**АНОТАЦІЯ**

**Левченко М.М. Державний бюджет України: особливості формування та виконання**. – Рукопис.

ЗМІСТ

ВСТУП ………………………………………………………………………..3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ………………………………………………………………..……….…6

1.1. Концептуальні основи державного бюджету в контексті розвитку бюджетної системи України……..…..……………………………………………..6

1.2. Правове забезпечення та організаційні аспекти державного

бюджету …………………………………………………………………….……....12

Висновки до розділу 1 …………………………………………….……………….20

**РОЗДІЛ 2. ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ …………………....22**

2.1. Діючий порядок планування доходів і видатків державного бюджету…... 22

2.2. Оцінка стану формування та виконання державного бюджету ……………28

Висновки до розділу 2 ………………………………….………………………….43

**РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ……………..…….45**

3.1. Світовий досвід формування бюджету та можливості його використання в Україні……………………………………………………………………………...45

3.2 Напрями удосконалення системи формування та виконання державного бюджету …………………………………………………………………….………54

Висновки до розділу 3 ………………………………….………………………….60

ВИСНОВКИ ……………………………………………………………………….61

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ………………………………………64

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Державний бюджет є основою розвитку національної економіки та підвищення матеріального добробуту населення.

В умовах ринкової економіки роль державного бюджету значно зростає, він стає головним фінансовим планом завдяки якому відбувається державного бюджету концентруються найгостріші проблеми економічного й соціального життя держави.

Щодо функціонування державного бюджету та його місце і роль в бюджетній системі держави. Тому очевидно, що використання державного бюджету як найдійовішого інструменту регулювання соціально-економічних процесів, одного із основних знарядь досягнення макроекономічної стабільності та забезпечення суспільного добробуту.

Вагомий внесок у розвиток теорії та практики формування та виконання державного бюджету зробили такі відомі вчені, як В. Венгер, Т. Говорушко, В. Дем’янишин, К. Захожай, Н. Корнієнко, Г. Старостенко, Л. Тарангул, В. Федосов, Є. Фетіщенко, Л. Фещенко, Н. Хижа, А. Хомутенко, В. Хомутенко, І. Чугунов, В. Щербіна, С. Юрій та інші. Водночас у сучасній вітчизняній науці небагато фундаментальних наукових досліджень, присвячених теоретико-методичним засадам державного бюджету.

Мета та завдання дослідження. Мета випускної кваліфікаційної роботи є у поглибленні теоретичних засад формування та виконання державного бюджету та розробці практичних рекомендацій щодо його удосконалення.

Для досягнення наміченої цілі в роботі визначаються і вирішуються наступні завдання:

* визначити концептуальні основи державного бюджету в контексті сучасних викликів;
* охарактеризувати правове забезпечення та організаційні аспекти державного бюджету;
* розглянути порядок планування доходів і видатків державного бюджету;
* провести аналіз стану Державного бюджету України;
* запропонувати шляхи удосконалення формування та виконання Державного бюджету України

Об’єктом дослідження є державний бюджет як головний фінансовий план.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, практичних та методичних аспектів формування та виконання державного бюджету.

Методи дослідження У роботі використано діалектичний та логічний методи пізнання при виявленні закономірностей вчення про державний бюджет, його призначення як основного фінансового плану; системного аналізу - для розкриття процесів формування доходів і здійснення видатків державного бюджету; порівняльного аналізу - для оцінки ефективності планування бюджетних показників.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі й нормативні акти України, дані Рахункової палати України, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, посібники та підручники, монографічна література та періодичні зарубіжні й вітчизняні видання.

**Наукова новизна** одержаних результатівє в комплексному дослідженні теоретико-методичних засад форування і виконання державного бюджету та розробці практичних рекомендації щодо їх удосконалення.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає полягає в тому, що отримані результати можуть використовуватись у діяльності державних органів влади, що сприятиме економічному зростанню й піднесенню добробуту населення.

Структура та обсяг роботи. Випускна кваліфікаційна робота має такі складві вступ, трьи розділа, висновків і списку використаних джерел. Основний зміст роботи викладено на 63 сторінках. Робота містить 9 таблиць і 3 рисунки. Список використаних джерел налічує 73 найменування.

**РОЗДІЛ 1**

**Теоретичні засади державного бюджету УКРАЇНИ**

**1.1. Концептуальні основи державного бюджету в контексті розвитку бюджетної системи України**

Ключовим елементом фінансової системи та сучасного суспільства загалом є держава. Адже без активного регулювального впливу державних інститутів динамічний соціально-економічний розвиток країни у сучасних умовах неможливий.

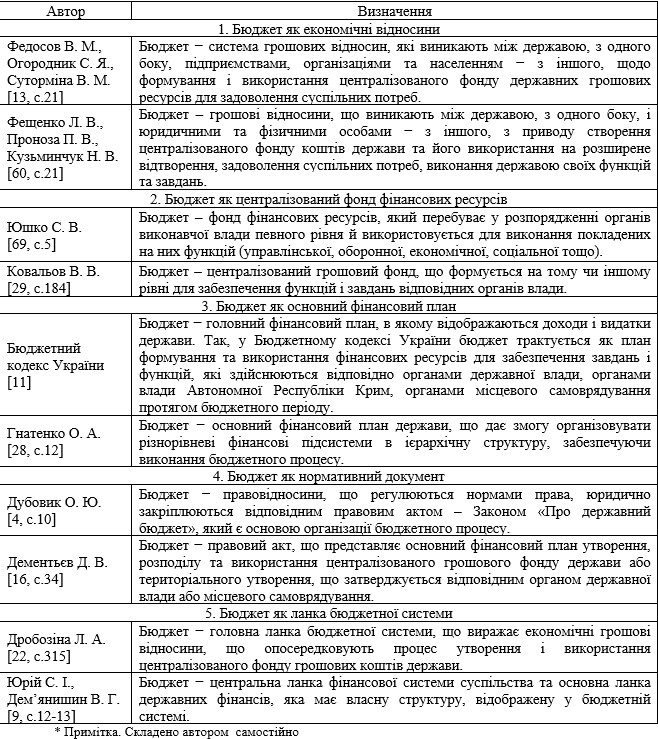
Виконання державою своїх функцій залежить від обсягу фінансових ресурсів, що акумулюються у бюджеті, які повинні забезпечити реалізацію державної соціально-економічної політики, оборону та безпеку держави; виконання державних і місцевих програм розвитку й ефективного функціонування національної економіки, охорони здоров’я, зростання науково-технічного потенціалу й культурного рівня, поліпшення фінансового становища населення та окремих соціальних груп, стимулювання соціально-економічного розвитку територіальних утворень.

Бюджет − історичне поняття, що з’явилося з виникненням держави й розвитком товарно-грошових відносин, яке діє в різних епохах для забезпечення виконання загальнодержавних функцій. Чим вище рівень розвитку продуктивних сил, економічний і науковий потенціал країни, тим помітніше стає значення бюджету. Тому, у науковій та навчальній економічній літературі бюджет традиційно розглядається як складна економіко-правова дефініція, еволюція якої відбувалася одночасно з розвитком суспільства, держави і товарно-грошових відносин [36, с.48].

Розглянувши найбільш значущі точки зору вітчизняних та зарубіжних авторів, які вивчають економічний зміст бюджету, нами виділені кілька підходів, що відображені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Наукові підходи до визначення сутності поняття «бюджет»\***

****

Отже, єдиних підходів до трактування сутності бюджету у зарубіжній і вітчизняній фінансовій науці не існує. Його розглядають як економічну та правову категорію, за матеріальним змістом і формою прояву, за організаційною структурою тощо. Теоретична невизначеність є причиною практичних негараздів, зокрема у процесі розроблення бюджетного законодавства, формування та виконання бюджету.

Щодо бюджету як головного фінансового плану, то він розробляється, затверджується та виконується для досягнення певних цілей − стратегічних орієнтирів, досягнення яких необхідно в перспективі. Цілі та мотиви державного бюджету визначальним чином впливають на вибір джерел і методів фінансування, визначають розміри та спрямування бюджетних асигнувань, впливають на характер бюджетного контролю.

Стратегічною (генеральною) метою бюджету є забезпечення стійкості бюджетної системи країни та безумовне виконання прийнятих державою зобов’язань у найбільш ефективний спосіб. Структурування стратегічної мети дозволяє виокремити низку підцілей і конкретизувати їх завдання, як показано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Цілі та завдання бюджету\***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Цілі | Зміст цілей | Завдання, конкретизуючи цілі |
| Первинні (базові) функції | | |
| Конституційна | Забезпечення стійкості бюджетної системи та безумовне виконання прийнятих зобов’язань у найбільш ефективний спосіб | Удосконалення нормативно-правового регулювання бюджету |
| Правова | Законодавче розмежування бюджетних питань організації бюджетного процесу | Розробка та реалізація норм і порядків бюджетного права |
| Контрольна | Контроль за цільовим, економічним і ефективним використанням бюджетних коштів на соціально-економічний розвиток на будь-якому рівні бюджетної системи | Підвищення ефективності надання державних послуг |
| Вторинні (похідні) функції | | |
| Фіскальна | Бездефіцитність бюджетів будь-якого рівня бюджетної системи за рахунок зміни податкової системи, регулювання надходжень доходів до бюджетів від податкових і неподаткових джерел | Розподіл і перерозподіл у бюджеті частини створюваного валового внутрішнього продукту, достатнього для виконання відповідними рівнями управління покладених на них функцій |
| Регулююча | Збалансованість бюджетів всіх рівнів шляхом узгодження між ланками бюджетної системи принципів, методів, показників і нормативів перерозподілу бюджетних коштів | Підвищення ефективності фінансових взаємовідносин між бюджетами різного рівня |

\* Примітка. Складено автором на онові [26, с.20]

Сутність і суспільне призначення бюджету проявляється у його функціях − зовнішньому прояві його властивостей у певній системі відносин. Підсумовуючи результати дослідження (табл. 1.3), відзначимо неоднозначність трактування змісту функцій бюджету, виокремлення їх числа та ієрархії, що пояснюється багатоаспектністю цього поняття.

Таблиця 1.3

**Наукові підходи до виокремлення функцій бюджету\***

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Автор | Розподільна | Фіскальна | Контрольна | Регулююча | Стимулююча | Соціальна | Забезпечення існування держави |
| Гнатенко О. А. [28, с.10] | + |  | + |  | + |  | + |
| Дементьєв Д. В. [16, с.34] | + | + | + |  |  |  |  |
| Дробозіна Л. А. [22, с.310-330] | + |  | + | + | + | + |  |
| Дубовик О. Ю. [4, с.17] | + |  | + |  |  |  |  |
| Ковальов В. В.. [29, с.184-186] | + | + | + | + | + | + |  |
| Пасічник Ю. В. [45, с.278-279] | + |  | + |  |  |  | + |
| Федосов В. М. [13, с.14-19] | + | + | + | + | + | + |  |
| Фещенко Л. В., Проноза П. В.,  Кузьминчук Н. В. [60, с.22] | + |  | + |  | + |  | + |
| Юрій С. І., Дем’янишин В. Г. [9, с.17] | + |  | + |  |  |  |  |
| Юшко С. В. [69, с.7] | + |  | + |  |  |  |  |

\* Примітка. Складено автором самостійно

Так, практично всі автори в якості пріоритетної виокремлюють розподільну функцію бюджету. Другою за значенням є контрольна функція, яка логічно випливає з розподільної. Зміст цих функцій трактується всіма вченими в одному руслі.

Що стосується регулюючої та стимулюючої функцій, то найчастіше деякі науковці розмежовують їх за змістом. Вважаємо, це одна функція: акумулюючи податкові доходи та перерозподіляючи видатки на користь стратегічно важливих і соціально-значимих проектів, держава підтримує пропорційність і забезпечує ефективність розвитку соціально-економічної системи.

Фіскальну функцію в якості самостійної виділяють не всі автори. Науковці, які є прихильниками фіскальної функції, стверджують, що примусовий характер збору податків забезпечує реальну можливість перерозподілу частини вартості національного доходу на користь найменш забезпечених соціальних верств суспільства. Тобто фіскальна функція ніби знаходиться всередині розподільної та невіддільна від неї [15, с.25].

Низка вчених виділяють особливу функцію бюджету − соціальну, маючи на увазі акумуляцію коштів і використання їх на здійснення різних соціальних програм. Соціальна спрямованість бюджету є пріоритетом бюджетної політики України, незважаючи на зовнішні виклики і загрози.

Окремі автори звертають увагу на функцію забезпечення існування держави, яку пов’язують із створенням матеріально-фінансової бази функціонування держави. На наш погляд, забезпечення державних потреб відбувається у ході реалізації розподільної функції бюджету.

Щодо державного бюджету, то метою його функціонування ґк головного фінансового плану господарства, транспорту, зв’язку й інших галузей. Мета визначає стратегічні принципи функціонування державного бюджету, які ідентичні принципам побудови бюджетної системи.

«Досліджуючи існуючі принципи побудови бюджетної системи загалом і державного бюджету зокрема, доцільно зазначити, що кожен із них має важливе значення, однак при цьому доповнює один одного» [25, с.48].

Так, принцип єдності забезпечує державний бюджет єдиною правовою базою, єдиною класифікацією доходів, видатків, фінансування та боргу, уніфікованими формами бюджетної документації, обумовлює функціонування єдиної грошової системи, проведення єдиної соціально-економічної політики та надання уніфікованої статистичної і бюджетної інформації.

Принцип збалансованості дає змогу бачити загальне співвідношення доходної та видаткової частин державного бюджету. Завдяки цьому принципу простежується профіцит або дефіцит бюджету.

Принцип самостійності державного та місцевих бюджетів базується на засадах відокремленості кожного окремого бюджету через закріплення достатніх доходних джерел і можливість їх незалежного використання.

Принцип повноти державного бюджету передбачає, що відповідно до діючого законодавства у головному фінансовому плані країни повинні відображатися всі юридично визначені доходи та видатки.

Принцип обґрунтованості говорить про необхідність формування державного бюджету на основі реальних макрофінансових показників валюти до іноземних валют тощо) та бюджетних розрахунках, що проводяться згідно із затвердженими на державному рівні методиками, правилами, програмами і прогнозами.

Принцип ефективності державного бюджету полягає у тому, що під час його формування та виконання всі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення максимального результату за умови використання мінімального розміру бюджетних ресурсів.

Принцип субсидіарності відображає розподіл видатків між державним місцевими бюджетами таким чином, щоб забезпечити максимально можливе наближення надання суспільних благ.

Передбачає їхнє спрямування виключно на програми та заходи, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями.

Принцип справедливості і неупередженості державного бюджету забезпечує справедливий розподіл суспільного багатства держави.

Принцип публічності та прозорості означає, що державний бюджет відкритих засіданнях Верховної Ради України, а після підпису Президента України відповідна стенограма Закону друкується у газеті. Незважаючи на доволі широкий спектр принципів, вважаємо, що на практиці, більшість принципів не виконується і не реалізовуються. Це стримує розвиток багатьох галузей національної економіки, зменшує рівень інвестиційної активності у країні, сприяє політичній нестабільності, стимулює розгортання інфляційних процесів і поширення безробіття.

Значення державного бюджету як основного фінансового плану, можна виокремити за трьома основними категоріями [57, с.18]:

**1.2. Правове забезпечення та організаційні аспекти державного бюджету**

Державний бюджет відіграє пріоритетне значення у бюджетній системі кожної країни, адже за рахунок бюджетних коштів фінансуються загальнодержавні заходи та програми економічного і соціального розвитку. За допомогою бюджету здійснюється розподіл частини фінансових ресурсів держави між територіальними утвореннями для покращення структури національної економіки та забезпечення соціальних гарантій населенню.

Бюджет як план формування та використання фінансових ресурсів − це нормативно-правовий акт, закон або рішення, який приймається в спеціально встановленій процедурі [3, с.171].

Бюджетний кодекс України є основним джерелом бюджетно-правових норм, Закон України про Державний бюджет охоплює предметом правового регулювання саме формування бюджету на плановий рік, встановлює основні фінансові показники держави.

Таким чином, аналіз зазначених положень Конституції України дає підстави зробити висновок, що Закон про Державний бюджет України за своєю природою є фінансовим документом, який встановлює розподіл державних фінансових ресурсів і який може розглядатися як закон з особливою правовою природою [12, с.48].

«Підзаконні нормативно-правові акти приймаються на підставі і на виконання законів. Так, у преамбулах постанов Кабінету Міністрів України зазначається, що вони приймаються на підставі і на виконання законів. Таким чином, вони є лише роз’ясненнями норм, і метою прийняття їх є виконання законів. Отже, недоцільно відносити підзаконні нормативно-правові, оскільки вони приймаються на підставі і на виконання законів. Таким чином, нормативно-правові акти є лише роз’ясненнями норм, і метою прийняття їх є виконання законів» [61, с.106].

Досліджуючи Державний бюджет України у контексті основного фінансового плану з управління надходженнями, витратами, фінансуванням та кредитуванням на відповідний бюджетний період, насамперед необхідно розглянути його структуру, що відображена на рис. 1.1.

Виокремлення у складі державного бюджету загального та спеціального фондів та їхніх складових частин здійснюється виключно на підставі Бюджетного кодексу України та закону про Державний бюджет України. Передавати кошти між загальним і спеціальним фондами бюджету держави дозволено лише в рамках бюджетних призначень на основі запровадження змін у закон про Державний бюджет України.

Організаційна структура державного бюджету в Україні включає дві найважливіші складові − доходи та видатки, а також дві додаткових складові − фінансування та кредитування бюджету.

Відповідно до Бюджетного кодексу України доходи бюджету– це безповоротні надходження податкового та неподаткового характеру, справляння яких визначено нормативно-правовими актами [11].

Зазначимо, що у вітчизняній бюджетній практиці існують такі терміни як «повернення кредитів», «кошти від приватизації» і т.п., які за своїм змістом не являються доходами, однак є бюджетними ресурсами і належать до поняття «надходження». Тому, Бюджетний кодекс України дає тлумачення надходженням бюджетуяк доходам бюджету, поверненням кредитів до бюджету, коштам від державних (місцевих) запозичень, коштам від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), поверненням бюджетних коштів із депозитів, надходженням через продаж / пред’явлення цінних паперів [23].

В Україні доходи державного бюджету відповідно до Бюджетного кодексу України [11] та Наказу Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» [49] поділяються на п’ять груп:

І

ІІІ. Доходи від операцій з капіталом − доходи від продажу капітальних активів (основних засобів, державних запасів і резервів, землі), а також капітальні трансферти з недержавних джерел, тобто надходження безповоротних, необов’язкових платежів цільового призначення. До складу доходів від операцій з капіталом державного бюджету належать такі категорії платежів:

IV. Цільові фонди − обов’язкові платежі юридичних і фізичних осіб до фондівгрошових коштів, які знаходяться в розпорядженні центральних органів влади. До складу цільових фондів державного бюджету належать такі категорії платежів: надходження до Фонду соціального захисту інвалідів;

Відповідно до Бюджетного кодексу України видатки бюджету– кошти, які направляються на реалізацію програм і заходів, що передбачені у відповідному бюджеті [11].

В Україні видатки державного бюджету відповідно до Бюджетного кодексу України [11] та Наказу Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» [49] поділяються на п’ять груп:

І. Програмна класифікація фактично являє собою розподіл бюджетних видатків за державними програмами, дає можливість розуміти, яка саме діяльність фінансується та якого результату прагнуть досягти. Ця класифікація дає можливість проаналізувати ефективність використання коштів, наданих на виконання завдань, передбачених певною програмою, та зіставити з досягнутими результатами. Окрім того, на основі аналізу можна прийняти рішення щодо здійснення подальшого фінансування.

ІІ.  Функціональна класифікація, визначаючи загальний тип видатків із державного бюджету, має такі рівні деталізації: 2) підрозділи та групи, у яких конкретизуються видатки й кредитування бюджету на виконання функцій держави. Діюча функціональна класифікація видатків державного бюджету передбачає їх здійснення на такі цілі: загальнодержавні, оборонні, забезпечення громадського порядку.

IІІ. Економічна класифікація видатків державного бюджету є відображенням щоденних витрат, які виникають внаслідок виконання органами держаної влади своїх функцій. За цією класифікацією видатки бюджету систематизуються за економічною характеристикою операцій, які здійснюються під час їх проведення, та поділяються на поточні й капітальні.

Фінансування бюджету − це надходження та витрати бюджету, обумовлені змінами в масштабах державного боргу, розмірах депозитів і цінних паперів, коштах від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), змінами залишків бюджетних коштів, які спрямовуються на покриття бюджетного дефіциту або визначення бюджетного профіциту [11].

З економічної точки зору, додаткові та основні складові державного бюджету існують і діють в межах єдиного правового поля та спрямовані на забезпечення збалансованого розвитку бюджетних відносин, щодо формування доходів бюджету та щодо здійснення видатків, пов’язаних із виконанням зобов’язань держави.

Балансування доходної та видаткової частин Державного бюджету України представлено на рис. 1.2.

Надходження до державного бюджету

Витрати державного бюджету

Профіцит / Дефіцит = Фінансування

Доходи державного бюджету

− Повернення кредитів до бюджету

− Запозичення (внутрішні та зовнішні)

− Кошти від приватизації

− Повернення бюджетних коштів із депозитів

− Надходження внаслідок продажу / пред'явлення цінних паперів

− Зміна залишків готівкових коштів

− Витрати на погашення основної суми боргу

− Надання кредитів із бюджету

− Розміщення бюджетних коштів на депозитах

− Придбання цінних паперів

− Повернення (відшкодування) надміру сплачених до бюджету сум податків, зборів та інших доходів бюджету

Видатки державного бюджету

**Рис. 1.2. Балансування доходної та видаткової частин державного бюджету\***

\* Примітка. Складено автором на основі [57, с.50]

Таким чином, значення складових державного бюджету полягає в тому, що на їх основі створюється фінансова основа функціонування держави та виконання нею своїх завдань і функцій щодо: забезпечення оборони і безпеки країни, виконання соціально-економічної політики та утримання штату державного апарату.

**Висновки до розділу 1**

Важливе значення у бюджетній системі відіграє державний бюджет, за допомогою якого відбувається забезпечення реалізації програми соціально-економічного розвитку та бюджетно-податкової політики країни. Аналізу особливостей функціонування державного бюджету присвячені численні публікації провідних економістів і законотворців, які розкривають економічний зміст державного бюджету з різних аспектів: як економічні відносини, як централізований фонд фінансових ресурсів, як основний фінансовий план, як нормативний документ, як ланку бюджетної системи.

Бюджет виконує низку функцій (розподільну, фіскальну, контрольну, регулюючу, стимулюючу, соціальну, забезпечення існування держави), детальний розгляд яких дозволив уточнити роль державного бюджету як основного фінансового плану − забезпечення стійкості фінансової системи країни та безумовне виконання прийнятих державою зобов’язань найбільш ефективним способом. Завдяки бюджету держава має можливість зосереджувати фінансові ресурси на основних ділянках соціально-економічного розвитку, практично використовувати бюджет як інструмент державного регулювання економіки, стимулювати виробничі і соціальні процеси через процес функціонування його функцій.

Державний бюджет як головний фінансовий план розглядають у двох аспектах: 1) як план управління надходженнями, витратами, фінансуванням та кредитуванням на відповідний бюджетний період; 2) як регулюючий документ, що визначає суб’єкти правовідносин та межі їх відповідальності. Відповідно організаційна структура державного бюджету в Україні включає дві найважливіші складові − доходи та видатки, а також дві додаткових складові − фінансування та кредитування бюджету.

**РОЗДІЛ 2**

**ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ**

**2.1. Діючий порядок планування доходів і видатків державного бюджету**

Першочерговим етапом у формуванні Державного бюджету України є планування доходів як складової бюджетного планування. За своїм змістом і завданням планування доходів здійснюється і спрямоване на визначення планових і прогнозних показників дохідної частини бюджету на коротко- і середньострокову перспективу. Передбачення відповідних показників, їх обсяги, динаміка, тенденції, структура і джерела мобілізації надходжень до бюджету держави є орієнтиром в організації бюджетного процесу, визначення пріоритетів і параметрів наступних показників бюджету та формування бюджетної політики на перспективу. За цих умов передбачення доходів бюджету мають враховувати усі суспільно-економічні фактори, що впливають на формування і мобілізацію фінансових ресурсів і бути максимально наближеними до реалій розвитку суспільно-економічних процесів і на короткострокову, і на середньострокову перспективу. Від їх передбачуваності залежить реальність таких показників, як видатки, дефіцит (профіцит), фінансування і кредитування бюджету, а отже, виконання соціальних програм та забезпечення конституційних норм і прав суспільного життя в країні. Це взаємопов’язана проблема, яку необхідно враховувати в процесі організації бюджетного процесу та планування доходів бюджету [8].

Розробка планових показників доходів Державного бюджету України є важливим орієнтиром на стадії підготовки Бюджетної декларації та формування бюджетних запитів головних розпорядників коштів. На початковій стадії бюджетного планування має відбуватись визначення стратегії бюджетної політики і, зокрема, щодо політики доходів бюджету на наступний рік.

На виконання ст. 13 Бюджетного кодексу України планування доходів бюджету здійснюється в цілому і в розрізі загального та спеціального фондів. Доходи державного бюджету формуються відповідно до прогнозних показників податків, зборів та інших надходжень, які справляються в Україні згідно з діючим фінансово-податковим законодавством. Планування доходів бюджету здійснюється Міністерством фінансів України за участю окремих міністерств та відомств, зокрема органів стягнення на стадії складання проекту Державного бюджету України [11].

Кожний із напрямів планування доходів Державного бюджету України має певні особливості у застосуванні методів планування. При бюджетному плануванні і безпосередньо плануванні доходів державного бюджету найбільш часто використовують такі методи, як розрахунковий (метод розрахунків); балансовий; нормативний; комплексний.

Найпоширенішим у практиці планування є розрахунковий метод. Він використовується для визначення планових показників як у розрізі окремих джерел надходжень, так і в цілому доходів державного бюджету. Його застосування дає можливість розрахунково врахувати відповідні фактори впливу на формування доходів державного бюджету, але звужує варіативність у виборі для прийняття рішень.

Призначення балансового методу полягає в упередженні можливих диспропорцій між надходженнями та витратами державного бюджету та виборі оптимального варіанта задоволення суспільних потреб у процесі виконання зобов’язань держави. Повноваження на здійснення витрат державного Збалансованість бюджету − це основний принцип бюджетної системи України і його дотримання є головною вимогою в організації бюджетного процесу [17].

Щодо нормативного методу, то слід відзначити, що економічні норми і нормативи використовуються в різних за характером методах і розрахунках як елемент вихідних даних. Вони не завжди прямо і безпосередньо визначають прогнозні показники. Його завдання − побудова такого алгоритму, за допомогою якого можна розробляти різні варіанти рішень на стадії визначення планових показників. При цьому нормативи можуть бути одночасно і результатом таких рішень. Нормативний метод може застосовуватись у випадках, коли надходження до бюджету податків, зборів та інших обов’язкових платежів встановлюються за нормативами, економічні процеси є стабільними , а зміни у діюче законодавство − мінімальні.

За умов відсутності суспільно-економічної стабільності, різних коливань у динаміці макропоказників, неможливості передбачити інші нестандартні фактори та умови розвитку національної економіки, застосовують комплексні варіанти рішень, що знижує фінансові ризики та забезпечує упередження різних коливань на стадії виконання доходів державного бюджету.

Найбільшу увагу при формуванні планових показників Державного бюджету України приділяють податковим надходженням, адже вони становлять основну частину доходів бюджету держави. Процес формування доходної частини державного бюджету за рахунок податкових надходжень забезпечується стабільною, виваженою та прогнозованою податковою політики країни, яка сприяє збалансуванню інтересів економічних агентів та людей, які потребують соціального захисту. У процесі формування доходів державного бюджету забезпечується гармонійне взаємоузгодження фіскальних інтересів держави на основі збереження відповідного рівня «ефективності господарювання платників податків, а також недопущення значного соціального розриву та економічного розшарування у суспільстві. Реалізація зазначеного потребує наукового поєднання наступних принципів формування податкової політики країни» [46]:

− економічної ефективності − принцип реалізується шляхом своєчасного і порівняно повного надходження податків, обсяг податків, що справляються гарантують процес розширеного відтворення, досяжності цілей, які стоять перед податковою політикою, забезпечення умов для підвищення якості продукції, рівня її конкурентоспроможності;

− стабільності − даний принцип передбачає незмінність правового регламентування й адміністрування податків і зборів протягом певного податкового періоду;

− адаптивності − формування напрямів податкової політики держави має враховувати стадії економічного циклу та виходити із пріоритетів соціально-економічної стратегії розвитку;

− нейтральності − конкурентноздатності платника податків.

Від якісного рівня обґрунтованості планування податкових надходжень значною мірою залежить результативність політики держави у сфері формування доходів державного [48].

Формування видаткової частини державного бюджету здійснюється з урахуванням прогнозних і планових показників доходної частини у розрізі основних її складових. Особливістю бюджетного планування на сучасному етапі є формування видаткової частини Державного бюджету України на основі програмно-цільового методу, що дозволило

Структура програмного бюджету наведена на рис. 2.1.

1. Функція

А. Підфункція

1. Програма

А. Підпрограма

1) Проект

Мета, відповідальний виконавець програми

Завдання, ключові показники результативності

Стратегії (сукупність напрямів діяльності) + детальні показники результативності

1) Джерела фінансування

2) Статті видатків за економічною класифікацією

**Рис. 2.1. Структура програмного бюджету\***

\* Складено автором на основі [59]

Використання програмно-цільового методу передбачає складання програмного бюджету, основними складовими елементами якого є [8]:

* 1. функція − більш широка програмна класифікація напрямів діяльності уряду та загальнодержавному рівні для досягнення заданих цілей;
  2. підфункція − складова загальнодержавної функції, яка описує сукупність;
  3. програма − систематизована сукупність напрямів діяльності, пропонується і здійсню-і розпорядником бюджетних коштів відповідно до наданих йому функцій;
  4. підпрограма − складова програми, спрямована на виконання частини програми. Може містити мають вимірюватися ключовими показниками результативності;
  5. проект − сукупність напрямів діяльності у підпрограмі; містить інформацію про конкретну діяльність, що вимірюється в часі за допомогою детальних показ­ників результативності. На рівні проекту складається калькуляція програми або визначаються статті видатків за економічною класифікацією.

Разом з програмно-цільовим методом при плануванні видатків Державного бюджету України за кожною окремою статтею може використовуватися й нормативний метод.

Слід зауважити, що економічна обґрунтованість державного бюджету, точність прогнозних показників доходів і видатків сприятиме їх оптимізації та достовірному визначенню бюджетного дефіциту, джерела покриття якого також закладаються у бюджетні плани. Серед таких джерел виділяють кошти від приватизації, емісії, запозичень. Водночас ст. 15 Бюджетного кодексу України регламентовано, що емісійні кошти не можуть бути джерелом фінансування бюджету [11], тобто їх планування не здійснюється. Натомість, нормативно визначено, що кошти від приватизації державного майна можуть бути джерелом фінансування дефіциту бюджету та одночасно є надходженнями такого централізованого фонду.

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

Прикладом планового документа Уряду в частині кредитування є [63]. Вважаємо, що така програма є достатньо змістовною та може виступати зразком для короткострокового бюджетного планування за іншими статтями бюджету, зокрема й за коштами, залученими в результаті розміщення цінних паперів, адже такі управлінські дії призводять до державного боргу.

Узяті державою боргові зобов’язання утворюють державний борг, ефективне управління яким забезпечуватиме економічну стабільність держави у перспективі. Відзначимо, що під час планування Державного бюджету України передбачаються обсяги видатків на обслуговування державного боргу, його величина та співвідношення з ВВП.

Таким чином, державний відповідно до діючих методик і правил. Це один із важливих принципів побудови бюджетної системи та організації бюджетного процесу, без якого не може бути раціонально складений та ефективно використаний державний бюджет як основний фінансовий план.

**2.2. Оцінка стану формування та виконання державного бюджету**

Якісне оцінювання показників виконання бюджету має особливе значення. Це обумовлено, з одного боку, чималими обсягами коштів, зосереджених у зведеному бюджеті України (за підсумками 2019 р. – 1,29 трлн. Грн., або 32,5 % ВВП; з другого – тією обставиною, що наявні в державній і місцевих скарбницях ресурси накопичені здебільшого за рахунок їх примусового вилучення у платників податків та інших обов’язкових платежів із метою фінансування встановленого переліку видатків у ході виконання органами влади своїх повноважень. Збираючи в такий спосіб кошти в безпосередніх виробників ВВП, держава мала б гарантувати не менш ефективне їх використання, ніж самими економічними суб’єктами.

Фінансова наука визначає низку абсолютних показників стану бюджету. Насамперед це доходи й видатки, бюджетний дефіцит (профіцит). Українське законодавство поряд із доходами та видатками виокремлює надходження й витрати бюджету. Згідно з нормами Бюджетного кодексу України, доходи та видатки є лише складовими, відповідно, надходжень і витрат. У табл. 2.1 наведено склад останніх на прикладі фактичних показників виконання Державного бюджету України за 2019 р. Як бачимо, доходи та видатки є основними (за обсягом коштів, котрі надходять чи витрачаються) частинами надходжень і витрат бюджету. Складові останніх пов’язані між собою, що продемонстровано в таблиці 2.1, і кожній статті надходжень (окрім коштів від приватизації) відповідає певна стаття витрат.

Таблиця 2.1.

**Надходження та витрати Державного бюджету України за 2019 р.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Надходження** | | | **Витрати** | | |
| **Складові** | **Сума, млрд грн** | **Частка,**  **%** | **Складові** | **Сума, млрд грн** | **Частка,**  **%** |
| Доходи | 998,3 | 69,28 | Видатки | 1 075,1 | 75,09 |
| Повернення кредитів до бюджету | 7,3 | 0,51 | Надання кредитів з бюджету | 11,5 | 0,80 |
| Запозичення | 425,7 | 29,54 | Погашення зобов’язань | 345,2 | 24,11 |
| Повернення коштів з депозитів | 9,1 | 0,63 | Розміщення коштів на депозитах | – | – |
| Надходження від продажу цінних паперів | – | – | Придбання цінних паперів | – | – |
| Надходження коштів від приватизації | 0,5 | 0,04 |  |  |  |
| **Разом** | **1 441,0** | **100,00** | **Разом** | **1 431,9** | **100,00** |

*Складено* за офіційними даними Державної казначейської служби України (URL: http://treasury. gov.ua/main/uk/index).

Головною рисою трактування доходів є їх надходження до бюджету на безповоротній основі. Зазначене не характерне для більшості інших складових доходів: вони залучаються до бюджету на умовах поворотності і платності (запозичення) або на завершальній стадії попередньо виконаних операцій – із надання внутрішніх кредитів, розміщення коштів на депозитах, придбання цінних паперів. Ще одному елементу надходжень державного бюджету – коштам від приватизації – властиві риси доходів (вони поповнюють скарбницю на безповоротній основі): невипадково до 2001 р. такі кошти зараховували до його дохідної частини й тільки з 2002 р. не вважають доходами, а розглядають виключно як складову надходжень.

Фінансування видатків із бюджету передбачає надання коштів розпорядникам на безповоротнійоснові з обов’язковим дотриманням вимог щодо їх цільового та ефективного використання. Здійснення інших витрат завжди є або завершальним етапом попередньо виконаних операцій (запозичення коштів (надходження бюджету) тягне за собою їх наступне повернення кредиторові (витрати бюджету)), або початковою стадією окремих операцій – із депозитами (розміщення коштів на депозитах з їх наступним поверненням депозитними корпораціями на рахунки бюджету), цінними паперами (придбання цінних паперів із подальшим їх продажем), внутрішнього кредитування (надання внутрішніх кредитів з їх наступним поверненням позичальниками до бюджету).

Проаналізуємо значимість окремих складових надходжень і витрат державного бюджету України в динаміці починаючи з 2007 р., відколи Державна казначейська служба України розміщує показники виконання державної скарбниці на офіційному сайті (табл. 2.2- 2.3).

Таблиця 2.2

**Частка складових надходжень Державного бюджету України протягом 2007-2019 рр., %**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показник** |  | **Значення** |  |
| **мінімальне** | **максимальне** | **середнє за період** |
| Доходи | 50,54 (2015 р.) | 92,08 (2007 р.) | 69,16 |
| Запозичення | 5,83 (2007 р.) | 48,60 (2015 р.) | 29,33 |
| Повернення кредитів до бюджету | 0,26 (2014 р.) | 1,15 (2009 р.) | 0,61 |
| Надходження коштів від приватизації | 0,01 (2015 р.) | 2,81 (2011 р.) | 0,54 |
| Повернення коштів із депозитів, над - ходження від продажу цінних паперів | 0\* (2008, 2011–  2014, 2016, 2017 рр.) | 1,76 (2010 р.) | 0,36 |

\* У зазначені роки таких надходжень не було.

*Складено* за офіційними даними Державної казначейської служби України (URL: http://treasury. gov.ua/main/uk/index).

# Отже, незважаючи на першість показника доходів у надходженнях державного бюджету, значимими є й надходження від запозичень, частка котрих коливалася з 5,83 до 48,6 % за її середньої величини 29,33 % (табл. 2.3). Вага кожної з інших складових надходжень державного бюджету не перевищує в середньому 1 % за кожний рік досліджуваного періоду.

# Таблиця 2.3.

# Частка складових витрат Державного бюджету України протягом 2007-2019 рр., %

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показник** |  | **Значення** |  |
| **мінімальне** | **максимальне** | **середнє за період** |
| Видатки | 54,42 (2015 р.) | 95,00 (2007 р.) | 76,89 |
| Погашення зобов’язань | 2,25 (2008 р.) | 37,41 (2015 р.) | 15,70 |
| Розміщення коштів на депозитах та придбання цінних паперів | 0\* (2018–2019 рр.) | 18,11 (2014 р.) | 6,27 |
| Надання кредитів із бюджету | 0,62 (2017 р.) | 1,99 (2009 р.) | 1,14 |

\* У зазначені роки таких надходжень не було.

*Складено* за офіційними даними Державної казначейської служби України (URL: http://treasury. gov.ua/main/uk/index).

Як показано в табл. 2.3, частка видатків у аналізований період переважала відсоток інших складових витрат державного бюджету та становила 54,42-95 %. Значимими є також витрати, пов’язані з погашенням запозичень (за середньої частки 15,7 %, у 2015 р. сягають максимуму за досліджуваний період – 37,41 %) та з розміщенням коштів на депозитах і придбанням цінних паперів (за середньої частки 6,27 %, у 2014 р. становлять максимум за період – 18,11 %). З 2011 р. Державна казначейська служба України у витратах на розміщення коштів на депозитах і придбання цінних паперів ці дві складові відображає окремими позиціями, а саме в частині розміщення коштів на депозитах та придбання цінних паперів. Аналіз свідчить, що розміщення коштів на депозитах спостерігалося лише у 2015 р., при цьому їхня частка в загальній сумі витрат на розміщення коштів на депозитах і придбання цінних паперів дорівнювала тільки 5,3 %, решта витрат (94,7 %) стосувалася, відповідно, придбання цінних паперів. Лише остання складова витрат зафіксована в кожному році періодів 2012–2014, 2016–2017 рр. Іншими словами, саме витрати на придбання цінних паперів були справді вагомими (з позиції обсягів витрачених коштів) у витратах державного бюджету на розміщення коштів на депозитах та придбання цінних паперів. За даними Державної казначейської служби України, протягом періоду з 1 січня 2011 р. по 1 січня 2020 р. обсяг цінних паперів у активах балансу держбюджету зріс із 75,4 до 507 млрд грн. Це стало результатом капіталізації (докапіталізації) за рахунок бюджету (зокрема через механізм збільшення статутних капіталів), низки банківських установ та інших структур, у т. ч. ПАТ “Державний експортно-імпортний банк України”, НАК “Нафтогаз України”.

Наступний показник стану бюджету – його дефіцит (профіцит). Слід зауважити, що до 2003 р. включно його величина визначалася як різниця між доходами й видатками бюджету. Починаючи з 2004 р. Отже, попередня формула дефіциту відкоригована на результат операцій кредитування, котрі являють собою нову форму відносин між бюджетом і розпорядниками та одержувачами коштів. За загальним правилом кошти, надані з бюджету, спрямовані на реалізацію передбачених програм і заходів та передаються у використання розпорядників і одержувачів на безповоротній основі. Операції кредитування проводяться на умовах терміновості, поворотності й платності. З одного боку, це форма підтримки певних галузей (бюджетні кредити є більш прийнятною та вигідною формою для позичальників таких коштів); з другого – реальна економія коштів бюджету, адже вони надаються в тимчасове користування з вимогою повернення. До речі, досить часто у формі таких операцій відображають не безпосереднє кредитування з бюджету тих чи інших суб’єктів, а так зване вимушене, тобто відображення у формі наданого кредиту вимоги держави до позичальників, за яких вона повернула борги кредиторам у рамках гарантованих нею запозичень.

Розрахований показник дефіциту збільшується на суму виданих кредитів та зменшується на суму їх повернення. Слід зазначити, що частка операцій кредитування в операціях із бюджетними коштами є неістотною – в середньому 0,61 % у надходженнях (у частині кредитів, повернених до бюджету) та 1,14 % у витратах (в частині наданих кредитів) (табл. 2.2-2.3), а тому не має відчутного впливу на величину бюджетного дефіциту. Розглянемо показники останнього в динаміці (табл. 2. 4).

Таблиця 2. 4.

Д**инаміка показників дефіциту державного бюджету України у 2007–2019 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Рік** | **Доходи** | **Видатки** | **Надання кредитів** | **Повернення кредитів** | **Дефіцит бюджету** | | |
| **Обсяг,**  **млрд грн** | **Частка в доходах бюджету, %** | **Частка у ВВП, %** |
| 2007 | 165,9 | 174,3 | 2,7 | 1,2 | –9,8 | –5,9 | –1,31 |
| 2008 | 231,7 | 241,5 | 3,5 | 0,7 | –12,5 | –5,4 | –1,26 |
| 2009 | 209,7 | 242,4 | 6,7 | 3,9 | –35,5 | –16,9 | –3,75 |
| 2010 | 240,6 | 303,6 | 4,7 | 3,4 | –64,3 | –26,7 | –5,73 |
| 2011 | 314,6 | 333,5 | 7,0 | 2,3 | –23,6 | –7,5 | –1,75 |
| 2012 | 346,1 | 395,7 | 6,1 | 2,3 | –53,4 | –15,4 | –3,66 |
| 2013 | 339,2 | 403,5 | 6,0 | 5,5 | –64,7 | –19,1 | –4,25 |
| 2014 | 357,1 | 430,2 | 6,7 | 1,8 | –78,1 | –21,9 | –4,92 |
| 2015 | 534,7 | 576,9 | 7,2 | 4,3 | –45,2 | –8,4 | –2,27 |
| 2016 | 616,3 | 684,9 | 7,1 | 5,5 | –70,3 | –11,4 | –2,95 |
| 2017 | 793,4 | 839,5 | 7,9 | 6,0 | –47,9 | –6,0 | –1,60 |
| 2018 | 928,1 | 985,9 | 8,3 | 6,8 | –59,3 | –6,4 | –1,66 |
| 2019 | 998,3 | 1 075,1 | 11,5 | 7,3 | –81,0 | –8,1 | –2,04 |

*Складено* за офіційними даними

Таким чином, за досліджуваний період держбюджет щороку виконувався з дефіцитом, величина якого коливалася від 9,8 млрд. грн. у 2007 р. до 81 млрд. грн. у 2019 р. Окремі з наведених у таблиці2.4 відносних показників дефіциту свідчать, що найгіршим співвідношення обсягу дефіциту й доходів / ВВП країни було у 2010 р. – 26,7 і 5,73 % відповідно; найнижчі показники характерні для 2008 р. – 5,4 та 1,26 %. При цьому їх середнє значення становило 12,2 % доходів бюджету і 2,86 % ВВП.

Показникові бюджетного дефіциту відводиться особливе місце в профільному законодавстві. Так, у 1995 р. відповідно до вимог Закону України “Про бюджетну систему України” від 05.12.1990 № 512-XII (діяв із 1 січня 1991 р. до 23 липня 2001 р.) [50] уперше прийнято Основні напрями бюджетної політики на 1996 рік (так звану бюджетну резолюцію). Закон № 512-XII не містить жорстких вимог до її змісту: згідно зі ст. 7 цього закону, остання “в загальному вигляді окреслює пріоритети бюджетної політики держави на наступний бюджетний рік” [50]. До переліку таких пріоритетних питань у бюджетних резолюціях на 1996-2002 рр. логічно потрапляє й бюджетний дефіцит. При цьому, якщо в ряді таких резолюцій наведено досить конкретні рекомендації щодо розміру бюджетного дефіциту, котрий повинен бути ухвалений законом про держбюджет (наприклад, “скоротити загальний розмір бюджетного дефіциту до 6 % ВВП” у 1996 р. та “до 5 % ВВП” у 1997-1998 рр., “сформувати проект бюджету бездефіцитним” у 2001-2002 рр.), то окремі з них мають загальний, декларативний характер на кшталт на 1999 р.”. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III (діяв із 24 липня 2001 р. до 31 грудня 2010 р.) і оновлений, від 08.07.2010 № 2456-VI, що набрав чинності з 1 січня 2011 р., містять уже чітку норму, відповідно до якої проект Основних напрямів бюджетної політики, розроблений Урядом, повинен включати пропозиції щодо граничного розміру дефіциту (профіциту) державного бюджету в плановому бюджетному періоді (згідно з Кодексом від 21.06.2001, у відсотках до прогнозного річного обсягу ВВП).

У постановах Верховної Ради України стосовно основних напрямів бюджетної політики, котрі відповідно до вимог ст. 33 Бюджетного кодексу України приймаються за результатами парламентських слухань із цього питання, щодо бюджетів на 2003–2007 рр. зауважується, що розроблені Урядом напрями бюджетної політики беруться до відома (2003–2006 рр.) або схвалюються (2007 р.). Прийняті Верховною Радою постанови наразі не розкривають інформації, котра наведена в урядових проектах, а текст останніх не оприлюднений на офіційних сайтах. Тож з’ясувати рівень дефіциту, якого рекомендувала дотримуватися влада при ухваленні законів про держбюджет на 2004–2007 рр., не видається можливим. Стосовно держбюджету на 2003 р 04.07.2002 № 32-IV [53] пріоритетним напрямом бюджетної політики на 2003 рік є, зокрема, забезпечення безумовної збалансованості бюджету та рекомендація сформувати бездефіцитний бюджет. Основні напрями бюджетної політики на 2008–2010 рр. ухвалюються Урядом як бюджетні декларації, попри те, що документ із такою назвою Бюджетним кодексом не передбачений. У цих деклараціях рекомендовано встановити бюджетний дефіцит на “економічно безпечному рівні” (2008 р.), на “економічно безпечному рівні, але не більш як 2 % ВВП” (2009 р.), “на рівні 3 % від ВВП щодо бюджету розвитку та бездефіцитним щодо поточного бюджету” (2010 р.). Наразі розроблені Урядом декларації Верховною Радою не розглядались, оскільки, за оцінкою депутатів, не відповідали нормам Бюджетного кодексу. Тому Основні напрями бюджетної політики на 2008–2010 рр. прийняті не були [21]. На 2011–2013 рр. вони були розроблені й затверджені згідно з нормами чинного законодавства: граничні обсяги бюджетного дефіциту на ці роки визначено на рівні 4,5, 2,5, 0,8–1 % ВВП відповідно; на кожний рік протягом 2014–2017 рр. та на трирічні періоди 2018–2020 і 2019–2021 рр. у контексті переходу до середньострокового бюджетного планування – затверджені лише у формі проектів постанов Верховної Ради України, стадія ухвалення цими нормативними документами пройдена не була.

З 11 січня 2019 р. набирають чинності зміни до Бюджетного кодексу України, котрими на якісно інший, істотно вищий рівень піднесено планування бюджету: основний документ середньострокового бюджетного планування, котрий окреслює засади бюджетної політики й показники державного бюджету на середньостроковий період, що водночас є основою для складання проекту Державного бюджету України й прогнозів місцевих бюджетів, – Бюджетна декларація – віднині поповнює оновлене бюджетне законодавство, а її розгляд із прийняттям рішення щодо неї визначені першою стадією бюджетного процесу. Важливим є також те, що віднині окреслений

По завершенні вже майже дворічного періоду з [51] можна сказати, що суттєвих, якісних змін у плануванні показників бюджету поки не відбулося. Бюджетна декларація, по суті, замінила собою Основні напрями бюджетної політики, при її затвердженні охоплюється трирічний період (плановий і наступні за плановим два бюджетних періоди). Однак, як вказувалось, проекти Основних напрямів бюджетної політики на 2018–2020, 2019–2021 рр. також затверджувалися на трирічний період. Нерозв’язаною залишається проблема, котра є актуальною останніх сім років (з 2014 р.): документ, який має визначати засади бюджетної політики, й надалі не затверджується. Так, Бюджетна декларація, розроблена Міністерством фінансів України на 2019–2021 рр., не була ухвалена Урядом, а з квітня до кінця 2020 р. через невизначеність, спричинену пандемією коронавірусу, взагалі призупинено дію ст. 33 Бюджетного кодексу України, що висуває вимоги до складання Бюджетної декларації. Як слушно зауважується, відсутність цього документа зі стратегічними цілями держави [19]. Заморожена до кінця 2020 р. також вимога щодо необхідності дотримання граничної величини бюджетного дефіциту на рівні 3 % ВВП.

Отже, протягом 1991–2020 рр. Основні напрями бюджетної політики були ухвалені лише на 1996–2007 і 2011–2013 рр., тобто 15 разів замість 30-и. Для дев’яти результативних років у прийнятих нормативних документах чітко рекомендовано граничні обсяги бюджетного дефіциту. Важливо з’ясувати також, як виконувалися рекомендації, надані в Основних напрямах бюджетної політики при ухваленні законів про бюджет. Ми вибірково дослідили це питання та побачили, що вони досить часто не дотримувалися. Наприклад, бюджети на 2001-2003 рр. проголошувались бездефіцитними, однак у прийнятих законах про бюджет така вимога додержана тільки щодо 2001 р., у 2002 і 2003 рр. дефіцит (згідно з першою редакцією зазначених законів) затверджено в розмірі 4,18 млрд. та 2,03 млрд. грн. Граничні обсяги бюджетного дефіциту, встановлені для бюджетів 2011–2013 рр., не дотримано стосовно 2013 р. (за норми 0,8–1 % первісно затверджений дефіцит сягнув 2,7 %, а після внесених змін – 3,7 % ВВП).

На значимості показника бюджетного дефіциту наголошується й у інших документах і розробках учених. Так, дефіцит бюджету називається важливим макроекономічним показником, котрий характеризує стійкість економічної системи [67], критерієм фіскальної ефективності бюджетної політики [10], бюджетної безпеки як підскладової фінансової та економічної безпеки загалом [52]; відносна величина більшості країн сучасного світу, в т. ч. України [6]. Показники бюджетного дефіциту широко застосовують, безпосередньо чи опосередковано (через співвідношення доходів і видатків), при оцінюванні фінансового стану, обґрунтуванні ступеня платоспроможності, фінансової стійкості й фінансової безпеки місцевих бюджетів. Утім, підкреслювана значимість цього показника є до певної міри перебільшеною. Для обґрунтування та доведення нашої точки зору проведемо паралель, порівнявши показники прибутку як результату діяльності суб’єкта господарювання й бюджетного дефіциту як результату виконання державного чи місцевого бюджету.

Прибуток підприємства є різницею між доходами та витратами суб’єкта господарювання, при цьому в основу цього математичного розрахунку покладено два важливих принципи: 1) нарахувань, за котрим доходи й 2) відповідності, за яким при визначенні фінансового результату порівнюють доходи з Тільки за умови дотримання цих принципів можливий фінансовий результат, що відображає реальну картину ефективності діяльності суб’єкта господарювання.

Показник бюджетного дефіциту державного й місцевих бюджетів також обчислюють шляхом порівняння доходів і видатків (з урахуванням сальдо операцій кредитування) бюджету. Однак доходи та видатки, суми виданих і повернених кредитів обліковують за касовим методом. Негативні наслідки такого підходу, потенційні обсяги викривлень величини доходів, видатків, а отже, й сум бюджетного дефіциту розкрито нами в попередніх працях [70; 71].

Другий із вказаних принципів – відповідності доходів і витрат – при визначенні результату виконання бюджету просто не може й не повинен дотримуватися на практиці. Доходи бюджету включають переважно суми кош тів, що на безповоротній основі надходять до скарбниці від платників податків та інших обов’язкових платежів. Наразі видатки – це кошти, які спрямовуються на забезпечення діяльності низки бюджетних установ, підтримку окремих галузей економіки, верств чи груп населення, адміністративно-територіальних утворень тощо. Безпосереднього, прямого зв’язку між показниками доходів і видатків бюджету, суб’єктами, котрі забезпечують формування доходів бюджету, й суб’єктами – одержувачами коштів немає та не може бути: останні надходять від одних суб’єктів, спрямовуються іншим, додержання принципу еквівалентності не передбачене.

У зв’язку з цим бюджетний дефіцит (профіцит) коректніше трактувати не як результат виконання бюджету (в економічному сенсі про результат, ефективність не йдеться), а відповідно до справжньої сутності цього показника, як бюджетне сальдо – перевищення видатків бюджету (з урахуванням сальдо операцій кредитування) над доходами або доходів над видатками (з урахуванням сальдо операцій кредитування). Загальноприйняте ставлення до бюджетного профіциту, за котрого він оцінюється як небажаний, а його наявність свідчить про вилучення державою зайвих ресурсів, котрі могли бути ефективніше використані суб’єктами господарювання та населенням, також опосередковано підтверджує коректність нашої точки зору: коли мається на увазі саме результат, він повинен коливатися в діапазоні [0; ∞], його зростання повинне сприйматися тільки позитивно. Наразі, оптимальним визначено відсоткове співвідношення дефіциту (профіциту) державного бюджету і ВВП у діапазоні від –2 до 3 %, а показники, нижчі за –6 % та вищі від 10 %, вважаються критичними [52].

Наразі абсолютне значення бюджетного дефіциту важливе в контексті того, що нестачу коштів слід перекривати фінансуванням. Якщо цього не зробити, частина витрат, у т. ч. видатків загалом (через брак коштів), не зможе бути здійснена. Розглянемо потенційні джерела фінансування дефіциту, окреслені чинним бюджетним законодавством, на прикладі фінансування державного бюджету України у 2019 р. (табл. 2.5).

Як бачимо, фінансування проводиться шляхом здійснення боргових, активних (із цінними паперами й депозитами в контексті управління ліквідністю коштів та за рахунок зміни залишків бюджетних коштів) операцій, а також забезпечення надходжень від приватизації державного майна. При цьому безпосереднє фінансування в кінцевому підсумку забезпечує сальдо за борговими (різниця між сумою отриманих і повернених запозичень), активними (різниця між сумою надходжень від продажу цінних паперів та сумою коштів, витрачених на їх придбання, сумою коштів, повернених з депозитів і розміщених на них, різниця між залишком коштів бюджету на початок та кінець звітного періоду) операціями й надходження від приватизації державного майна (табл. 2.5). Обсяг фінансування за модулем відповідає розміру бюджетного дефіциту (профіциту). Саме в такий спосіб забезпечується балансування бюджету. У 2019 р. наявний бюджетний дефіцит у сумі 80 993,7 млрд. грн. був профінансований за рахунок наведених у таблиці 2.5 джерел загалом повністю, при цьому левова частка (понад 99 %) припадала на боргові операції.

Таблиця 2.5

**Фінансування державного бюджету України у 2019 р., млрд грн**

|  |  |
| --- | --- |
| **Джерело фінансування** | **Обсяг коштів** |
| Фінансування за борговими операціями | 80 483,9 |
| Запозичення | 425 696,5 |
| Погашення | –345 212,6 |
| Надходження від приватизації державного майна | 549,5 |
| Фінансування за активними операціями | –39,7 |
|  | 9 117,6 |
|  | – |
|  | 9 117,6 |
| Розміщення бюджетних коштів на депозитах | – |
| Придбання цінних паперів | – |
| Зміни обсягів бюджетних коштів | –9 157,4 |
| На початок періоду | 35 259,3 |
| На кінець періоду | 42 251,5 |
| Інші розрахунки | –2 165,1 |
| **Всього** | **80 993,7** |

*Складено* за офіційними даними Державної казначейської служби України (URL: http://treasury. gov.ua/main/uk/index).

До речі, складові фінансування (за винятком зміни обсягів бюджетних коштів) є елементами надходжень (запозичення, надходження коштів від приватизації, повернення коштів з депозитів, надходження від продажу цінних паперів) та витрат (погашення зобов’язань бюджету, розміщення кош тів на депозитах, придбання цінних паперів) бюджету, що стає очевидним при дослідженні й порівнянні даних таблиць 2.1 і 2.5. Різниця між величиною надходжень державного бюджету за 2019 р. (1441 млрд. грн.) та розміром витрат бюджету за цей рік (1431,9 млрд. грн.) у 9,1 млрд. грн. відповідає зміні обсягів бюджетних коштів. За незмінних залишків останніх на початок і кінець звітного періоду, відсутності впливу змін валютних курсів тощо величина надходжень бюджету узгоджується з розміром його витрат.

Розглянемо джерела фінансування державного бюджету України за кожний рік у період 2007-2019 рр. (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Фінансування державного бюджету України протягом 2007–2019 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Рік** | **Фінансування за борговими операціями** | **Надходження від приватизації** | **Операції з цінними паперами й депозитами** | **Зміни залишків коштів та інші розрахунки** | **Разом** |
| 2007 | 4,0 | 2,5 | 0,1 | 3,2 | 9,8 |
| 2008 | 27,3 | 0,5 | –17,5 | 2,2 | 12,5 |
| 2009 | 89,7 | 0,8 | –50,6 | –4,4 | 35,5 |
| 2010 | 97,6 | 1,1 | –7,2 | –27,3 | 64,3 |
| 2011 | 35,0 | 11,5 | –21,4 | –1,6 | 23,6 |
| 2012 | 41,7 | 6,8 | –7,0 | 12,0 | 53,4 |
| 2013 | 81,0 | 1,5 | –14,7 | –3,1 | 64,7 |
| 2014 | 201,8 | 0,5 | –123,3 | –0,9 | 78,1 |
| 2015 | 117,5 | 0,2 | –74,6 | 2,1 | 45,2 |
| 2016 | 177,3 | 0,2 | –129,2 | 22,0 | 70,3 |
| 2017 | 120,4 | 3,4 | –70,7 | –5,2 | 47,9 |
| 2018 | 52,1 | 0,3 | 1,0 | 5,9 | 59,3 |
| 2019 | 80,5 | 0,5 | 9,1 | –9,2 | 81,0 |

*Складено* за офіційними даними Державної казначейської служби України (URL: http://treasury. gov.ua/main/uk/index).

Насамперед варто зауважити, що суми фінансування, наведені в табл. 2.6, відповідають показникам бюджетного дефіциту, відображеним у табл. 2.4; на зв’язку між цими показниками вже наголошувалось. Потрібно лише пояснити, чому окремі складові фінансування (на прикладі табл. 2.6 – операції з цінними паперами, депозитами та зміна залишків коштів) мають від’ємне значення. На практиці, між іншим, від’ємним може бути й сальдо фінансування за борговими операціями. Число з мінусом свідчить, що сума надходжень у рамках операції фінансування є меншою за суму витрат: більше цінних паперів придбано, ніж реалізовано; коштів розміщено на депозитах, аніж повернено з них; повернено за раніше здійсненими запозиченнями, ніж надійшло останніх; залишки коштів на кінець періоду зросли порівняно з початком періоду.

Від’ємні сальдо операцій із цінними паперами, характерні для більшості років досліджуваного періоду (те, що це саме операції з цінними паперами у складі операцій із цінними паперами й депозитами, було підкреслено вище), означають також: придбання цінних паперів було профінансоване за рахунок здійснених запозичень і надходжень від приватизації. Хоча це привело до зростання активів бюджету, якість останніх, а в окремих випадках і доцільність подібних операцій викликають сумніви [7]. У будь-якому разі додаткові запозичення з метою придбання цінних паперів, у т. ч. через механізм збільшення статутних капіталів відповідних суб’єктів, обумовили автоматичне зростання суми державного боргу, контроль формування котрого й без того великою мірою втрачено.

Окремо слід зупинитися на фінансуванні за рахунок зміни залишків бюджетних коштів. Додатні значення цього показника, які спостерігалися у 2007–2008, 2012, 2015–2016 і 2018 рр., свідчать про те, що залишки коштів на кінець року скоротилися порівняно з його початком, виступивши джерелом фінансування частини дефіциту. За від’ємного показника, зафіксованого у 2009–2011, 2013–2014, 2017, 2019 рр., залишки коштів збільшилися на кінець року проти його початку. В умовах наявного бюджетного дефіциту це стало можливим завдяки відповідним запозиченням та надходженням від приватизації, а в 2019 р. – також надходженням від продажу цінних паперів. Такий підхід потребує ретельнішого дослідження. Проте навіть за попередніми даними очевидно: в разі якіснішого управління залишками коштів на рахунках бюджету обсяги позикових операцій можна було б зменшити, що важливо, адже всі запозичення вимагають плати за їх використання, а отже, додаткових видатків бюджету.

**Висновки до розділу 2**

Формування Державного бюджету України передбачає здійснення бюджетного планування, що полягає у розробленні з метою достовірного й достатнього визначення обсягу та джерел формування бюджетних доходів, оптимального розподілу видатків і збалансування бюджету на відповідний період.

Виконання бюджету оцінюється з використанням показників надходжень бюджету, котрі включають його доходи, повернення кредитів, запозичення, надходження коштів від приватизації, від продажу цінних паперів, повернення з депозитів, і витрат бюджету, до яких відносять його видатки, надання кредитів, погашення зобов’язань, розміщення коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

**РОЗДІЛ 3**

**НАПРЯМИ вдосконалення ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ**

3.1. Світовий досвід формування бюджету та можливості його використання в Україні

Політика формування державного бюджету в кожній країні є унікальною та визначається економічними, соціально-культурними, історичними особливостями її розвитку. Однак, в період глобалізації світового розвитку все більшою мірою проявляються інтеграційні процеси між окремими групами країн, регіональними економічними та політичними союзами, які виявляються серед іншого також у проведенні узгодженої фіскальної політики формування доходів бюджету. Практично у всіх цивілізованих країнах державний бюджет являє собою інструмент впливу на процеси суспільного відтворення, трансформації структури економіки, важіль перерозподілу доходів між різними суспільними групами, вирішення проблем майнової нерівності тощо.

У формуванні доходів державного бюджету країни уособлюється складний процес пошуку компромісів між різними суспільними верствами щодо параметрів перерозподілу частини ВВП через бюджет, визначення різновидів податків та податкової бази. Масштаби вилучення ресурсів із доходів та майна населення, прибутків підприємств, параметри податкового тиску на споживання мають бути узгоджені із очікуваннями економічних агентів стосовно напрямів і ефективності використання цих коштів - уряд повинен мати аргументовану позицію, куди сплачені податки будуть направлені, яким чином це вплине на добробут кожного платника, як ці заходи впливатимуть на ділову активність, інвестиційні процеси та розвиток країни в цілому. Без наявності такого узгодження позицій формування доходів бюджету буде ускладнюватися таким негативним явищем, як ухилення та уникнення податкових зобов’язань платниками податків, наростання масштабів тіньової економіки.

Рівень централізації ВВП у доходах державного бюджету визначається у зарубіжній практиці двома чинниками: по-перше, типом соціально-економічної системи, яка представлена у країні; по-друге, моделлю децентралізації управління бюджетними ресурсами. У першому випадку, країни світу можна поділити на ліберальні економіки, для яких характерний найнижчий рівень концентрації фінансових ресурсів у бюджетній системі - 25-30% від обсягу ВВП, а в структурі доходів бюджету переважають надходження від оподаткування доходів та майна населення і корпоративного сектору. Для країн із солідарно-консервативною моделлю економічної системи притаманний вищий ступінь централізації ВВП на рівні 30-40% від його обсягу, при цьому оподаткування процесів споживання має набагато більш вагоме фіскальне значення. Країни соціал-демократичної моделі економічної системи зазвичай формують доходи державного бюджету на рівні понад 40% від ВВП, при цьому першість у наповненні бюджету знову таки належить податками на доходи та майно.

За другим критерієм рівень централізації фінансових ресурсів у державному бюджеті залежить від того, яка модель фіскальної децентралізації та бюджетного федералізму представлені у країні. Для держав з федеративним устроєм більш характерною є передача основної частини повноважень органів влади на рівень місцевого самоврядування, внаслідок чого більшість бюджетних ресурсів держави сконцентровані у місцевих бюджетах, а з державного (федерального) бюджету здійснюється фінансування окремих загальнодержавних бюджетних послуг. Натомість, у країнах із сталими традиціями централізації управління має місце високий ступінь концентрації бюджетних ресурсів у державному бюджеті. При цьому значна частина цих ресурсів у рамках бюджетного процесу може бути передана на місцевий рівень у формі цільових чи безцільових трансфертів. Відтак, абсолютні обсяги державного бюджету у країнах з високим рівнем централізації є значно більшими, ніж у державах зі традиціями місцевого самоуправління.

Якщо звернути увагу на рівень централізації ВВП у державному бюджеті безпосередньо у країнах ЄС, то можна чітко підтвердити наведені нами висновки: найвищі показники концентрації податкових надходжень у державному бюджеті - 28,5-33,5% від ВВП, характерні для Данії, Норвегії, Швеції, Австрії, тобто країн із загалом високим рівнем перерозподілу ВВП через державні фінанси. До цієї групи також належать Великобританія, Греція та Мальта, у яких спостерігається високий рівень централізації бюджетних ресурсів та низькі показники фінансової самостійності місцевого самоврядування. Водночас, у Центрально-Східній Європі (Болгарія, Словаччина, Словенія, Литва, Румунія) спостерігаються найнижчі показники концентрації ВВП у податкових надходженнях державного бюджету - 16,0-20,0%, що пов’язане із загалом нижчим рівнем перерозподілу ВВП через бюджету систему. Окремо слід відмітити показники Німеччини - 11,6%, Іспанії - 14,5%, Швейцарії - 10,5% від ВВП, що є наслідком високого рівня децентралізації у цих країнах. При достатньо високих показниках перерозподілу ВВП через бюджетну систему, більшість ресурсів від системи оподаткування надходить у розпорядження регіональних та місцевих органів влади [72].

Абсолютні показники податкових надходжень державного бюджету в країнах ЄС чітко кореспондують із розмірами самої країни, рівнем економічного розвитку та ступенем фіскальної децентралізації. Найбільші обсяги надходжень від оподаткування у 2017 році були мобілізовані до державних бюджетів Великої Британії - 0,78 трлн. євро, Франції - 0,42 трлн. євро, Італії - 0,40 трлн. євро, Німеччини - 0,38 трлн. євро. Найменші за обсягами податкові надходження у 2017 році були в державних бюджетах Мальти - 3,7 млрд, євро, Латвії - 4,5 млрд. євро, Кіпру - 4,8 млрд. євро, Естонії - 6,4 млрд. євро [73], які є найменшими за чисельністю населення країнами ЄС. Суттєві відмінності між країнами визначає також рівень економічного розвитку - у порівняних за чисельністю населення Австрії, Чехії та Угорщині обсяги податкових надходжень державного бюджету складають, відповідно, 102,8 млрд. євро, 46,7 млрд. євро та 29,5 млрд. євро, а обсяги надходжень в бюджетах Ірландії і Словаччині (при чисельності населення у 5,5 млн. осіб у кожній) різняться більш, ніж у четверо (67,0 млрд. євро проти 15,5 млрд. євро).

Характерною ознакою податкових надходжень державного бюджету країн із розвинутою економікою є високе фіскальне значення оподаткування особистих доходів населення. На відміну від вітчизняної практики, де податок на доходи фізичних осіб є джерелом наповнення перш за все місцевих бюджетів, у країнах з високим рівнем економічного розвитку особистий прибутковий податок формує від 1/4 до 1/2 сукупних доходів державного бюджету, а в США цей показник сягає понад 55%. Щодо місця податку на особисті доходи у складі податкових доходів державного бюджету, то найвищі показники серед країн ОЕСР спостерігаються у - 151,8%, Фінляндії - 50,3%, Італії - 49,8% [45]. Оподаткуванню підлягають І особисті доходи населення не залежно від джерела їх походження (зарплата, ; прибуток від підприємницької діяльності, відсоток, дивіденд, рента, гонорари і тощо), але при цьому з бази оподаткування може бути вирахуваний певний законодавчо визначений неоподатковуваний мінімум чи податкова знижка, і Розміри такої знижки диференційовані залежно від статусу платника (віку, наявності утриманців, резидентства та ін.).

Іншими ознаками оподаткування особистих доходів у зарубіжних країнах є застосування у більшості із них прогресивної шкали ставок податку, а також порівняно вищий рівень оподаткування пасивних доходів, порівняно із доходами від трудової діяльності. Під трудовими доходами у цьому випадку слід розуміти заробітну плату, отриману як винагороду індивіда за використання ним фізичних, інтелектуальних зусиль з корисною для роботодавця метою. Натомість, частину доходів населення отримує у вигляді дивідендів, процентів за вкладами у банках, від фінансових інвестицій, у вигляді спадщини. Такі доходи можна визначити як пасивні, оскільки вони не передбачають зусиль з боку індивіда. Такі доходи зазвичай оподатковуються за вищими ставками податку.

Щодо прогресивної шкали оподаткування особистих доходів, то вона передбачає, що з певної межі (як правило, неоподатковуваний мінімум) приріст доходу підлягає розподілу на частини, кожна із яких оподатковується за вищою ставкою податку. Кількість позицій у шкалі ставок податку може коливатись від 2-х до 14-ти. При цьому характерною тенденцією сучасного періоду є те, що кількість ставок податку у багатьох країнах переглядається у бік зменшення, але гранично максимальна ставка поступово зростає. Мінімальний рівень ставки податку на особисті доходи серед розвинутих країн Заходу коливається в межах 10-25%, а максимальна ставка серед країн ЄС використовується у Швеції - 57,6%, Данії - 55,8%, Нідерландах - 52,0%, Франції - 50,2%, Австрії - 50,0%. При цьому, за період 2006-2015 рр. у 8 із 11 найбільших економік ЄС зафіксоване підвищення максимальної ставки податку, в тому числі Італії; в межах 0,5-0,7% - у Швеції та Фінляндії. У Нідерландах та Австрії за цей час [45].

Важливим джерелом наповнення державного бюджету є кошти від сплати податку складає до 20%). Разом з тим, у зв’язку із реформуванням системи оподаткування корпоративних доходів у багатьох країнах цей показник в останні роки має тенденцію до зниження. Особливістю західної практики оподаткування доходів корпорацій є використання пільгових ставок для малих та середніх підприємств (відповідно до розміру платника), підприємств інноваційних галузей економіки (за галузевою ознакою); для певної граничної доходу (за величиною об’єкта оподаткування). При цьому країни ОЕСР можна поділити на три групи: з низькими ставками податку на корпоративні доходи - в межах 15-19% (Литва, Великобританія, Польща, Чехія та ін.); з середніми ставками податку - 20-24% (США, Данія, Естонія, Фінляндія, Норвегія та ін.); з високими ставками податку - 25-30% (Австралія, Австрія, Бельгія, Франція, Греція, Італія, Нідерланди, Іспанія). У низці країн (Боснія та Герцеговина, Болгарія, Угорщина, Чорногорія, Кіпр, Ірландія та ін.) для залучення іноземного капіталу впродовж останніх років ставка податку на прибуток компаній буза радикально знижена - до рівня 9-10%. Внаслідок реформи Д. Трампа, ставка податку на корпоративні доходи у США була знижена з 35% до 21%. При цьому, з метою протекціонізму для компаній зі США, ставка корпоративного податку для іноземних підприємств, які працюють у США була визначена на рівні 30% [72].

Іншою особливістю формування доходів державного бюджету в зарубіжних країнах є зарахування до їхнього складу внесків на соціальне страхування. Така практика може бути оцінена неоднозначно: з одного боку, зарахування до складу доходів бюджету страхових внесків посилює контролю за рухом суспільних коштів та забезпечує дотримання принципу єдності каси у системі державних фінансів; з іншого боку, внески на соціальне страхування мають іншу економічну природу порівняно із податками, а тому їх зарахування до бюджету є недоречним. Втім, у західній фінансовій практиці внески на соціальне страхування визнають елементом податкової системи та враховують їх при визначенні загального рівня податкового навантаження на бізнес.

Істотну роль у доходах державних бюджетів західних країн відіграють непрямі податки, такі як податок на додану вартість та специфічні акцизи. На відміну від США та Канади, де функціонує податок з обороту, у ЄС впровадження податку на додану вартість є обов’язковою умовою членства у спільноті. При цьому, надходження цього податку у складі доходів державного бюджету може коливатись від 10 до 40% загального обсягу. Поряд із універсальним акцизом, до складу непрямих податків належать специфічні акцизи на окремі види товарів - алкогольні напої, тютюнові вироби, бензин, електроенергія. При цьому доходи держави від їх сплати, не обов’язково наповнюють виключно державний бюджет, вони можуть зараховуватись також до бюджетів місцевого самоврядування. Так, у Німеччині акциз на пиво є джерелом наповнення бюджетів земель, а загалом надходження від податку на додану вартість виступають фінансовим ресурсом для функціонування системи міжбюджетного вирівнювання.

Після світової фінансової кризи 2008 року поряд із зниженням ставок податків на корпоративні доходи, спостерігалась тенденція до підвищення рівня оподаткування споживання, що втілювалось у підвищення ставок податку на додану вартість та специфічних акцизів. Поряд з базовою ставкою податку, поширеною практикою зарубіжних країн є застосування зниженої (пільгової) ставки, а також звільнення від податку окремих видів господарських операцій. Пільгові ставки ПДВ застосовують для стимулювання певних секторів економіки, впливу В теперішній час пільгові ставки податку залишаються переважно стабільними, однак в окремих державах їх рівень був підвищений. При цьому, в країнах з середнім рівнем доходів країнах спостерігається процес до зменшення кількості варіантів пільгової ставки (Китай, Хорватія), тоді як у країнах, що розвиваються (Індія, Йорданія) навпаки, було впроваджено додаткові варіанти пільгової ставки ПДВ. Однак, найбільш популярним варіантом є поширення дії пільгової ставки на додаткові види діяльності. Зокрема, у Чехії ставка податку для поліграфічної продукції (газети, журнали) була знижена з 15% до 10%, [73].

Вагомим джерелом наповнення державного бюджету в західних країнах є також специфічні акцизи. Особливістю цього податку є те, що він передбачає існування такого явища, як подвійне оподаткування, або накладання податку на податок. Крім акцизного податку, до таких товарів застосовується податок на додану вартість, яким обкладається ціна підакцизного товару разом з включеним до неї специфічним акцизом. Такий крок виправданий у випадку, коли до переліку підакцизних занесені такі товари, які шкідливо впливають на екологію, здоров’я людини чи її працездатність. На думку О. Олійничук, гармонізованим за таким критерієм можна вважати застосування специфічних акцизів в Австрії, Іспанії, Ірландії, Великобританії, Люксембурзі та Португалії [35]. На наш погляд, такі висновки є дещо передбаченими, адже шкідливість для здоров’я такого типу товарів, як газовані напої чи сухі закуски (так звані «снеки») у медичної спільноти не викликає сумнівів, натомість перебування у переліку підакцизних товарів предметів першої необхідності є даниною традиції.

Впровадження у низці країн акцизного податку на газовані напої з високим і вмістом цукру представники ОЕСР вважають однією із найбільш важливих; глобальних реформ у сфері оподаткування, адже такі новації покликані зменшити обсяги споживання шкідливих для здоров’я товарів, тобто впливати на споживчу поведінку населення. Податок накладається на виробників або дистриб'юторів продукту і в кінцевому підсумку перекладається на кінцевого споживача. У США впровадження акцизного податку на цукристі напої зазнало невдачі через те, що вело до втрати доходів бюджету окремих округів, які його ввели через і ефект «податкової конкуренції». Споживачі шкідливих напоїв зменшили обсяги їх купівлі на території, де діяли норми про акцизний податок, купуючи ці напої у штатах, де цей податок не був введений. Такий результат є наслідком специфіки оподаткування у США, де усі штати користуються високим рівнем фіскальної автономії. Натомість, у Мексиці та Угорщині такі новації мали значно вищий успіх, оскільки поряд із додатковими доходами бюджету, сприяли скороченню обсягів споживання населенням шкідливих напоїв та збільшенням попиту на альтернативні «здорові» напої - молоко, соки, воду. З 2018 року акциз на такі цукровмісні напої впроваджений у Великобританії, Ірландії, Південній Африці та інших країнах [66]. У Великобританії ставка акцизу залежить від вмісту цукру у напої - чим він вищий, тим більший розмір податку. Це мотивувало частину виробників перейти до використання інших інгредієнтів при виробництві напоїв, щоб уникнути додаткового оподаткування. Отож, було досягнуто подвійного ефекту від застосування акцизу на шкідливу їжу – наповнення бюджету та вплив на виробників і споживачів цієї продукції.

Застосування специфічних акцизів передбачає можливість їх справляння за двома типами ставок - адвалерними та специфічними. Специфічні ставки податку мають перевагу у тому, що унеможливлюють маніпуляції з вартістю підакцизної продукції, натомість, застосування адвалерних ставок є збільш справедливим, адже ставить розмір податкових зобов’язань у залежність від вартості об’єкту обкладання. Однак, впровадження специфічних ставок акцизного податку має сенс тоді, коли у країні зберігаються низькі темпи інфляції, адже у протилежному випадку застосування специфічних ставок вимагатиме постійного перерахунку їх розміру або прив’язки до однієї із світових валют. Найнижчі адвалерні ставки застосовуються в Данії, Нідерландах, Сербії, а найвищі – в Італії, Естонії, Фінляндії. При цьому дохідність специфічних акцизів збільшується щороку як в Європейському Союзі загалом, так і в його окремих країнах [72].

На перший погляд може здатися, що природа акцизного податку повністю виключає можливість або навіть і доцільність застосування податкових пільг.

Втім, у зарубіжних країнах фіскальні пільги з акцизного податку застосовують з метою регулювання товарообороту або стимулювання виробництва окремих товарів. Найбільш поширеним типом податкового вирахування можна вважати податкову премію (tax refund). Вона застосовується в Бельгії, Словенії, Франції, Іспанії при купівлі дизельного пального. За суттю, це механізм повернення сплаченого акцизного податку в одній країні при виїзді в іншу країну [73].

Підсумовуючи огляд зарубіжного досвіду формування державного бюджету, можемо констатувати, що єдиних дієвих рецептів цього процесу, які б можна було запровадити в Україні немає. Однак, заслуговують на увагу практиковані у європейських країнах підходи до диференціації ставок податку на особисті доходи населення, впровадження пільгової ставки податку на корпоративні доходи та податку на додану вартість, а також розширення переліку підакцизних товарів. Імплементація цього досвіду в Україні, на наш погляд, матиме не тільки позитивний вплив на обсяги доходів державного бюджету, але й сприятиме підвищенню регуляторного впливу податків на процеси соціально-економічного розвитку вітчизняного суспільства.

**3.2 Напрями удосконалення системи формування та виконання державного бюджету**

Підвищення ефективності використання наявних фінансових ресурсів програмноцільового методу формування бюджету, що полягає у встановленні щільного взаємозв'язку між обсягом виділених бюджетних асигнувань з одержаними результатами соціального та економічного характеру. Важливим є формування інституційного середовища бюджетної політики, яке б створювало відповідні умови для подальшого розвитку програмноцільового методу бюджетного планування. Зокрема, це інститути оцінки дієвості здійснюваних [64].

Значимий вплив на обсяг споживчого та інвестиційного попиту. Реалізація інвестиційних проектів за кошти бюджету в короткостроковому періоді, певним чином, компенсує зниження активності в приватному секторі економіки. Водночас у довгостроковій перспективі державне інвестування має сприяти модернізації соціальної, транспортної, енергетичної та ринкової інфраструктури потенціалу суспільства за рахунок виділення бюджетних коштів на фінансування освітніх та науковотехнічних програм. Водночас необхідним є удосконалення механізму фінансування науководослідницького Видатки бюджету є дієвим інструментом Важливим є забезпечення оптимального розподілу обмеженого обсягу бюджетних коштів за напрямами соціальноекономічного [65].

Розробка та реалізація бюджетної політики у частині регулювання дефіциту державного бюджету потребує застосування підходів до визначення розміру, структури джерел фінансування бюджетного дефіциту з урахуванням запасу боргової стійкості бюджетної системи. Обгрунтованість прийняття державного бюджету, ефективність бюджетних видатків. Доцільним є посилення науково обгрунтованого перспективного бюджетного прогнозування й планування та поглиблення теоретичних основ формування державного бюджету.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження зроблено такі висновки:

1. Бюджет являє собою складне й багатоаспектне поняття, тому єдиних підходів до трактування його сутності у зарубіжній і вітчизняній фінансовій науці не існує.
2. Формування державного бюджету полягає у застосуванні ефективного бюджетно-податкового механізму з врахуванням циклічності економіки, інституційних засад фінансової архітектоніки, підвищенні якісного рівня середньострокового прогнозування і планування доходів, видатків і дефіциту бюджету та дієвості їх впливу на економічний розвиток країни, що сприятиме досягненню відповідних перспективних цілей розвитку суспільства. Виконання державного бюджету передбачає забезпечення повного та своєчасного надходження всіх передбачених у бюджеті доходів та спрямування коштів на фінансування видатків, включених до бюджету.
3. Важливою характеристикою у бюджетній практиці є якість бюджетного планування, оскільки саме воно багато в чому визначає ефективність функціонування Державного бюджету України як головного фінансового плану за допомогою застосовуваних на різних етапах економічного розвитку методів. При цьому умовами, що забезпечують якість бюджетного планування, на наш погляд, є: 1) економічні, пов’язані з рівнем соціально-економічного розвитку держави; 2) правові, які передбачають законодавче закріплення доходних джерел і видаткових зобов’язань; 3) методичні, які характеризуються наявністю єдиної методики планування доходів і видатків з відповідним програмним забезпеченням.
4. Природно, що бюджетне планування охоплює як доходну складову Державного бюджету України, так і видаткову. Однак є принципові особливості врахування індикативних складових планування доходів і видатків бюджету. Прогноз доходів розробляється з урахуванням економічної ситуації, темпів зростання економіки, розвитку її параметрів і можливостей у доходах. Планування бюджетних видатків включає, як правило, оцінку тих зобов’язань, які на себе бере (або зобов’язана брати) держава. При плануванні бюджетних видатків важливо враховувати, що на кожному етапі розвитку бюджетних відносин буває певний рівень досягнення видаткової задоволеності бюджетних потреб.
5. Доцільним є підвищення якісного рівня інституційних засад формування державного бюджету, фінансової результативності, розвитку інституту оцінки ефективності бюджетних видатків, моніторингу державних закупівель, державного фінансового контролю.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Program budgeting is on the reform Agenda across Europe and Central » Asia. URL: <http://blog-pfin.imf.org/> pfinblog/2012/05/program-budgeting-is-on-the- reform-agenda-across-europe-and-central-asia.html (дата звернення: 12.05.2019).
2. Абдуллаева А. Є. Яковенко К. А.. Вплив трансформаційних процесів на податкові надходження державного бюджету. Причорноморські економічні *студії* 2018. Вип. 35(1). С. 105-108.
3. Андрущенко Г. С. Етапи становлення та розвитку бюджетного законодавства України. Європейські перспективи. 2018. №3. С. 166-174.
4. Баранова В. Г., Дубовик О. Ю., Хомутенко В. П. та ін. Бюджетна система : навч. посіб. / за заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса: Видавництво Вартєнєва, 2014. 392 с.
5. Бобух С. О. Сучасні тенденції державного бюджетування в Україні. Економічний вісник університету. 2017. Вип. З2(1 ). С. 210-214.
6. Богдан Т. П. Фіскальні правила як важлива складова прогресивних фіскальних інститутів. Фінанси України. 2016. № 4. С. 7–26.
7. Бублик Є., Брус С., Шелудько Н. Рекапіталізовані державою банки: проблеми та перспективи продажу. Економіст. 2013. № 12. С. 12–15. URL: http://irbis-nbuv.gov.
8. Бугай Т. В. Методичні підходи до оцінки ефективності бюджетного процесу в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. №9. URL:[http://nbuv.gov.ua/ UJRN/efek\_2015\_9\_18](http://nbuv.gov.ua/%20UJRN/efek_2015_9_18) (дата звернення: 12.05.2021).
9. Бюджетна система : підручник / за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем’янишина, О. П. Кириленко. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 624 с.
10. “Бюджет зростання” як засіб стимулювання підприємницької активності в Україні : матеріали 14 засідання круглого столу “Безпека економічних трансформацій” / НІСС. 2001. 18 квіт. URL: http://old.niss.gov.ua/table/jalilo14/txt4.htm#A1.
11. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. №2456-VI. Дата оновлення: 11.01.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 12.05.2021).
12. Віхров О. П., Ніщимна С. В. Фінансове право : консп. лекц. Чернігів: ЧДІЕУ, 2002. 280 с.
13. Государственные финансы : учеб. пособ. / под ред. В. М. Федосова, С. Я. Огородника, В. Н. Суторминой. Киев: Лыбидь, 1991. 276 с.
14. Гребеник К. В. Бюджетне планування у системі державного регулювання економіки. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Серія: Економічні науки. 2017. Вип. 4. С. 189-203.
15. Дема Д. І., Фещенко Н. М., Шубенко І.А. Бюджетна система : навч. посіб. / за заг. ред. Д. І. Деми. Житомир: Житомирський національний агроекологічний університет, 2014. 500 с.
16. Дементьев Д. В. Бюджетная система Российской Федерации : учебник; Москва: КНОРУС, 2016. 332 с.
17. Державний бюджет і бюджетна стратегія в умовах економічних реформ: у 4т. / за заг. ред. М. Я. Азарова Т. 3 : Бюджетне планування і прогнозування на середньострокову перспективу - інноваційна складова управління у сфері державних фінансів. Київ: ДННУ «Акад. фін. упр.», 2011. 478 с.
18. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012–2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України / за ред. Ф. О. Ярошенко ; ДННУ “Акад. фін. управління”. 2-ге вид., переробл. Київ, 2011. 704 с.
19. Дешко А. Л. Напрями формування і реалізації бюджетної політики на середньострокову перспективу : аналіт. записка / НІСД. URL: https://niss.gov.ua/sites/ default/files/2020-07/budgetna-polityka.pdf.
20. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів : монографія / І. О. Луніна, О. П. Кириленко, А. В. Лучка та ін. ; за ред. І. О. Луніної ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. Київ, 2010. 320 с.
21. Дмитренко Г. Основні напрями бюджетної політики: трансформація ролі в бюджетному процесі. Вісник Національної академії державного управління при Президент ові України. 2009. Вип. 2. С. 78–86. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ Vnadu\_2009\_2\_11.
22. Дробозина Л. А. Финансы : учеб. для вузов. Москва: ЮНИТИ, 2001. 527 с.
23. Дяченко С. А., Фетіщенко Є. М. Підвищення прозорості процесу планування Державного бюджету України. Державне управління: теорія та практика. 2016. №2. С. 45-56.
24. Єфименко Т. І. Динаміка доходів бюджету та валового внутрішнього продукту: методологія і методика порівняльного аналізу. Наукові праці НДФІ. 2004. № 1-2. С. 11–21.
25. Захожай К. В. Принципи побудови Державного бюджету України: процесно-системний підхід. *Проблеми економіки*. 2017. №3. С. 47-54.
26. Захожай К. В. Роль, функції та завдання державного бюджету України в сучасному суспільно-економічному просторі. Інвестиції: практика та досвід. 2017. №20. С. 15-22.
27. Кириленко О. П. Дохідна база місцевих бюджетів в умовах реформування бюджетної та податкової системи. Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ : матеріали наук. конф. проф.виклад. складу. Тернопіль : Вектор, 2011. С. 6–10.
28. Климаш Й. І., Багацька К. В., Дем’яненко Н. І. та ін. Бюджетна система : навч. посіб. / заг. ред. Т. А. Говорушко. Львів: «Магнолія 2006», 2014. 296 с.
29. Ковалев В. В. Финансы : учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. 610 с.
30. Коляда Т. А. Державний бюджет України на 2018 рік: особливості формування та перспективи виконання. Бізнес Інформ. 2018. №4. С. 267-274.
31. Конституція України від 28.06.1996 р. №454к/96-ВР. Дата оновлення: 21.08.2019.
32. Корнієнко Н. М. Аналіз показників дохідної та видаткової частин Державного бюджету України. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка.* 2015. Т. 20. Вид. 5. С. 231-235.
33. Корнієнко Н. М. Планування видатків державного бюджету як інструмент соціально-економічного зростання. Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 12(2). С. 123-128.
34. Корнієнко Н. М. Перспективне бюджетне планування у системі економічного розвитку. *Економічний вісник університету ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний університет імені Григорія Сковороди».* 2014. №23. С. 216-222.
35. Кучер Г.В. Державні фінансові ресурси. К.: Київ. нац. торг.екон. унт, 2018. 608 с.
36. Лободіна 3. М., Корнацька Р. М. Бюджет як інструмент регулювання соціально-економічного розвитку держави. *Формування ринкових відносин в Україні.* 2018. №4. С. 47-55.
37. Любич Н. П. Законодавчо-нормативне регулювання бюджетних правовідносин. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. 2014. Вид. 197. Ч. 1. С. 250-254.
38. Макогон В. Д. Бюджетне прогнозування як інструмент державного регулювання економічних процесів. Бізнес Інформ. 2017. №10. C. 314-318.
39. Міняйло О. Планування видатків державного бюджету в контексті національної фіскальної політики. Ринок цінних паперів України. 2014. №3-4. С. 29-36.
40. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія. Київ : КНТЕУ, 2003. 580 с.
41. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua> (дата звернення: 12.08.2019).
42. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novmi/print-57022.html> (дата звернення: 12.05.2019).
43. Офіційний сайт Рахункової палати України. URL: [http://www.ac- rada.gov.ua/control/main/uk/index](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index) (дата звернення: 12.07.2019).
44. Пасічний М.Д. Фінансова політика держави. К.: Київ. нац. торг.екон. унт. 2019. 440 с.
45. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн : навч. посіб. Вид. 2-ге, перероб. і доп. Київ: Знання-Прес, 2003. 523 с.
46. Пашко П. В. Система динамічного планування щодо забезпечення повноти надходжень до державного бюджету. Вісник Академії митної служби України. Серія: Економіка. 2010. №2. С. 5-10.
47. Першко Л. О., Волошенюк Ю. П. Формування дохідної частини державного бюджету України в сучасних умовах. Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія: Економічні науки. 2017. №2. С. 137-142.
48. Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування : монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 444 с.
49. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. №11. Дата оновлення: 26.04.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11> (дата звернення: 22.07.2019).
50. Про бюджетну систему України : закон України від 05.12.1990 № 512-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/512-12#Text.
51. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо запровадження середньострокового бюджетного планування : закон України від 06.12.2018 № 2646VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/
52. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України : наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29.10.2013 № 1277. URL: http://cct.com.ua/2013/29.10.2013\_1277.htm.
53. Про Основні напрями бюджетної політики на 2003 рік : постанова Верховної Ради України від 04.07.2002 № 32-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3215#Text.
54. Радіонов Ю.Д. Формування видатків бюджету. К.: Київ. нац. торг.екон. унт, 2019. 616 с.
55. Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року та Плани пріоритетних дій Уряду. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/diyalnist/programa-diyalnosti-uryadu/serednostrokovij->2017(дата звернення: 12.06.2019).
56. Стукаленко В. А., Башинська М. І., Сворська М. К., Кабанова А. Є. Вплив податкової політики на формування показників доходів державного бюджету України. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія: Економічні науки. 2018. Вип. 1. С. 236-247.
57. Сучасна бюджетна система: правила та процедури : навч. посіб. / за заг. ред. В. В. Зубенка. Київ: 2017. 184 с.
58. Фетіщенко Є. М. Нормативні засади планування видатків Державного бюджету України. Публічне управління та митне адміністрування. 2016. №2. С. 114-124.
59. Фетіщенко Є. М. Планування видатків державного бюджету: теоретико-методологічний аспект. Вісник Національної акаадемії державного *управління при Президентові України. Серія: Державне управління*. 2016. №2. С. 84-92.
60. Фещенко Л. В., Проноза П. В., Кузьминчук Н. В. Бюджетна система України : навч. посіб. Київ: Кондор; 2008. 440 с.
61. Фінансове право: навч. посіб. / колект. автор. під. заг. ред. д.ю.н., проф. В. І. Курила. Умань: Видавець «Сочінський», 2010. 392 с.
62. Хомутенко А. В. Актуалізація застосування інструментів управління при плануванні доходів державного бюджету України. Європейський вектор економічного розвитку. 2018. №1. С. 107-120.
63. Хомутенко А. В. Аналіз і практика застосування інструмента управління та планування видатків і дефіциту державного бюджету України. *Академічний огляд*. 2018. №1. С. 23-32.
64. Чугунов І.Я., Козарезенко Л.В. Державне фінансове регулювання розвитку людського потенціалу // Вісник КНТЕУ. 2017. № 3. С. 116—132.
65. Чугунов І.Я., Макогон В.Д. Бюджетна стратегія в умовах економічних перетворень. Вісник КНТЕУ. 2018. № 5. С. 5—18.
66. Чугунов І.Я., Самошкіна О.А. Видатки бюджету в системі державного регулювання соціальноекономічного розвитку країни. Вісник КНТЕУ. 2019. № 2. С. 103-121.
67. Швайка Л. А. Державне регулювання економіки. Київ : Знання, 2006. 435 с.
68. Щербіна В. В. Оцінка методичного забезпечення макроекономічного прогнозування та планування доходів державного бюджету України. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2017. Т. 22. Вип. 9. С. 34-41.
69. Юшко С. В. Бюджетна система : навч, посіб. Харків: Вид. ХНЕУ, 2013. 348 с.
70. Юшко С. В. До питання оцінки результатів виконання державного бюджету України за доходами. Фінанси України. 2014. № 12. С. 42–55.
71. Юшко С. В. Дефіцит місцевих бюджетів в Україні та джерела його фінансування: теоретико-правові і практичні аспекти. Формування фінансового механізму сталого розвитку України : монографія / за ред. О. П. Кириленко, О. І. Тулай. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. С. 66–77.
72. Budget policy of social development. Chugunov I.,Kaneva T., Pasichnyi M. and other. General editorship Chugunov I. Scientific Route. Tallinn, Estonia. 2018. 348 p.
73. Chugunov I., Makohon V. Fiscal strategy as aninstrument of economic growth. Baltic Journal of Economic Studies. 2019. Vol. 5. № 3. pp. 213-217.

Складна економічна ситуація зумовила недовиконання доходної частини Державного бюджету України у 2016-2018 роках (рис. 2.2).

За даними рис. 2.2 видно, що у 2016-2018 роках спостерігалося недовиконання державного бюджету України за доходами в межах 3%. Така ситуація було зумовлена завищенням обсягів доходів державного бюджету при його плануванні. Крім того, на виконання плану доходів державного бюджету у досліджуваному періоді впливало, зокрема, відхилення фактичних макроекономічних показників від прогнозних, врахованих у розрахунках державного бюджету, недоліки планування окремих доходів, разові надходження конфіскованих коштів і зростання податкової заборгованості суб’єктів господарювання перед державним бюджетом.



**Рис. 2.2. Динаміка виконання Державного бюджету України за доходами в 2016-2018 роках\***

\* Складено автором на основі [30]

Протягом останніх років відбувалося значне недовиконання доходів загального фонду Державного бюджету України (рис. 2.3). За даними рис. 2.3 видно, що на протязі останніх років відбувалося недовиконання фактичних надходжень до загального фонду державного бюджету над плановими в межах 2%. Зазначене недонадходження частково компенсовано за рахунок перевиконання плану за іншими платежами та зростання переплат податків і зборів (обов’язкових платежів).

Так, відношення фактичних до затверджених в розписі окремих доходів загального фонду Державного бюджету України у 2018 році становило [32]:

− податок та збір на доходи фізичних осіб – 100,7% (більше затвердженого показника на рік – на 618,1 млн грн);

− податок на прибуток підприємств – 118,5% (більше затвердженого показника на рік – на 14921,3 млн грн);

− ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування – 93,9% (менше затвердженого показника на рік – на 5169,1 млн грн);



**Рис. 2.3. Динаміка виконання Державного бюджету України за доходами загального фонду в 2016-2018 роках\***

\* Складено автором на основі [30]

* ПДВ з ввезених на територію України товарів – 98,4% (менше затвердженого показника на рік – на 4935,6 млн грн);
* акцизний податок – 92,0% (менше затвердженого показника на рік – на 7533,9 млн грн);
* ввізне мито – 94,2% (менше затвердженого показника на рік – 1438,4 млн грн);
* рентна плата за користування надрами – 97,2% (менше затвердженого показника на рік – на 1156,1 млн грн);
* кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України «Про Національний банк України» – 88,3% (менше затвердженого показника на рік – на 5934,7 млн грн);
* збори на обов’язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій – 105,9% (більше затвердженого показника на рік – на 401,5 млн грн);
* плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України та видачу дублікатів таких ліцензій – 124,5% (більше затвердженого показника на рік – на 1582,7 млн. гривень).

В останні роки відбувалося значне недовиконання доходів спеціального фонду Державного бюджету України (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Динаміка виконання Державного бюджету України за доходами спеціального фонду в 2016-2018 роках\***

\*Примітка. Складено автором на основі [30]

За даними рис. 2.4, невиконання планових доходів спеціального фонду державного бюджету відбулося у 2016 та 2018 роках. Проте, у 2017 році спостерігалося перевиконання планових доходів державного бюджету. Невиконання або перевиконання запланованих доходів спеціального фонду державного бюджету обумовлено внесенням змін розпорядниками коштів державного бюджету за спеціальним фондом в частині власних надходжень та видатків без внесення відповідних змін до Закону України про державний бюджет на відповідний рік.

У структурі доходів Державного бюджету України протягом 2016-2018 років переважали податкові надходження (табл.2.1). Як свідчать дані табл. 2.1, у 2016-2018 роках в структурі доходної частини державного бюджету України найбільшу питому вагу займав податок на додану вартість (в середньому за досліджуваний період – 39,38%), акцизний податок (в середньому за досліджуваний період – 13,69%) та податок і збір на доходи фізичних осіб (в середньому за досліджуваний період – 9,68%). Ситуація, коли непрямі податки становлять в середньому 56,18% доходів бюджету держави є негативною, адже тягар формування бюджету лягає на плечі споживачів, які є кінцевими платниками непрямих податків у складі придбаних товарів, отриманих послуг або виконаних робіт.

Таблиця 2.1

**Структура доходів Державного бюджету України в 2016-2018 роках\***

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | 2016 р. | | 2017 р. | | 2018 р. | |
| Сума, млрд грн | Частка, % | Сума, млрд грн | Частка, % | Сума, млрд грн | Частка, % |
| Податкові надходження, у т.ч.: | 503,9 | 81,76 | 627,2 | 79,05 | 753,8 | 81,22 |
| податок і збір на доходи фізичних осіб | 59,8 | 9,70 | 75,0 | 9,45 | 91,7 | 9,88 |
| податок на прибуток підприємств | 54,3 | 8,81 | 66,9 | 8,43 | 96,9 | 10,44 |
| рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів | 44,1 | 7,16 | 48,7 | 6,14 | 45,3 | 4,88 |
| податок на додану вартість | 235,5 | 38,21 | 314,0 | 39,58 | 374,5 | 40,35 |
| акцизний податок | 90,1 | 14,62 | 108,3 | 13,65 | 118,9 | 12,81 |
| мито | 20,4 | 3,31 | 24,5 | 3,09 | 27,1 | 2,92 |
| Неподаткові надходження, у т.ч.: | 103,6 | 16,81 | 128,6 | 16,21 | 164,7 | 17,75 |
| доходи від власності та підприємницької діяльності | 51,6 | 8,37 | 71,6 | 9,02 | 87,2 | 9,40 |
| адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності | 8,0 | 1,30 | 10,4 | 1,31 | 18,4 | 1,98 |
| власні надходження бюджетних установ | 34,1 | 5,53 | 35,7 | 4,50 | 46,7 | 5,03 |
| Доходи від операцій з капіталом | 0,2 | 0,03 | 0,3 | 0,04 | 0,7 | 0,08 |
| Цільові фонди | 0,3 | 0,05 | 29,9 | 3,77 | 0,2 | 0,02 |
| Офіційні трансферти | 8,3 | 1,35 | 7,4 | 0,93 | 8,7 | 0,94 |
| Всього доходів | 616,3 | 100 | 793,4 | 100 | 928,1 | 100 |

\* Примітка. Складено автором на основі [30]

Протягом 2016-2018 років Урядом проводилася виважена політика видатків Державного бюджету України щодо фінансування першочергових видатків на оборону і безпеку, обслуговування боргу, підвищення розмірів соціальних стандартів, збільшення видатків на надання пільг та житлових субсидій населенню на оплату житлово-комунальних послуг.

В останні роки видатки Державного бюджету України зростали пропорційно із зростанням його доходів (рис. 2.5).



**Рис. 2.5. Динаміка виконання Державного бюджету України за видатками в 2016-2018 роках\***

\* Примітка. Складено автором на основі [30]

Як свідчать дані рис. 2.5, протягом останніх років спостерігалося постійне недовиконання видаткової частини державного бюджету України (в середньому за досліджуваний період рівень виконання складав 96,13%). Це обумовлено тим, що Кабінет Міністрів України не забезпечив своєчасного затвердження порядків використання коштів державного бюджету, необхідних для реалізації положень Бюджетного кодексу України і закону про державний бюджет, що створило передумови для несвоєчасного затвердження паспортів бюджетних програм та проведення видатків і невиконання окремих бюджетних програм.

Впродовж останніх років відбувалося значне недовиконання загального фонду видатків Державного бюджету України (рис. 2.6).



**Рис. 2.6. Динаміка виконання Державного бюджету України за видатками загального фонду в 2016-2018 роках\***

\*Примітка. Складено автором на основі [30]

За даними рис. 2.6 видно, що протягом 2016-2018 років відбувалось систематичне невиконання планованих обсягів загального фонду видатків державного бюджету в межах 3%.

За результатами аналізу інформації, розміщеної на офіційних веб-сайтах головних розпорядників бюджетних коштів, веб-порталі використання публічних коштів e-data, в електронній системі публічних закупівель Prozzoro й отриманої від головних розпорядників на запит Рахункової палати, а також рішень Кабінету Міністрів України можна зробити висновок, що невиконання у запланованих обсягах окремих бюджетних програм спричинено несвоєчасним затвердженням порядків використання коштів, паспортів бюджетних програм, зміною умов фінансування закладів професійної (професійно-технічної) освіти, необранням суддів і, як наслідок – меншими, ніж планувалося, видатками на їх оплату праці, неодноразовим внесенням змін до проектно-кошторисної документації та узгодженням документів для проведення закупівель.

В останні роки відбувалося значне недовиконання доходів спеціального фонду Державного бюджету України (рис. 2.7).



**Рис. 2.7. Динаміка виконання Державного бюджету України за видатками спеціального фонду в 2016-2018 роках\***

\* Примітка. Складено автором на основі [30]

Як показують дані рис. 2.7, протягом 2016-2018 років спостерігалося хронічне невиконання планованих обсягів спеціального фонду видатків державного бюджету в межах 25%.

Невиконання плану видатків спеціального фонду державного бюджету спричинено недоліками планування власних надходжень бюджетних установ і залишків коштів, неналежним управлінням учасниками бюджетного процесу наявними ресурсами спеціального фонду, невиконанням плану окремих доходів тощо. Крім того, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України і головні розпорядники бюджетних коштів не забезпечили належного використання наявних можливостей для отримання фінансових ресурсів від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій на впровадження інвестиційних проектів. Як наслідок, за деякими бюджетними програмами спеціального фонду не здійснювалися видатки, зокрема, на розвиток інфраструктури, енергетики, транспорту.

У структурі видатків Державного бюджету України у 2016-2018 роках переважали видатки соціального спрямування (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Структура видатків Державного бюджету України в 2016-2018 роках**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | 2016 р. | | 2017 р. | | 2018 р. | |
| Сума, млрд грн | Частка, % | Сума, млрд грн | Частка, % | Сума, млрд грн | Частка, % |
| Загальнодержавні функції | 118,1 | 17,24 | 142,5 | 16,97 | 163,0 | 17,56 |
| Оборона | 59,4 | 8,67 | 74,3 | 8,85 | 97,0 | 10,45 |
| Громадський порядок, безпека та судова влада | 71,7 | 10,47 | 87,9 | 10,47 | 116,9 | 12,60 |
| Економічна діяльність | 31,4 | 4,58 | 47,0 | 5,60 | 63,6 | 6,85 |
| Охорона навколишнього природного середовища | 4,8 | 0,70 | 4,7 | 0,56 | 5,2 | 0,56 |
| Житлово-комунальне господарство | 0,01 | 0,00 | 0,02 | 0,00 | 0,3 | 0,03 |
| Охорона здоров'я | 12,5 | 1,83 | 16,7 | 1,99 | 22,6 | 2,44 |
| Духовний та фізичний розвиток | 5,0 | 0,73 | 7,9 | 0,94 | 10,1 | 1,09 |
| Освіта | 34,8 | 5,08 | 41,3 | 4,92 | 44,3 | 4,77 |
| Соціальний захист та соціальне забезпечення | 152,0 | 22,19 | 144,5 | 17,21 | 163,9 | 17,66 |
| Міжбюджетні трансферти | 195,4 | 28,53 | 272,6 | 32,47 | 298,9 | 32,21 |
| Всього видатків | 684,9 | 100 | 839,5 | 100 | 928,1 | 100 |

\* Примітка. Складено автором на основі [30]

Як показують дані табл. 2.2, протягом 2016-2018 років у структурі видаткової частини державного бюджету України найбільшу питому вагу займали міжбюджетні трансферти (в середньому за досліджуваний період – 31,07%), видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення (в середньому за досліджуваний період – 19,02%) та видатки на загальнодержавні функції (в середньому за досліджуваний період – 17,26%). Переважаюча частка соціальних видатків у складі видатків державного бюджету свідчить про зростання пріоритетності видатків на соціальну сферу з метою покращення матеріального становища населення, вирішення основних соціальних проблем та підтверджує тезу про соціальну спрямованість бюджетної політики держави.

Унаслідок неповного здійснення запланованих видатків і надання кредитів Державний бюджет України у 2016-2018 роках виконано з дефіцитом, що менший від затвердженого його граничного і планового обсягів (рис. 2.8).



**Рис. 2.8. Дефіцит Державного бюджету України в 2016-2018 роках\***

\* Примітка. Складено автором на основі [30]

Як свідчать дані рис. 2.8, продовження Урядом політики фіскальної консолідації протягом 2016-2018 років, спрямованої на стабілізацію публічних фінансів, дало можливість не лише утримувати показник дефіциту державного бюджету у затверджених законом обсягах, а й послідовно виконувати цільові показники дефіциту, визначені Середньостроковим планом пріоритетних дій Уряду до 2020 року, Стратегією сталого розвитку «Україна-2020», програмою співпраці з Міжнародним валютним фондом.

Таким чином, виконання доходної частини Державного бюджету України з одночасним проведенням виваженої політики здійснення видатків та економії бюджетних коштів дало змогу не лише утримати дефіцит державного бюджету у визначених законом обсягах, а й виконати його на одному із найнижчих за останні роки рівні. Так, показник дефіциту загального фонду державного бюджету до ВВП у 2018 році вперше з 2008 року було виконано на рівні 1,3% ВВП (у 2 Варто наголосити, що більшість місцевих бюджетів, виходячи з наявних законодавчих обмежень, по суті, взагалі не можуть бути прийняті з дефіцитом. Ми досліджували це питання раніше [17]. Так, незважаючи на доволі широкий перелік дозволених законодавством складових фінансування дефіциту місцевих бюджетів (залишки бюджетних коштів, повернення коштів із депозитів, надходження від продажу цінних паперів, здійснені запозичення), фактично єдиним джерелом фінансування такого дефіциту, котре дає змогу не лише ліквідувати брак коштів у місцевих скарбницях, а й веде до реального надходження ресурсів до бюджетів, не потребуючи при цьому попереднього еквівалентного витрачання коштів, є місцеві запозичення. Оскільки право здійснювати місцеві запозичення, згідно з вимогами чинного бюджетного законодавства й з огляду на факт окупації Російською Федерацією частини українських територій, сьогодні має незначна кількість місцевих рад (щодо внутрішніх запозичень і шляхом отримання кредитів (позик) від міжнародних фінансових організацій – виключно обласні та міські ради; стосовно інших зовнішніх запозичень – Київська міська рада й міські ради міст обласного значення). Решта місцевих бюджетів, відповідно, повинні бути збалансованими. Ми оминаємо увагою можливу незбалансованість бюджетів у межах залишків коштів, операцій з управління ліквідністю бюджетними коштами, що проводяться, а також поширені ситуації із затвердженням дефіциту за спеціальним фондом бюджетів та профіциту (в тому самому обсязі) за загальним фондом в умовах їх загальної збалансованості. В описаних обставинах результат виконання більшості місцевих бюджетів юридично не може бути від’ємним: навіть у разі існування потенційних видатків, котрі варто профінансувати, реалізовувати це можна тільки в межах наявних доходів. Інакше кажучи, збалансовані місцеві бюджети є швидше результатом дотримання вимог чинного бюджетного законодавства, ніж реальним станом виконання відповідного бюджету.

008 році цей показник становив 1% ВВП).

Чільне місце серед операцій фінансування належить фінансуванню за борговими операціями. Щороку спостерігалося перевищення сум запозичень над сумами коштів, повернених кредиторам. Сальдо за цими операціями коливалося від 4 млрд грн у 2007 р. до 177,3 млрд грн у 2016 р., обсяги запозичень і повернених коштів – від 10,5 млрд до 514,1 млрд грн та від 6 млрд до 416,6 млрд грн відповідно.

Як бачимо з табл. 6, через від’ємні показники по операціях із цінними паперами й депозитами, зменшення залишків коштів на кінець звітного періоду порівняно з його початком, сума фінансування за борговими операціями у 2008–2011, 2013–2017 рр. виявилася більшою від загального обсягу фінансування. Це сталося тому, що частина запозичень була спрямована не на погашення бюджетного дефіциту, а на фінансування відповідних активних операцій. Варто наголосити: з точки зору державних фінансів важливим є не лише загальний обсяг фінансування, а й сума чистих запозичень (різниця між отриманими та поверненими запозиченнями), оскільки саме цей показник безпосередньо впливає на величину одного з індикаторів, котрі враховуються при визначенні рівня боргової (а отже, й фінансової та економічної) безпеки країни, – державного боргу. Таку залежність легко простежити, аналізуючи зміну останнього в розрізі валют, у яких здійснювалися запозичення. В іншому разі, при оцінюванні зміни величини державного боргу в гривневому, доларовому чи будь-якому іншому еквіваленті, на показники впливатимуть також коливання валютних курсів

**Перспективи покращення планування державного бюджету**

Зростання вимог населення до якості суспільних благ і послуг, які надаються державою, об’єктивно зумовлене суспільним розвитком та вимагає від уповноважених органів державної влади постійного пошуку джерел задоволення таких змінних суспільних інтересів. З цією метою в Україні реалізуються реформи в усіх сферах суспільного життя, включаючи податкову та бюджетну сфери, які й покликані уможливити виконання державою покладених на неї завдань. Водночас, незважаючи на регулярні трансформації вітчизняної фіскальної системи, вона все ще не забезпечує стійкого динамічного інноваційного соціально-економічного розвитку країни. Це, на нашу думку, потребує перегляду підходів до планування доходної та видаткової частин Державного бюджету України [41, с.62].

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

У сфері планування доходів державного бюджету затверджено низку нормативно-правових актів, повний текст яких відсутній у публічному доступі (йдеться про Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1646 «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету»). Окремі положення зазначеного інструктивного документу протирічать нормам Податкового кодексу України, вони містять застарілі відомості, а в частині прогнозування не враховують усі можливі фактори впливу на обсяги податкових надходжень до державного бюджету [47, с.109].

Не можемо не погодитися з тим, що надзвичайно важливим є врахування якомога більшої кількості чинників, які здійснюють вплив на обсяги надходжень того чи іншого податку до бюджету. Як було відзначено раніше, до таких чинників належать зміни елементів податків, а саме: платників, об’єкта, бази, ставки, пільги, податкового (звітного) періоду та ін. Наприклад, з 2015 р. вступила в дію норма Закону, відповідно до якої обов’язковій реєстрації ПДВ підлягають суб’єкти, у яких загальна сума операцій за останні дванадцять календарних місяців замість раніше діючих 300 тис. грн встановлена у розмірі 1 млн грн. Звичайно, це вплинуло на кількість платників, яка у 2015 р. порівняно з 2014 р. зменшилась на 6%, натомість вже у 2016 р. цей показник збільшився та майже сягнув рівня 2014 р.. Водночас при врахуванні такого чинника, як кількість платників податку необхідно зважати й на якісні показники, тобто обсяги оподаткованих операцій, адже може скластися ситуація, за якої зміна кількості платників податку не матиме суттєвого впливу на обсяги його надходжень. Наприклад, майже 60% надходжень податку на прибуток сплачується великими платниками, тобто зменшення кількості дрібних підприємств – платників податку суттєво не відобразиться на таких доходах державного бюджету України. Разом із тим, якщо вони перейдуть на спрощену систему – зростуть надходження від єдиного податку до місцевих бюджетів. Це й необхідно враховувати при здійсненні державного фінансового планування взагалі та бюджетного зокрема. Розширення кола об’єктів та зміна бази оподаткування також є чинниками, які мають бути враховані при плануванні надходжень окремих податків. Так, з 2015 р. об’єктом оподаткування акцизним податком стали операції з оптового постачання електроенергії, що відобразилось у прогнозах обсягів надходжень цього податку до бюджету. Водночас, у Пояснювальній записці до Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» вплив цього фактора не було відображено [50, с.36].

Зазначимо, що збільшення обсягів податкових пільг, які виступають основним інструментом пожвавлення підприємницької активності, негативно позначається на обсягах надходжень податків до державного бюджету. Саме тому цей фактор має враховуватися при прогнозуванні обсягів податкових надходжень. Наприклад, у Пояснювальній записці до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» визначено прогноз «зниження податкового навантаження на громадян, за рахунок надання податкової соціальної пільги … у сумі 2,6 млрд грн» [32]. Тобто це спрогнозований обсяг коштів, який недоотримав державний бюджет України у 2018 р. від податку на доходи фізичних осіб. Аналогічні відомості мали бути визначені й з інших податків. Водночас у бюджетному плані не визначено, як пільги з ПДВ або з податку на прибуток підприємств вплинуть на їх надходження до державного бюджету.

Таким чином, дослідження показало, що будь-які зміни елементів податків можуть здійснити вплив на обсяги податкових надходжень, що й має бути закладено у бюджетне планування. Однак поряд з цими чинниками необхідно враховувати й інші, зокрема, очікувані макроекономічні показники розвитку країни та тенденції на світових ринках, що відображено у дод. Б.

Зазначені у дод. Б чинники впливу можуть використовуватися як при короткостроковому, так і при довгостроковому прогнозуванні надходжень податків до державного бюджету. Так, при складанні прогнозу податкових надходжень на 2018-2020 рр. були враховані основні макропоказники економічного і соціального розвитку України (ВВП, індекс споживчих цін, прибуток підприємств, фонд оплати праці тощо) та зміни окремих елементів податків, зокрема ставок з акцизного податку [21, с.268]. Водночас складений Урядом прогноз не розкриває порядок прогнозування та чинники, які були закладені у прогноз надходжень кожного окремого податку.

Оскільки суб’єктом безпосереднього оперативного управління вхідними фінансовими потоками державного бюджету у вигляді податків (зборів, обов’язкових платежів) є Державна фіскальна служба України (далі – ДФС), на цей орган відповідно до Податкового кодексу України покладаються функції з прогнозування та аналізу надходжень податкових платежів до бюджету і встановлення джерел формування таких фінансових потоків. З метою виконання таких функцій ДФС видала Наказ «Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України із прогнозування та забезпечення надходжень платежів» від 11.11.2014 р. №262, яким затверджено Методичні рекомендації щодо визначення прогнозу надходжень та індикативних показників надходжень податків, зборів (платежів) [31]. Проте затверджені методичні рекомендації містять недоліки, зокрема в частині прогнозування надходжень рентної плати за користування радіочастотним ресурсом. Таким чином, нормативно-правове забезпечення податкового прогнозування надходжень податків (зборів, внесків) до Державного бюджету України, що закладається у бюджетний план, потребує якісного удосконалення та забезпечення його відкритості для громадськості.

До доходів Державного бюджету України, які хоча й складають порівняно з податками (зборами, обов’язковими платежами) незначну питому вагу (до 10%), належать надходження від власності та підприємницької діяльності. Тобто держава як власник або співвласник підприємств отримує за результатами їх ефективної господарської діяльності прибуток, що й має знайти відображення у відповідних бюджетних планах. Так, у Розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2018 рік» не визначено ні обсяги, ні джерела отримання таких коштів [38]. Обсяги планових надходжень від власності та підприємницької діяльності визначені лише в додатках до Законів України про державний бюджет на відповідний рік. На нашу думку, це є свідченням або недбалого, або умисного нехтування одним із джерел отримання регулярних надходжень до державного бюджету. Натомість навіть бюджетне планування цієї статті з ґрунтовним аналізом наявної державної власності та оцінкою ефективності управління нею привело б до необхідності проведення економічно обґрунтованої, а не політично мотивованої державної політики у цьому напрямі. Попри існування думки, що держава не може бути ефективним управлінцем, зазначимо, що рентабельність підприємства аж ніяк не залежить від форми власності, а є результативним показником ефективності управління. Саме тому держава як зацікавлений в отриманні прибутків власник має формувати змістовні плани джерел їх отримання та управлінських дій, які для цього будуть виконуватися.

Оскільки дозвільна система є одним із джерел наповнення Державного бюджету України, під час складання короткострокових бюджетних планів Уряд окремо приділяє увагу надходженням у вигляді збору за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та коштів від продажу таких дозволів. Довгострокове та середньострокове бюджетне планування забезпечить можливість перспективного врахування цього джерела з метою наповнення бюджету платою за відповідні дозволи та рентною платою за використання таких природних ресурсів [35, с.139].

До доходних джерел, за рахунок якого наповнюється Державний бюджет України, належать також адміністративні збори. У Пояснювальній записці до Закону України «Про державний бюджет на 2018 рік» визначено лише фактори, що враховувалися при прогнозуванні надходжень коштів, отриманих за вчинення консульських дій [32]. Звичайно, рівень виконання заходів з паспортизації громадян України, кількість вчинених дій, інтенсивність зовнішньополітичної ситуації вплинуть на обсяги надходжень коштів до державного бюджету. Водночас не зрозуміло, чому обсяги адміністративних зборів підлягають додатковому поясненню, а надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим державним майном – ні.

Відзначимо, що оренда державного майна також може бути дієвим інструментом стабільного наповнення Державного бюджету України. Однак для цього необхідно встановити економічно обґрунтований розмір орендної плати. Крім того, вважаємо, що ефект від використання такого доходного джерела як оренда державного майна необхідно порівнювати з ефектом від застосування приватизації. З цією метою прогнозні значення надходжень від надання в оренду державного майна у довгостроковій перспективі слід порівнювати з імовірними надходженнями від його приватизації. При цьому надзвичайно важливо врахувати й суспільну користь здійснених заходів та значення кожного окремого державного підприємства, щоб у майбутньому уникнути інсинуацій та маніпуляцій з боку їх приватних власників – монополістів. Порівняння економічних та соціальних ефектів у перспективі дозволить прийняти правильне управлінське рішення.

Таким чином, відсутність концептуальних засад бюджетного планування доходів державного бюджету в Україні та наявність численних проблем у цій сфері (інституційного, методичного, інформаційно-комунікаційного характеру) призводить до неадекватності вироблених прогнозів та до ненадійності складених планів доходів державного бюджету.

Тому надзвичайно важливо при плануванні доходів Державного бюджету України врахувати всю сукупність доходних джерел. Разом із тим це стає можливим за умови [36, с.267]:

− затвердження методичних рекомендацій, які регламентуватимуть порядок і методи планування та визначатимуть відповідальних осіб, що сприятиме формуванню нормативно-правових та організаційно-методичних засад реалізації бюджетного планування доходів;

− формування інформаційно-комунікаційного забезпечення між суб’єктами управління державним бюджетом, що уможливить обмін інформацією та сприятиме підвищенню точності планування доходів;

− уніфікації підходів до прогнозування бюджетних індикаторів, яка слугуватиме отриманню результативних показників на перспективу;

− урахування якомога більшої кількості факторів впливу та використання при прогнозуванні бюджетних показників комплексу оптимальних способів і прийомів, що дозволить підвищити рівень надійності прогнозних розрахунків;

− проведення оцінювання ефективності застосування того чи іншого інструмента бюджетного планування, що дасть можливість збалансувати бюджет, оптимізувати державні запозичення та зменшити величину державного боргу.

**3.2 Шляхи удосконалення управління доходами і видатками державного бюджету в сучасних умовах**

Бюджетне планування є одним із дієвих інструментів підвищення рівня обґрунтованості бюджетних витрат. Вагомим питанням у розвитку бюджетного планування є розробка методології планування з урахуванням економічних особливостей країни. Політика формування видаткової частини бюджету передбачає втручання держави у економічні процеси. Спрямування бюджетних коштів на підтримку галузей може бути економічно обґрунтовано, якщо будуть створені умови для підвищення конкурентоспроможності економіки та поліпшення добробуту населення. Для забезпечення соціально-економічного зростання відповідно до положень економічної теорії, центральне місце належить державі у таких сферах економічної діяльності [24, с.123]:

– підтримка інвестиційно-інноваційної діяльності учасників ринку як осно­вної складової створення умов для економічного розвитку, передусім вкладень у сучасні технології, в яких потребується прискорення розвитку України;

– інвестування у розвиток інфраструктури, в тому числі транспорту, що сприятиме виходу на ринок суб’єктів підприємницької діяльності, які виробляють товари та надають послуги із меншою собівартістю з метою витіснення монополістів та розширення внутрішнього ринку товарів та послуг;

– спрямування бюджетних коштів у такі сфери діяльності, де можливий зростаючий ефект доходу від обсягів виробництва або впливу на розвиток науки, освіти, охорони здоров’я.

Удосконалення механізму ефективного управління бюджетними видатками потребує запро­вадження системи оцінювання обґрунтованості проекту бюджету. У вітчизняній та зарубіжній науковій літературі відсутня єдність поглядів щодо оптимальності обсягів видатків бюджету для країн із транзитивною економікою. Зазначене пояснюється неможливістю вироблення єдиної позиції у зв’язку із різноманітністю національних, соціаль­них та економічних, історичних та геополітичних умов розвитку кожної держави. Так Світовий банк та Міжнародний валютний фонд у своїх рекомендаціях щодо якісного управління державними видатками наголошують не на оптимізації обсягів видатків, а саме на принципах ефективного управління державними коштами. До таких принципів належать: прозорість бюджету, стабільність та довгострокова стійкість бюджету, ефективна та справедлива система міжбюджетних відносин, консолідація бюджетного процесу, застосування програмно-цільового методу бюджетного планування. Запровадження у бюджетний механізм системи зазначених принципів ефективного управління державними коштами, забезпечення їх дотримання та проведення аналізу ступеня їх виконання доцільно здійснювати на основі показників, що мають бути визначені з урахуванням адаптації критеріїв оцінювання до національних особливостей соціального та економічного розвитку та існування держави [1].

Для запровадження системи оцінювання у процес планування, розгляду, ухвалення та виконання проектів державного та місцевих бюджетів потребується розробка науково обґрунтованого механізму оцінювання показників видаткової частини. Водночас важливим є удосконалення механізму посилення позитивного впливу держави на соціально-економічний розвиток на основі переходу від управління видатками до управління запланованими результатами як складової бюджетного планування [16, с.47].

Розробка прогнозних бюджетних показників на довгострокову перспективу на основі діючих нормативно-правових актів, бюджетної стратегії з урахуванням незмінності законодавчої бази та циклічності економічного розвитку сприятиме підвищенню керованості бюджетного процесу. Від виваженості та своєчасності прийняття зазначених рішень залежить рівень ефективності бюджетної політики та функціонування бюджетної системи в цілому. Розробка довгострокової бюджетної політики повинна відбуватися виходячи з інституційного розвитку країни, невідповідність її отриманих результатів встановленим цілям є наслідком недостатнього врахування інституційного середовища суспільства. Прийняття нормативно-правових актів щодо збільшення видаткової частини бюджету без визначення відповідних доходів бюджету призводить до необхідності призупинення дії окремих вимог законів та інших актів законодавства при затвердженні бюджету на наступний період із метою досягнення бюджетної збалансованості, що свідчить про недостатній рівень ефективності функціонування інститутів, які забезпечують реалізацію бюджетної політики. Важливим кроком щодо вирішення цього питання є удосконалення системи нормативного-право­вого регулювання з метою створення відповідних умов для підвищення результативності управління видатками бюджету в частині їх використання. Інституційний підхід передбачає розгляд бюджетного регулювання як динамічної системи, що постійно вдосконалюється та адаптується до основних завдань соціально-економічного розвитку [42].

Необхідно удосконалення бюджетного планування видаткової частини державного бюджету, що має ґрунтуватись на принципах передбачуваності рівня податкового навантаження на розвиток національного виробництва, прогнозованості обсягів валового внутрішнього продукту та формування на цій основі видатків державного бюджету, враховуючи пріоритети державної політики галузевого розвитку економіки держави. Розробка бюджетної політики у сфері планування видатків повинна відбуватися, виходячи з інституційного розвитку країни. На даному етапі соціально-економічного розвитку застосування державного бюджету як дієвого інструменту макроекономічного регулювання має ґрунтуватись на проведенні зваженої політики щодо забезпечення відповідності темпів зростання бюджетних витрат темпам зростання вітчизняної економіки, реалізації бюджетних програм, спрямованих на усунення інфраструктурних обмежень в економіці.

Підвищення конкурентоспроможності економіки країни, якості державних послуг, рівня життя населення вимагає реалізації стратегії оптимізації обсягу видатків бюджету одночасно із посиленням їх результативності. Можна припустити, що не всі види видатків чинять рівноцінний позитивний вплив на зростання економіки. Так виділимо низку видатків, які мають найбільший позитивний вплив на економічне зростання й безпосередньо на виробничу функцію, це так звані продуктивні видатки – видатки інвестиційного характеру, при цьому інвестиції розуміються в широкому сенсі: до них належать інвестиції в основний капітал, у людський капітал; такі, як освітня галузь, охорона здоров’я. Видатки споживчого та соціального характеру є видатками, що справляють менший вплив на зростання економіки. Слід зазначити, що рівень соціальної спрямованості державного бюджету є прямим відображенням обсягу коштів соціального призначення, запланованих на забезпечення соціального захисту, освіти і культури, розвитку системи охорони здоров’я. Однак державні видатки, що спрямовуються на фінансування заходів щодо інноваційного розвитку економіки, науки або підтримки підприємств стратегічно вважливої галузі, мають більш вагомий вплив на рівень соціальної безпеки через укріплення економічної незалежності держави у порівнянні із прямими видатками на соціальну допомогу. За допомогою видатків соціального характеру насамперед відбувається перерозподіл доходів у економіці й досягається вирівнювання добробуту різних верств населення. Питання забезпечення соціальних стандартів є найбільш важливим на сучасному етапі розвитку країни потребує збільшення ролі держави [49, с.89].

Стабілізація державних пріоритетів у видатках у довгостроковому періоді створить відповідні умови для прискорення розвитку економіки шляхом зосередження їх недостатнього обсягу на стратегічно важливих галузях для суспільного зростання. Пріоритетним напрямом бюджетної політики є зростання ефективності державних інвестицій, посилення стимулюючої складової системи бюджетного регулювання. Водночас бюджетна політика підтримки пріоритетних галузей економіки повинна бути спрямована на якісні зміни її структури, мати визначений часовий лаг дії та належним чином адаптуватись до змін стратегії соціального та економічного розвитку суспільства. Враховуючи рівень наповнюваності бюджету в сучасних умовах, вагомими є підвищення рівня результативності використання бюджетних коштів. Підвищення ефективності системи планування бюджетних видатків як основного інструменту бюджетної політики соціально-економічного розвитку передбачає подальше поглиблення програмно-цільового методу у бюджетному процесі, запровадження стратегічного бюджетного планування та прогнозування. Під час складання проекту державного бюджету та формування прогнозних бюджетних показників виникають питання щодо перегляду основних напрямів бюджетної політики в контексті реалізації пріоритетів економічного реформування, зокрема модернізації інфраструктури та базових секторів. Важливим є забезпечення взаємоузгодженості видатків у певній галузі із соціально-економічними прогнозами розвитку країни на середньострокову перспективу та органів державної влади на коротко- і середньостроковий періоди [25, с.218]. Послідовність процесів реалізації стратегічного бюджетного планування і прогнозування можна представити у вигляді схеми, наведеної у дод. В.

Центральним органом виконавчої влади у сфері фінансів здійснено вагомі кроки у напрямі запровадження стратегічного та середньострокового бюджетного планування. З метою підвищення прозорості, передбачуваності та стабілізації бюджетної політики у сфері управління видатками та виконання умов надання Україні макрофінансової (кредитної) допомоги ЄС, що включені до Меморандуму про взаєморозуміння між Україною та ЄС, Міністерством фінансів України переглянуто вимоги Бюджетного кодексу щодо закріплення чітких бюджетних правил, зокрема визначено перелік випадків внесення змін до закону про Державний бюджет України [8].

У напрямі поглиблення стратегічного планування на рівні головних розпорядників коштів прийнято накази Міністерства фінансів України «Про внесення змін до Інструкції з підготовки бюджетних запитів» від 15.06.2015 р. №554 та «Про затвердження змін до наказу Міністерства фінансів України від 10.1.2010 р. №1536» від 15.06.2015 р. №553, якими змінено підходи до формування бюджетних документів на етапі планування державного бюджету [5, с.211]. Удосконалено форму бюджетного запиту та паспорту бюджетної програми в частині визначення конкретних стратегічних цілей та результатів діяльності на середньостроковий період відповідно до державних пріоритетів. Результативні показники бюджетних програм мають бути чітко підпорядкованими стратегічним цілям міністерства або відомства та висвітлювати ефективність надання державних послуг, що відповідають ролі розпорядника у реалізації державної політики у відповідній галузі.

Сьогодні вважається, що найсучаснішою, найбільш прогресивною й ефективною формою бюджетування є програмно-цільове бюджетування. Однак застосування цього методу нині є здебільшого формальним, що, своєю чергою, стримує якісне надання державних послуг та ефективне використання бюджетних коштів. Упровадження програмно-цільового методу в Україні не дає очікуваних результатів, тобто не має адекватного приросту ефективності бюджетних видатків, продовжується необґрунтоване фінансування чисельних державних і регіональних програм, яке зумовлює розпорошування та зниження ефективності витрачання обмежених бюджетних ресурсів [29, с.32].

Окрім вищезазначеного, проблематика впровадження програмно-цільового методу, насамперед, зумовлена наявністю великої кількості неефективних та неузгоджених між собою програм, неналежного їх фінансування та відсутністю дієвих заходів щодо контролю їх виконання. Нечіткість визначення мети, завдань та заходів у межах програм зумовлює їх нереалістичність та недосяжність. Також проблемою є негнучкість та інертність бюджетних програм, адже зміна або їх коригування потребує внесення змін до бюджету територіальної громади, що, як правило, є складним та довготривалим процесом.

Ще однією важливою проблемою під час застосування програмно-цільового методу є проблема визначення ефективності деяких програм, яка пов’язана з тим, що суспільні блага та послуги важко піддаються кількісній оцінці. Показник результативності є описовим або кількісним індикатором, що характеризує результат діяльності або успішність руху до досягнення поставленої мети. Проте деякі види діяльності та результати важко піддаються кількісному виміру і на практиці виявляється дуже важко оцінити кінцеві результати діяльності в чистому вигляді, без урахування впливу зовнішніх чинників, а в певних ситуаціях результати діяльності важко передбачити.

У сучасних умовах необхідна перебудова бюджетного планування для створення між виконавцями програм конкуренції за бюджетні ресурси, яка в підсумку сприяє підвищенню якості послуг. Наприклад, це може бути досягнуто передбаченням можливості скорочення або повним припиненням фінансування програм у разі їх неефективної реалізації та супроводженням підвищення відповідальності за використання бюджетних коштів.

Подолання проблем на етапі впровадження в практичну діяльність програмно-цільового методу на рівні Державного бюджету України можливе шляхом ужиття певних заходів [49, с.86]:

− створення єдиної методологічної бази програмно-цільового методу формування та виконання бюджету та середньострокового бюджетного планування;

− розроблення базового переліку та наукового обґрунтування фінальних показників результативності (ефективності) надання бюджетних програм та можливості їх використання;

− створення системи моніторингу результативності надаваних бюджетних послуг для оцінки якості роботи закладів бюджетної сфери та оцінки ефективності бюджетних витрат на основі аналізу ступеня досягнення кінцевих результатів;

− стимулювання органів управління, їх структурних підрозділів до пошуку резервів підвищення ефективності бюджетних видатків;

− упровадження автоматизованої системи обміну статистичними даними, які необхідні для здійснення планування, між органами виконавчої влади на всіх рівнях бюджетної системи та ін.

Збалансування Державного бюджету України доцільно здійснювати на основі запровадження ефективної системи довгострокового планування, що створює умови для стабілізації і передбачуваності макропоказників економічного зростання, оптимізації державних видатків, підвищення рівня їх результативності, в тому числі за рахунок проведення структурних реформ у галузях бюджету. Нормативно-правова та методична база для середньострокового та стратегічного бюджетного планування і прогнозування потребує удосконалення з метою створення умов для розрахунку обсягів бюджетних призначень на перспективу, що забезпечить реалізацію строкової бюджетної політики. Нагальною необхідністю є взаємна узгодженість всіх нормативних і програмних документів з питань стратегічного планування та їх розробки [25, с.220].

Таким чином, сучасний стан національної економіки зумовлює необхідність подальшого вдосконалення системи прогнозних і програмних документів з питань соціально-економічного розвитку та повноцінного запровадження стратегічного планування роботи в органах державної влади, яке передбачає планування заходів з розробки прогнозних і програмних документів, з реалізації та контролю за їх виконанням. Оцінка обсягів видатків бюджету на середньострокову перспективу потребує узгодження пріоритетів соціально-економічного розвитку держави з бюджетною політикою на середньострокову перспективу, чітко поставлених перспективних цілей, що мають бути відображені у системі планових і прогнозних документів, що у свою чергу обумовлює важливість розробки Концепції довгострокового соціально-економічного розвитку України і запровадження системи стратегічного управління соціально-економічним розвитком країни.

Державний бюджет як економічна категорія є сукупністю економічних відносин між державою та іншими учасниками суспільного виробництва в частині розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту з метою формування та використання централізованого фонду грошових коштів, необхідних для забезпечення державою своїх функцій. Державна казна формувалася з давніх часів, про що свідчить записи грецького історика Геродота, які датовані V ст. до нашої ери. В ІV столітті до н. е., грецький мислитель Ксенофонт працює над трактатом "Доходи міста Афін", що присвячений визначенню заходів збільшення обсягу доходів столиці Греції, збалансування бюджету в мирний час. Бюджет як фінансовий план державних доходів і видатків з початку XVIІI ст. набуває форми документа — закону, який затверджується законодавчим органом країни, вперше бюджет, як нормативно правовий акт було прийнято в Англії. Система формування бюджету динамічно розвивається в залежності від еволюції суспільних потреб, глибини перетворень в економіці та соціальній сфері, змін економічної кон'юнктури. Економічний зміст перерозподільної функції бюджету визначається процесом перерозподілу фінансових ресурсів між галузями та секторами економіки, територіями країни, сферами суспільної діяльності. Фінансовий план М. Сперанського початку XIX століття передбачав поділ бюджету на дві складові — звичайний та надзвичайний бюджет. До надзвичайного бюджету включались корисні видатки, які могли бути профінансовані за рахунок випуску державою боргових зобов'язань. Тобто ним була запропонована модель інвестиційного спрямування бюджетного дефіциту з метою активізації економічної активності. Вирішення завдань у сфері обороноздатності країни, фінансового забезпечення соціальної політики, розвитку людського капіталу, зростання зайнятості, стимулювання внутрішнього попиту, в достатній мірі, залежить від формування та виконання бюджету [8].

Бюджетна політика країни вливає на динаміку розвитку галузей соціальної сфери, транспортної та енергетичної інфраструктури, оборони та громадського порядку, рівень доходів населення. Обгрунтування основних напрямів бюджетної політики потребує узгодження фіскальних і соціальних цілей держави, досягнення високої щільності взаємозв'язку між інституційними механізмами бюджетного регулювання. Питання удосконалення системи формування бюджету є актуальним та взаємопов'язаним із розширенням завдань і функцій, які постають перед фінансовобюджетними інституціями. На основі дослідження теоретичних засад формування державного бюджету розкрито його економічну сутність, яка полягає у застосуванні ефективного фінансового механізму з врахуванням циклічності економіки, інституційних засад бюджетної архітектоніки, підвищенні якісного рівня середньострокового планування доходів, видатків і дефіциту бюджету та дієвості їх впливу на економічний розвиток країни. При підготовці проєктів бюджетних програм необхідним є врахування інституційної інерції, що передбачає певний лаг у результативності здійснюваних заходів податкової і бюджетної політики. Застосування системного підходу та єдиної методології до розробки бюджетних заходів має сприяти зростанню їх результативності. Від якості прогнозування і планування бюджетних показників залежить стійкість державних фінансів. Для подальшого розвитку бюджетного прогнозування доцільно враховувати сукупність динамічних взаємозв'язків між складовими бюджетної архітектоніки. Удосконалення системи та методів управління бюджетом має здійснюватися виходячи із поглибленого аналізу макроекономічних тенденцій. Оцінка ефективності процесу формування державного бюджету повинна враховувати ступінь та якість виконання завдань, які важливі для суспільства та відображені у стратегії соціальноекономічного розвитку і напрямах бюджетної політики на середньострокову перспективу. Вдосконалення інституту публічного контролю за використанням бюджетних коштів, запровадження інституційних обмежень при плануванні бюджетних показників, функціонування дієвої моделі управління міжбюджетними відносинами сприяє підвищенню результативності державного бюджету [1].

Доцільним є подальший розвиток методологічних засад формування державного бюджету в напряму поглибленого врахування принципу функціональної результативності взаємодії інститутів бюджетного регулювання та трансакційних витрат, величина яких залежить від ступеня прозорості та якості державного регулювання економіки. Підвищенню обгрунтованості рішень у бюджетній сфері сприятиме врахування лагового ефекту впливу бюджетних інструментів та важелів на соціальні та економічні процеси. Важливою є побудова дієвого механізму розподілу видатків в розрізі бюджетної класифікації на засадах оптимальності, результативності та цільового спрямування. За умов економічних перетворень відбуваються відповідні інституційні зміни бюджетної політики, що потребує активізації адаптаційних механізмів розвитку бюджетних відносин. Необхідним є подальший розвиток засад інституту державного замовлення, тендерних процедур, забезпечення прозорості та результативності у сфері надання суспільних послуг.