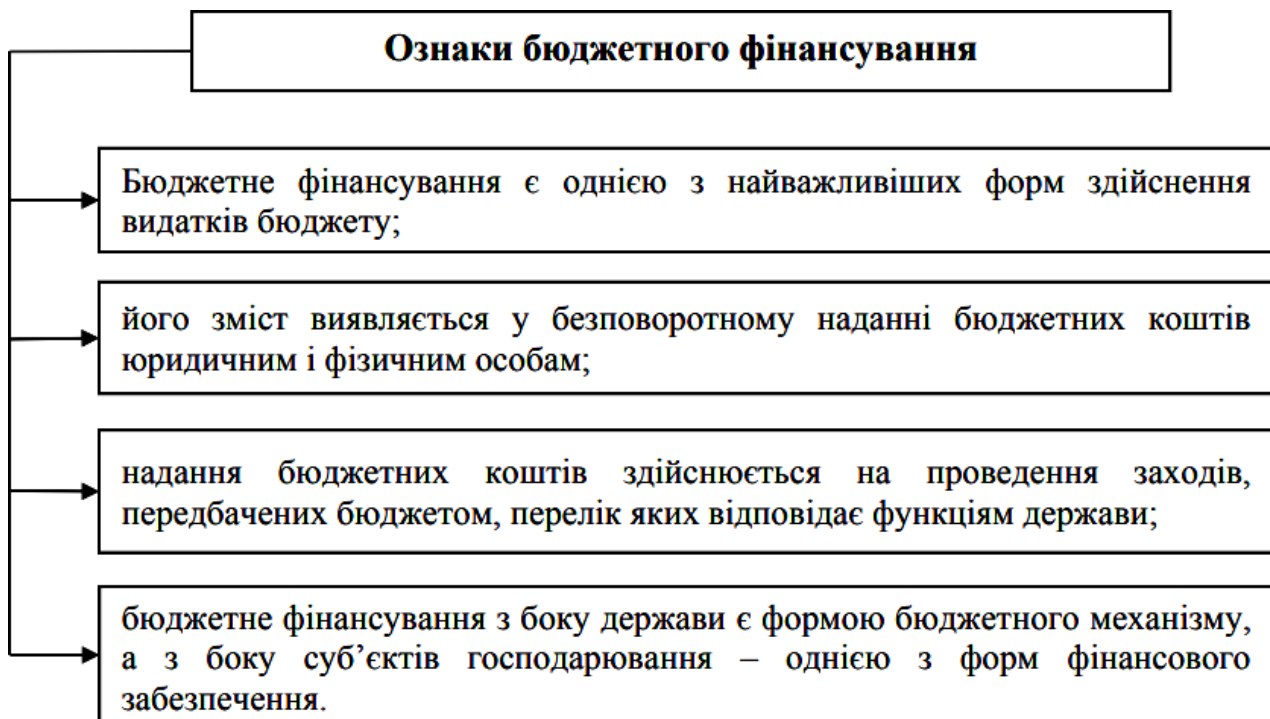
Роль і значення бюджетного фінансування визначаються моделлю фінансових відносин у суспільстві. Оскільки в Україні за допомогою бюджету розподіляється третина ВВП, можна стверджувати, що бюджетне фінансування займає провідне місце у системі фінансового забезпечення суспільних потреб. Отже, одним з найважливіших завдань сучасної фінансової науки і практики є посилення активного впливу цього виду фінансування на всі без винятку сторони соціально-економічного розвитку.

В економічній літературі бюджетне фінансування розглядається у широкому та вузькому розумінні (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Зміст бюджетного фінансування

Ознаки бюджетного фінансування подано на рис. 5.2.



**Рис. 5.2. Ознаки бюджетного фінансування**

Таким чином, **бюджетне фінансування** – це сукупність грошових відносин, пов'язаних з розподілом і використанням централізованого фонду грошових ресурсів держави, які здійснюються шляхом безповоротного та безоплатного надання бюджетних коштів юридичним і фізичним особам на проведення заходів, передбачених бюджетом. Основою для бюджетного фінансування є затверджений бюджет і бюджетний розпис. Бюджетне фінансування здійснюється у встановленому Бюджетним кодексом України порядку органами Державної казначейської служби України.

Роль бюджетного фінансування визначається передусім тим, що є основним методом забезпечення прогресивних зрушень в економічній структурі. За допомогою бюджетного фінансування створюються умови і забезпечується розвиток традиційних і нових галузей виробництва, соціально-культурної сфери, підвищується рівень матеріального добробуту населення, посилюється роль держави у світовому та європейському товариствах.

**Система бюджетного фінансування охоплює принципи та форми надання бюджетних коштів суб'єктам господарювання (рис. 5.3).**

**Бюджетне фінансування базується і здійснюється на основі наукових принципів.** Ураховуючи сутність бюджетного фінансування, його внутрішні якісні характеристики, принципами цього фінансування у фінансовій науці та практиці визначено такі: безповоротність; безоплатність; безстроковість; плановість; цільовий характер; фінансування не під план, а відповідно до виконання планів за виробничими показниками, мережами, штатами і контингентами; ефективне використання коштів; фінансування в міру надходження доходів; оптимальне поєднання усіх джерел фінансування; дотримання режиму економії; повнота; справедливість і неупередженість; публічність та прозорість; контрольованість. При формуванні цих

принципів, їхньому трактуванні доцільно базуватися на принципах бюджетної політики, оскільки бюджетне фінансування є інструментом її реалізації.

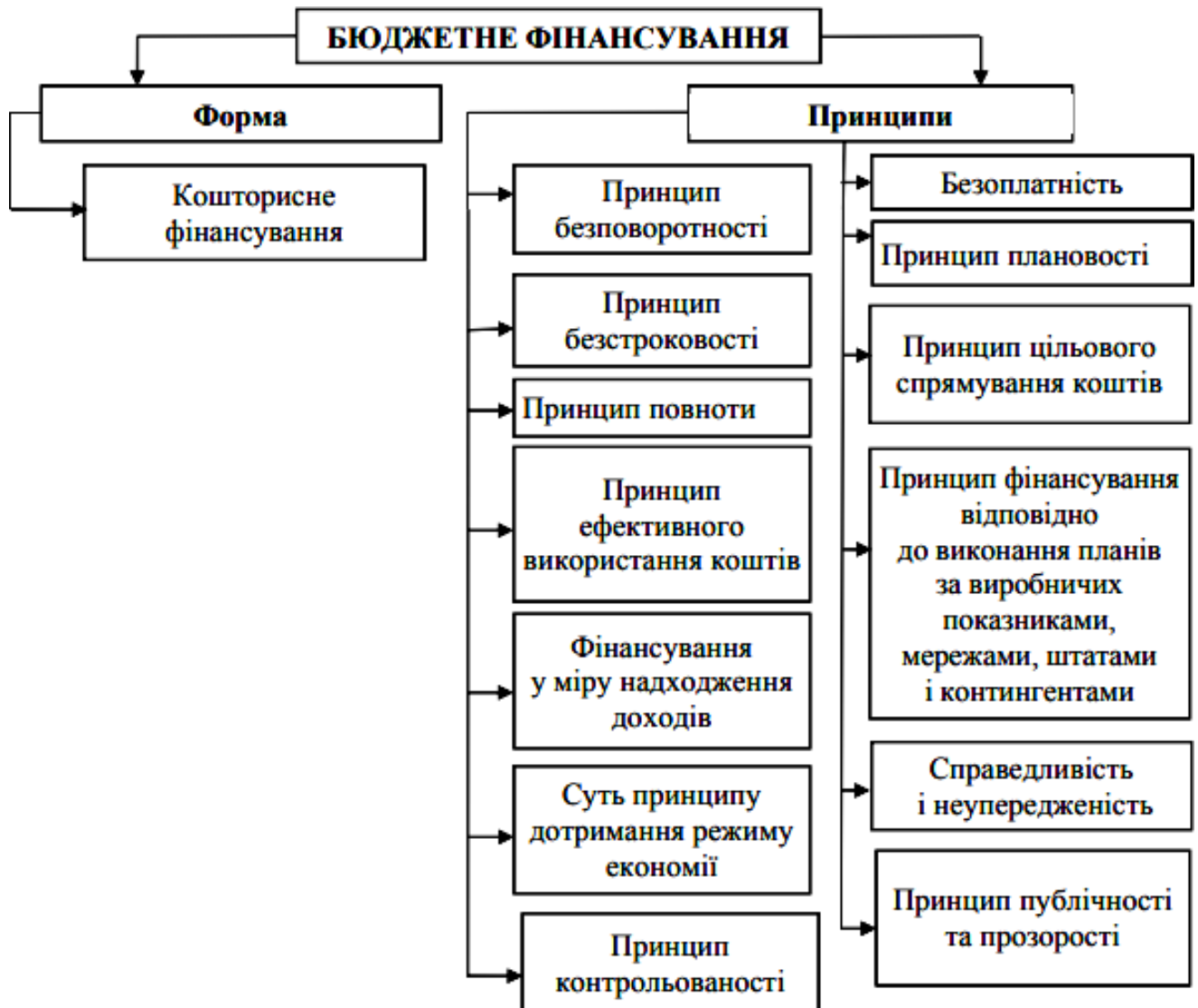


Рис. 5.3. Форма та принципи бюджетного фінансування

*Принцип безповоротності* означає, що бюджетні кошти, надані відповідним розпорядникам та отримувачам на фінансування економіки, соціально-культурної сфери, соціального захисту населення, управління, оборону тощо, не потребують повернення та прямого відшкодування. Безоплатність полягає у відсутності плати за виділені з бюджету кошти. Принцип безстроковості – це надання бюджетних коштів без встановлення термінів їхнього повернення.

*Принцип плановості* означає, що витрати з державного бюджету визначаються законом про державний бюджет України на кожний рік. Обсяг витрат та цільове спрямування коштів місцевих бюджетів ухвалюються рішенням сесій відповідних місцевих рад. Витрати суб'єктів бюджетних відносин відображаються у фінансових планах і кошторисах установ, балансах

доходів та витрат підприємств, об'єднань, міністерств і відомств.

**Принцип цільового спрямування коштів** полягає у тому, що кошти плануються, відпускаються і використовуються на суворо визначені цілі та заходи відповідно до затверджених фінансових планів.

Суть **принципу фінансування** не під план, а відповідно виконання планів за виробничими показниками, мережами, штатами і контингентами, означає, що бюджетні кошти виділяються не автоматично згідно із сумами, затвердженими у бюджеті чи фінансових планах, а з урахуванням фактичних обсягів виробництва і реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг, чисельності штатних посад, кількісних та якісних показників роботи.

**Принцип ефективного використання коштів** має за мету одержання суспільно необхідного результату за мінімальних витрат фінансових ресурсів. Практичне здійснення цього принципу супроводжується вдосконаленням форм і методів оперативного управління виробничою та фінансовою діяльністю, розробкою додаткових важелів і стимулів, спрямованих на скорочення витрат та інтенсифікацію виробництва.

Фінансування в міру надходження доходів забезпечується шляхом виділення наявних у бюджеті ресурсів у порядку фінансування тільки після того, як такі кошти надійними у вигляді доходів до відповідного бюджету.

**Принцип оптимального поєднання усіх джерел фінансування**, зокрема власних, кредитних та бюджетних, полягає у тому, що під час визначення обсягу фінансування як держава, так і вищестоящі органи враховують наявність власних коштів, можливості одержання банківського кредиту і лише тоді, коли неможливо покрити витрати із зазначених джерел, вирішується питання про бюджетне або відомче фінансування.

**Принцип дотримання режиму економії** застосовується у процесі використання ресурсів і виявляється у зменшенні норм витрат, раціональному використанні всіх наявних у суб'єкта бюджетних відносин ресурсів (матеріальних, трудових, і фінансових).

**Принцип повноти** означає, що всі видатки бюджетних установ здійснюються з одного бюджету за рахунок коштів загального і спеціального фондів. Усі позабюджетні кошти бюджетних установ перед використанням зараховуються до бюджету як доходи спеціального фонду.

**Справедливість і неупередженість** забезпечується тим, що бюджетне фінансування здійснюється на засадах справедливого та неупередженого розподілу бюджетних ресурсів між усіма без винятку розпорядниками і отримувачами коштів.

Суть **принципу публічності та прозорості** полягає в оприлюдненні показників звітів про виконання фінансових планів у частині використання бюджетних коштів їхніми розпорядниками й отримувачами, а також відкритому прийнятті відповідних рішень.

**Принцип контрольованості** наявний за здійснення усіх виробничих, господарських і фінансових операцій у фінансуванні державних витрат. Контроль виконання дає можливість викрити недоліки й помилки у фінансовій діяльності, вжити заходів до їхнього усунення, а також отримати зустрічну

інформацію для перспективного й поточного планування державних витрат як під час визначення цільового спрямування коштів, так і їхнього обсягу.

У теорії та практиці бюджетного фінансування виділяють кошторисне фінансування як його форму.

**Кошторисне фінансування** – це виділення державою бюджетних коштів відповідно до затверджених бюджетів і бюджетних розписів суб'єктам господарювання (розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів) на цілі, передбачені їхніми основними фінансовими планами – кошторисами. У процесі кошторисного фінансування відбувається забезпечення державними грошовими коштами установ і організацій соціально-культурної сфери, оборони, органів державного управління. Вони отримують кошти на своє утримання із бюджету на підставі фінансових документів – кошторисів. Так фінансується бюджетна сфера. Установи й організації, які діють у цій сфері, є бюджетними установами.

До бюджетної сфери належать соціально-культурні заходи й установи, фундаментальні дослідження, національна оборона, правоохоронна діяльність і органи безпеки, судова система й органи прокуратури України, утримання законодавчої та виконавчої влади держави.

Процес бюджетного фінансування (встановлення бюджетних призначень головним розпорядникам бюджетних коштів, виділення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, взяття ними бюджетних зобов'язань та здійснення платежів) проводиться у встановленому Бюджетним кодексом України порядку.

**Бюджетне призначення** – це повноваження, яке надано головному розпоряднику коштів бюджету законом України про державний бюджет, постановою Верховної Ради Автономної Республіки Крим, рішенням місцевої ради про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження, яке дає можливість Міністерству фінансів України, Державній казначейській службі України або місцевому фінансовому органу надавати бюджетні асигнування для здійснення платежів на конкретні заходи за рахунок коштів відповідного бюджету.

**Бюджетне зобов'язання** – це будь-яке відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього самого періоду або у майбутньому.

Будь-які бюджетні зобов'язання та платежі з бюджету здійснюються лише за наявності відповідного бюджетного призначення. Бюджетні призначення встановлюються законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) у порядку, визначеному Бюджетним кодексом України.

**Бюджетне асигнування** – це повноваження розпоряднику бюджетних коштів на взяття зобов'язань та витрачання бюджетних коштів на конкретну мету в процесі виконання бюджету, яке надано відповідно до бюджетного призначення. Бюджетні асигнування мають забезпечити вирішення найважливіших і масштабних державних завдань: фінансування пріоритетних

заходів, пов'язаних з прискоренням розвитку основних галузей економіки, створення фінансових можливостей для удосконалення виробничої та соціальної інфраструктур.

Видатки бюджету у ринкових умовах доцільно переорієнтовувати у напрямку їхнього впливу на господарську кон'юнктуру і рівень ділової активності підприємств, організацій, установ та галузей вітчизняної економіки. Завдяки бюджетному фінансуванню можна впливати на різні сторони господарювання, сприяючи перспективному оновленню виробничих фондів, швидкому впровадженню у виробництво науково-технічних досягнень, підвищенню рентабельності. Цьому має сприяти також відмова від дотацій із бюджету нерентабельних підприємств, їхнє закриття або перепрофілювання.

***Рекомендована література:***

Базова: [1, 2, 3, 4, 5, 7, 8]

Допоміжна: [1, 5, 15, 17, 23, 27, 28, 29, 31, 35, 37, 39, 41, 46, 50]

Інформаційні ресурси: [1, 5, 6, 7, 8, 9, 10]

**ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2.  
ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ  
ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

**ТЕМА 6. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ**

**План**

1. Поняття і функції податків.
2. Елементи податків.
3. Види прямих податків.
4. Непрямі податки, їх переваги та недоліки.
5. Загальнодержавні і місцеві податки і збори.

*Ключові слова:* податок, збір, податкова система, елементи податку, Податковий кодекс України, загальнодержавні податки, місцеві податки та збори, права платника податків, обов'язки платника податків, об'єкт оподаткування, база оподаткування, одиниця виміру бази оподаткування, ставка податку, базова (основна) ставка, гранична ставка податку, абсолютна (специфічна) ставка податку, відносна (адвалорна) ставка податку, обчислення суми податку, податковий період, базовий податковий (звітний) період, види податкового періоду.



## 1. Поняття і функції податків

Податки є однією із найважливіших фінансових категорій. Історично це найдавніша форма фінансових відносин між державою та суспільством. Саме для забезпечення виконання функцій держави і були запроваджені податки.

*За економічним змістом податки* - це фінансові відносини між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій.

Слід підкреслити, що інтерпретація податків через термін «відносини» характерна для пострадянських економістів.

Західна наука не вдається до розгляду економічного змісту оподаткування, трактуючи податки як обов'язкові платежі, які є основним джерелом державних доходів, використовуваних для фінансування суспільних благ і послуг, а також для впливу на соціально-економічні процеси.

Крім того, у визначеннях західних економістів звертається увага на примусовість та безеквівалентність стягнення податків, демократичний процес їх установа, а також їх альтернативність до емісій та позик.

Централізований фонд грошових коштів держави може бути сформованим як за рахунок податків, так і за рахунок інших надходжень, таких як плата, збори та інші платежі.

В країнах з розвинутою ринковою економікою податки використовуються як ефективно знаряддя державного регулювання соціально-економічних процесів у суспільстві.

Одним із найважливіших питань фінансової науки є визначення змісту економічної категорії «податок».

Для цього виявимо специфічні риси, які відрізняють її від інших.

**Податки** – це обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб, що стягуються до бюджету держави (державного і місцевих) та державних цільових фондів.

На відміну від зборів та інших обов'язкових платежів, які стягуються до фондів загальнообов'язкового соціального страхування (наприклад, пенсійного фонду, фонду соціального страхування на випадок безробіття), податки не мають конкретного цільового призначення. Використовувати збори не за призначенням не дозволяється.

Податку властива індивідуальна безоплатність. Це означає, що при його стягненні держава не бере на себе обов'язку щодо надання кожному окремому платнику певного еквіваленту, рівного їх платежу.

**Податки** – це обов'язковий вид платежу. Обов'язковість виражається у тому, що за порушення встановленого терміну сплати, розміру платежу, ухилення від сплати передбачена відповідальність платника, тобто існує необхідність примусового виконання даного платежу, що відрізняє його від добровільної пожертви.

Для податку характерна регулярність його стягнення, а це означає, що даний платіж вноситься періодично, в чітко встановлені законодавством строки.

**Податок** – категорія не тільки економічна, але й правова. Правовий зміст проявляється через систему специфічних зобов'язань, правових норм, інститутів.

Отже, податки встановлюються виключно державою на підставі закону за юридично закріпленими правилами.

**Встановлення державою податків – це своєрідна форма прояву її державного суверенітету і здійснення належних функцій владності.**

Мобілізація і використання податкових надходжень отримують правове обґрунтування, стають об'єктом контролю з боку законодавчих структур.

**Основними характерними особливостями податку є:**

1. Справляється на умовах безповоротності. Повернення податку можливе тільки в разі його переплати або тоді, коли законодавством передбачені пільги щодо даного податку.

2. Має односторонній характер встановлення. Оскільки податок сплачується з метою покриття суспільних потреб, які в основному відокремлені від індивідуальних потреб конкретного платника, то він є індивідуально безповоротний. Сплата податку не породжує зустрічного зобов'язання держави вчиняти будь-які дії на користь конкретного платника;

3. Може бути сплачений лише до бюджету, а не до іншого грошового централізованого або децентралізованого фонду;

4. Не має цільового призначення.

5. Є виключно атрибутом держави і базується на актах вищої юридичної сили.

**ПКУ Стаття 6. Поняття податку та збору**

6.1. Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПКУ.

6.2. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій. (Еквівалентність).

**Відрахування** – цільове спрямування.

Таким чином, логіка аналізу характерних ознак податків дає можливість визначити дану категорію.

**Податки** - це встановлені вищим органом законодавчої влади обов'язкові платежі, які сплачують фізичні та юридичні особи до бюджету у розмірах і термінах, передбачених законодавством. Це власність держави у грошовій формі, право на яку реалізує фіска і перетворює у джерело суспільного багатства. На відміну від фінансів, податкові взаємовідносини мають односторонній характер - від платників до держави.

У фінансовій науці існує певна проблема - які платежі державі слід вважати податками, а які ні. Адже частина коштів юридичних і фізичних осіб вносять не до бюджетів, а до інших централізованих фондів фінансових ресурсів.

У фінансовій термінології застосовують три терміни, що відображають платежі державі:

- 1.плата;
- 2.відрахування;
- 3.податок.

**Плата** передбачає певну еквівалентність відносин платника з державою.

**Відрахування** передбачають цільове призначення платежів. Використання цих коштів може бути повним або частковим за призначенням. Так повністю використовуються за призначенням відрахування і внески у державні цільові фонди – Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань та інше. Часткове цільове призначення мають відрахування на геологорозвідувальні роботи.

**Податки** – встановлюються для утримання державних інститутів і для фінансового забезпечення виконуваних ними функцій держави – соціальної, економічної, оборонної та управлінської. Податки не мають ні елементів конкретного еквівалентного обліку, ні конкретного цільового призначення.

Як відомо, функція – це зовнішній вияв властивостей будь-якого об'єкта в даній системі відносин. Щодо економічної категорії податку, то функції означають виявлення сутності в дії, тобто суспільного її призначення як інструменту вартісного розподілу і перерозподілу доходів держави.

Вивчаючи функції податків, необхідно звернути увагу на те, що серед економістів не існує єдиної точки зору щодо функцій, які виконують податки. Усі науковці мають єдину точку зору щодо існування фіскальної функції податків. Крім цього основною функцією податків вважається регулююча функція.

Тому, можна стверджувати, що в сучасних умовах податки виконують дві функції: **фіскальну та розподільчо-регулюючу (економічну).**

**Фіскальна функція** – основна та характерна для всіх держав. Суть її полягає в тому, що за допомогою податків формуються державні грошові фонди та створюються матеріальні умови для функціонування держави.

Фіскальна функція податків забезпечує перерозподіл частини фінансових ресурсів суспільства та акумулювання коштів у бюджеті усіх рівнів. Реалізація функції забезпечується за рахунок податкового контролю та застосування інструментарію податкової відповідальності (штрафів, пені), які забезпечують максимальну мобілізацію податків та створюють перешкоди до ухилення від їх сплати.

Для реалізації фіскальної функції важливе значення має постійність і стабільність надходження коштів у розпорядження держави. При цьому формування доходів державного бюджету на основі стабільного і централізованого стягнення податків перетворює саму державу на великого економічного суб'єкта.

Завдяки фіскальній функції реалізується головне призначення податків: формування та мобілізація фінансових ресурсів держави. Решта функцій оподаткування – похідні від фіскальної функції.

У фіскальній функції закладено протиріччя між необхідністю постійного та все більшого розширення дохідної бази держави та можливо обмеженими подібностями членів суспільства забезпечити таке збільшення.

**Регулююча** функція полягає в тому, що за допомогою податків відбувається перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту між державою та її суб'єктами.

Регулююча функція оподаткування – спрямована на вирішення за допомогою податкових механізмів тих чи інших завдань економічної політики держави. Податкове регулювання реалізується через систему пільг та систему податкових платежів та зборів.

*У рамках регулюючої функції оподаткування виділяють три підфункції: стимулюючу, дестимулюючу та відтворювальну.*

Стимулююча підфункція оподаткування спрямована на підтримку розвитку тих чи інших економічних процесів, галузей економіки, сфер діяльності, суб'єктів господарювання. Вона реалізується через систему податкових пільг. Мета застосування податкових пільг – скорочення розміру податкових зобов'язань платника податків.

Дестимулююча підфункція оподаткування спрямована на встановлення через податковий тягар перешкод для розвитку будь-яких небажаних явищ та процесів. Так, наприклад, мито може бути встановлене як обмежувачий інструмент небажаного ввезення чи вивезення товарів; підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби обумовлюватиме скорочення тютюнокуріння.

Відтворювальна підфункція призначена для акумуляції коштів на відновлення використуваних ресурсів. Цю підфункцію виконують відрахування на відтворення мінерально-сировинної бази, наприклад рентна плата.

Регулююча функція має особливе значення у сучасних умовах антикризового регулювання, активного впливу держави на економічні та соціальні процеси. Ця функція пов'язана у тимчасовому аспекті з розподілом податкових платежів між юридичними та фізичними особами, сферами та галузями економіки, державою загалом та її територіальними утвореннями. Ця функція дозволяє регулювати доходи різних груп населення, наприклад, при оподаткуванні акцизним податком регулюється споживання окремих товарів, створюються основи для перерозподілу коштів одних платників на користь інших (зокрема при споживанні предметів розкоші кошти, сплачені багатими верствами населення перерозподіляються через бюджет на користь малозабезпечених верств).

Протиріччя регулюючої функції полягає в тому, що реальна потреба державного втручання до процесу виробництва може наштовхнутися на вузьку економічну базу, яка визначається існуючими виробничими відносинами та формою власності та знаряддя і засоби праці.

Податки виступають основним та найважливішим джерелом доходів бюджетів усіх рівнів.

Через елементи податку (об'єкт, суб'єкт оподаткування, ставка податку, податкові пільги тощо) держава в змозі регулювати вартісні пропорції перерозподілу валового внутрішнього продукту. Крім того, завдяки податкам держава отримує можливість регулювати різні аспекти соціально-економічного життя на макрорівні, а на мікрорівні - впливати на конкретну поведінку платника податків.

## 2. Елементи податків та їх характеристика

Для пізнання природи податку необхідно чітко визначити основні елементи, які зумовлюють внутрішній зміст даного поняття. Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

**Платниками податків** визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

**Податковим агентом** визнається особа, на яку податковим законодавством покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

**Носій податку** – особа, яка формально не несе юридичної відповідальності за сплату податку, але є фактичним платником через встановлену законом систему перекладення податку.

**Об'єктом оподаткування** можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

**База оподаткування** – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

**Одиницею виміру** бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку.

**Ставкою податку** визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування.

*Ставки податку бувають:*

➤ Абсолютна (специфічна) – розмір податкових нарахувань

встановлюється як фіксована величина щодо кожної одиниці виміру бази оподаткування;

➤ Відносна (адвалорна) – встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

➤ Змішана ставка (одночасно адвалерна та специфічна) – встановлюються одночасно за ставками у відсотках до вартості товару та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції). Застосовуються в митному та акцизному оподаткуванні (до тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну).

**В залежності від обсягу оподатковуваних операцій ставки можуть бути універсальні (єдині) або диференційовані.**

Універсальні або єдині ставки передбачають створення рівних умов для всіх платників податків.

Диференціація податкових ставок може проводитись щодо розміру або виду об'єкта оподаткування (наприклад, різні підакцизні товари оподатковуються акцизним збором за різними ставками), та щодо статусу і місцезнаходження платників (так, наприклад, для суб'єктів підприємництва у спеціальних економічних зонах ставка податку на прибуток зменшується вдвоє).

Існує три методи встановлення ставок:

1. Інтуїтивний – ставки встановлюються на основі бажання та волі законотворців.

2. Емпіричний – ставки встановлюються на основі аналізу за попередній період і у відповідності з потребами.

3. Метод математичного моделювання. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів.

Податковим кодексом також визначено поняття *граничної ставки податку* – це максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком.

**Податкова пільга** – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі.

*Податкова пільга надається шляхом:*

а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;

в) встановлення зниженої ставки податку та збору; г) звільнення від сплати податку та збору.

**Податковий період** – термін, протягом якого завершується процес формування бази оподаткування та визначається розмір податкового зобов'язання (місяць, квартал, рік). Податковим періодом може бути: календарний рік; календарне півріччя; календарні три квартали; календарний квартал; календарний місяць; календарний день.

**Строком сплати податку та збору** визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку

із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

*Податковим кодексом здебільшого уніфіковано строки подання податкової звітності та сплати податків залежно від визначеного податкового періоду.* Зокрема:

1) якщо звітним періодом визначено календарний місяць, то податкова звітність подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

2) якщо звітним періодом визначено календарний квартал (півріччя, три квартали), то податкова звітність подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду;

3) якщо звітним періодом визначено календарний рік, то податкова звітність подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

### **3. Види податків за основними критеріальними ознаками**

Історія розвитку суспільства виробила різні форми й методи оподаткування. В Україні справляються податки, збори та обов'язкові платежі, встановлені Податковим кодексом. Кожен вид податків має свої специфічні риси і функціональне призначення та займає окреме місце в податковій системі.

З огляду на неоднорідність податків виникає необхідність в їх класифікації.

**Класифікація** – система розподілення об'єктів (процесів, явищ) за класами (групами тощо) відповідно до визначених ознак. Хоча класифікація є в тій чи іншій мірі умовною і суб'єктивною відповідно до суб'єкта, який її здійснює, і його здатністю розрізняти ознаки об'єктів класифікації, все ж вона дозволяє оперувати більш вузькими і конкретними поняттями.

**Найчастіше в сучасній теорії і практиці оподаткування податки класифікуються за наступними ознаками:**

1) за економічним змістом об'єкта оподаткування:

– податки на доходи – обов'язкові платежі, які стягуються з чистого доходу з фізичних і юридичних осіб в момент його отримання. Безпосередніми об'єктами оподаткування є заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий дохід підприємства (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток);

– податки на споживання – обов'язкові збори, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх плата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання. Вони справляються у вигляді непрямих податків (податок на додану вартість, акцизний податок, мито);

– податки на майно – обов’язкові збори, які стягуються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває в приватній, колективній та державних формах власності (плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки).

#### 2) за формою оподаткування:

– прямі податки – обов’язкові платежі, які сплачуються платником до бюджету держави залежно від розміру об’єкта оподаткування. Передбачають наявність об’єкта оподаткування у вигляді доходу, прибутку, майна, ресурсів (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, плата за землю, збір за спеціальне використання лісових ресурсів, плата за користування надрами);

– непрямі – встановлюються як надбавка до ціни товарів і послуг, їх розмір для окремого платника визначається величиною споживання і прямо не залежить від його доходів чи майна (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

Найпершим серед критеріїв поділу податків на прямі і непрямі слід відзначити критерій перекладності, згідно з яким непрямыми вважаються ті податки, що падають на осіб, які перекладають їх на інших.

#### 3) за рівнем встановлення:

– загальнодержавні податки – обов’язкові платежі, які встановлюються найвищими органами влади в державі і є обов’язковими до сплати за єдиними ставками по всій території України. Формують дохідну частину як державного, так і місцевих бюджетів;

— місцеві податки та збори – обов’язкові платежі, які встановлюються місцевими органами влади і є обов’язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Надходять виключно до місцевих бюджетів.

**У фіскальній практиці існує три методики (варіанти) запровадження місцевих податків:**

— місцеві органи влади базового рівня управління встановлюють місцеві податки згідно переліку та в межах граничних розмірів, які затверджуються найвищим органом влади в державі;

— встановлення місцевих податків як надбавки до загальнодержавних (наприклад, США);

— повна автономія запровадження місцевих податків (Італія, Японія);

#### 4) за способом справляння:

– розкладні податки – обов’язкові платежі, які визначаються як розподілення загальної суми на певну кількість платників (подушні податки). Такі податки широко використовувались на ранній стадії розвитку оподаткування. Їх розмір визначали, виходячи з потреби здійснити конкретні витрати: викупити короля з полону, побудувати захисну стіну тощо. Суми витрат розподілялись між платниками на кожного платника припадала конкретна сума податку. В теперішній час розкладні податки використовуються



рідко, в основному в місцевому оподаткуванні. В Україні такі податки не справляються;

– квотарні (окладні, дольові, кількісні) податки – обов’язкові платежі, які стягуються за певними ставками від чітко визначеного об’єкта оподаткування. На відміну від розкладних, вони виходять не із потреби покриття витрат, а з можливості платника заплатити податок. Дані податки безпосередньо чи непрямо враховують майновий стан платника податку. Усі податки, збори і обов’язкові платежі в Україні є квотарні;

5) за способом зарахування податкових надходжень:

– закріплені – обов’язкові платежі, які на тривалий період повністю чи частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету (бюджетів);

– регулюючі – обов’язкові платежі, які можуть надходити до різних бюджетів (акцизний податок);

б) За платниками обов’язкових платежів:

– податки з юридичних осіб (податок на прибуток);

– податки з фізичних осіб (податок на доходи фізичних осіб);

– змішані (плата за землю, податок на додану вартість);

7) за джерелом сплати:

– податки, що включаються у витрати та собівартість (рентна плата за спеціальне використання води, плата за землю та ін. );

– податки, що включаються в ціну товару (податок на додану вартість, акцизний податок);

– податки, що сплачуються з прибутку або капіталу (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток).

8) Залежно від методу встановлення ставок:

– прогресивні – податки, які передбачають зростання податкової ставки при зростанні бази чи об’єкта оподаткування (податок на доходи фізичних осіб).

– регресивні – податки, які передбачають зниження податкової ставки при зростанні бази чи об’єкта оподаткування (в Україні не справляються).

– пропорційні – податки, які справляються за ставками, що не залежать від величини бази чи об’єкта оподаткування (податок на прибуток, податок на додану вартість).

#### **4. Види прямих податків**

Аналіз наукових доробків у сфері фінансів свідчить про жвавий інтерес науковців щодо визначення сутності прямих та непрямих податків, їх впливу на економічний та суспільних розвиток держави.

Фіскальна наука виробила ряд критеріальних ознак, які передбачають можливість віднесення існуючих податків та обов’язкових платежів до певного виду. Водночас кожен з податків можна віднести до певного виду за тією чи іншою критеріальною ознакою класифікації.

За формою оподаткування податки поділяються на прямі та непрямі.

Найпершим серед критеріїв поділу податків на прямі і непрямі слід відзначити критерій перекладності, запропонований Д.Локком, згідно з яким в механізмі оподаткування непрямыми податками закладена можливість перекладання податкового тягара на іншого суб'єкта.

Ще у XVII столітті філософ вважав, що торговці та посередники перекладають податки на споживачів-робітників, включаючи всіх їх до ціни товару, робітник в свою чергу перекладає їх на орендаря землі, останній на власника землі, зменшуючи орендну плату. Якщо робітник не в змозі прогодувати себе, утримувати його змушений приход (церква), а останній одержує свої доходи від обкладення земель.

У такому контексті критерій перекладності розглядали Д. Рікардо, Г. Якоб, І.Х. Озеров, М. Тургенєв, М.І. Мітіліно.

Еволюція наукових поглядів свідчить про поступовий відхід від розмежування прямих та непрямих податків за критерієм перекладності. Адже перекладений може бути практично будь-який обов'язковий платіж не залежно від характеру його справляння, природи та механізму справляння: наприклад, прямі податки, як стаття витрат, також враховуються при формуванні ціни, отже, перекладаються на покупця.

І навпаки: в умовах жорсткої ринкової конкуренції за умови недостатнього попиту на певний товар продавець змушений взяти на себе частину податкового навантаження зі сплати непрямих податків за рахунок власного прибутку, намагаючись зберегти бізнес та зменшуючи його маржинальність.

Подальший розвиток теорії перекладення податків, поява абсолютної, оптимістичної, песимістичної теорій, а також теорій національних європейських економічних шкіл, з одного боку, додали дуже багато нового до розуміння сутності непрямого оподаткування, а з іншого – остаточно спростували можливість використання перекладності податків як виключного критерію для їх класифікації на прямі та непрямі.

Зокрема, до висновку про те, що перекладність податку не має відношення до класифікації податків та не може бути відповідним критерієм прийшов Р.Майєр у своїй праці «Принципи справедливого оподаткування» (1861р.).

Вдалою спробою класифікації прямих та непрямих податків є позиція німецького професора Гоффмана.

У своєму творі «Вчення про податки» він дає наступне визначення: прямі податки – ті, які покладаються на володіння, в чому б воно не виражалось – чи буде це річ або право, чи будь-яка особиста якість; непрямі податки – ті, які покладаються на дію. Наприклад: у результаті володіння землею справляється прямий податок – земельний, у результаті здійснення дії – куріння – здійснюється сплата непрямого податку – акцизного.

Отже, у процесі еволюції наукових теорій в основу класифікації податків на прямі та непрямі поклався і об'єкт оподаткування.

Об'єкт оподаткування лежить у сутності такої класифікаційної ознаки податків, як їх диференціація за економічним змістом об'єкта оподаткування:

– податки на доходи – обов’язкові платежі, які стягуються з чистого доходу фізичних і юридичних осіб в момент його отримання. Безпосередніми об’єктами оподаткування є заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий дохід підприємства (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, єдиний податок);

– податки на ресурси та майно – обов’язкові платежі, які стягуються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває у власності чи користуванні (плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок), використання певних ресурсів державної, приватної чи колективної власності (рентна плата), а також здійснення певного негативного впливу на природні ресурси (екологічний податок);

– податки на споживання (витрати) – обов’язкові збори, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх сплата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання (витрат). Вони справляються у вигляді непрямих податків (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

Отже, за об’єктом оподаткування прямі податки – це податки на доходи, на майно та ресурси, а непрямі – податки на споживання.

Зазначене дозволяє трактувати прямі податки як обов’язкові платежі, розмір яких для окремого платника визначається величиною наявного у нього (чи такого, що перебуває в його користуванні) об’єкта оподаткування у вигляді доходу, прибутку, майна та ресурсів, здійснюють вплив на його фінансово-майновий стан через вилучення частини особистого доходу платника.

Тобто, **прямі податки** – це податки, що стягуються державою безпосередньо з доходів або майна платника податків. Історично є найбільш ранньою формою оподаткування.

***Вони поділяються на дві підгрупи:***

1. Особисті;
2. Реальні.

**Особисті** податки встановлюються персонально для конкретного платника. Видами є прибутковий, майновий, на спадщину і дарування.

**Реальні** передбачають оподаткування майна за зовнішніми ознаками – земельний, промисловий, та грошовий капітал.

Різниця між ними полягає у співвідношенні платника та об’єкта оподаткування. При особистому оподаткуванні первинним є платник, і податки встановлюються персонально для нього, а вторинним – об’єкт обкладання. При реальному оподаткуванні передбачається оподаткування майна за зовнішніми ознаками, тобто первинним виступає об’єкт обкладання, а вторинним – платник.

У сучасних умовах більш поширені особисті податки, а серед них головними видами виступають **прибутковий і майновий**.

**Прибутковий податок** надає можливість встановити пряму залежність між доходами платника і його платежами в бюджет. В залежності від форми доходу він поділяється на два види:

1. З фізичних осіб (податок на доходи фізичних осіб);
2. З юридичних осіб (податок на прибуток підприємств).

**Майновий податок** встановлюється відносно майна, яке перебуває у власності того чи іншого платника. Податок на спадщину і дарування є різновидом майнового оподаткування.

**Прямі податки** є базисом багатьох країн з розвинутою економікою (США, Японія, Швейцарія, Великобританія та інші), мають наступні **переваги**:

1. Пряме оподаткування дає можливість державі впливати на економічні процеси – інвестиційну активність, накопичення капіталу, сукупне споживання;
2. Прямі податки дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і його відрахуваннями у бюджет, тобто реалізується принцип справедливості, але велике значення має встановлення підходу до градування ставок.
3. Прямі податки розподіляють податковий тягар так, що той, хто має високі доходи і велику власність, платить до бюджету більше, ніж той, хто має низькі доходи і незначну власність.

***Однак прямим податкам притаманні і недоліки:***

- пряма форма оподаткування потребує складного механізму обліку об'єкта оподаткування і стягнення податків;
- стягнення прямих податків потребує високого рівня контролю, розширення податкового апарату, оскільки мають місце приховування доходів і ухилення від сплати податків;
- пряме оподаткування потребує певного рівня розвитку ринкових відносин, отриманню реального прибутку суб'єктами господарювання та фізичними особами.

## 5. Непрямі податки, їх переваги

Як зазначає І.Педь, «розмір непрямих податків безпосередньо не залежить від доходів платника, а визначається за вартісними або кількісними характеристиками здійснюваних ним оподатковуваних операцій. Розмір податкових зобов'язань платника непрямих податків залежить лише від природи здійснюваних ним операцій і не зумовлюється фінансовим аспектом їх здійснення».

Зазначене заслуговує на увагу, оскільки дійсно: розмір непрямих податку прямо не залежить від рівня доходу платника податку, головне – що фактично спожито. Проте щодо обсягу сплаченого непрямих податку, то тут залежність з доходом платника є цілком прямою: фактично більше непрямих податків, які включені в ціну товару, платить той, хто більше споживає; у свою чергу більше споживає той, хто має вищі доходи.

Зазначимо, що саме критерій платоспроможності покладено в основу концепції розподілу податків на прямі і непрямі при побудові американської податкової системи.

**Непрямі податки** – це податки на товари і послуги, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни або тарифу, оплачуються покупцями при купівлі товарів та отриманні послуг. Отже, податковий тягар щодо них несуть ті споживачі, які характеризуються більш високим рівнем споживання.

***Непрямі податки поділяються на:***

1. Акцизи;
2. Мито.

**1) Акцизи** - це непрямі податки, що включаються до ринкової ціни товарів. Вони характерні для системи ринкового ціноутворення, при якому держава прямо не втручається в процес. Вона встановлює лише надбавку до ціни, що характеризує її доход. В залежності від методу встановлення надбавки розрізняють фіксовані й пропорційні акцизи.

**Фіксовані** встановлюються у грошовому вираженні на одиницю товарів, н-д, фіксований акциз на пачку цигарок.

**Пропорційні** встановлюються в відсотках до обсягу реалізації. Залежно від охоплення товарів оподаткуванням пропорційні акцизи поділяються на специфічні та універсальні.

**Специфічні акцизи** встановлюються на окремі види товарів переважно високорентабельні; (лікеро-горілчані вироби, вироби з дорогих металів та ін. – акцизний податок).

**Універсальні акцизи** встановлюються до всього обсягу реалізації (ПДВ).

**2) Мито** - встановлюється при ввезенні або вивезенні товарів через кордон або за транспортування товарів транзитом по території даної країни. Мито, найчастіше використовується як інструмент фінансової політики, а не виконують фіскальну функцію. Існують різні форми мита: статистичне, фіскальне, протекціоністське, преференційне, компенсаційне (зрівнювальне).

Наприклад, протекціоністське мито слугує вітчизняної економіки, а преференційне має протилежну дію, сприяючи міжнародній торгівлі.

**До переваг непрямих податків належать:**

- швидкість і регулярність надходжень до бюджету;
- більше доходів держави при більшому добробуті населення;
- вирівнювання міжрегіонального розподілу доходів, оскільки споживання майже рівномірне в територіальному розрізі;
- за допомогою акцизів держава регулює процеси споживання.

Аналізуючи ті властивості непрямих податків, які загалом характеризують їх з негативного боку, слід, насамперед, виділити їх низький регулюючий потенціал. Безумовно, інструментарій податкового регулювання закладено в механізмі акцизного податку (через підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби та алкогольні напої можна досягнути ефекту скорочення обсягів споживання таких небажаних для здоров'я громадян товарів внаслідок їх здорожчання) та мита (використовуючи митний тариф можна досягнути вдалої реалізації протекціоністської політики як щодо національного товаровиробника, так і щодо вітчизняного споживача товарів). Проте відсутність диференціації ставок універсальних акцизів – ПДВ, що впливає на ціни широкого спектру споживчих товарів – обумовлює поглиблення

податкового навантаження на бідніше населення, адже гранична корисність втрачених коштів у результаті сплати ПДВ у вартості придбаної продукції для незаможних громадян є значно більшою, ніж для заможніших.

Пом'якшення зазначеного недоліку можна досягнути, запровадивши диференційовані ставки податку на додану вартість. Так, у країнах Євросоюзу передбачено розробку та функціонування національних податкових законодавств з урахуванням вимог Директиви Ради Євросоюзу 2006/112/ЄС,35 що регламентує механізм гармонізації порядку адміністрування ПДВ в країнах-членах ЄС. Згідно зазначеної Директиви окрім стандартної (основної) ставки (яка не має бути нижчою 15%) передбачено можливість встановлення зниженої (не меншої, ніж 5%).

Згідно з Додатком III Директиви, країнам ЄС дозволено застосовувати знижені ставки ПДВ до певних груп товарів і послуг, зокрема до: продуктів харчування (включаючи безалкогольні напої), призначених для споживання людьми і тваринами; води; фармацевтичних продуктів та медичного обладнання; продажу книг, періодичних видань, навчальної літератури; продажу продуктів і послуг, призначених для використання в сільськогосподарській галузі; продажу товарів і послуг благодійним організаціям. На таку систему орієнтуються не тільки члени ЄС, але й країни-претенденти на вступ до Союзу.

Таким чином, прямі податки об'єктивно більшою мірою володіють інструментарієм регулюючого впливу на соціально-економічні процеси в державі, ніж непрямі. Пряма залежність між сумою прямих податків і обсягом доходу сприяє збільшенню можливостей для держави в регулюванні економічних процесів і вирішенні проблем соціальної справедливості. На макроекономічному рівні регулюється як інвестиційний, так і споживчий попит та пропозиція. На мікрорівні вплив на відтворювальні процеси здійснюється безпосередньо через пряме оподаткування, через зменшення чи збільшення прибутку (доходу), який залишається в розпорядженні платників податків. Саме прямі податки за певних умов (які не обмежуються рівнем податкової ставки) спроможні повністю знищити стимули до вдосконалення виробництва та накопичення капіталів. Натомість ефективно побудована система прямого оподаткування, що володіє необхідною гнучкістю, здатна досягти чітко поставлених цілей або пом'якшити недоліки, які на даному відрізку часу важко усунути чи запобігти.

Водночас непряме оподаткування має домінуючі переваги порівняно з прямим у стабільності надходжень до бюджету та прозоріших механізмах їх адміністрування.

Орієнтація на використання прямих податків в якості центрального елементу податкової системи являє собою важливий напрям побудови цивілізованої податкової системи. Такі тенденції характерні для ряду провідних країн із розвиненою ринковою економікою, зокрема США і Японії, хоча кожна з них має свої особливості. Натомість не можна не відзначити, що співвідношення в мобілізації податкових надходжень між прямими і непрямими податками значною мірою визначається рівнем економічного

розвитку і, відповідно, стабільністю росту накопичень, а також національними особливостями. Саме тому перспективи використання усієї сукупності податків мають виходити з принципів цілісності та системності оподаткування, а не механічного поєднання прямих і непрямих податків.

## **6. Загальнодержавні і місцеві податки і збори**

За рівнем встановлення податки та збори поділяються на загальнодержавні та місцеві.

*Загальнодержавні податки* – обов’язкові платежі, які встановлюються найвищими органами влади в державі і є обов’язковими до сплати за єдиними ставками по всій території України. Формують дохідну частину як державного, так і місцевих бюджетів.

*Місцеві податки та збори* – обов’язкові платежі, які встановлюються місцевими органами влади і є обов’язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Надходять виключно до місцевих бюджетів.

Визначальним етапом у розвитку вітчизняної податкової системи стало прийняття Податкового кодексу України у грудні 2010 р., який набув чинності з 1 січня 2011 р.

Зазначимо, що у результаті прийняття Податкового кодексу відбулося зменшення кількості малоефективних податків і зборів.

Податковим кодексом 2010 р. визначено існування в Україні 18 загальнодержавних (замість 23 раніше діючих) та 5 місцевих податків і зборів (замість 14 раніше діючих).

Черговий етап реформування податкової системи розпочався з 1 січня 2015р. Анонсуючи податкову реформу, Уряд задекларував зменшення кількості обов’язкових платежів із 22 до 11 та зниження рівня податкового навантаження на економіку.

Проте скорочення кількості податків та зборів реально не відбулося, а фактично перегруповано деякі податки та навіть завуальовано справляння у складі інших обов’язкових платежів.

*До загальнодержавних податків Податковим кодексом віднесено:*

1. податок на прибуток підприємств;
2. податок на доходи фізичних осіб;
3. податок на додану вартість;
4. екологічний податок;
5. мито;
6. рентна плата;
7. акцизний податок.

*Згідно з Податковим кодексом місцевими податками та зборами в Україні є:*

1. податок на майно;
2. єдиний податок;

3. збір за місця для паркування транспортних засобів;
4. туристичний збір.

Місцеве оподаткування є невід'ємним та визначальним елементом місцевого самоврядування. Запровадження місцевих податків і зборів як одного із джерел доходів місцевих бюджетів в першу чергу відповідає інтересам місцевого самоврядування. Зміцнення останнього, реалізація поставлених перед ним завдань неможливі без досконалої та достатньої системи місцевих податків та зборів. Система місцевого оподаткування повинна бути побудована таким чином, щоб надходження від місцевих податків і зборів покривали основні витрати територіальної громади, пов'язані з її функціонуванням.

Виникнення місцевих податків зумовлене необхідністю розмежування джерел доходів між бюджетами різних рівнів і зміцнення фінансової бази органів місцевої влади і самоврядування.

Ефективне використання інституту місцевих податків і зборів сприяє акумуляції фінансових ресурсів, необхідних для розвитку територіальних громад і держави в цілому. Докорінне поліпшення системи місцевого оподаткування, яка є складовою податкової системи держави і водночас необхідним фінансовим атрибутом місцевих органів влади і самоврядування, є надзвичайно актуальним.

*Серед нововведень Податкового кодексу, які значно впливають на формування доходів місцевих бюджетів, стала зміна структури місцевих податків та зборів, а саме:*

1. Запровадження акцизного податку з реалізації суб'єктами роздрібною торгівлі підакцизних товарів.
2. Реформування податку на майно.
3. Збільшення кількості майнових податків:
  - податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
  - транспортний податок;
  - плата за землю.
4. Реформування спрощеної системи оподаткування обліку та звітності.

***Рекомендована література:***

Базова: [1, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, ]

Допоміжна: [2, 16, 26, 30, 44, 47, 49, 51, 55, 56, 58, 60, 61, 64]

Інформаційні ресурси: [3, 4, 5, 8]

## **ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ**

### **План**

1. Сутність та принципи побудови податкової системи.
2. Основні етапи становлення податкової системи
3. Становлення та розвиток Державної податкової служби України.



4. Організаційна структура органів Державної податкової служби України.
5. Основні завдання та функції Державної податкової служби України.

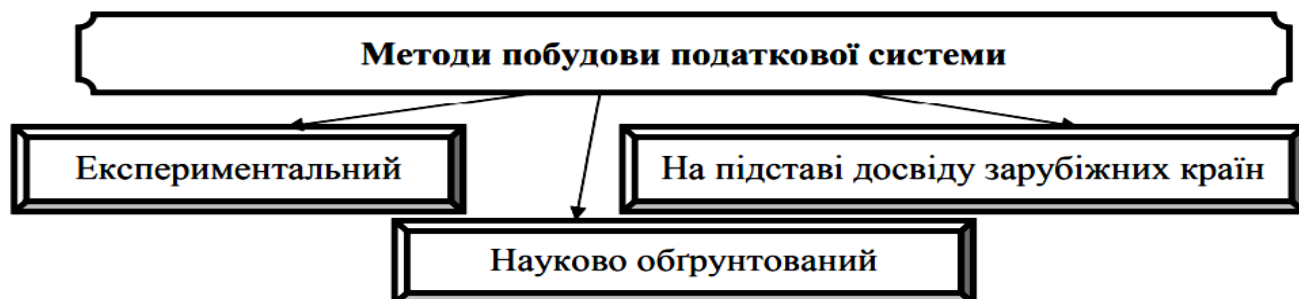
*Ключові слова:* організаційно-функціональна структура податкової служби, внутрішня організаційна структура податкової служби, Державна податкова служба (ДПС) України, місія ДПС України, завдання ДПС України, функції органів ДПС України.

## 1. Сутність та принципи побудови податкової системи

Сучасні податкові системи мають досить складну структуру, яка включає в себе різні види податків. Різновидність форм податків пов'язана з бажанням врахувати розбіжності в платоспроможності платників податків, зробити оподаткування в цілому психологічно легшим, відобразити різноманітність форм доходів, вплинути на споживання і нагромадження.

**Податкова система** - це сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджету і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установлення, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства.

Існують три *основні методи побудови податкової системи*: експериментальний, на підставі досвіду зарубіжних країн, науково-обґрунтований (рис. 7.1).



**Рис. 7.1. Методи побудови податкової системи**

Науковий підхід до побудови раціональної системи оподаткування передбачає, по-перше, системність, по друге, встановлення визначальної бази цієї системи і, по-третє, формування правової основи.

Виходячи з вибраної соціально-економічної доктрини держави, в країні повинен формуватись рівень оподаткування, тобто та частина валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через бюджет з допомогою податків та податкових платежів шляхом побудови конкретної податкової системи.

Податкова система – продукт податкового законодавства. Вона створюється в результаті прийняття ряду законодавчих актів, які затверджують відповідні принципові положення, види податків, порядок нарахування і утримання кожного з них, обов'язки для всіх суб'єктів оподаткування.

**За економічним змістом податкова система** – це сукупність встановлених у країні податків та обов’язкових платежів, що надходять у бюджети різних рівнів бюджетної системи.

Не дивлячись на різноманітність існуючих у світі податкових систем, існує ряд принципів, які визначають науковий підхід до характеристики внутрішньої сутності і суспільного призначення даного поняття.

Податкова система кожної країни відображає її специфічні умови. У світі немає держав з тотожними податковими системами. Однак це не означає, що створення податкової системи і податкова політика ведуться спонтанно, як кому забажається. Є певні положення, які визначають підхід держави до цієї сфери своєї діяльності. Для того щоб податкова система давала позитивні результати, необхідне наукове обґрунтування основ податкової системи.

Наукова полеміка з приводу визначення загальних критеріальних вимог, яким повинна відповідати податкова система для досягнення оптимального оподаткування та розвитку економіки, триває вже понад три століття. Основні принципи оподаткування сформувалися в період становлення теоретичної бази податків.

Відомий шотландський економіст Адам Сміт сформулював чотири **основні критерії ефективної системи оподаткування**, які залишаються актуальними і сьогодні:

1) піддані держави мають по змозі брати участь в утриманні уряду відповідно до своєї здатності й сил, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під протегуванням та захистом держави – принцип справедливості (рівності);

2) податок, що його зобов’язується сплачувати кожна окрема особа, має бути точно визначеним, а не довільним. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу – все це має бути зрозумілим і чітким для платника й будь-якої іншої особи – принцип визначеності;

3) кожний податок слід стягувати в той час або в той спосіб, коли і як платникові має бути найзручніше його платити – принцип зручності;

4) кожний податок має бути так задуманий і розроблений, аби він брав і утримував з кишень народу якомога менше понад те, що він приносить державній скарбниці – принцип економії.

З часом зазначені принципи доповнювались і конкретизовувались. Проаналізувавши відомі економічній науці принципи побудови податкової системи, можна виділити три підходи до їх розроблення: державницький, підприємницький та конвергентний (бінарний).

В основі державницького підходу покладено бачення головним чином фіскальної функції податку як основи забезпечення виконання державою її функцій.

**До основних принципів, обґрунтованих прихильниками цього підходу, можна віднести:**

- принцип фіскальної достатності;
- еластичності (здатність до збільшення надходжень при зростанні фінансових потреб держави);

- випереджувального зростання податків і державних видатків щодо обсягів сукупного виробництва і ВВП;
- використання податків для широкомасштабного регулювання соціально-економічних процесів через високий рівень перерозподілу ВВП;
- обов'язковості і загальності як умови збільшення податкових надходжень;
- ефективності менеджменту справляння податків відповідними державними органами (зручність податкової роботи, дешевизна (економічність) стягнення платежів і контролю за їх справлянням для збільшення фінансових ресурсів у розпорядженні держави);
- визначення об'єктів та рівня оподаткування з огляду на прогнозовану величину державних видатків.

Прихильники підприємницьких критеріїв обґрунтовують **правила побудови податкової системи** з позицій виконання податками, в першу чергу, регулюючої функції, спрямованої на забезпечення економічного розвитку країни:

- помірність в оподаткуванні, гнучкість як здатність до зменшення податкового тиску в разі погіршення соціально-економічної ситуації;
- випереджувальні темпи зростання сукупного виробництва і ВВП щодо обсягу податків і державних витрат;
- нейтральність (індиферентність) або мінімізація впливу податків на соціально-економічні процеси;
- соціальна справедливість (загальність, рівномірність);
- ефективність податкових технологій з точки зору платника податків (визначеність, стабільність, зрозумілість, простота, зручність податкових процедур ін.);
- визначення оптимальних об'єктів та норми оподаткування з огляду на можливості платника та інтереси сукупного виробництва.

Беззаперечно, провести чітке розмежування між принципами державницького та підприємницького підходів досить складно, оскільки дотримання ряду принципів оподаткування може бути доцільне з обох позицій (наприклад, гнучкість та еластичність податкової системи, загальність як прояв принципу справедливості). Все це спонукало до появи нового напрямку розробки принципів ефективною податковою системою – конвергентного (бінарного), що особливо активно обґрунтовується як зарубіжними, так і вітчизняними сучасниками та визначається симбіозом критеріїв державницького та підприємницького підходів.

Вказані принципи не втрачають своєї актуальності і сьогодні при здійсненні адміністрування податків і податкових платежів. Враховувалися вони і при формуванні нової податкової системи України, адекватної ринковим перетворенням.

**Податковим кодексом визначено такі принципи оподаткування:**

**1. Загальність оподаткування** – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є.

**2. Невідворотність настання визначеної законом відповідальності** у разі порушення податкового законодавства.

**3. Презумпція правомірності рішень платника податку** в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

**4. Нейтральність оподаткування** – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків.

**5. Рівномірність та зручність сплати** – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати.

**6. Рівність усіх платників перед законом**, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

**7. Фіскальна достатність** – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

**8. Соціальна справедливість** – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

**9. Економічність оподаткування** – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.

**10. Стабільність** – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

**11. Єдиний підхід до встановлення податків та зборів** – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

У податковій системі, крім системи податків та зборів можна виділити наступні взаємозалежні підсистеми, які обумовлюють її цілісність:

підсистема податкового законодавства;

підсистема органів виконавчої влади, які здійснюють стягнення податків, зборів та цільового внеску;

підсистема адміністрування податків, зборів та цільового внеску.

Кожна з окреслених підсистем може розглядатись самостійно, оскільки містить у своєму складі внутрішні елементи.

Отже, можна стверджувати про ієрархічність податкової системи і представити її у вигляді структурно – функціональної схеми (рис. 7.2).

В умовах правової держави податкові відносини регламентуються нормами фінансового права. В наслідок цього податкова система включає підсистему нормативно – правових актів, які регулюють податкові правовідносини. Головним серед них є Податковий кодекс. Податковий кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків та зборів: встановлює перелік податків та зборів; порядок їх адміністрування; визначає платників податків; права, обов'язки і відповідальність суб'єктів податкових відносин. Митний кодекс регламентує правила оподаткування ввезним та вивезним митом.

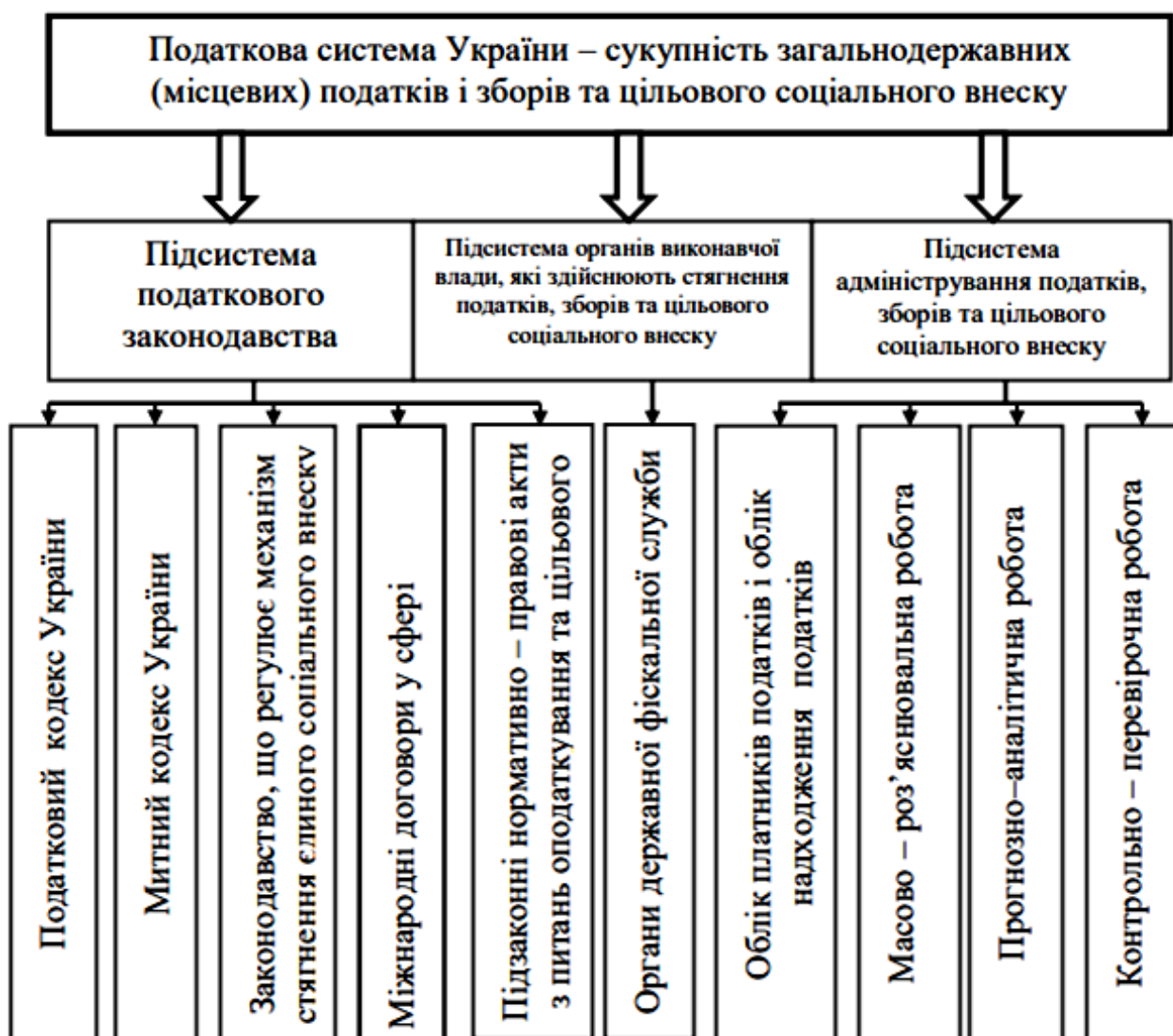


Рис. 7.2. Структурно-функціональна схема податкової системи України

Варто зазначити, що включення єдиного соціального внеску до податкової системи є дискусійним питанням. Адже єдиний соціальний внесок у фонди загальнообов'язкового соціального страхування згідно чинного законодавства не входить до системи оподаткування, а його справляння не

регламентується Податковим кодексом. Проте, внесок сплачується з індивідуальних доходів фізичних осіб, тобто, на нашу думку є формою цільового оподаткування.

Зокрема, у деяких країнах (наприклад США) соціальні внески носять назву соціальних цільових податків і входять до системи оподаткування. Тому елементи підсистеми податкового законодавства визначають порядок сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Також підсистема податкового законодавства включає підзаконні нормативно-правові акти з питань оподаткування.

Варто наголосити, що до кінця 2010 року адміністрування внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування здійснювали чотири фонди: Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд страхування на випадок безробіття та Фонд страхування від нещасних випадків на виробництві. З початку 2011 року замість внесків в чотири фонди вводиться єдиний внесок на обов'язкове соціальне страхування, який розподіляється Державним казначейством України між соціальними фондами відповідно до встановлених законом пропорцій. З 2014 року адміністратором єдиного соціального збору визначено фіскальну службу.

Фіскальні установи приводять податкову систему у рух, забезпечують її функціонування. Основним інститутом у сфері оподаткування є фіскальна служба, на яку покладено функції забезпечення збирання податків, здійснення контролю за процесом оподаткування, виявлення фактів ухилення від сплати податків, роз'яснення податкового законодавства та ін. Стратегічні орієнтири податкової політики розробляє Міністерство фінансів, а Верховна Рада впливає на ухвалення податкових законів.

## **2. Основні етапи становлення податкової системи України.**

Податкова система держави є її невід'ємним атрибутом, фінансовим базисом існування, індикатором економічного, політичного, соціального стану. На початках набуття Україною незалежності практично була відсутня правова основа оподаткування.

Тому важливим етапом становлення податкової системи стало прийняття наприкінці 1991 року Верховною радою УРСР Закону України «Про систему оподаткування». Вищеназаним законом була затверджена структура податкової системи, визначені принципи її побудови, встановленні об'єкти та суб'єкти оподаткування, окреслені права обов'язки та відповідальність платників податків.

Таким чином, Закон «Про систему оподаткування» зафіксував наявність власної податкової системи. Важливою особливістю закону стало запровадження нових видів податків.

У результаті виникають механізм справляння податку на доходи ( Закон України 1992 р. «Про оподаткування доходів підприємств і організацій»), податку на добавлену вартість (декрет Кабінету Міністрів 1992 р. «Про податок

на доддану вартість»), запроваджується акцизний збір (декрет Кабінету Міністрів 1992 р. «Про акцизний збір»).

До початку 1994 року формується система місцевих податків і зборів у результаті прийняття в 1993 році Декрету Кабінету Міністрів «Про місцеві податки і збори».

Важливим на даному етапі стало запровадження у 1994 оподаткування прибутку підприємств замість оподаткування доходу (Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»).

Згідно нового закону оподатковуваний прибуток визначався як різниця між виручкою від реалізації й затратами, прибуток від основної діяльності оподатковувався за ставкою 30%, прибуток від посередницьких операцій – 45%, прибуток від грального бізнесу – 60%.

Законодавчому закріпленню правових норм функціонування податкової системи, сприяло прийняття у 1996 році Конституції України у статті 67 якої задекларовано: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом».

Таким чином сплата податків була визнана конституційним обов'язком громадян України.

Значним кроком у напрямку реалізації стимулюючої функції оподаткування стало прийняття у 1997 році другої редакції закону «Про систему оподаткування».

Перш за все, новою редакцією закону були суттєво переглянуті принципи оподаткування і перший з них «стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності» – спрямований на забезпечення стимулюючої функції оподаткування.

Новацією оновленого закону стало декларування принципу стабільності системи оподаткування. Згідно з даним принципом держава гарантує незмінність елементів справляння податків протягом бюджетного року за умови оприлюднення відповідних законодавчих змін не менш, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року.

На даному етапі подальший розвиток знайшло розмежування функцій законодавчої і виконавчої влади щодо введення нових податків і зборів, перегляду податкових пільг, механізму справляння податків.

Вказані зміни можуть вноситись або виключно законами України з питань оподаткування, або рішенням органів місцевого самоврядування.

Характерна риса цього періоду – спроба гармонізації вітчизняного і європейського податкового законодавства стосовно оподаткування прибутку і доданої вартості. Саме введення в дію нової редакції законів про оподаткування прибутку і податку на додану вартість дало початок впровадження податковому обліку й відокремлення його від обліку бухгалтерського. Однак використання для цих податків методу обліку «за першою з подій» мало певні негативні наслідки, оскільки сприяло скороченню оборотних коштів підприємств за

рахунок «безвідсоткового кредитування» бюджету при здійсненні операцій з продажу без попередньої оплати.

Впродовж 1998 року були закладені основи альтернативних способів оподаткування, до яких відносяться: сплата суб'єктами підприємницької діяльності прибуткового податку у фіксованому розмірі з придбанням патенту, спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, фіксований сільськогосподарський податок.

Важлива стадія розвитку податкової системи України – введення у дію з 2001 року Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом і державними цільовими фондами» – спеціального закону, що регулює взаємовідносини платників з контролюючими органами.

У 2004 році, зміни торкнулись системи прибуткового оподаткування громадян. Декрет Кабінету Міністрів «Про прибутковий податок з громадян» втрачає чинність (за винятком норм розділу IV, що регулює оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю).

З цього моменту оподаткування доходів громадян регламентує Закон «Про податок з доходів фізичних осіб».

Варто наголосити, що реформування оподаткування доходів населення в рамках зменшення його прогресивності є характерною тенденцією для податкових систем більшості країн світу.

Теоретичною основою згаданого реформування стала концепція прихильників теорії «економіки пропозиції». Прихильники згаданої теорії висунули свої рекомендації щодо зменшення розміру податку на індивідуальні доходи і згладжування прогресивності шкали податкових ставок. На їх думку, окреслені заходи податкової політики повинні стимулювати підприємницьку та інвестиційну активність населення, що прискорює ріст економіки.

В цілому, зниження податкового тиску на високодохідні верстви населення обґрунтоване з позиції економічної ефективності оподаткування, але не відповідає принципу соціальної справедливості.

У цьому ж (2004) році зазнає суттєвих змін оподаткування прибутку підприємств: ставка податку на прибуток знижується до 25%, вводиться четверта група основних фондів для визначення сум амортизаційних відрахувань, змінюється склад валових доходів і валових витрат підприємства, порядок ведення податкового обліку приросту балансової вартості товарів на складах, у незавершеному виробництві, залишках готової продукції та інші зміни.

Проаналізовані нами основні етапи становлення податкової системи України свідчать про те, що її формування відбувалась еволюційним шляхом.

В основу розвитку системи закладені засади пошуку оптимальних форм та методів оподаткування.

Нажаль, на протязі всього етапу свого становлення податкова система не відрізнялась стабільністю. Зокрема, лише у Закон «Про податок на додану вартість» з часу його запровадження було внесено близько 114 змін різними законодавчими та підзаконними актами.



Тому першочерговим завданням уряду на новій фазі удосконалення податкової системи, стало формування системи цілісного і зрозумілого податкового законодавства, наближення його до європейських податкових норм.

Ключову роль у цьому процесі відіграло прийняття наприкінці 2010 року Податкового кодексу України.

Прийнятий в Україні Податковий кодекс має по суті всеосяжний характер, оскільки увібрав у себе все фіскальне законодавство. Проте, у світі існують податкові кодекси і іншого типу. Зокрема, у Німеччині податковий кодекс обмежений питаннями дефініцій, змісту й обсягу повноважень податкових органів, декларування та інших процедур податкового процесу. Фіскально-адміністративні особливості кожного податку розкрито в окремих законах. В Україні ж прийняття Податкового кодексу скасувало дію законів, які регулювали справляння окремих податків.

За оцінками експертів, Податковий кодекс повинен стати для України не лише збірником законів, що регулюють відносини у податковій сфері, а й каталізатором поетапних змін у системі оподаткування.

Серед прогресивних новацій Податкового кодексу можна назвати:

- скорочення кількості податків та зборів;
- зниження податкового тиску на економіку;
- реалізація стимулюючого потенціалу податкової політики;
- підвищення фіскальної ефективності податкової системи.

### **3. Становлення та розвиток Державної податкової служби України**

*В історії становлення податкової служби України умовно можна виділити п'ять етапів.*

Перший етап (1990 – 1996 рр.) – створення Державної податкової інспекції України у складі Міністерства фінансів.

Другий етап (1996 – 2000 рр.) – утворення Державної податкової адміністрації як самостійного органа виконавчої влади, зміна рівня підпорядкування податкової служби.

Третій етап (2000 – 2011 рр.) – модернізація та реорганізація податкової служби у рамках євро інтеграції України.

Четвертий етап (з кінця 2012 року - 2014 р.) – створення Міністерства доходів та зборів, шляхом об'єднання Податкової та Митної служб.

П'ятий етап (2014 р.) – створення Державної фіскальної служби України.

Шостий етап (2018р.) - утворення Державної податкової служби (ДПС) та Державної митної служб (ДМС) шляхом поділу Державної фіскальної служби.

Детально розглянемо їх.

**Перший етап.** Податкові органи України були утворені в 1990 році Постановою Ради Міністрів України «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» у складі Міністерства фінансів.

У той же рік Законом України «Про державну податкову службу в Україні» були визначені статус, функції та правові основи діяльності податкової служби.

На підставі цих законодавчих актів на базі відділів державних доходів фінансових органів, підпорядкованих Міністерству фінансів були сформовані державні податкові інспекції.

Новостворена державна податкова служба (далі ДПС) складалась з Головної податкової інспекції України та місцевих податкових інспекцій.

Місцеві податкові інспекції не входили до складу місцевих фінансових органів, а підпорядковувались податковим інспекціям вищого рівня.

У такому статусі податкова служба проіснувала до кінця 1996 року.

**Другий етап.** Новий етап становлення податкової служби розпочався у 1996 році з прийняттям Указу Президента «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій».

Згідно вищезгаданого Указу Державна податкова адміністрація (далі ДПА) стає центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом.

Таким чином, була сформована трирівнева структура державної податкової служби:

- Державна податкова адміністрація України;
- Державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- Державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах.

Також у 1996 році у складі ДПА України було утворено податкову поліцію на основі підрозділів з боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань.

З початку 1998 року цей підрозділ перейменували у податкову міліцію. В наступному році було створено відомчий вищий навчальний заклад для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців податкової служби – Академію державної податкової служби України. У 2003 році Академії ДПС України було присвоєно статус національної. З 2006 року – Національний університет ДПС України. З 2021 року – це Державний податковий університет.

**Третій етап.** З метою трансформування державної податкової служби в орган виконавчої влади європейського типу, ДПА спільно зі Світовим банком прийняли рішення про впровадження довгострокової Програми модернізації державної податкової служби.

Для забезпечення ефективного управління процесами реалізації Програми у 2000 році Постановою Кабінету Міністрів у складі ДПА утворено самостійний функціональний підрозділ з правами юридичної особи – Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби.

Відповідно до Угоди між Україною й Міжнародним банком реконструкції та розвитку про виділення позики у сумі 40 млн. доларів США з 2003 року розпочався проект 2Модернізація державної податкової служби України – 1».

Моніторинг реалізації проекту здійснює міжнародний дорадчий орган – Наглядова рада з питань реалізації проекту.

У рамках виконання державної політики у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, посилення контролю в цій сфері в 2001 році у складі ДПА України утворено Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, який у січні 2007 року реорганізований у Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв з правами юридичної особи.

З метою вдосконалення роботи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, створення комплексної системи державного контролю за сумнівними операціями, що здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності у складі ДПА України з 2001 року функціонує Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом.

У рамках орієнтації діяльності ДПС на формування партнерських взаємовідносин з платниками податків у 2002 році при ДПА створено Громадську колегію як самостійний дорадчий орган податкової служби.

До складу Громадської колегії входять народні депутати, представники громадських та неурядових організацій.

З 2007 року для покращання обслуговування платників податків та прискорення процесу використання сучасних інформаційних технологій у складі ДПА України утворено Інформаційно-довідковий департамент державної податкової служби.

Департамент став куратором формування єдиної бази податкових знань, яка охоплює уніфіковані й офіційно затверджені відповіді на всі питання, що виникають при нарахуванні й сплаті податків.

**Четвертий етап.** У 2010 році згідно Указу Президента «Про оптимізацію системи органів виконавчої влади» Державну податкову адміністрацію було реорганізовано у Державну податкову службу, робота якої координується міністром фінансів.

Метою реорганізації було проголошено усунення дублювання повноважень центральних органів виконавчої влади, зменшення чисельності управлінського апарату і втрат на його утримання та підвищення ефективності державного управління.

В рамках реорганізації ДПС з 2012 при центральному апараті податкової служби було створено самостійний структурний підрозділ - організаційно-розпорядчий департамент.

У цьому ж році метою діяльності ДПС було проголошено надання високоякісних послуг населенню. Тобто відбулась переорієнтація ДПС на службу сервісного типу.

Наприкінці 2012 року, шляхом реорганізації Державної митної служби і Державної податкової служби (згідно Указу Президента «Про деякі заходи з

оптимізації системи центральних органів виконавчої влади») створено Міністерство доходів і зборів.

Новій структурі передано функції з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Проте, центральні органи виконавчої влади, щодо яких набрав чинності Указ Президента про їх припинення, продовжують здійснювати повноваження та функції у визначених сферах компетенції.

Тобто, на час реорганізації обидва відомства будуть функціонувати у звичайному режимі.

Таким чином, можна констатувати перехід до нового – четвертого етапу функціонування ДПС України, який ознаменувався прийняттям Податкового кодексу та оптимізацією структури органів виконавчої влади.

**П'ятий етап.** Міністерство доходів і зборів України (Міндоходів) було створене 24 грудня 2012 року шляхом об'єднання Державної податкової служби України та Державної митної служби України.

Керував Міндоходів Олександр Клименко, який після усунення від влади команди Януковича залишив Україну (втік) й оголошений у розшук за звинуваченнями в корупційних махінаціях.

Після перемоги Євроволюції та задекларованого новою владою бажання знищити старі корупційні схеми 1 березня 2014 року Міністерство доходів і зборів було ліквідоване рішенням Уряду Яценюка.

На базі міністерства відновлено Державну податкову і Державну митну служби, які підпорядковуються Міністерству фінансів.

Створено ліквідаційну комісію під керівництвом Ігоря Білоуса.

На засіданні КМУ 27 травня 2014 було оприлюднено інформацію, що замість ліквідації Міндоходів його перейменують на Державну фіскальну службу.

Останню пропонувалося підпорядкувати Міністерству фінансів.

Державна фіскальна служба на базі Міндоходів утворена Постановою КМУ від 21 травня 2014 р. № 160.

**Шостий етап** (з 2018 р.). 18 грудня 2018 року Кабінет міністрів прийняв рішення про утворення Державної податкової (ДПС) та Державної митної служб (ДМС) шляхом поділу Державної фіскальної служби.

Відповідно до Постанови № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» новостворені ДПС та ДМС стають окремими центральними органами виконавчої влади та є правонаступниками прав і обов'язків реорганізованої ДФС у відповідних сферах діяльності.

Так, ДПС отримує наступні функції:

- реалізація державної податкової політики;
- реалізація державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- реалізація державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з

питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС.

Митна служба, у свою чергу, відповідатиме за державну митну політику та державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства.

#### **4. Організаційна структура органів Державної податкової служби України**

Організаційно-функціональна структура податкової служби може передбачати декілька варіантів поєднання функцій по адмініструванню податків, зборів, обов'язкових платежів, які ми визначаємо наступним чином:

- комплексні – поєднують адміністрування податків, внесків у фонди соціального забезпечення і страхування та митних платежів (Ірландія, Нідерланди);

- змішаного типу – поєднують адміністрування податків і митних платежів (Австрія, Бельгія, Данія, Польща) або податків і соціальних внесків (Фінляндія, Угорщина, Ісландія, Швеція);

- спеціалізовані- займаються виключно адмініструванням податків та обов'язкових платежів (Франція, ФРН, Японія, Португалія, Швейцарія).

В цілому, з 34 держав – членів Організації економічного співробітництва та розвитку функції збирання податків і соціальних платежів об'єднані у 13 державах, податків і митних платежів – в 11 державах.

В Україні до 2013 року діяла податкова служба з колегією, на яку функції збору митних платежів та внесків у соціальні фонди не покладалися. Подібного типу служба існує також у Китаї. Отже, з 2013 року в Україні функціонує фіскальне відомство комплексного типу.

Досить поширеним явищем являється делегування податковим органам не фіскальних функцій, зокрема: оцінки майна, надання соціальних допоміг, адміністрування кредитних програм навчання студентів.

У деяких країнах податкова служба виконує навіть функції обліку населення (Швеція, Норвегія) та забезпечує контр терористичні заходи у портах та аеропортах (Бельгія, Велика Британія).

При цьому склад і характер неподаткових функцій фіскальних органів постійно змінюється. Зокрема, з метою обмеження інтенсивності руху та з екологічних міркувань набувають поширення по суті не фіскальні за призначенням збори з автомобілів за в'їзд у перенасичені транспортом центральні частини великих міст. Подібні платежі вже запроваджені у Лондоні, Стокгольмі, Будапешті та деяких інших великих містах Західної Європи та Америки.

Лише в трьох країнах – членах ОЕСР (Італія, Туреччина, Швейцарія) подібно до України призначення податкових відомств обмежене традиційними суто фіскальноадміністративними функціями.

За рівнем підпорядкування податкова служба може бути неавтономною (у складі Міністерства фінансів), пів автономною – виділеною в окрему структуру, але підзвітною міністру фінансів, автономною. Неавтономні податкові служби діють у: Австрії, Бельгії, Данії, Чехії, Греції, Італії, Португалії, Польщі; пів автономні у: Швеції, Великій Британії, США, Канаді, Угорщині.

На початках свого створення, у 1990 році Державна податкова служба знаходилась у складі Міністерства фінансів. З 1996 року Державна податкова адміністрація (ДПА) була визнана „центрального органом виконавчої влади зі спеціальним статусом». В ієрархії державної влади вона займала рівень міністерства, тобто здійснювала свою діяльність на автономних засадах.

Згідно Указу Президента від 2002 року ДПА – «центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом». У 2007 році ДПА стає «центрального органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів».

З 2008 року ДПА присвоюється статус «центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів». Тобто у період з 1990 по 2008 роки відбулась поступова зміна рівня підпорядкування податкової служби України.

По-суті, за критеріями ОЕСР до кінця 2012 року державна податкова служба України здійснювала свою діяльність на пів автономних засадах з колегією. Колегії виконують роль дорадчих органів, розглядають найбільш важливі напрями діяльності державних податкових адміністрацій. Податковий кодекс встановлює, що державна фіскальна служба є контролюючим органом щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів (крім податків, що справляються у процесі здійснення зовнішньоекономічних операцій) та органом стягнення щодо забезпечення погашення податкового боргу.

Внутрішня організаційна структура податкових відомств передбачає поділ структурних підрозділів (рис. 2.1):

- за типом податків – найдавніша організаційна модель, яка передбачає організацію багатофункціональних департаментів по кожному з типів податків. Кожен з департаментів незалежний один від одного;

- функціональна модель – передбачає, що податковий персонал організований у функціональні групи: реєстрація, облік, інформація, аудит, справляння податків, апеляції і т.д.;

- за видом платників – найновіша модель, яка отримала поширення лише в деяких країнах. Передбачає виконання функцій в залежності від сегменту платників: великий, малий, середній бізнес і т. д.

Отже, організаційно-функціональна модель фіскальної служби може поєднувати декілька підходів.

Небезінтересний історичний аспект. У Радянському Союзі існувала своєрідна організація податкової служби за територіальною ознакою. Територію району ділили на так звані ділянки (рос. «участки») для кожного з

працівників відділу державних доходів у райфінвідділах. Таким чином фіскальне адміністрування здійснювалося по відношенню до всіх підприємств і організацій, які заходилися на певній території. Дана модель була обумовлена відносною простотою системи державних доходів, в якій фактично існувало два головні платежі: податок з обороту та відрахування від прибутку. З 1959 р. податкові інспекції були приєднані до відділів державних доходів, які у складі фінансових органів контролювали платежі підприємств. Але адміністрування податків з населення і платежів підприємств і організацій так і залишилося ізольованим один від одного.



**Рис. 7.3. Типізація податкової служби за різними ознаками**

Взагалі, протягом останніх 20–30 років відбулася помітна еволюція від колишньої організаційної структури податкових відомств за типом податків (департамент податку з доходів фізичних осіб, департамент акцизів і т. д.) на користь функціональної та порізно комбінованих структур. Структурно-організаційну модель, орієнтовану на окремі типи податків, вважають віджилою, оскільки вона передбачає адміністрування кожного з податків багатофункціональними департаментами. Подібний підхід до побудови фіскальної служби призводить до дублювання функцій, збільшення кількості персоналу, затrudняє керування апарату.

В останні роки в окрему групу виділилися країни, серед яких США, Велика Британія, Франція, Україна, з структурною організацією фіскального відомства за категоріями (сегментами) платників:

- великі платники (корпорації, фінансові і страхові компанії та ін.);
- малий та середній бізнес; фізичні особи, працюючі за наймом; само зайняті фізичні особи та ін.

Однак, у центрі уваги податкових органів по всьому світі знаходяться дві категорії платників податків: великі й малі.

Основними критеріями ідентифікації великих платників податків являються: товарооборот, чисельність працюючих, вартість активів, валові доходи та ін. Усі країни умовно можна розділити на дві групи: одні використовують один критерій визначення великого платника податків; другі – декілька критеріїв. Найбільшу групу утворюють країни (Австралія, Австрія, Данія, Франція, Греція, Угорщина, Італія, Нова Зеландія, Португалія, Словаччина, Іспанія), де до категорії великих відносять платників податків за єдиним критерієм – величиною товарообороту.

Україна відноситься до менш численної підгрупи країн, у яких застосовується комбінований принцип відбору великих платників.

**Державна податкова служба (ДПС) України** визначена центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України, і який реалізує:

1. Державну податкову політику;
2. Державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
3. Державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

ДПС у своїй діяльності керується Конституцією і законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства.

ДПС є юридичною особою публічного права, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в органах Казначейства і банках.



**Місія ДПС:** «Ми є повністю прозорою, сучасною та технологічною податковою службою, яка надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори та платежі і виявляє нетерпимість до корупції».

ДПС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи. ДПС та її територіальні органи є контролюючими органами (органами доходів і зборів).

ДПС в межах повноважень, передбачених законом, на основі і на виконання Конституції та законів України, актів Президента України та постанов Верховної Ради України, прийнятих відповідно до Конституції та законів України, актів Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну видає накази організаційно-розпорядчого характеру, організовує та контролює їх виконання.

Накази ДПС можуть бути скасовані Кабінетом Міністрів України повністю чи в окремі частині.

ДПС очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за пропозицією Комісії з питань вищого корпусу державної служби.

Комісія з питань вищого корпусу державної служби вносить на розгляд Кабінету Міністрів України пропозиції щодо кандидатури для призначення на посаду Голови ДПС за результатами конкурсу відповідно до законодавства про державну службу.

**У складі органів податкової служби можуть бути наступні структурні підрозділи:**

- департамент - структурний підрозділ, що утворюється для виконання основних завдань високого ступеня складності, координації роботи, пов'язаної з виконанням цих завдань, за умови, що у його складі буде не менш як чотири відділи;

- самостійне управління (самостійний відділ) - структурний підрозділ одного галузевого або одного функціонального спрямування. До складу управління входять не менш як два відділи. Самостійний відділ утворюється з чисельністю не менш як 6 працівників;

- самостійний сектор - структурний підрозділ, що утворюється для виконання завдань за окремим напрямом діяльності органу виконавчої влади, функції якого неможливо поєднати з функціями інших структурних підрозділів, з чисельністю не менш як два працівники;

- відділ у складі департаменту (самостійного управління) - структурний підрозділ, що утворюється для виконання завдань за одним напрямом (функцією) діяльності органу виконавчої влади, з чисельністю не менш як п'ять працівників.

**Стратегічні цілі діяльності Державної податкової служби України на 2022 – 2024 роки:**

- ❖ Ефективне управління діяльністю;
- ❖ Ефективне адміністрування податків, зборів, платежів;
- ❖ Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві;

❖ Протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів;

❖ Формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди.

Структуру апарату ДПС затверджує її Голова за погодженням з Міністром фінансів.

Штатний розпис, кошторис апарату ДПС затверджує Голова ДПС за погодженням з Мінфіном.

## **5. Основні завдання та функції Державної податкової служби України**

### ***Основні завдання ДПС України:***

1) реалізація державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування:

- державної податкової політики;
- державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, інших платежів;

- державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

- державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;

- державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

### ***Функції органів державної податкової служби.***

ДПС відповідно до покладених на неї завдань:

- вносить в установленому порядку на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України

та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади, наказів Мінфіну, а також подає Міністрові фінансів на погодження позицію щодо проектів нормативно-правових актів, розробниками яких є інші центральні органи виконавчої влади;

➤ розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України, проекти наказів Мінфіну та пропозиції щодо інших нормативно-правових актів з питань, що належать до сфери діяльності ДПС, та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів;

➤ розробляє та подає пропозиції щодо форм податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;

➤ здійснює контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

➤ здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

➤ здійснює податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки»;

➤ здійснює реєстрацію та веде облік платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводить диференціацію платників податків;

➤ забезпечує достовірність та повноту ведення обліку платників податків (платників єдиного внеску), суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

➤ забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, інших реєстрів, банків і баз даних, ведення яких покладено законодавством на ДПС, а також реєстру страхувальників Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування;

➤ здійснює контроль за дотриманням виконавчими комітетами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

➤ забезпечує ведення обліку податків, зборів, платежів;

➤ здійснює адміністрування податків, зборів, платежів, єдиного внеску, у тому числі проводить відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків (платників єдиного внеску);

➤ контролює своєчасність подання платниками податків (платниками єдиного внеску) передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів, єдиного внеску;

➤ застосовує до платників податків (платників єдиного внеску) передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення вимог

податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

➤ складає стосовно платників податків - фізичних осіб та посадових осіб платників податків - юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносить постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом;

➤ застосовує до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам ДПС в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків чи розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного територіального органу ДПС про взяття рахунка на облік у ДПС, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установлених Податковим кодексом України розмірах;

➤ організовує роботу та здійснює контроль в межах повноважень, передбачених законом, за погашенням заборгованості з інших платежів, контроль за справлянням яких віднесено до компетенції ДПС;

➤ здійснює погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів;

➤ організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з розстрочення, відстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску;

➤ приймає рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки, повідомляє Мінфіну про прийняті рішення та здійснює їх погодження з Мінфіном у випадках та порядку, визначених законодавством;

➤ здійснює в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску;

➤ організовує роботу та здійснює контроль за застосуванням арешту майна платників податків, що мають податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;

➤ організовує роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки, розпорядження безхазяйним майном, а також іншим майном, що переходить у власність держави, та з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого та конфіскованого за порушення податкового законодавства;

➤ забезпечує стягнення сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами з бюджету в порядку, визначеному Податковим кодексом України та іншими законами;

➤ організовує роботу та здійснює контроль за застосуванням до платників податків (платників єдиного внеску) процедур банкрутства відповідно до законодавства з питань банкрутства;

- звертається до суду у випадках, передбачених законом;
- здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом; здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва пального, з оптової, роздрібною торгівлі та зберігання пального і контроль за таким виробництвом;
- організовує роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійсненням контролю за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;
- здійснює контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального та забезпечує міжгалузеву координацію у цій сфері;
- здійснює прийняття декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальнення відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку;
- здійснює заходи щодо запобігання та виявлення порушень вимог законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального, погоджує норми втрат та виходу спирту, виноматеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, порядок їх розроблення і застосування;
- здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;
- здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;
- проводить роботу, пов'язану з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального та інших підакцизних товарів (продукції);
- організовує реєстрацію та облік реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги), реєстрацію розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій;
- проводить контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення розрахункових операцій та застосування реєстраторів розрахункових операцій;
- здійснює контроль за дотриманням встановлених законом строків проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками),

порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону;

- вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму у випадках та межах повноважень, передбачених законом;

- забезпечує в апараті ДПС та її територіальних органах безпеку діяльності державних службовців та інших працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків;

- підтверджує статус податкового резидента України;

- організовує взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснює міжнародне співробітництво у податковій сфері;

- укладає в установленому порядку міжвідомчі договори з податковими органами іноземних держав, проводить в межах повноважень, передбачених законом, переговори та консультаційну роботу з підготовки міжнародних договорів з питань, що належать до компетенції ДПС, готує пропозиції щодо укладення таких договорів, а також припинення та/або зупинення їх дії;

- здійснює контроль та забезпечує надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав;

- забезпечує виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, з питань, що належать до компетенції ДПС;

- проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів податкового контролю;

- здійснює перегляд рішень територіальних органів ДПС у встановленому законодавством порядку;

- виконує функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери її управління;

- погоджує рішення НКЦПФР щодо встановлення ознак фіктивності емітента цінних паперів, а також щодо встановлення порядку визначення емітента цінних паперів таким, що відповідає ознакам фіктивності;

- здійснює сервісне обслуговування платників податків (платників єдиного внеску), зокрема надає адміністративні послуги;

- забезпечує розвиток, впровадження та технічне супроводження інформаційнотелекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, організовує впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання, забезпечує функціонування електронного кабінету;

- взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади та отримує інформацію, документи і матеріали від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від

форми власності та їх посадових осіб, зокрема від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів);

- бере в установленому порядку участь у наданні електронних довірчих послуг та електронної ідентифікації;

- забезпечує взаємодію інформаційних систем ДПС та Держмитслужби в режимі реального часу в установленому порядку;

- бере участь у проведенні аналізу надходжень податків, зборів, платежів, визначених Податковим кодексом України, Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», вивченні впливу макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, зборів, платежів, розробленні пропозицій щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;

- здійснює моніторинг виконання показників розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами, затверджених фінансовими планами державних підприємств, господарських організацій, у статутному капіталі яких є корпоративні права, що належать державі, їх дочірніми підприємствами;

- подає Мінфіну пропозиції до Бюджетної декларації та проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік та їх реалізації, а також прогнозних надходжень єдиного внеску;

- складає звітність щодо стану розрахунків платників податків із бюджетом та сплати єдиного внеску, а також інших показників роботи за напрямами діяльності ДПС;

- інформує органи державної влади про стан розрахунків платників з бюджетами та сплати єдиного внеску;

- здійснює прийом громадян, розгляд звернень (запитів) громадян, платників податків (платників єдиного внеску), органів державної влади, правоохоронних органів, органів судової влади та інших суб'єктів права на звернення з питань, пов'язаних із діяльністю ДПС, та запитів на отримання публічної інформації;

- надає індивідуальні податкові консультації, інформаційно-довідкові послуги з питань податкового законодавства та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

- надає Мінфіну пропозиції щодо необхідності підготовки узагальнюючих податкових консультацій;

- подає Мінфіну узагальнену практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

- формує інформаційну політику ДПС та її територіальних органів, інформує суспільство про показники роботи, напрями та підсумки діяльності ДПС у порядку та способи, передбачені законодавством;

- оприлюднює на офіційному веб-сайті ДПС акти та інші офіційні документи та інформацію з питань, що належать до її компетенції, зокрема інформацію, яка підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства;

- виступає засновником засобів масової інформації з питань, що належать до компетенції ДПС;
- організовує у засобах масової інформації роз'яснювальну роботу, пов'язану із застосуванням законодавства з питань, що належать до компетенції ДПС;
- забезпечує оприлюднення (оновлення) наборів даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних на офіційному веб-порталі ДПС та єдиному державному веб-порталі відкритих даних, в установленому законодавством порядку;
- співпрацює з інститутами громадянського суспільства, забезпечує проведення консультацій з громадськістю, зокрема через громадську раду, з питань реалізації державної податкової політики;
- провадить дослідження і експертну діяльність у податковій сфері;
- організовує наукову, науково-технічну, інвестиційну, інформаційну, видавничу діяльність, є засновником державних підприємств, навчальних закладів та науководослідних установ;
- проводить перевірку достовірності відомостей, зазначених у пункті 2 частини п'ятої статті 5 Закону України «Про очищення влади»;
- здійснює прогнозування та планування видатків на матеріально-технічне забезпечення і розвиток діяльності ДПС;
- здійснює відомчий контроль за додержанням вимог законодавства, виконанням службових, посадових обов'язків в апараті ДПС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери її управління;
- здійснює внутрішній аудит, спрямований на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у ДПС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери її управління;
- здійснює інші повноваження, визначені законом.

***Рекомендована література:***

Базова: [9, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 17]

Допоміжна: [55, 56, 58, 60, 61, 62]

Інформаційні ресурси: [3, 4, 5]

## **ТЕМА 8. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ**

### **План**

1. Концептуальні засади побудови податкової політики держави
2. Принципи податкової політики



3. Форми податкової політики.
4. Цілі податкової політики.
5. Подвійне оподаткування: сутність, форми, методи усунення.

*Ключові слова:* прибуткове оподаткування, податок на прибуток підприємств, прибуток, збиток, фінансовий результат до оподаткування, фінансовий результат від операційної діяльності, доходи, витрати, валовий прибуток (збиток), дохід (виручка) від реалізації продукції, амортизація, адміністративні витрати.

## 1. Концептуальні засади побудови податкової політики держави

Ринкова економіка не означає, що держава та всі її інституції відсторонені від процесів впливу на соціально-економічні реалії в суспільстві. Будь-який ринковий механізм державотворення обов'язково передбачає безпосереднє управління і регулювання зі сторони держави. Саморегулюючих вбудованих механізмів недостатньо, щоб вся ринкова економіка працювала бездоганно.

Держава створює необхідні умови для функціонування ринкових механізмів і з їх допомогою регулює соціально-економічні процеси в суспільстві. Однією з найважливіших інституцій держави в реалізації її участі в ринкових процесах виступає фінансова політика. В умовах ринку саме податкова політика як складова державної фінансової політики забезпечує мінімізацію амплітудних коливань ринкових відносин шляхом певної участі держави в управлінні ринковими процесами. Не випадково в умовах функціонування ринкової економіки податкова форма в системі фінансових відносин стає провідною.

**Оподаткування** – одна з головних функцій держави, а відносини, які складаються в процесі взаємодії держави, суспільства та кожної конкретної особи в зв'язку і по причині оподаткування, визначаються політикою у сфері оподаткування, або податковою політикою. За її допомогою держава визначає завдання, заходи і засоби реалізації державницьких інтересів у сфері оподаткування для ефективнішого виконання своїх функцій.

**Податкова політика** – діяльність держави, виражена в комплексі заходів, здійснюваних уповноваженими на те органами державної влади й державного управління в області функціонування податків і зборів як фіскальних інструментів та регулюючих важелів.

У загальному можна сказати, що податкова політика – це діяльність уповноважених органів державної влади, яка реалізується через комплекс заходів у сфері оподаткування. Тому податкова політика як один з найважливіших інструментів державного регулювання має спрямовуватись на оптимальне поєднання приватних та державних інтересів за рахунок забезпечення адекватного управління процесом оподаткування.

Будучи складовою фіскальної політики, а в загальному й економічної, податкова політика включає в себе:

- концепцію державної діяльності в області оподаткування;
- податковий механізм;
- управління податковою системою країни.

В цілому визначення сутності податкової політики базується на загальному понятті «політика» (від грецьк. «politika» – державні або громадські справи), яка передбачає:

1. наукове обґрунтування концепції та формулювання стратегічної мети, визначення перспективних цілей та завдань з урахуванням потреб і інтересів людини;

2. обґрунтування засобів і методів досягнення мети;

3. ретельний підбір, підготовку і розстановку кадрів, які здатні реалізувати заплановану мету.

При формуванні податкової політики, уповноважені на це державні органи здатні за допомогою зміни форми оподаткування, податкових ставок, податкових пільг створювати сприятливі умови для розвитку стратегічних галузей економіки, стимулювати чи стримувати зовнішньоекономічну активність господарських суб'єктів, впливати на рівень грошових надходжень до бюджету. Тому виважена податкова політика має надзвичайне значення для економічного розвитку країни.

На думку вітчизняного науковця А. І. Крисоватого, сама по собі податкова політика не може бути поганою чи доброю. Вона повинна задовольняти інтереси всіх суб'єктів господарювання, одночасно забезпечуючи фінансовими ресурсами державу для виконання покладених на неї функцій, та максимально враховуючи інтереси платників податків.

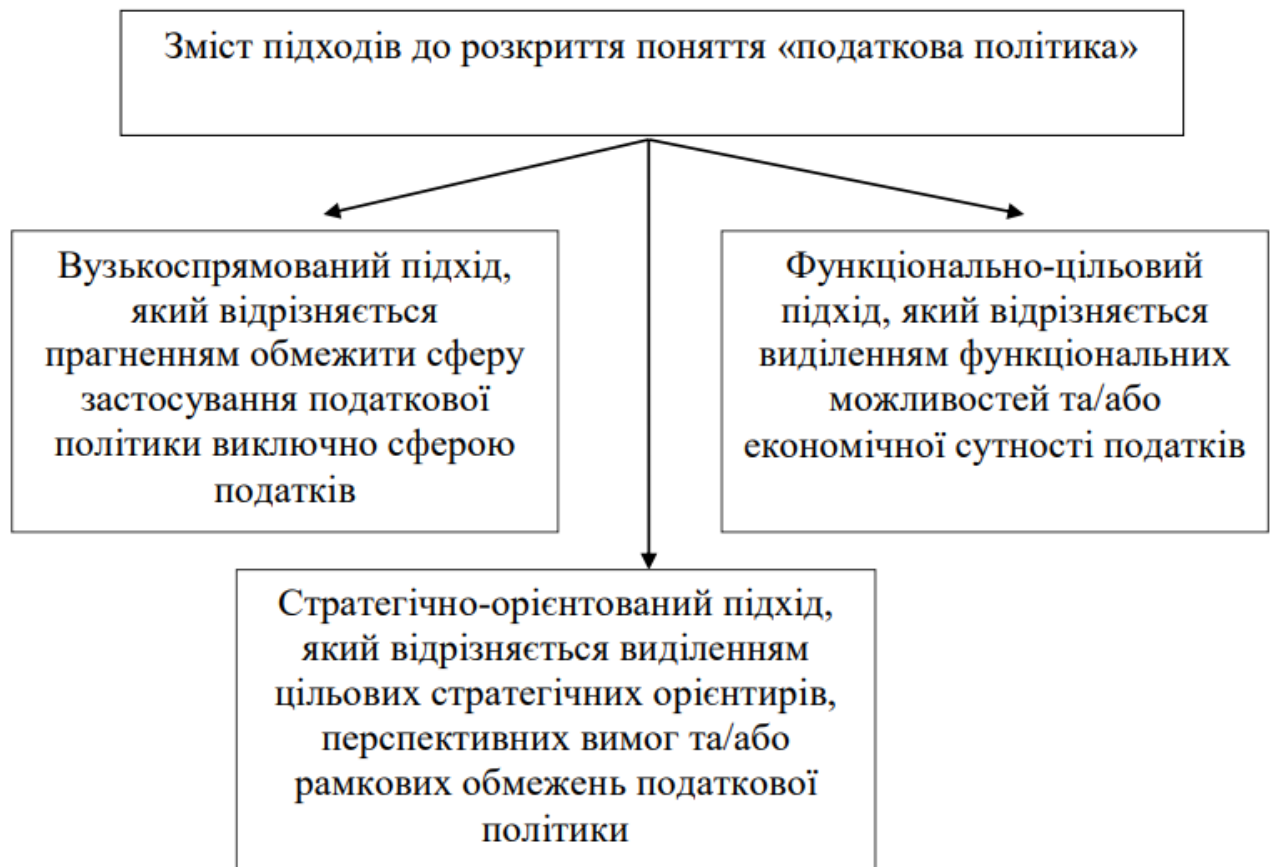
Підходів до розкриття сутності податкової політики сьогодні існує чимало. Вичерпне групування трактувань поняття «податкова політика» було зроблено сучасним українським вченим Ю.Б. Івановим (рис. 2.1).

Виходячи з вищезазначеного, можна дати таке узагальнене визначення податкової політики.

**Податкова політика** – це діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які виступають знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави.

Предметом податкової політики є проблеми та суперечності функціонування податкової системи, впливаючи на які за допомогою управління податковими відносинами можна досягти збалансованої та стабільної реалізації потенціалу держави.

Питання щодо визначення принципів, які притаманні податковій політиці, також належать до дискусійних.



**Рис. 8.1. Класифікація підходів до трактування поняття «податкова політика»**

У наукових колах остаточно не визнано: принципи оподаткування, податкової системи та податкової політики – це одне й те саме, але тільки назване різними словами, чи все ж таки ні?

Віддаючи належне іншим науковим розробкам, найбільш вдалим вважаємо виокремлення вченим принципів саме податкової політики.

## 2. Принципи податкової політики

Отже, **принципами податкової політики** можна назвати наступні:

**Принцип наукової обґрунтованості.** Податкова політика повинна виходити з достовірних, підтверджених логічно і емпірично відомостей, що дозволяють адекватно описувати суспільні процеси і прогнозувати їх розвиток. Невід’ємним елементом наукової обґрунтованості має бути її ретельна наукова експертиза.

**Принцип визначеності.** Податкова політика в силу своєї значимості не може бути простою сукупністю програмних установок керівників країни. Вона повинна бути визначена програмним документом стратегічного (концептуального) характеру та регулярними змістовними документами тактичного характеру, що мають нормативноправовий характер та обов’язкову силу для органів виконавчої влади.

**Принцип врахування та узгодження різних інтересів.** Податкова політика повинна враховувати інтереси бюджетів всіх рівнів і різних категорій платників податків.

**Принцип єдності стратегії і тактики.** Формування податкової політики має передбачати вироблення концепції і розробку стратегії її реалізації. В свою чергу реалізація податкової політики має передбачати розробку тактики. Причому тактика не повинна суперечити стратегії, а разом вони не повинні суперечити концепції податкової політики. У цьому реалізується їх єдність і ієрархічність.

**Принцип гнучкості.** Податкова політика повинна оперативно реагувати на зміну соціально-економічної ситуації не тільки в регіоні та країні, а й в світі.

**Принцип гласності (прозорості).** Податкова політика повинна бути відкритою для широкого використання та обговорення. Держава зобов'язана інформувати платників податків про зміни, що готуються, щоб останні могли адаптувати свою діяльність до нових податкових умов.

**Принцип політичної відповідальності.** Держава повинна постійно звертатися до громадян за принциповою оцінкою того, чи в тому напрямку реалізується податкова політика. Податкова політика повинна адекватно реагувати на переваги суспільного вибору, не дозволяючи використовувати інструменти оподаткування для перекрученої реалізації групових інтересів.

Результативність податкової політики тим вища, чим більше інструменти її реалізації узгоджені з потребами суспільного розвитку, конкретними історичними умовами країни та менталітетом населення.

Невідповідність точки зору платників податків та уявлень держави щодо справедливої частки доходів, які повинні перерозподілятися шляхом оподаткування, є причиною існування конфліктної ситуації між платниками податків, основна мета яких – мінімізувати податкові зобов'язання, та податковими органами, які націлені на забезпечення своєчасної сплати податків у повному обсязі. Наслідками таких прорахунків можуть стати спроби платників податків зменшити належні до сплати суми податків всіма можливими способами.

В той же час і необґрунтоване збільшення державних витрат на фінансування соціальних програм також може негативно вплинути на ефективність податкової політики. При повному бюджетному фінансуванні суспільних благ деякі люди не виявляють готовності платити, приховують свою справжню платоспроможність, тобто попросту ухиляються від сплати податків і намагаються скористатися благами, оплаченими іншими. Постає проблема неплатника або так званого «безбілетного пасажира». Принципова можливість неплатежу відрізняє економіку державного сектора від ринкового. Отже, коли фінансовані державою за рахунок податків блага стають загальнодоступними, припиняють діяти звичайні економічні стимули. Ніхто не візьметься їх оплачувати у повному обсязі шляхом добровільної сплати податків. Така несплата суттєво гальмує розвиток національної економіки та робить неможливою реалізацію фіскального потенціалу держави.

Таким чином, ефективність податкової політики залежить не лише від економічних факторів, а й від психологічного сприйняття населенням дій держави у сфері оподаткування. У вітчизняних реаліях потенціал для вдосконалення податкової політики залишається ще значним.

Одностайності між вітчизняними вченими у трактуванні форм, цілей, моделей, типів податкової політики поки що не досягнуто. У зв'язку з чим у різних навчальних виданнях можна зустріти зовсім протилежні висновки, класифікації та визначення.

Але враховуючи, що податкова політика є мистецтвом координації та компромісу, оскільки вимагає відрізнити стратегічні питання від повсякденних та поєднувати необхідне з можливим, в залежності від мети, яка поставлена на певному етапі розвитку економіки країни, форми реалізації податкової політики можуть зазнавати змін.

### 3. Форми податкової політики

Погоджуючись з думкою українського вченого А. І. Крисоватого, виділимо наступні **форми податкової політики**.



**Рис. 8.2. Форми податкової політики**

1. *Політика максимальних податків.* При проведенні такої політики державою встановлюються достатньо високі податкові ставки, скорочуються податкові пільги і запроваджуються нові податки з метою максимального наповнення бюджету.

Наслідками такої політики є:

- скорочення економічного росту;
- зменшення фінансових ресурсів у податкоплатників;
- значне ухилення від оподаткування;
- розвиток тіньової економіки;
- падіння економічної активності.

2. *Політика економічного розвитку.* За такої політики державою враховуються не лише власні фіскальні інтереси, а й економічні інтереси

податкоплатників. Це стимулює збільшення фінансових можливостей у податкоплатників і відповідно сприяє розвитку економіки країни.

Недоліками такої політики є:

- часткове недофінансування соціальних галузей (освіта, наука тощо) внаслідок скорочення податкових надходжень до бюджету;
- скорочення кількості фінансованих державою суспільних послуг (путівки в дитячі санаторії, різноманітні дитячі кружки, державні програми тощо);
- обмеження соціальних дій держави (підтримка малозабезпечених, вплив на інфляцію та зайнятість).

Ця політика виправдовує себе лише тоді, коли зупиняється розвиток економіки. В таких умовах заходи уряду можуть сприяти поживленню економічної активності.

*3. Політика виважених податків.* Її суть полягає у максимальному врахуванні фіскальних інтересів держави та економічних інтересів платників податків. Це оптимальний варіант податкової політики, оскільки передбачає збалансування побажань всіх сторін.

Форми податкової політики змінюються відповідно до її мети, яка, в свою чергу, залежить від низки факторів соціально-економічного характеру та стратегії розвитку країни. Однак в будь-якому разі в основі формулювання мети податкової політики знаходиться вираження функцій податків, тобто враховується їх розподільчо-регулюючий характер, а також здатність забезпечувати державу фінансовими ресурсами.

#### **4. Цілі податкової політики**

**Прийнято розрізняти такі цілі податкової політики:**

*1. Фінансова ціль.* Передбачає забезпечення потреб державного апарату управління у фінансових ресурсах для виконання покладених на нього функцій. Дана мета є практичною реалізацією фіскальної функції податків, оскільки передбачає визначення таких питань, як частка податків у загальній сумі доходів бюджету, заходи податкового контролю, відповідальність за податкові правопорушення.

*2. Економічна ціль.* Передбачає досягнення економічного розвитку країни, регіонів, податкоплатників завдяки використанню певних податкових режимів, встановленню співвідношення прямих та непрямих податків, визначенню максимальних меж оподаткування для окремих галузей.

*3. Соціальна ціль.* Передбачає зменшення нерівності в рівнях доходів населення, що виникає в процесі ринкових відносин.

Підкреслимо, що зазначені цілі податкової політики мають динамічний характер. Вони формуються під дією цілого ряду чинників, головними з яких є економічна і соціальна ситуація в країні і регіонах. Цілі податкової політики конкретні в певний період часу і формуються з урахуванням досягнутого рівня економічних відносин і соціально-економічної політики.

**Виділяють такі типи бюджетно-податкової політики:**

1) Дискреційна, яка в свою чергу поділяється на стримуючу та стимулюючу;

2) Недискреційна (політика «вмонтованих стабілізаторів»).

**Дискреційною політикою** називається тоді, коли уряд свідомо вносить зміни в податкову систему і витрати бюджету з метою впливу на реальний валовий внутрішній продукт (ВВП), зайнятість, інфляцію. Таким чином, при проведенні дискреційної політики зміни в податковій системі залежать від рішень уряду.

Дискреційна політика може бути стимулюючою і стримуючою.

Вважається, що ***стимулюючу політику*** доцільно проводити при економічному спаді. У сфері оподаткування вона передбачає зменшення податкових вилучень з доходів громадян із метою збільшення сукупного попиту.

***Стримуюча бюджетно-податкова політика*** доцільна тоді, коли економіка знаходиться в стані надмірного підйому і попит перевищує пропозицію. У такому випадку виникає інфляція попиту і з'являється необхідність обмеження споживчих витрат населення. Це можна зробити або зменшуючи витрати бюджету, або збільшуючи податкові вилучення шляхом підвищення ставок податків чи раціоналізації податкових пільг.

**Недискреційна бюджетно-податкова політика** або політика «вмонтованих стабілізаторів», базується на теоретичному припущенні, що податкова система сама по собі має здатність автоматично впливати на економічний цикл, тому що навіть без її зміни податкові вилучення збільшуються при зростанні ВВП і зменшуються при його спаді, тобто має місце стабілізуючий ефект. Найбільш високий цей ефект при прогресивній податковій системі, що передбачає збільшення податкових вилучень поряд зі збільшенням доходів.

Визначивши свою податкову політику, держава визначає напрямок розвитку, а також стратегію і тактику поставленої мети. Ось чому податкова політика при відповідній тактиці має чітке спрямування на вирішення конкретних завдань і проблем, а в стратегічному плані – на вирішення довгострокових проблем через їх прогнозування. Однією з головних передумов вироблення стратегії податкової політики є податкове прогнозування, що є складовою макроекономічного розвитку соціально-економічних процесів у країні взагалі. Основою розробки тактики податкової політики є податкове планування – важлива складова фінансового планування, підпорядкована вимогам фінансової політики держави.

Стратегія і тактика податкової політики взаємопов'язані. Стратегія податкової політики створює сприятливі умови для вирішення тактичних завдань. Тактика податкової політики виявляє центральні проблеми розвитку економіки та соціальної сфери. Шляхом своєчасної зміни способів і форм оподаткування, тактика дозволяє в обмежений термін з найменшими затратами вирішувати завдання, які поставлені стратегією податкової політики. Отже, при відносній стабільності податкової стратегії податкова тактика повинна бути гнучкою, що викликане мобільністю економічних умов життя.

## 5. Подвійне оподаткування: сутність, форми, методи усунення

У сучасних умовах податкова система України за своїм складом подібна до податкових систем розвинених європейських країн. Законодавства країн світу мають певні особливості оподаткування доходів громадян і різняться рівнем розвитку та податковим навантаженням, що призводить до міжнародного подвійного оподаткування. Недосконалість національного податкового законодавства призводить до подвійного оподаткування в межах країни.

**Подвійне оподаткування** - оподаткування об'єкта оподаткування тим самим (чи аналогічними) податком за один податковий період більше одного разу

Розрізняють такі види подвійного оподаткування:

- **внутрішнє** – подвійне оподаткування в країнах, де один податок стягується на різних рівнях адміністративно-територіальних одиниць;

- **зовнішнє** – оподаткування, при якому стикаються національні законодавства у визначені об'єкта оподаткування або платника, розглядаючи його як зобов'язану особу по аналогії із законодавством іншої країни. Як правило, кожна держава намагається максимально всіма можливими засобами збільшити власні податкові надходження, і, як наслідок, виникають випадки багатократного міжнародного оподаткування. Це явище негативно відображається на розвитку зовнішньоторговельних зв'язків, перешкоджає розвитку інтеграційних економічних процесів та сприяє ускладненню переміщення капіталів.

**Внутрішнє подвійне оподаткування можна поділити на вертикальне і горизонтальне.**

**Під вертикальним подвійним оподаткуванням** розуміють сплату одного й того ж податку на державному та місцевому рівнях. Прикладом існування такого виду оподаткування може бути Швеція, де сплачується як місцевий, так і державний податок на доходи. Ця ситуація свідомо планується державою з метою мобілізації додаткових фінансових ресурсів.

**Горизонтальне подвійне оподаткування** виникає з причини різниці у визначенні об'єкта оподаткування на одному адміністративному рівні. Яскравим прикладом такого виду подвійного оподаткування є США. Законодавство цієї країни по податкам на доходи суттєво відрізняється у визначенні об'єкта оподаткування в різних штатах. В одних штатах об'єктом оподаткування є доходи громадян, які вони отримали в межах цього штату. В інших – тільки ті доходи, які виникли за межами штату. А в третіх оподатковуються всі доходи осіб, що проживають або працюють в штаті, а також отримані ними як в самому штаті, так і за його межами.

**Виділяють такі форми подвійного оподаткування:**

1) оподаткування одного й того ж самого об'єкта різними податками – повторне оподаткування;

2) оподаткування одного і того ж об'єкта на різних рівнях однієї держави;



3) одночасне обкладання в різних країнах ідентичними податками або такими, що мають однакову природу – міжнародне подвійне оподаткування.

У міжнародній практиці були вироблені способи і методи усунення подвійного оподаткування, які представляють собою основу механізму податкового регулювання.

На сьогодні виділяють два **основні способи усунення подвійного оподаткування**:

- **односторонні заходи**, передбачені національним податковим законодавством, які застосовуються владою даної країни без узгодження з іншими державами;

- **багатосторонні заходи**, які реалізуються за допомогою міжнародних угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

В Україні, як і в інших державах, поєднуються обидва ці заходи, які доповнюють один одного, але не можуть бути взаємозамінними.

Сьогодні в нашій державі існує система двосторонніх чи багатосторонніх міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу. При цьому такі договори укладаються на основі типових моделей конвенцій чи договорів про уникнення подвійного оподаткування. Для того, щоб уникнути подвійного оподаткування, громадяни, які отримують доходи за межами України, повинні підтвердити статус податкового резидента України.

В податковому законодавстві України передбачено такі інструменти вирішення проблеми подвійного оподаткування, як **податковий кредит** і **податкова знижка**.

**Податковий кредит** – зарахування податків, сплачених за кордоном, у рахунок внутрішніх зобов'язань. Застосування податкового кредиту зумовлює ситуацію, за якої податки, сплачені іноземними державами, прирівнюються до податків своєї держави. Метою податкового кредиту є забезпечення рівних умов господарювання суб'єктам незалежно від місця здійснення підприємницької діяльності. Завдяки податковому кредиту вирівнюються шанси інвесторів у державі резиденства та закордоном.

**Податкова знижка** передбачає зменшення на суму податків, що сплачені в одній країні, оподаткованого доходу в іншій.

Податковим кодексом України передбачено положення щодо усунення подвійного оподаткування. Для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України.

Отже, трактування сутності поняття «податкова система» може здійснюватись за звуженим та розширеним підходами. У першому випадку - це система загальнодержавних і місцевих податків та зборів. У другому випадку податкова система об'єднує не лише загальнодержавні і місцеві податки та

збори, але і єдиний соціальний внесок, систему податкового законодавства, систему органів виконавчої влади, технології мобілізації коштів тощо.

Становлення податкової системи України відбувалось еволюційним шляхом. Ключову роль у цьому процесі відіграло прийняття наприкінці 2010 року Податкового кодексу України. У Податковому кодексі сформульовані ключові принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство. Податкова система України на даному етапі розвитку не містить суттєвих відмінностей від устрою податкових систем країн Європейського Союзу унітарного типу. Вона характеризується наступними рисами: дворівневою системою оподаткування; трирівневою системою адміністрування податків, зборів і єдиного соціального внеску; використанням принципу вертикального вирівнювання у процесі розподілу податкових надходжень та іншими особливостями.

Розвиток будь-якої країни означає широке використання податкової політики як регулятора усіх сторін життя держави й особливо – його економіки. Сфера оподаткування впливає на розподіл національного доходу, на споживання і заощадження, а отже, на темпи економічного росту.

Дослідження соціально-економічної природи податкової політики свідчить, що податкова політика як частина державної економічної політики при практичній реалізації на конкретному етапі переходить у побудову певної системи оподаткування. Ця система і виступає практичною формою визначення стратегії та тактики податкової політики.

Таким чином, податкова політика, як складова фінансово-економічної політики базується на певній соціально-економічній доктрині і представляє собою діяльність держави в сфері запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих грошових фондів держави для досягнення соціально-економічного прогресу суспільства.

В суспільстві постійно відбуваються зміни, тому постійно проявляються певні недоліки податкової політики. Все це викликає необхідність постійного удосконалення податкового законодавства. Ось чому держава і маневрує податками в рамках податкової політики залежно від ситуацій, які складаються, впливаючи на різні сторони діяльності платників податків. При економічно необґрунтованому збільшенні оподаткування населення та суб'єктів підприємницької діяльності продуктивне зростання економіки гальмується. В свою чергу зниження економічного потенціалу обмежує можливість держави належним чином виконувати власні функції, включаючи стимулюючі заходи щодо господарства та соціальної сфери. Таким чином, ефективність податкової політики залежить не лише від економічних факторів, а й від психологічного сприйняття населенням дій держави у сфері оподаткування.

***Рекомендована література:***

Базова: [9, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 17]

Допоміжна: [44, 47, 49, 55, 56, 58, 60, 61, 62]

Інформаційні ресурси: [3, 4, 5]

## ТЕМА 9. ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ

### План

1. Поняття і функції податкового механізму
2. Характеристика елементів податкового механізму

*Ключові слова:* податковий механізм, функції податкового механізму, елементи податкового механізму, податкова інформація, податковий аналіз, податковий облік, податкове планування і прогнозування, податкове регулювання, податкове право, податковий контроль

### 1. Поняття і функції податкового механізму

Одним із важливих чинників економічного зростання країни є ефективна податкова система та виважений податковий механізм, якому держава надає юридичну форму за допомогою податкового законодавства і регулює його.

Податковий механізм різниться в конкретному просторі і часі. Так, податкові дії неоднозначні на різних рівнях управління і влади, а також мають істотні відмінності й у часовому відношенні. Будь-яка податкова дія, яка не базується на об'єктивній основі, виступає як суб'єктивне втручання у відтворювальні процеси, що неминуче призводить до їх деформації. Податковий механізм дозволяє впорядкувати податкові відносини, спираючись на податкове право, основи управління оподаткуванням.

Маніпулюючи податковим механізмом, держава отримує можливість стимулювати економічний розвиток або стримувати його. Податковий механізм охоплює господарське життя країни, оскільки податкові заходи є найбільш універсальним інструментом впливу надбудови на базисні відносини. За допомогою його елементів створюється загальний податковий клімат для внутрішньої і зовнішньої діяльності компаній, особливо інвестиційної, та забезпечення преференційних податкових умов для стимулювання пріоритетних галузевих і регіональних напрямків руху капіталу. Загалом податковий механізм визначає роль податків у суспільстві, яка постійно змінюється в залежності від зміни діяльності держави.

В основі податкового механізму зазвичай закладена панівна її правильність, яка перевіряється практикою. Якщо податкова теорія не користується популярністю і приносить негативні результати при її реалізації, то вона замінюється новою. Разом з тим податковий механізм як один з елементів ринкової економіки дозволяє вирішити проблему підвищення доходів бюджетів всіх рівнів, регулювати соціально-економічний розвиток регіонів та стимулювати якісну модернізацію економіки.

У сучасній економічній літературі відсутня єдність поглядів щодо змісту податкового механізму, функцій, які ним реалізуються, його структурних

параметрів та елементного складу. Існують різноманітні підходи щодо розуміння його сутності через призму загальнотеоретичних, практичних позицій, економічну сутність податку, функціонального змісту та ін.

Виходячи із загальнотеоретичних позицій, податковий механізм – це галузь податкової теорії, де дане поняття трактується як об'єктивно необхідний процес управління перерозподільними відносинами, які можна розмежувати на три підсистеми: податкове планування і прогнозування; податкове регулювання; податковий контроль.

З практичних позицій податковий механізм розглядається як сукупність конкретних податкових дій, так як практичне застосування положень податкового законодавства вносить свої корективи в концептуально визначені сфери податкового планування, регулювання і контролю. З цієї точки зору він має відмінності по відношенню до конкретної території, де застосовуються податкові закони, і часу. Важливо при кожній практичній дії дотримуватися положень і норм, які встановлюються законом, з тим, аби не порушувати основної принципової вимоги податкової теорії – суб'єктивне і об'єктивне в процесі оподаткування повинні являти собою єдине ціле.

Також під податковим механізмом розуміється система форм і методів використання державою на практиці потенціалу об'єктивної економічної категорії «податок» з метою забезпечення реалізації відповідної податкової політики в рамках економічної системи.

Неправомірно розглядати податковий механізм лише з позиції оперативного втручання держави в хід стягнення податків, а також як заходи, які сприяють дотриманню податкового законодавства. При такому підході податковий механізм втрачає свій об'єктивний характер і перетворюється у важіль суб'єктивного перерозподілу грошових коштів.

З позиції функціонального змісту визначення податкового механізму можна сформулювати наступним чином. Податковий механізм – це комплекс трьох взаємодіючих фінансово-бюджетних сфер діяльності, які регламентуються особливими законодавчо - правовими нормами держави, і визначають встановлення, оцінку планових, фактично виконаних і прогнозних податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин (податкове планування), прийняття науково обґрунтованих заходів поточного втручання в хід виконання бюджетів країни як стимулюючого характеру (податкове регулювання) і санкційних заходів впливу при порушенні норм податкового законодавства (податковий контроль).

Зміст податкового механізму, його функціональні імперативи, структурні характеристики та інструменти на різних історичних етапах детермінуються відповідно до еволюційної динаміки макроекономічної системи. Умови і параметри сформованої моделі економіки і фінансової системи, що їй відповідає, опосередковано вдосконалюють податковий механізм (директивний, фіскальний, регулюючий), що визначає можливості реалізації цілей податкової політики. Завдяки введенню нових податків чи скасуванню чинних, зміні величини податкових ставок, скасування або розширення податкових пільг, відстрочення податкових платежів держава може впливати на

розвиток інвестиційної підприємницької активності, стимулювати або послаблювати купівельну спроможність населення, обмежувати або заохочувати ввезення в країну іноземних товарів – все це буде проявом певних напрямів державної податкової політики і відображенням багатогранних функціональних можливостей податкового механізму. Таким чином, базуючись на положеннях податкових теорій, держава через податковий механізм (методи та інструменти) діє на формування і функціонування податкової системи як сукупності податків, їх елементів, учасників правовідносин у цій галузі, законодавства.

Податковий механізм у системі економічного механізму є частиною цілого, вони співвідносяться як загальне та окреме. Податковий механізм можна розглядати як конкретний спосіб функціонування його елементів у системі управління податковим процесом, через які реалізуються економічні інтереси суб'єктів податкових відносин. У методологічному контексті податковий механізм виступає у суспільно-економічній та організаційно-економічній формах. Суспільно-економічний аспект податкових відносин виражає відносини власності на доходи, що перерозподіляються у суспільстві від власника на користь держави за посередництва податків. Ці відносини відображають здобуття державою права власності на частину валового суспільного продукту на безвідплатній (безеквівалентній) основі, об'єктивну спрямованість на забезпечення державних доходів, задоволення суспільних потреб і слугують регуляторами економічного розвитку. Організаційно-економічний аспект податкових відносин виступає у формі податкових органів держави та податкових інститутів, які забезпечують перерозподіл доходів та узгодження інтересів держави і платників податків.

Найбільш глибоко сутність податкового механізму як складової фінансового механізму може бути розкрита з позиції визнання двоїстого характеру його природи. Об'єктивний компонент податкового механізму визначається розподільчими відносинами фінансів і дією відповідно до вимог економічних законів. Він об'єктивний тому що основою податкового механізму є податки як фінансова категорія. Його об'єктивний характер проявляється в тому, що він виступає активним інструментом впливу на процеси відтворення і визначається розподільними відносинами категорії фінанси, виражаючи процес формування фінансових ресурсів держави і віддзеркалюючи суперечності, які виникають між виробництвом, обміном і споживанням, між пропозицією і платоспроможним попитом у суспільстві.

Суб'єктивна складова податкового механізму обумовлює його динамічний характер, який проявляється через зміну складових та співвідношення інструментів у відповідності до конкретного етапу розвитку економіки. Отже податковий механізм має суб'єктивну природу, бо розробляється державою для реалізації конкретних цілей і задач податкової політики.

**Податковий механізм** – це конкретне втілення, форма діючої організації податкових відносин, заснована на загальних принципах побудови податкової системи. При цьому форма податкових відносин повинна якомога точніше

відображати економічну сутність податків. Ґрунтуючись на викладеному, поняття «податковий механізм» в цілому можна визначити як сукупність форм і методів регулювання різних сторін організації податкових відносин, дія і структура якого зумовлені особливостями управлінської діяльності держави у фінансовій сфері.

Податковий механізм одночасно виступає як сукупність об'єктивних економічних відносин з приводу фінансового забезпечення існування держави через податки, а також як сфера свідомого податкового регулювання економічного розвитку.

Сутність податкового механізму проявляється через функції, які ним виконуються. Вони конкретизують функції економічного механізму у сфері податкових відносин і одночасно визначаються економічним змістом податків. Зокрема, до них належать: участь держави у процесах перерозподілу новоствореної вартості, що виступає у формі ВВП; підтримання рівноваги між інтересами держави (у податковому наповненні бюджету і цільових позабюджетних фондів) та інтересами платників податків (у привласненні доходів і використанні їх на власний розсуд □ у цілях як виробничого відтворення та розвитку, так і приватного споживання, а також одержання від держави суспільних благ); реалізація цілей і завдань податкової та економічної політики держави.

**Серед функцій, які є характерними для податкового механізму нашої держави, науковцями виокремлюються ще й такі:**

**фіскальна і перерозподільна**, які зумовлені економічною природою податків і сутністю податкової політики;

**функція управління** - організація діяльності державних органів, які безпосередньо відповідають за формування процесу управління податковою системою країни. Вона є однією з найважливіших. Від того, наскільки ефективно її буде реалізовано, залежить подальше виконання інших функцій, які найчастіше навіть розглядаються як підфункції управління і функціонування податкового механізму в цілому;

**функція планування** - організація діяльності фінансових і податкових органів щодо визначення на заданий часовий період економічно обґрунтованого розміру надходжень податків у відповідний бюджет і мобілізації своїх зусиль для збільшення цих надходжень;

**функція регулювання** - організація діяльності фінансових і податкових органів з оцінки результатів зміни податкового законодавства та оперативного втручання в процес забезпечення доходної частини бюджету, а також з надання платникам податків відстрочок, розстрочок, податкових кредитів та по застосуванню платниками податків пільг, відрахувань, звільнень та інших преференцій;

**контрольна функція** - організація діяльності податкових органів з реєстрації платників податків і контролю за їх фінансово- господарською діяльністю, з організації діяльності податкових і правоохоронних органів щодо виявлення та припинення порушень податкового законодавства;

**функція примусу** - організація діяльності податкових, правоохоронних та інших органів по примусовому виконанню обов'язків платників податків;

**функція інформування** - організація діяльності податкових та інших органів щодо доведення до платників податків інформації про діючі податки і збори, порядок їх обчислення, терміни сплати та іншої інформації, необхідної їм для своєчасного і повного виконання своїх обов'язків;

**функція консультування** - організація діяльності фінансових і податкових органів по роз'ясненню платникам податків положень податкового законодавства, практичне застосування яких викликає у них труднощі.

Якщо виходити з визначення представлених вище функцій, то можна дійти висновку, що склад суб'єктів податкового механізму досить широкий. До суб'єктів податкового механізму слід відносити не лише податкові органи, а й фінансові, правоохоронні, митні органи, а також самих платників податків, всіх тих, хто законодавчо наділений правами і обов'язками у сфері податків та оподаткування.

Всі зазначені функції органічно взаємозв'язані і виділяються окремо лише у теоретичних конструкціях. Вони конкретизують функції економічного механізму у сфері податкових відносин, а також реалізують функції, зумовлені економічною природою податків і сутністю державної податкової політики.

Податковий механізм має ознаки якісної та кількісної визначеності, зумовлені технологією податкових відносин. Зокрема, якісна визначеність податкового механізму забезпечується регулюванням пропорцій економічного розвитку через рух податків, стимулюванням підприємницької та інвестиційної діяльності. У цьому процесі використовується інструментарій податкового законодавства, який передбачає диференціацію умов оподаткування суб'єктів економіки та систему пільг для розвитку вітчизняного виробництва на інноваційній основі. Кількісні характеристики податкового механізму виражаються в абсолютних і відносних показниках.

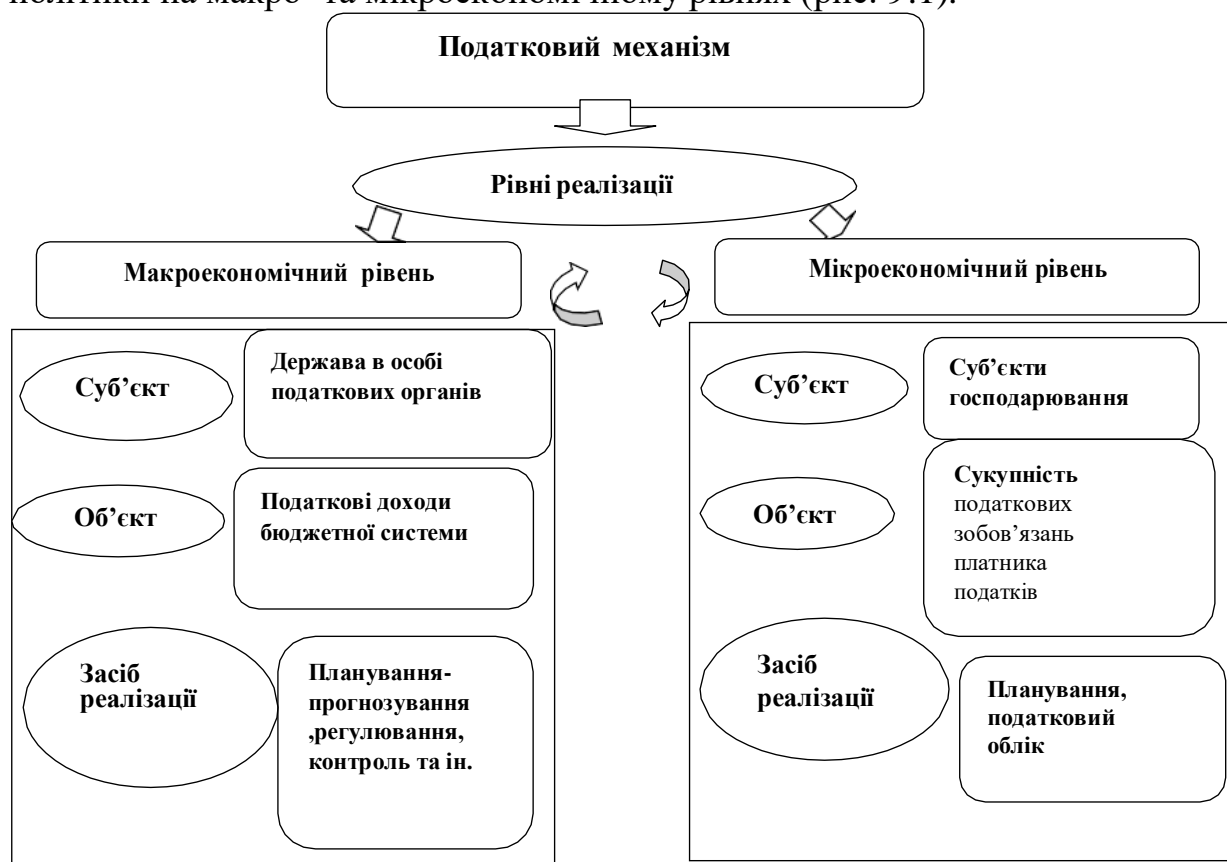
Податковий механізм створення передумов економічного зростання реалізується через вплив податків на поведінку суб'єктів економіки, а отже – на хід економічних процесів. Послідовна логіка механізму впливу податку на економічну динаміку полягає в об'єктивній реакції платників на податки, внаслідок чого проявляються ефекти доходу та заміщення, цінний ефект та ефект ухилення від сплати податків. На макрорівні ці ефекти призводять до зміни структурних пропорцій та динаміки економічного розвитку. Оскільки через податки відбуваються перерозподіл доходів і зміна пропорцій у комбінації приватних благ на користь суспільних, які надаються державою, то важливою функцією податкового механізму виступає узгодження інтересів платників податків і інтересів держави через встановлення форм і методів оподаткування, через дію формальних інститутів оподаткування.

З точки зору призначення податкового механізму □ це механізм узгодження інтересів держави та інтересів платників податків з приводу їх сплати на основі забезпечення дотримання наукових принципів оподаткування. Реалізація цих принципів ставить певні вимоги до пропорційної узгодженості рівня податкового навантаження та споживної вартості державних послуг, які

надаються суспільству, а також повноти забезпечення індивідуальних потреб. У такому контексті податковий механізм бачиться чинником забезпечення економічного зростання, який, у свою чергу, реалізує вплив податків на хід економічних процесів через поведінку економічних агентів.

Крім того, будь-який механізм являє собою інструментарій, за допомогою якого здійснюється вплив суб'єкта на об'єкт – це по-перше, а по-друге – це сукупність засобів і методів функціонування системи.

У процесі дослідження інструментів, які пропонуються теорією та використовуються на практиці управління фінансовими ресурсами, встановлено, що на сукупність податкових платежів і зобов'язань господарюючих суб'єктів впливають держава і платник податків. Їх взаємодія здійснюється в процесі функціонування податкового механізму - складової частини фінансового механізму, що є інструментом реалізації податкової політики на макро- та мікроекономічному рівнях (рис. 9.1).



**Рис. 9.1. Складові податкового механізму**

**Складові податкового механізму на макро- і мікроекономічному рівнях мають деякі відмінності, а саме:**

Суб'єктом реалізації податкового механізму на макроекономічному рівні є держава, а на мікроекономічному рівні – господарюючий суб'єкт.

Об'єктом управління на макроекономічному рівні є податкові доходи бюджетної системи, а на мікроекономічному рівні сукупність податкових зобов'язань і податкових платежів платника податків. Хоча ці об'єкти тісно пов'язані між собою, і простежується опосередкований взаємовплив.



Крім того, якщо розглядати податковий механізм в рамках досягнення визначених, конкретних цілей податкової політики, то у більшості випадків такі цілі є суперечливими: для господарюючих суб'єктів – це зниження чи мінімізація податкових платежів, а для держави – підвищення податкових надходжень.

В процесі функціонування податкового механізму відбувається взаємодія держави і платника податків, які в свою чергу впливають на сукупність податкових платежів і зобов'язань господарюючих суб'єктів. Протириччя, які виникають внаслідок такої взаємодії, вирішуються через формування ефективного податкового механізму та вдосконалення його інструментів.

Більш того, на мікрорівні відбувається застосування інструментів податкового механізму виключно для зниження величини податкових зобов'язань.

## 2. Характеристика елементів податкового механізму

Податковий механізм складається з ряду взаємопов'язаних елементів, які забезпечують необхідний рівень його впливу на сферу податкових відносин. В економічній літературі до таких елементів (ще їх називають методами, способами, прийомами, підсистемами) в основному відносять: планування, регулювання, контроль.

Враховуючи рівень розвитку податкових відносин, які постійно вдосконалюються, до елементів податкового механізму варто відносити:

- податкову (фінансова) інформацію;
- податковий облік;
- податковий аналіз;
- податкове планування і прогнозування;
- податкове регулювання (в процесі поточного виконання);
- податкове право;
- податковий контроль.

**Податкова інформація** як елемент податкового механізму має важливе функціональне призначення. Під податковою інформацією варто розуміти сукупність відомостей і даних, які створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності і необхідні для реалізації завдань та функцій, покладених на контролюючі органи в сфері оподаткування.

Грамотне, правильне управлінське рішення у сфері оподаткування як на рівні держави, так і на рівні підприємства може прийматися лише на базі достатньої, своєчасної і достовірної податкової інформації. Її основою є дані обліково-статистичної звітності, тобто дані бухгалтерського обліку, статистична інформація, звітність як платників, так і податкових органів, а також державних органів влади (фінансових органів та ін.) .

За режимом доступу податкова інформація поділяється на відкриту та інформацію з обмеженим доступом. До відкритої належить податкова інформація, яка перебуває у володінні, користуванні або розпорядженні

контролюючих органів, їх посадових осіб чи платників податків та не є податковою інформацією з обмеженим доступом, а також інформація про платників податків, на поширення якої такі платники надали дозвіл. До податкової інформації з обмеженим доступом належать податкова інформація, що становить державну таємницю, та конфіденційна податкова інформація.

**Податковий облік** являє собою відображення у відповідному порядку всіх процесів, що відбуваються для отримання повної і достовірної інформації. Він включає в себе облік проведених податкових перевірок платників податків, об'єктів оподаткування, нарахованих і сплачених податків, пені й штрафів, кількості проведених податкових перевірок та ін.

Податковий аналіз. Він проводиться на підставі отриманої податкової інформації відносно як податкових доходів бюджету, так і роботи з платниками податків. При проведенні аналізу необхідно розрізняти аналіз минулого стану, аналіз поточного стану і аналіз перспектив. Тобто аналіз минулих результатів і поточного стану, виявлення тенденцій та оцінка причин, які вплинули на результат, і аналіз перспектив необхідні для реальної оцінки ситуації і планування тактики й стратегії здійснення контрольних дій та оподаткування в цілому.

**Податкове планування і прогнозування** - особливі елементи системи вироблення і прийняття рішень. Податкове планування - це заснований на прогнозних параметрах процес визначення державою чи господарюючим суб'єктом найбільш ефективних напрямків руху і оптимізації обсягу, складу й структури вхідних і вихідних податкових потоків на майбутній рік і (або) перспективу.

Залежно від періоду розрізняють планування:

- оперативне (передбачає складання планів на короткі проміжки часу, орієнтованих на максимальну деталізацію в намічені раніше плани робіт та їх графіків);
- поточне (один фінансовий рік);
- довгострокове;
- стратегічне (являє собою довгострокове планування досягнення поставлених стратегічних цілей, тобто планування податкових потоків на тривалу перспективу на основі стратегічних параметрів податкової політики).

Завдання податкового планування і прогнозування не є однозначними. Вони розрізняються залежно від того, щодо якого об'єкта ставляться: стосовно податкових потоків країни (її територій) або податкових потоків окремого підприємства.

**За сферами податкового планування розрізняють наступні види:**

- бюджетно-податкове планування;
- корпоративне та особисте податкове планування.

Мета першого – забезпечення потреб бюджету. Метою другого є оптимізація податкових платежів господарюючих суб'єктів, знаходження законних способів їх мінімізації. Бюджетно-податкове планування вирішує задачу визначення якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально- економічного розвитку країни на основі

розробленої і прийнятої податкової концепції в розрахунку як на один фінансовий рік (поточне податкове планування), так і на більш віддалену перспективу (податкове прогнозування). Бюджетно-податкове планування являє собою комплекс заходів, за допомогою яких держава здійснює складання економічно обґрунтованих прогнозів надходження податкових доходів у бюджет, визначає, за якими напрямками і як здійснюється регулювання економічних процесів за допомогою податкових інструментів.

Важливе значення при здійсненні державою бюджетно - податкової політики має прогнозування податкових надходжень. Це дуже складний і трудомісткий процес, що потребує врахування великої кількості факторів і постійної аналітичної роботи. Він використовується всіма розвинутими країнами як метод економічного передбачення. Прогнозування надходжень бюджету здійснюється уповноваженим органом з державного планування з урахуванням прогнозу соціально-економічного розвитку та бюджетних параметрів.

У податковому плануванні використовуються різні методи: імітаційні, багатовимірні та кореляційні методи; факторний і кластерний аналіз та ін. Найбільш широко поширений в податковому плануванні факторний аналіз.

**В цілому, як елемент податкового менеджменту, податкове планування і прогнозування складається з наступних процесів:**

- ✓ податкове прогнозування;
- ✓ стратегічне і тактичне податкове планування, зведене податкове планування (розробка концепції податкової політики);
- ✓ податкове бюджетування, орієнтоване на результат;
- ✓ раціональне використання отриманих додаткових доходів на фінансування ефективних витрат.

Найважливішою формою фінансового планування є бюджетування, безпосередньо спрямоване на оптимізацію податкових потоків. Тому необхідно підвищувати роль податкового бюджетування в податковому плануванні.

**Податкове регулювання** – один з найбільш мобільних елементів податкового механізму. Податкове регулювання - це процес детальної розробки способів реалізації податкових планів, формування та введення при необхідності нових та коригування діючих податкових режимів, спрямованих на реалізацію цінової, фіскальної, регулюючої і контрольної функцій податків, які отримали кількісне і якісне відображення в бюджетно-податкових завданнях, цільових установах та податкової концепції на конкретний період часу.

Основу податкового регулювання становить система економічних заходів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань. Його метою є зрівноваження громадських, корпоративних та особистих економічних інтересів.

Основні завдання податкового регулювання - створити загальний податковий клімат для внутрішньої і зовнішньої діяльності організацій, забезпечити преференційні податкові умови для стимулювання пріоритетних галузевих і регіональних напрямків руху капіталу.

Податкове регулювання як система економічних заходів оперативного втручання в хід відтворювальних процесів побудоване на наступних принципах:

- економічна обґрунтованість;
- фінансова доцільність;
- збалансованість інтересів.

Податкове регулювання здійснюється різними способами і методами.

**Способи податкового регулювання поділяються на:**

- податкові пільги (зменшення податкового зобов'язання у зв'язку з направленням прибутку платника податку на благодійні та інші цілі, відстрочка платежу за заявою та ін.);
- податкові санкції (штрафи, пені, донарахування податків та ін.).

Оптимальне поєднання цих способів забезпечує гнучкість оподаткування та, у кінцевому рахунку, результативність податкової політики. Усунення негативних тенденцій в системі податкового регулювання - найважливіша умова оптимізації оподаткування.

**До складу методів державного податкового регулювання входять:**

1. Інвестиційний податковий кредит (вид цільового податкового кредиту для стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності).
2. Податкові канікули (повне звільнення від сплати податків на певний період часу).
3. Податкова амністія (звільнення особи, яка вчинила податкове правопорушення, від штрафних санкцій).
4. Податкові відрахування (виділення окремих складових частин із загального об'єкта оподаткування з метою зменшення на їхню величину об'єкта при нарахуванні та сплаті податку).
5. Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, які широко застосовуються у всьому світі, та інші.

Особливе місце в системі податкового регулювання відведено такому методу, як вибір і встановлення податкових ставок, що є важливим засобом здійснення політики держави у сфері регулювання доходів. Вона визначає відсоток податкової бази або її частини, грошова оцінка якої є величиною податку. Змінюючи її, уряд може, не змінюючи всього масиву податкового законодавства, а лише корегуючи встановлені ставки, проводити податкове регулювання.

Істотний ефект податкової політики досягається за рахунок диференціації податкових ставок для деяких категорій платників податку в окремих регіонах, для окремих галузей і організацій.

Ставка податку забезпечує відносну мобільність фінансового законодавства, що дозволяє уряду швидко і ефективно змінити пріоритети в політиці регулювання доходів. Роль податкової ставки для податкового механізму полягає у можливості використання різних ставок податків: пропорційних, прогресивних і регресивних.

Особливе значення мають прогресивні і регресивні ставки, за допомогою яких регулюється не тільки рівень доходів різних категорій платників податків,

а й формування доходів бюджетів різних рівнів. Завдяки податковим ставками централізована єдина податкова система має достатню гнучкість, яка забезпечується щорічним уточненням ставок податків і приведенням механізму у відповідність реальній економічній кон'юктурі.

Поряд з податковою ставкою ефективним засобом служать податкові пільги. Це пов'язано з тим, що фізичним і юридичним особам, які відповідають встановленим вимогам, може бути надано повне або часткове звільнення від оподаткування.

Податкові пільги, які застосовуються у світовій практиці оподаткування, важко систематизувати, оскільки вони можуть бути встановлені в будь-яких випадках, коли є зацікавленість держави у розвитку підприємницької діяльності і воно готове стимулювати певні галузі економіки, регіони, види підприємницької діяльності.

Надаючи платникам податків ті чи інші податкові пільги, держава насамперед активізує вплив податкового регулятора на економічні процеси. **Форми та способи надання пільг в будь-якій державі постійно розвиваються. До найбільш типових форм податкових пільг належать, зокрема:**

- повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, доходу або іншого об'єкта оподаткування;
- віднесення збитків на доходи майбутніх періодів;
- застосування зменшеної податкової ставки;
- звільнення від податку (повне або часткове) певного виду діяльності або доходу від такої діяльності;
- звільнення від податку окремих соціальних груп;
- відстрочка або розстрочка податкових платежів

Найчастіше об'єктом податкового стимулювання стає інвестиційна діяльність. У багатьох державах повністю або частково звільняється від оподаткування прибуток, який спрямовується на ці цілі. За допомогою податкових пільг у багатьох країнах заохочуються створення малих підприємств, залучення іноземного капіталу, науково-технічні розробки, які мають фундаментальне значення для подальшого розвитку економіки, екологічні проекти; стимулюється створення нових високотехнологічних імпортозамінних виробництв, як сприяють випуску конкурентоспроможної продукції для світового ринку. Застосування окремих податкових пільг переслідує мету пом'якшити наслідки економічних і фінансових криз. Для заохочення концентрації капіталу, оновлення виробничих фондів, стимулювання зовнішньоекономічної діяльності держава використовує такі види податкових пільг, як відстрочка платежу або звільнення від сплати податку.

До важливого елементу податкового механізму відносяться податкові санкції. Вони, з одного боку, служать в руках держави інструментом, з допомогою якого забезпечується безумовне виконання платником податків податкових зобов'язань, з іншого боку – націлюють платника податків на використання ефективніших форм господарювання. Податкові санкції являють

собою непрямую форму використання податкового механізму. Вони безпосередньо не впливають на ефективність господарювання. Крім того, їх дієвість визначається ефективністю роботи контролюючих органів.

Принципові підходи до регулювання податкових правовідносин у багатьох країнах визначаються основним податковим законом - Податковим кодексом.

Податкове регулювання включає в себе регулювання відтворення споживання, регулювання доходів бюджету, саморегулювання доходів при зборі податків. Кінцевою метою податкового регулювання є врівноваження інтересів трьох суб'єктів: держави, господарюючих суб'єктів і громадян.

**Податкове право** як елемент податкового механізму включає в себе сукупність правових норм і законів, законодавчих і нормативних актів у сфері оподаткування (Податковий кодекс, закони, постанови та ін.), на основі яких регулюються усі податкові взаємини у межах економічної системи

**Податковий контроль** - елемент фінансового контролю і податкового механізму. Податкові контрольні дії охоплюють всю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, податкових груп платників податків, територій. Податковий контроль охоплює економіку по вертикалі і горизонталі і регулює діяльність фінансового і податкового апарату згідно з нормами податкового права по забезпеченню правильності і закономірності здійснення всіх податкових процесів у суспільстві.

В цілому, в єдності всіх своїх складових, податковий механізм здійснює комплексний вплив на функціонування всієї системи податкових відносин на різних ланках бюджетної системи.

Основна мета податкового контролю - перешкоджати уникненню і ухиленню від сплати податків. Головною вимогою є те, що контроль повинен приносити більше коштів, ніж витрачається на його проведення. Об'єктом контролю є вся сукупність фінансово - господарських операцій.

З одного боку податковий контроль – це суттєвий елемент державного впливу на господарюючі суб'єкти, що зобов'язує їх правильно формувати податкову базу і обчислювати платежі (державний податковий контроль); з іншого – це систематична діяльність, спрямована на організацію надійного податкового обліку на підприємстві, самоконтроль за правильністю податкових розрахунків, а також виявлення і усунення податкових помилок до перевірки з боку податкових органів (корпоративний податковий контроль).

**В основу внутрішнього податкового контролю покладені такі організаційно-економічні принципи:**

- 1) дотримання інтересів держави та економічних контрагентів;
- 2) доступність результатів податкового контролю для їх аналізу з боку державних податкових та митних адміністрацій та банків;
- 3) аналітичність та змістовність звіту з внутрішнього податкового контролю для встановлення закономірностей потоку грошових коштів.

**Основні завдання внутрішнього податкового контролю** полягають у наступному: правильне і акуратне ведення фінансових документів; своєчасне і належне заповнення всіх реєстрів податкової звітності, декларацій і проміжних

розрахунків податкових платежів тощо; забезпечення достовірності бухгалтерського і податкового обліку.

В цілому, правильно організований корпоративний податковий контроль дозволяє істотно знизити кількість податкових помилок, і тим самим звести до мінімуму розміри штрафних санкцій за результатами перевірок податковими органами, а також забезпечує підприємству стабільну основу для роботи.

**Податковий контроль є завершальною стадією управління оподаткуванням**, одним з елементів методики планування податкових доходів бюджету та сукупність дій і операцій по перевірці фінансових, податкових питань діяльності суб'єктів господарювання і управління, методів його організації і проведення.

Процес податкового контролю забезпечує досягнення поставлених цілей, завдань та планових параметрів, у тому числі шляхом застосування податкових санкцій. Він передбачає виявлення відхилень об'ємів, фактично досягнутих об'єктом управління в результаті діяльності за певний період часу, від запланованих, а також вжиття заходів, спрямованих на їх усунення. Необхідність таких дій пов'язана з тим, що внаслідок непередбачених впливів зовнішнього середовища, збоїв всередині самого об'єкта результат може відхилитися від наміченого раніше. На стадії контролю одним з можливих рішень може бути перегляд первинних цілей і завдань у зв'язку з неможливістю їх реалізації в силу обставин, які змінилися.

В процесі своєї діяльності платники податків допускають різноманітні порушення як з об'єктивних, так і суб'єктивних причин. На контролюючі органи сфери оподаткування покладено контроль за забезпеченням повноти та своєчасності сплати платниками податків і зборів, передбачених чинним законодавством. Такий контроль називається зовнішнім. При цьому за порушення податкового законодавства передбачено різні види відповідальності (фінансова, адміністративна, кримінальна).

Державний податковий контроль здійснюється Фінансовою службою (податкова і митна служби), Міністерством фінансів. З метою мінімізації санкцій за податкові правопорушення платники податків організують внутрішній контроль (самоконтроль) за правильністю та своєчасністю виконання ними податкових зобов'язань.

Зміст процесу податкового контролю, форми і способи його здійснення істотно розрізняються в залежності від того, державний це або корпоративний податковий контроль.

***Методами податкового контролю є:***

- оперативні перевірки окремих платників податків і фінансово-господарських операцій;
- документальні ревізії і тематичні перевірки.

Податкова практика розрізняє два основних способи боротьби з податковими правопорушеннями: попередження, тобто надання консультативної, методичної допомоги платникам податків, огляд податкового законодавства у пресі; репресивні заходи (покарання у вигляді штрафів).

**Рекомендована література:**

Базова: [9, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 17]

Допоміжна: [44, 47, 49, 55, 56, 58, 60, 61, 62]

Інформаційні ресурси: [3, 4, 5]

## **ТЕМА 10. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ І ПЛАТЕЖІВ**

### **План**

1. Система адміністрування податків: сутність та характеристика елементів.
2. Суб'єкти податкових відносин, їх повноваження, права та обов'язки.
3. Організація та проведення контрольно-перевірочної роботи
4. Масово-роз'яснювальна робота податкових органів як метод попереднього податкового контролю.

*Ключові слова:* адміністрування податків, податкові адміністратори, підконтрольний суб'єкт, об'єкт адміністрування, предмет адміністрування, облік платників податків, податковий контроль, платники податків, податковий агент, контрольно-перевірочна робота, камеральна перевірка, документальна перевірка, документальна виїзна перевірка, невиїзна документальна перевірка, документальна планова перевірка, документальна позапланова перевірка, фактична перевірка, масово-роз'яснювальна робота органів ДПС.

### **1. Система адміністрування податків: сутність та характеристика елементів**

**Адміністрування податків** – це сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування. В широкому розумінні адміністрування податків – це управлінська діяльність в організації відносин органів виконавчої влади і суб'єктів господарювання в процесі справляння обов'язкових платежів.

Адміністрування податків, як і кожна система управління, складається з двох взаємопов'язаних складових – суб'єкта (керуючої системи) та об'єкта (керованої системи).

Система адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) - це сукупність взаємозалежних, пов'язаних між собою та навколишнім



середовищем елементів, які формують єдине ціле, спрямована на досягнення певних цілей.

В аспекті сформульованого поняття, фіскальної мети цієї організаційно-владної діяльності органів Державної податкової служби України наведемо категорійні узагальнення складових системи адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) у табл. 10.1.

Адміністрування податків має немале значення для проведення оцінки діючої податкової системи і вироблення пропозицій щодо її реформування. Уряд одержує від податкових органів інформацію, аналіз якої дозволяє робити висновки про рівень ефективності проведеної податкової політики. Чимале значення адміністрування податків має для реалізації міжнародної економічної політики та інтеграційних процесів, адже його методами в системі зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання здійснюються заходи протекціоністського характеру, відбувається інтегрування національного оподаткування в міжнародну систему податкових відносин.

*Таблиця 10.1*

**Визначення понятійного апарату елементів системи адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)**

<b>Термін</b>	<b>Визначення</b>
Податкові адміністратори	Державна податкова служба України, митні органи, контрольні дії яких спрямовані на діяльність підконтрольних суб'єктів для забезпечення реалізації податкової політики
Підконтрольний суб'єкт	Усі суб'єкти господарювання, що здійснюють господарську діяльність та мають об'єкти оподаткування
Об'єкт адміністрування	Податки, збори (обов'язкові платежі)
Предмет адміністрування	Первинні, зокрема електронні документи, реєстри бухгалтерського та податкового обліку, фінансова та податкова звітність, які містять відомості за певний період та підлягають контролю (перевірці) у зв'язку із справлянням податків, зборів (обов'язкових платежів) та на які спрямовані контрольні дії адміністраторів
Контрольні дії та заходи	Процесуальні дії адміністратора, пов'язані з реалізацією наданих прав та виконанням покладених законодавством обов'язків з метою забезпечення наповнення Державного бюджету України

**Основною метою адміністрування податків** є забезпечення своєчасного і повного надходження податків і податкових платежів до бюджетів всіх рівнів.

**Досягнення зазначеної мети передбачає цілий комплекс взаємопов'язаних, взаємообумовлених складових процесів, які виступають функціональними елементами адміністрування податків:**

1. Облік у податкових органах, що включає:

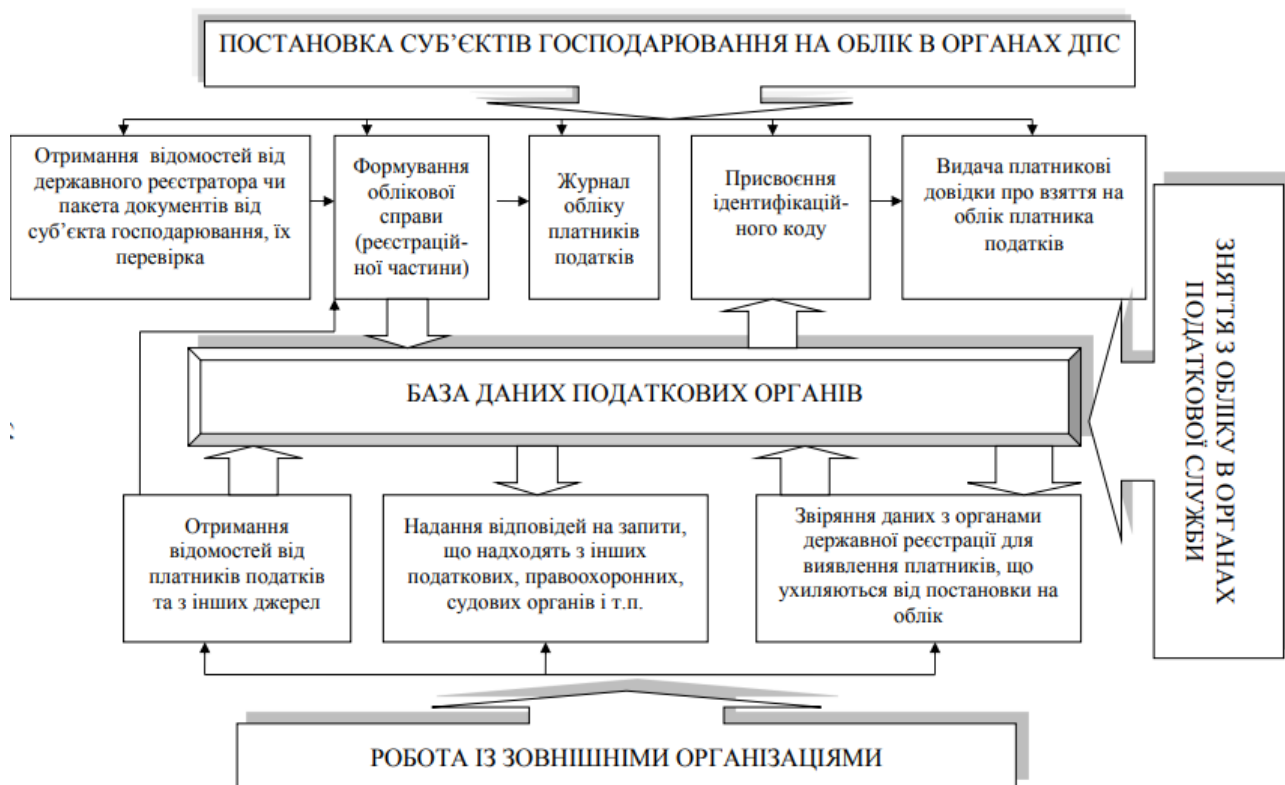
– реєстрацію та облік платників податків – юридичних та фізичних осіб;

- облік обов'язкових платежів;
- 2. Нарахування податкових зобов'язань податковим органом;
- 3. Аналіз стану надходження податків і податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів;
- 4. Виконання планових завдань із мобілізації податків і податкових платежів;
- 5. Податковий контроль;
- 6. Стягнення податкового боргу.

Основним завданням облікової роботи податкових органів є формування інформації головним чином для податкових органів, тобто внутрішніх користувачів, для прийняття ними управлінських рішень у процесі адміністрування податків, а також для інших органів державної влади, платників податків, іноземних інвесторів і ін., що є зовнішніми користувачами. Первісною функцією податкових органів на шляху до забезпечення ефективного адміністрування податків є реєстрація та облік юридичних та фізичних осіб як платників податків. Постановка на податковий облік забезпечує фіксацію найважливіших параметрів, необхідних для виконання конституційного обов'язку сплати податків. Облік платників – це інформаційна основа всієї податкової роботи. Від того, наскільки якісно будуть виконані всі процедури на цій ділянці, залежить якість всіх складових адміністрування податків, насамперед, контроль за дотриманням податкового законодавства.

Реєстрація й облік платників податків служать для ідентифікації суб'єктів і об'єктів оподаткування, яка потрібна податковим органам для підвищення точності розрахунків сум податків і зборів, що повинні бути перераховані в бюджети відповідно до законодавства. Крім того, ідентифікація дозволяє організувати доступ до всієї інформації, що стосується суб'єкта, наприклад до карток особових рахунків, податкових декларацій.

**Облік платників податків** – юридичних та фізичних осіб (суб'єктів підприємницької діяльності), об'єднує сукупність дій, що виконуються як платниками податків, так і працівниками податкового органу (рис. 10.1).



**Рис. 10.1. Процедури податкових органів, пов'язані з обліком платників податків**

В даний час реєстрація й облік платників податків має автоматизовану підтримку практично всіх основних кроків.

*З метою централізації обліку платників податків Державна податкова служба України створила автоматизований банк даних, який включає:*

1. Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб – це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про платників податків. Формується з районних рівнів Єдиного банку даних юридичних осіб державних податкових інспекцій в районах, містах і районах у містах, а також міжрайонними та об'єднаними інспекціями;

2. Реєстр великих платників податків;

3. Реєстр неприбуткових організацій і установ;

4. Державний реєстр фізичних осіб – платників податків (ДРФО) та Реєстр фізичних осіб – платників податків самозайнятих осіб, який є складовою частиною ДРФО;

5. Реєстр платників податків — постійних представників нерезидентів в Україні;

6. Реєстр договорів про спільну діяльність.

7. Реєстр платників податку на додану вартість.

Завданням створення автоматизованих банків даних обліку платників є забезпечення працівників податкових органів якісною інформацією для контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів і прийняття управлінських рішень. Автоматизація обліку

платників податків сприяє підвищенню продуктивності та оперативності праці працівників органів ДПС, покращенню якості самого обліку платників, підвищенню ефективності контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків, скороченню обсягу паперового документообігу, задоволенню інформаційних потреб працівників податкових органів.

Ефективне адміністрування податків до бюджетів та державних цільових фондів забезпечується налагодженою роботою податкових органів з обліку податків і податкових платежів. Основою обліку обов'язкових платежів є ведення карток особових рахунків, що відображають стан розрахунків платника з бюджетами всіх рівнів, тобто він є інформаційною основою для роботи з повернень і заліків зайво сплачених податків, примусового стягнення податкового боргу, пені і штрафів, реструктуризації і списання заборгованості перед бюджетами та державними цільовими фондами. Інформація особових рахунків, з одного боку, надає управлінському персоналові зведення про поточний стан збору податків, і з іншого – ініціює початок робіт з багатьох визначальних напрямків: контрольної роботи, аналізу і прогнозування.

***Підсистема ведення особових рахунків у технологічному плані складається з трьох циклічно повторюваних блоків:***

- прийом і проводка по особових рахунках потоку вхідних даних, що є вихідною інформацією роботи суміжних підсистем;
- розрахунок сум пені, штрафних санкцій і сальдових залишків за результатами проводок і балансування залишків по недоїмці і переплаті;
- розрахунки і видача вихідного блоку інформації, включаючи, у тому числі, документи для платників податків на паперовому носії.

Основою проведення нарахувань по особових рахунках є результати обробки податкових декларацій та розрахунків, податкові повідомлення, рішення про застосування фінансових санкцій за результатами податкових перевірок, про розстрочення чи відстрочення платежів і ін.

Основним потоком даних для обліку сплачених обов'язкових платежів є інформація з органів казначейства про зарахування платежів, представлена у вигляді електронного реєстру.

Проводка усіх видів нарахувань по особових рахунках здійснюється в автоматичному режимі. Використовуючи автоматизоване робоче місце (АРМ) АІС-ТАХ шляхом інтегрування даних із АРМу “Бест-Звіт” проводиться “втягування” даних податкової звітності. При рознесенні система контролює вхідний потік інформації на відповідність критеріям, по яких рознесення може бути дозволена. Успішне проходження машинного контролю є умовою дозволу рознесення. У випадку виявлення неприпустимих відхилень дані зберігаються для проведення роботи з врегулювання відхилень, після чого вони підлягають повторному рознесенню.

Обробка інформації, пов'язаної із платежами, здійснюється в автоматичному режимі по аналогічній технології “втягування” з електронних файлів, які щодня надсилаються електронною поштою в податковий орган з органів Держказначейства.

Законодавством України передбачено випадки, при яких визначення податкових зобов'язань у процесі адміністрування податків здійснюють працівники податкових органів, а саме:

- у випадку неподання платником податків у встановлені строки податкової декларації;
- якщо дані документальних перевірок свідчать про заниження або завищення суми податкових зобов'язань платника податків;
- у випадку виявлення внаслідок проведення камеральної перевірки арифметичних або методологічних помилок у поданій податковій декларації;
- якщо нарахування податку відповідно до законодавства покладається на податковий орган.

У процесі адміністрування податків працівники податкових органів націлені на максимальне поповнення бюджетів країни в межах діючого податкового законодавства: органи державної податкової служби України забезпечують більше половини доходів зведеного бюджету України.

В контексті важливості виконуваної функції досягнення цієї мети супроводжується аналізом стану податкових надходжень. Характеризуючи аналіз як елемент податкового менеджменту, ряд науковців зазначають: за допомогою аналізу забезпечується кількісна і якісна оцінка всіх змін, що відбуваються в об'єкті управління щодо встановлених завдань і програм.

Конкретизуючи зміст аналізу як функціонального елементу адміністрування податків, відзначимо: вихідною метою проведення аналізу стану надходження обов'язкових платежів до бюджетів є оперативне реагування на недоліки в процесі справляння податків і податкових платежів. Так на основі облікової інформації, що характеризує стан і динаміку кількості платників податків, які перебувають на обліку, надходження обов'язкових платежів, здійснюється оцінка повноти та своєчасності мобілізації податковими органами зобов'язань суб'єктів господарювання перед зведеним бюджетом, виявляються недоліки в адмініструванні та здійснюється реагування на чинники, що спричинили зазначені недоліки.

В економічній літературі податковому контролю надають значення найважливішої функції податкових органів Враховуючи примусовий характер оподаткування, зазначимо: податковий контроль є об'єктивною необхідністю забезпечення формування зведеного бюджету за рахунок податкових надходжень, тобто є визначальним елементом адміністрування податків. Сфера здійснення податкового контролю в адмініструванні податків є досить широкою: перші прояви контрольної діяльності податкових органів спостерігаються вже при проведенні реєстрації суб'єктів господарювання як платників податків, а в подальшому – при поданні ними податкової звітності (стосовно своєчасності подання та її достовірності), у процесі їх фінансово-господарської діяльності щодо повноти визначення об'єкта оподаткування, правильності обчислення і своєчасності сплати податків до державного та місцевих бюджетів.

**Податковий контроль** – це функціональний елемент адміністрування податків, який охоплює облік платників податків, приймання і обробку податкової звітності, облік обов'язкових платежів та контроль за своєчасністю їх надходження, здійснення податкових перевірок, реалізацію матеріалів їх проведення, опитування, спостереження та огляд з метою виявлення об'єктів оподаткування та повної і своєчасної мобілізації податків і податкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, застосування заохочувальних методів впливу. Тобто, податковий контроль як елемент адміністрування податків пронизує всі напрямки діяльності податкових органів.

**У контексті реалізації мети податкового контролю пропонуємо виділити такі його завдання:**

1) моніторинг податкових надходжень у зведений бюджет, контроль за дотриманням всіма учасниками податкових відносин законодавства про податки та збори, покарання порушників податкового законодавства, відшкодування збитків, завданих державі в результаті невиконання платниками податкових зобов'язань, що обумовлено фіскальною спрямованістю діяльності податкових органів;

2) профілактика податкових правопорушень – виконання превентивної функції податкового контролю;

3) формування інформаційного масиву про платника податків і податкових платежів, тобто його податкової історії;

4) аналіз ефективності адміністрування податків, його вплив на економічний розвиток країни, доцільність введення нових чи відміни існуючих видів обов'язкових платежів, зміни механізму адміністрування окремих податків, надання податкових пільг;

5) дослідження методів ухилення від оподаткування, виявлення колізій і прогалин податкового законодавства та вироблення пропозицій щодо їх усунення;

б) зміна пріоритетів податкової політики держави.

**Головна мета податкового контролю** полягає у забезпеченні своєчасної і повної мобілізації податкових надходжень у бюджети всіх рівнів. Проте не завжди податкові зобов'язання сплачуються добровільно й у визначений законодавством термін. Податковим кодексом регламентовано дії працівників органів податкової служби щодо забезпечення погашення та стягнення податкової заборгованості: надсилання податкових вимог, передача активів платника податків у податкову заставу, арешт та продаж активів, безспірне стягнення коштів із банківських рахунків. Крім того податкові органи в боротьбі з накопиченням податкового боргу володіють ефективним інструментарієм розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платника податків при наявності підстав у вигляді наданих платником податків достатніх доказів щодо загрози виникнення або накопичення податкового боргу чи банкрутства такого платника.

Для розуміння механізму адміністрування податків важливо усвідомити: всі вищезазначені елементи є нерозривно взаємопов'язаними процесами, що доповнюють та продовжують один одного і на практиці реалізуються

податковими органами. Тобто, адміністрування податків – це складний механізм взаємодії процесів обліку платників податків, обліку податкових зобов'язань суб'єктів господарювання та їх надходжень, нарахування обов'язкових платежів органами податкової служби, аналізу, стягнення податкового боргу та контролю за дотриманням податкового законодавства, які функціонують у нерозривній єдності і реалізуються податковими органами.

## **2. Суб'єкти податкових відносин, їх повноваження, права та обов'язки**

Відносини у сфері оподаткування є невід'ємною та провідною частиною фінансового права, оскільки виникають у процесі і зумовлені діяльністю держави по планомірному формуванню централізованих та децентралізованих грошових фондів.

*Суб'єктами податкових відносин є*, з одного боку, держава в особі уповноважених податкових органів або їх посадових осіб, а з іншого боку – платники податків, податкові агенти.

**Державна податкова служба (ДПС) України** визначена центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України, ДПС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи.

**Платниками податків** визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Податковим кодексом. Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

### ***Платник податків зобов'язаний:***

- стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;

- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених Податковим кодексом;

- подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з

обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

- подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

- подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

- виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

- не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

- повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

- повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених Податковим кодексом;

- допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених Податковим кодексом.

**Податковим агентом** визнається особа, на яку Податковим кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені Податковим кодексом для платників податків. Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах.

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його



інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства.

### 3. Організація та проведення контрольно-перевірочної роботи

Етапи контрольно-перевірочного процесу представлено на рис. 10.2.

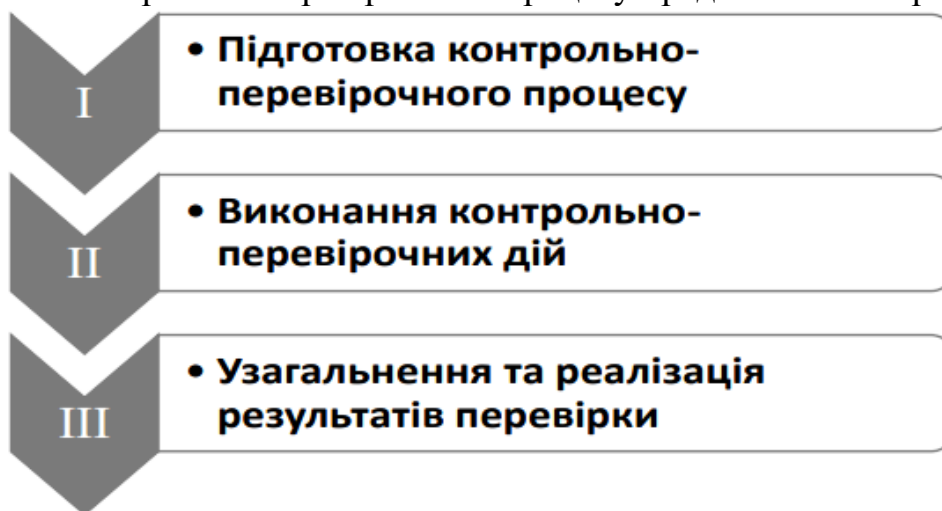


Рис. 10.2. Етапи контрольно-перевірочного процесу

#### *Підготовка контрольно-перевірочного процесу:*

- відбір платника податків для перевірки;
- планування перевірки;
- організаційні заходи з підготовки перевірки;
- доперевірочний аналіз накопиченої інформації про платника податків;
- підготовка програми перевірки;
- повідомлення платника податків про перевірку (за 10 днів до її проведення);
- формування контрольно-перевірочної бригади;
- оформлення посвідчень на право перевірки;
- повідомлення про початок перевірки інших контролюючих органів, що беруть в ній участь.

#### *Виконання контрольно-перевірочних дій, включає:*

- пред'явлення повноважень платнику податків;
- вирішення організаційних питань з платником щодо перевірки;
- застосування заходів впливу на платника в разі протидії щодо проведення перевірки;
- вивчення документів, операцій та записів в облікових регістрах та звітності;
- надання вказівок про відновлення обліку у платника податків;
- проведення перевірочних дій (інвентаризація, контрольні обміри тощо);
- проведення зустрічних перевірок, звірок;
- направлення запитів;
- вивчення та аналіз виявлених порушень;

- надання інформації податковій міліції для оперативного супроводження;
- відбір пояснень посадових осіб;
- передача матеріалів для продовження перевірки податковій міліції;
- вилучення документів.

***Узагальнення та реалізація результатів перевірки:***

- приймання актів та довідок від членів контрольно-перевірочної бригади;
- опрацювання результатів зустрічних перевірок;
- групування виявлених порушень;
- узагальнення та оформлення результатів перевірки;
- ознайомлення посадових осіб платника податків з актом перевірки;
- розгляд спірних питань;
- прийняття рішень за результатами перевірки;
- процесуальне оформлення рішень;
- розгляд апеляції платника податків на прийняте рішення;
- проведення повторної чи додаткової перевірки;
- направлення матеріалів до інших контролюючих органів влади чи правоохоронних органів згідно з їх компетенцією;
- забезпечення надходжень до бюджетів донарахованих платежів;
- надання даних для складення внутрівідомчої звітності щодо проведеної роботи.

Під податковою перевіркою необхідно розуміти право контролюючих органів щодо перевірки дотримання податкового законодавства шляхом зіставлення звітних даних платника податків із фактичним станом його фінансової діяльності з метою встановлення правильності нарахування й своєчасності сплати податків і зборів, визначення податкового зобов'язання, виявлення фактів, що свідчать про скоєння правопорушень у сфері податкових правовідносин.

Горизонтальний моніторинг – здійснення процедури відстеження та аналізу державною податковою службою – Центральним офісом з обслуговування великих платників податків контролюючого органу факторів ризиків проведених і запланованих платником податків фінансово-господарських операцій для виявлення ознак порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким здійснюється фіскальними органами, за допомогою індикаторів ризиків з метою вжиття спільних заходів, спрямованих на їх недопущення та можливої несплати платежів до бюджету.

***Контролюючі органи мають право проводити такі види податкових перевірок:***

- камеральні;
- документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні);
- фактичні перевірки.

***Камеральною*** є перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість.

*Документальною* є перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної й іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

*Документальною виїзною* перевіркою є перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

*Невиїзною документальною* перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

*Документальна планова* перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

*Документальною позаплановою* є перевірка, що не включена до плану-графіка, однак є достатні підстави, які надають контролюючим органам право на її проведення.

*Фактичною* податковою перевіркою є перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника.

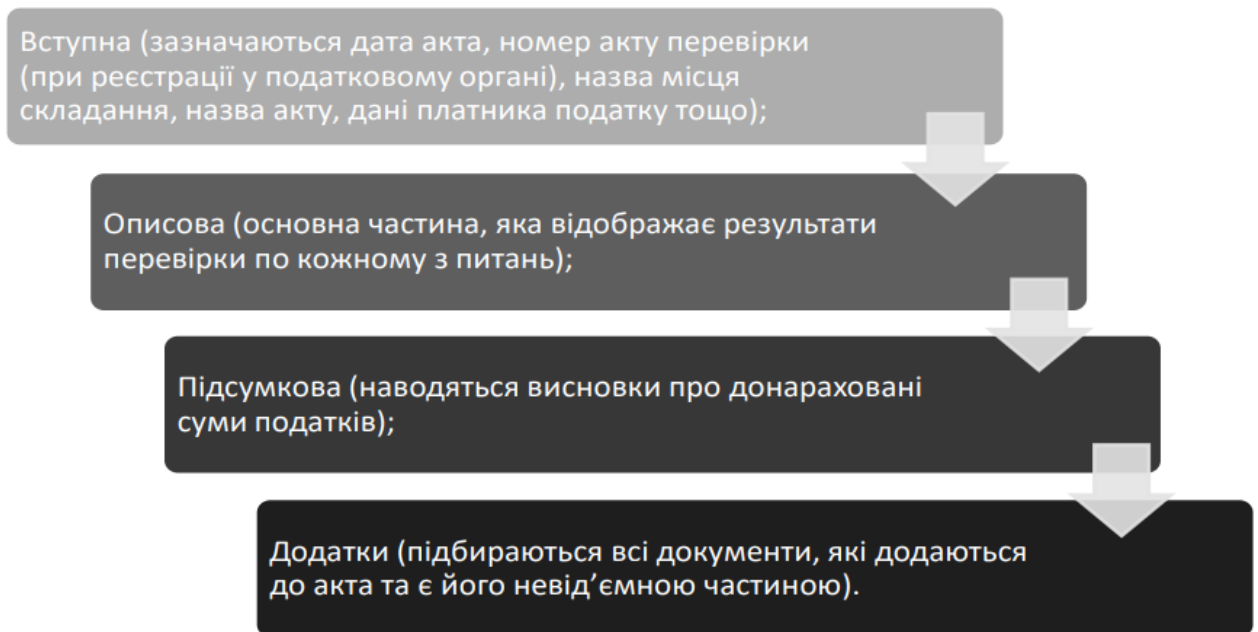
Тривалість фактичної перевірки не повинна перевищувати 10 (десяти) діб. Продовження строку таких перевірок здійснюється за рішенням керівника контролюючого органу не більше ніж на 5 (п'ять) діб.

Підставами для подовження строку перевірки є:

- 1) заява суб'єкта господарювання (у разі необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки);
- 2) змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу суб'єкта господарювання та/або його господарських об'єктів.

На останньому етапі контрольно-перевірочного процесу формуються результати перевірки.

Результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта-довідки.



**Рис. 10.3. Складові частини акта перевірки**

Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку, у строки визначені ПКУ, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати.

Під актом перевірки розуміють офіційний документ, в якому зафіксовано результати перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства за певний період.

Строк складення акта (довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки, встановленого ПКУ (з урахуванням його продовження).

Акт складається, як правило у двох примірниках та повинен містити чотири частини.

#### **4. Масово-роз'яснювальна робота податкових органів як метод попереднього податкового контролю**

Перехід до ринкової економіки, при якій основою формування бюджету є якраз податкові надходження, застав і суб'єктів підприємницької діяльності, і населення абсолютно не готовими до таких відносин. А відсутність традицій у сплаті податків, нерозуміння для чого вони сплачуються, а також наділення правом самостійно сплачувати податки, на відміну від державного вилучення у минулому, призвели до кризової ситуації з наповненням бюджету у роки незалежності, оскільки від ставлення населення до необхідності сплати податків, своєчасності і повноти їх надходження залежить саме існування держави

Необхідність формування позитивного іміджу фіскальної служби викликана тими ж причинами, що і необхідність зміни ставлення населення до сплати податків, оскільки необхідність сплати податків невідривно асоціюється громадянами з діяльністю податкових органів по їх збору. Ідеологи фіскальної системи намагаються переконати себе і нас в тому, що якими б низькими не були податки, ніде у світі їх не хочуть платити. Однак природа появи грошей у бюджеті в усьому світі одна – вони не стягуються, як у нас, а їх сплачують платники податків.

*Масово-роз'яснювальна робота контролюючих органів серед населення і платників податків охоплює наступні основні напрями:*

- навчання населення;
- навчання платників податків;
- робота з друкованими й електронними засобами масової інформації;
- видавнича справа й соціальна реклама на податкову тематику.

***В межах здійснення масово-роз'яснювальної роботи контролюючими органами передбачається надання певного переліку послуг платникам податків, зокрема:***

- надання податкових консультацій за зверненням платників податків;
- надання відповідей на письмові запити;
- надання інформації щодо виконання планів основних питань економічної та контрольної роботи фіскальних органів (в т. ч. в мережі Internet);
- проведення семінарів, практикумів (тренінгів) для платників податків з питань застосування норм податкового законодавства; - організація зв'язку з платниками податків.

Податкова консультація надається за зверненням платників податків і являє собою допомогу контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.

Звернення громадян – викладені в письмовій або усній формі пропозиції (зауваження), заяви (клопотання) і скарги.

Згідно статті 40 Конституції України усі мають право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів, що зобов'язані розглянути звернення і дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк.

За зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

Узагальнююча письмова податкова консультація являє собою оприлюднення позиції контролюючого органу, що склалася за результатами узагальнення податкових консультацій, наданих платникам податків.

За вибором платника податків консультація надається в усній, письмовій або електронній формі.

За замістом звернення можуть надходити до контролюючих органів у вигляді пропозицій, заяв, скарг, інформаційних запитів.

Для виконання важливих завдань у структурі податкової служби України існують спеціальні підрозділи по роботі з платниками податків.

***До основних завдань підрозділів по роботі з платниками належать:***

- формування податкової культури населення, у тому числі платників податків;
- інформування платників податків відносно податкового законодавства;
- роз'яснення порядку застосування податкового законодавства й інших нормативно-правових актів про податки, збори, обов'язкові платежі;
- організація навчання платників податків і працівників податкових органів із питань застосування податкового законодавства;
- забезпечення зворотного зв'язку платників податків з органами влади.

Отже, адміністрування податків, згідно зі статтею 14 Податкового кодексу України, є сукупністю:

- рішень контролюючих органів;
- процедур контролюючих органів ;
- дій посадових осіб контролюючих органів.

Ці рішення, процедури і дії:

- визначають інституційну структуру податкових і митних відносин,
- організовують ідентифікацію і облік об'єктів оподаткування та платників податків,
- забезпечують обслуговування платників податків,
- забезпечують організацію та контроль за сплатою податків

Порядок організації та контролю за сплатою податків встановлюється ПКУ. Дієвість функціонування системи адміністрування податків і зборів проявляється через напрями управлінської діяльності органів Державної податкової служби України.

***Рекомендована література:***

Базова: [9, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 17]

Допоміжна: [55, 56, 58, 60, 61, 62]

Інформаційні ресурси: [1, 3, 4, 5, 8]

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

### Базова

1. Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
2. Бюджетна система : підручник / за ред. д. е. н., професора В. Г. Дем'янишина, д. е. н., професора О. П. Кириленко та д. е. н., професора З. М. Лободіної. Тернопіль : ЗУНУ, 2020. 624 с.
3. Бюджетна система України: навчальний посібник в схемах і таблицях / С. В. Качула, Г. Є. Павлова, Л. В. Лисяк, Добровольська О.В., Л. І. Катан. Дніпро: Монолит, 2021. 332 с.
4. Миськів Г. Бюджетна система : теоретичні та практичні аспекти (у схемах і таблицях) : навчальний посібник. Львів : Растр-7, 2020. 272 с.
5. Бондарук Т. Г., Момотюк Л. Є., Мельничук Н. Ю. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. Київ: ТОВ «Август Трейд». 2017. 890 с.
6. Луніна І. О., Бондарук Т.Г. Публічні фінанси та міжбюджетні відносини : навч. посіб. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2019. 304 с.
7. Бюджетна система: підручник / І. В. Алексєєв, Н. Б. Ярошевич, І. Ю. Кондрат, М. В. Ливдар. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2019. 400 с.
8. Сучасна бюджетна система: правила та процедури: Навчальний посібник / За заг. ред. В. В. Зубенка; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження». К.,2017. 184 с. URL : [https://www.ibser.org.ua/sites/default/files/170x240\\_preview\\_0.pdf](https://www.ibser.org.ua/sites/default/files/170x240_preview_0.pdf)
9. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Андрущенко В., Тучак Т. Податкова система: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 416 с.
11. Біляк Ю. В., Тітенко З. М. Податкова система : навч. посіб. / Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. Київ: НУБіП України, 2021. 633 с.
12. Варналій З. С., Романюк М. В. Податкова система : підручн. Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ: Знання України, 2019. 567 с.
13. Воронська О. О. Податки в Україні: від теорії до практики: навч. курс. Київ: Акцент ПП. 2018. 464 с.
14. Томнюк Т. Л. Податкова система: навч. посіб. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с.
15. Митний кодекс України: Закон України від 13 берез. 2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
16. Положення про Державну податкову службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 6 берез. 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15>

### Допоміжна

1. Бондарук Т. Г. Місцеві фінанси : навч. посіб. Київ : ДП «Інформ.

аналіт. агенство», 2013. 529 с.

2. Пилипенко І. І., Бондарук Т. Г., Момотюк Л. Є., Ігнатова І. С. Фінанси : навч. посіб. практикум. Київ : 2013. 467 с.

3. Osaulenko O., Bondaruk T., Momotiuk L. Ukraine's State Regulation of the Economic Development of Territories in the Context of Budgetary Decentralisation. *Statistics in transition new series*, September 2020. Vol. 21. № 3. Pp. 129-148.

4. Bondaruk T., Melnychuk N., Bondaruk I. Instability and its government regulation. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. Vol. 4. № 2. Pp. 32-40.

5. Bondaruk T., Dubyna M. Theoretical Aspects of Determining Business Solvency of Local Budgets. *Eurasian Academic Research Journal*. 2018. № 2. Pp. 16-22.

6. Bondaruk T. Fiscal space of local budgets and economic growth. *Polish journal of science*. 2021. Vol. 2 №45. Pp. 34-38.

7. Bondaruk T. G., Bondaruk I. S. State regulation of financial support of municipal authority under decentralisation conditions. *Scientific Bulletin of Polissia*. 2017. № 4. Pp. 16- 21.

8. Bondaruk T. G., Bondaruk O. S., Bondaruk I. S. Conceptual basis of mechanism of ensuring budget security. *Науковий вісник Полісся*. 2017. № 3 (11). Ч. 1. С. 21-28.

9. Bondaruk T. H., Momotiuk L. Ye., Bondaruk O. S. Budget Security as Factor of Economic Development of the State. *Statystyka Ukrainy - Statistics of Ukraine*. 2020. № 2-3. Pp. 40-47.

10. Bondaruk T. H., Bondaruk I. S., Dubyna M. V. Conceptual approaches to the financial stability of local budgets management. *Економічні горизонти*. 2019. № 3(10). с. 23-30.

11. Bondaruk T., Melnychuk N. Theoretical Aspects of Budget Management. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 3 (09). p. 162

12. Bondaruk T. H., Bondaruk I. S. Conceptual foundations of the development of business social responsibility in Ukraine. *Economies' Horizons*. 2020. № 1(12). С. 26–32.

13. Bondaruk T. H., Bondaruk I. S., Dubyna M. V. Financial sustainability as a factor of forming fiscal space of local budgets. *Economies' Horizons*. 2020. № 2(13). Pp. 4-16.

14. Bondaruk T. H., Bondaruk O. S., Kulish A. P. Influence of risks and state economic security treatments on foreign direct investments. *Economies' Horizons*. 2019. № 1(8). С. 77-88.

15. Бондарук Т. Г. Бондарук І. С., Дубина М. В. Методичний інструментарій оцінки фінансової стійкості місцевих бюджетів України. *Світ фінансів*. 2019. № 2. С. 62-74.

16. Бондарук Т. Г. Бондарук І.С. Формування і оцінювання фіскального простору місцевих бюджетів. *Moderní aspekty vědy: XI. Díl mezinárodní kolektivní monografie/ Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o. Česká republika: Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o.*, 2021. Str. 356-371.

17. Бондарук Т. Г. Бюджетне регулювання в системі забезпечення



економічної безпеки держави. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія і організація*. Київ : НАСОА, 2013. С. 143-152.

18. Бондарук Т. Г. Державний борг України: механізм управління та обслуговування : автореф. дис... канд. екон. наук : спец. 08.04.01. Київ : Наук.-дослід. фінанс. Ін-т при М-ві фінансів України, 2001. 19 с.

19. Бондарук Т. Г. Доходи місцевих бюджетів в умовах децентралізації. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2015. № 1. С. 51-56.

20. Бондарук Т. Г. Економіко-статистичний аналіз формування доходів місцевих бюджетів. *Статистика України*. 2013. № 4. С. 7-15.

21. Бондарук Т. Г. Мельничук І. О. Місцеві податки та збори в Україні: суперечності та перспективи розвитку. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2014. С. 17-24.

22. Бондарук Т. Г. Мельничук І. О. Роль міжбюджетних трансфертів у формуванні доходів місцевих бюджетів України. *Статистика України*. 2015. № 4. С. 46-52.

23. Бондарук Т. Г. Методичні підходи до оцінки фінансової стійкості місцевих бюджетів. *Сучасні підходи до ефективного використання потенціалу економіки*: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., 23 берез. 2019 р., Східноукраїнський інститут економіки та управління. Запоріжжя: ГО «СІЕУ», 2019. С. 62-65.

24. Бондарук Т. Г. Місцеві позики як джерело фінансового забезпечення місцевого самоврядування. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. № 4(44). С. 3–10.

25. Бондарук Т. Г. Особливості формування доходів місцевих бюджетів. *Стратегія розвитку України: Економічний та гуманітарний виміри*: матеріали наук.-практ. конф. Київ : «Інформ.-аналіт. агенство», 2015. 320 с

26. Бондарук Т. Г. Проблеми та перспективи оцінки фіскального простору місцевих бюджетів в умовах децентралізації. *Ринок праці та зайнятість населення*. 2020. № 1(61). С. 55–64.

27. Бондарук Т. Г. Регулювання та фінансове забезпечення розвитку місцевого самоврядування : автореф. дис. д-ра екон. наук : спец. 08.00.03 – економіка та управління національним господарством. Київ, 2010. 36 с.

28. Бондарук Т. Г. Теоретичні засади фінансової стійкості місцевих бюджетів. *Сучасні тенденції в економіці та управлінні*: зб.матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. Міжнар. наук.-практ. конф., 30 черв. 2017 р. Східноукраїнський інститут економіки та управління. Запоріжжя: ГО «СІЕУ», 2017. Ч. 2. С. 9-10.

29. Бондарук Т. Г. Точки зростання та їх роль в забезпеченні стійкого економічного розвитку територій. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 28. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/532>

30. Бондарук Т. Г. Фіскальний простір територій: теоретичний аспект. *Вектори еволюції та перспективи підприємництва в умовах сучасних викликів*: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф. «Економічні перспективи підприємництва», 8–9 жовт. 2020 р., м. Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. Ч. 1. С. 26-28. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 160).

31. Бондарук Т. Г., Бондарук І. С., Бондарук О. С. Переваги, позитивні наслідки та ризики бюджетної децентралізації. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2016. № 3. С. 38-48.
32. Бондарук Т. Г., Бондарук І. С., Вінницька О. А. Зарубіжний досвід розвитку бюджетної децентралізації. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 3. С. 83-95.
33. Бондарук Т. Г., Бондарук О. С. Бюджетна безпека як фактор економічного розвитку держави. *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф.*, 16 жовт. 2019 р. Київ: «Інформаційно-аналітичне агентство», 2019. С. 116-119.
34. Бондарук Т. Г., Бондарук О. С. Джерела загроз бюджетної безпеки України. *Бізнес-аналітика в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф.*, 15 берез. 2019 р. / Упоряд. О.А. Іващенко. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2019. С. 20-23.
35. Бондарук Т. Г., Бондарук О. С. Економічна природа механізму забезпечення інвестиційно-інноваційної безпеки. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2019. № 2 (18). С. 137-145.
36. Бондарук Т. Г., Бондарук О. С. Інвестиційна безпека держави: стратегічні цілі та механізм забезпечення. *Статистика України*. 2019. № 2. С. 83-90.
37. Бондарук Т. Г., Бондарук О. С. Статистична оцінка бюджетної безпеки в умовах цифрової економіки. *Нові джерела та методи поширення даних у статистиці: матеріали XVII Міжнар. наук.-практ. конф. з нагоди Дня працівників статистики*. Київ: «Інформаційно-аналітичне агентство», 2019. С.134-138.
38. Бондарук Т. Г., Бондарук О. С., Мельничук Н. Ю. Державний борг України та видатки бюджету на його обслуговування. *Статистика України*. 2018. № 1. С. 30- 39.
39. Бондарук Т. Г., Вінницька О. А. Оцінка стану децентралізації місцевих бюджетів України. *Економіка України*. 2018. № 7(680). С. 59-75.
40. Бондарук Т. Г., Вінницька О. А., Дубина М. В. Теоретичні аспекти бюджетної децентралізації в контексті реформ державного управління в Україні. *Світ фінансів*. 2018. № 2(55). С. 7-18.
41. Бондарук Т. Г., Шевчук В.О., Мельничук Н.Ю. Механізм управління бюджетними ресурсами: проблеми та перспективи удосконалення. *Облік і фінанси*. 2016. № 3(73). С.111-114.
42. Луніна І. О., Бондарук Т. Г. Еволюція теорії та наукова концепція публічних фінансів. *Фінанси України*. 2019. № 8. С. 26-44
43. Бондарук Т. Г. Бондарук І.С. Формування і оцінювання фіскального простору місцевих бюджетів. *Moderní aspekty vědy: XI. Díl mezinárodní kolektivní monografie. Česká republika: Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o.*, 2021. S. 356-371. URL: <http://perspectives.pp.ua/public/site/mono/monography-11.pdf>

44. Бондарук Т.Г. Проблеми формування фіскальної політики економічного розвитку територій в умовах воєнного стану. *Інноваційно-інвестиційний механізм забезпечення конкурентно-спроможності країни*: кол. моногр. / за заг. ред. О. Л. Гальцової. Львів-Торунь : Ліга-Прес, 2022. С. 5-21. URL: [https://library.nlu.edu.ua/images/POLN\\_TEXT/SENMK/IIIMZKK.pdf](https://library.nlu.edu.ua/images/POLN_TEXT/SENMK/IIIMZKK.pdf)
45. Bondaruk T. Fiscal space of local budgets and economic growth. *Polish journal of science*. 2021. Vol. 2. №45. Pp. 34-38. URL: <https://www.calameo.com/read/00598514203a5ee75144f>
46. Бондарук Т.Г. Точки зростання та їх роль у забезпеченні стійкого економічного розвитку територій. *Економіка та суспільство*. 2021. № 28. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/532>
47. Бондарук Т. Г. Фіскальна політика в умовах воєнного стану як фактор економічного розвитку територій. *Ефективна економіка*. 2022. № 12. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/872>
48. Бондарук Т.Г., Богріновцева Л.М. Роль ринку цінних паперів як джерела фінансування державного боргу. *Інтернаука. Серія: Економічні науки*. 2023. №7. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/16905405619086.pdf>
49. Бондарук Т. Г. Фіскальна політика України як чинник сталого розвитку територій в умовах воєнного стану. *Економічні горизонти*. 2023. № 3(25). С. 57-67. URL: <http://eh.udpu.edu.ua/article/view/286686>
50. Бондарук Т.Г., Миринець К. Ю. Менеджмент місцевих бюджетів в умовах воєнного стану. *Менеджмент та маркетинг як фактори розвитку бізнесу в умовах економіки відновлення*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 18-19 квітня 2023 р. : у 2 т. Т. 2 / відп. ред. В. В. Храпкіна, К. В. Пічик. Київ : ВД «Києво-Могилянська академія», 2023. С. 32-34. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/handle/123456789/25641>
51. Бондарук Т. Г., Степаненко Ю.Ю. Податкова гармонізація в умовах воєнної економіки та повоєнного відновлення. *Фінансове та інформаційно-аналітичне забезпечення безпеки бізнесу в умовах воєнної економіки та повоєнного відновлення*: матеріали XII Міжнар. наук.-практ. конф., 22-23 листопада 2023 р. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2023. С. 26-30. URL: <https://eprints.kname.edu.ua/64334/>
52. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних країн: навч. посіб. Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2021. 209 с.
53. Богріновцева Л.М., Венгуренко Т.Г. Реалізація податкового потенціалу страхових компаній в Україні. *Податковий потенціал фінансових та нефінансових корпорацій України*: монографія / С.В. Онишко, Ю.М. Коваленко, І.І. Чуницька та ін.; за наук. ред. д.е.н., професора С.В. Онишко. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 195-201
54. Богріновцева Л.М., Кобзар І.А. Проблеми та перспективи розвитку сучасної податкової системи України. *Фінансові механізми сталого розвитку України в умовах сучасних викликів*: матеріали Міжнар. наук.-практ. студ. конф., 17 травн. 2019 р. Київ: ЦП «КОМПРИНТ», 2019. С. 278-281
55. Воронська О. О. Податки в Україні: від теорії до практики: навч. курс. Київ: Акцент ПП. 2018. 464 с.

56. Карпенко В.В., Колодяжна Т.В. Податкова система : навч. посіб. Харків : Лідер, 2018. 273 с.

57. Коваленко Ю.М., Богріновцева Л.М., Вергелюк Ю.Ю. Концепти нарощування і реалізації податкового потенціалу фінансових корпорацій. *Податковий потенціал фінансових та нефінансових корпорацій України: монографія* / С.В. Онишко, Ю.М. Коваленко, І.І. Чуницька та ін.; за наук. ред. д.е.н., професора С.В. Онишко. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 248-258

58. Непран А. В., Тимченко І. Є., Левчук О. М. Податкова система: практикум. Харків : Вид-во Іванченка І. С., 2019. 255 с.

59. Основи оподаткування: навч. посіб. / авт. кол.: В. Л. Андрущенко, Ю. В. Панура, К. І. Швабій та ін.; за заг. ред. д.е.н, проф. В. Л. Андрущенко; Ун-т ДФС України. Ірпінь, 2019. 134 с.

60. Податкова система : навч. посіб. / В. І. Аранчій та ін. Полтава : Укрпромторгсервіс, 2018. 361 с.

61. Становлення та розвиток податкової системи України : монографія / М. Г. Волощук та ін.; Ужгород. нац. ун-т, Юрид. ф-т, Голов. упр. держ. податк. служби України у Закарпат. обл., Місц. осередок ГО «Всеукр. асоц. ветеранів ДПС України» Закарпат. обл. Ужгород : Вид-во Олександри Гаркуші, 2021. 169 с.

62. Трансформаційні процеси у податковій системі України: монографія / І. С. Волохова та ін.; за ред. д-ра екон. наук І. С. Волохової ; Одес. нац. екон. ун-т. Одеса : Атлант, 2018. 382 с.

63. Юрчишена Л. В. Податкова система: навч.-метод. посіб. для самот. роботи студентів та контролю якості засвоєння навч. матеріалу з дисципліни. Вінниця, 2018. 230 с.

64. Федина В.В., Мовчун С.В. Світовий досвід оподаткування у системі накопичувального пенсійного забезпечення. *Податковий потенціал фінансових та нефінансових корпорацій України: монографія* / за наук. ред. д.е.н., професора С. В. Онишко. Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. С. 228-238. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 175).

### Інформаційні ресурси

1. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

2. Офіційний портал Верховної Ради України. URL: <https://www.rada.gov.ua/>

3. Офіційний сайт Державної митної служби. URL: <https://customs.gov.ua/>

4. Офіційний сайт Державної податкової служби. URL: <https://tax.gov.ua/>

5. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/>

6. Офіційний сайт Урядового порталу. URL: <http://www.kmu.gov.ua/>

7. Офіційний сайт Президента України. URL: <http://www.president.gov.ua/>

8. Офіційний сайт Комітету Верховної Ради України з питань бюджету. URL: <http://budget.rada.gov.ua/>

9. Офіційний веб-сайт Міністерства економіки України. URL: <http://www.me.gov.ua/>

10. Офіційний веб-сайт Міністерство розвитку громад та територій України. URL: <http://www.minregion.gov.ua>