

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України
Тернопільський національний економічний університет



**До 50-річчя Тернопільського національного
економічного університету**

РОЗВИТОК БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ

Монографія

За редакцією

**С. І. ЮРІЯ, доктора економічних наук, професора,
заслуженого діяча науки і техніки України**

**В. Г. ДЕМ'ЯНИШИНА, доктора економічних наук,
професора**

Київ



2012

УДК 336.14

ББК 65.9 (4Укр) 261.3

Р 17

Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень : моногр. / за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. — К.: Кондор-Видавництво, 2012. — 376 с.

Авторський колектив: д. е. н., проф. С. І. Юрій (вступ, розділи 1, 2); д. е. н., проф. В. Г. Дем'янишин (1.1, 2.1, 3.1, 3.5, 4.1, 5.1); д. е. н., проф. О. П. Кириленко (4.6); д. е. н., доц. Т. О. Кізима (4.7); к. е. н., доц. С. Л. Коваль (4.9); к. е. н., доц. Н. Я. Кравчук (2.3); к. е. н., доц. З. М. Лободіна (4.11); к. е. н., доц. Б. С. Малиняк (1.3); к. е. н., доц. Г. Б. Погріщук (4.12); к. е. н., доц. І. П. Сидор (4.4); к. е. н., доц. В. І. Стоян (4.2); к. е. н., доц. О. І. Тулай (4.5); к. е. н., О. Я. Колісник (1.2); к. е. н., А. І. Машко (5.2); к. е. н., В. В. Письменний (4.6, 4.13); к. е. н., Н. М. Ткачук (4.10); В. М. Булавинець (3.3); М. Б. Гупаловська (6.2); В. В. Дем'янишин (3.1, 3.4, 4.14); А. В. Дем'янюк (2.2); О. М. Карапетян (5.3); І. Й. Круп'як (4.8); Т. В. Письменна (6.1, 6.3); В. М. Русін (4.3); С. В. Савчук (3.2); Т. Д. Сіташ (4.11).

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів і кредиту Міжрегіональної фінансово-юридичної академії;

М. І. Крупка, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, завідувач кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка;

І. Г. Ткачук, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника.

У монографії досліджено теоретичні засади бюджетного процесу, особливості його організації в Україні. Розглянуто специфічні ознаки бюджетної політики як важливого середовища формування та реалізації бюджетної доктрини держави. Значну увагу приділено теоретичним і практичним підходам до процесів складання, розгляду, затвердження й виконання бюджету у контексті стратегії й тактики бюджетної політики. Узагальнено проблеми управління бюджетним дефіцитом і державним боргом. Розкрито сучасні домінанти та напрями розвитку бюджетного контролю на стадіях бюджетного процесу.

Для науковців, працівників фінансової системи України, викладачів, аспірантів, магістрів та студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, усіх, хто прагне поглибити свої знання з фінансової теорії та практики.

*Рекомендовано до друку вченою радою
Тернопільського національного економічного університету
(Протокол № 3 від 7 грудня 2011 р.)*

ISBN 978-966-2781-05-2

© С. І. Юрій, В. Г. Дем'янишин та ін. автори, 2012
© Кондор-Видавництво, 2012

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ	22
1.1.Економічний зміст та організація бюджетного процесу в Україні	22
1.2.Політико-правові та процедурні складові бюджетного процесу: проблеми безпеки розвитку	33
1.3.Сучасні реалії та проблеми участі громадськості у бюджетному процесі	54
РОЗДІЛ 2. БЮДЖЕТНА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ ТА ЇЇ РОЗВИТОК У СУЧАСНИХ УМОВАХ	72
2.1.Особливості та іманентні ознаки бюджетної політики у контексті бюджетної доктрини держави	72
2.2.Суспільний вибір у визначенні бюджетних пріоритетів	95
2.3.Фіскальна політика держави в умовах нестабільної зовнішньої кон'юнктури: глобальні фіскальні розриви та асиметричні ефекти	103
2.3.1.Дискурс про роль держави в епоху глобалізації.....	103
2.3.2.Визначальні детермінанти фіскальної політики держави в умовах глобальної фази розвитку світової економіки.....	113
2.3.3.Теоретичні моделі прийняття фінансових рішень в умовах глобальних фіскальних розривів і дисбалансів	118
2.3.4.Асиметричні ефекти фіскальних дисбалансів і проблеми їх згладжування в умовах нестабільної зовнішньої кон'юнктури	123
РОЗДІЛ 3. ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРОЦЕСІВ СКЛАДАННЯ, РОЗГЛЯДУ І ЗАТВЕРДЖЕННЯ БЮДЖЕТУ ДЕРЖАВИ	128
3.1.Концептуальні підходи до складання проекту бюджету держави	128
3.2.Вдосконалення планування дохідної частини місцевих бюджетів	142
3.3.Планування та оцінка ефективності соціальних видатків місцевих бюджетів в умовах програмно-цільового методу	151
3.4.Напрями розвитку кошторисного планування у процесі складання бюджетів	162
3.5.Модернізація підходів до вирішення питань бюджетної політики у процесі розгляду і затвердження бюджетів	165
РОЗДІЛ 4. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ ДЕРЖАВИ	175
4.1. Реалізація засад бюджетної політики при виконанні бюджетів для стабілізації макроекономічного розвитку	175
4.2.Еволюція касового виконання бюджету в Україні	183

4.3.Формування фінансових ресурсів для реалізації власних і делегованих повноважень органів місцевого самоврядування	191
4.4.Виконання бюджету за доходами: сучасні реалії та перспективи	201
4.5.Трансформація казначейської системи виконання бюджетів за доходами	214
4.6.Розвиток інституту місцевих податків і зборів.....	217
4.7.Необхідність та основні напрями удосконалення оподаткування доходів домогосподарств в Україні	226
4.8.Бюджетне фінансування розвитку депресивних територій в контексті економічних перетворень	232
4.9.Проблеми та напрями вдосконалення фінансування сільського господарства .	241
4.10.Розвиток фінансування видатків на науку та інновації	250
4.11.Бюджетне фінансування як форма фінансового забезпечення охорони здоров'я: концептуалізація, проблеми та напрями удосконалення.....	262
4.12.Проблеми та перспективи фінансування охорони довкілля	275
4.13.Виконання оборонного бюджету України в умовах обмежених фінансових ресурсів	286
4.14.Особливості формування спеціального фонду бюджетних установ у процесі виконання бюджету	296

РОЗДІЛ 5. БЮДЖЕТНИЙ ДЕФІЦИТ І ДЕРЖАВНИЙ БОРГ: ТЕОРЕТИЧНА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ТА ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІННЯ

5.1.Трансформація наукових концепцій бюджетного дефіциту в економічній системі держави	308
5.2.Проблеми фінансування та управління бюджетним дефіцитом в Україні	317
5.3.Зовнішній державний борг в контексті цільових орієнтирів боргової стратегії держави.....	333

РОЗДІЛ 6. СУЧАСНІ ДОМІНАНТИ ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

6.1.Теоретичні засади та практика бюджетного контролю на стадіях бюджетного процесу	344
6.2.Пріоритети розвитку бюджетного контролю в Україні	357
6.3.Особливості та шляхи модернізації бюджетного контролю у сфері освіти	365

ною оборонного потенціалу й індустріальною основою національної безпеки⁴¹⁶. Адже сьогодні суб'єкти оборонної промисловості виступають не тільки виробниками озброєння, військової техніки та іншої оборонної продукції (зокрема, потужності цих підприємств оцінюються від 1,8 млрд. до 2 млрд. дол. США на рік⁴¹⁷), саме в цьому комплексі створюються інновації, що зможуть використовуватись у цивільних галузях економіки України та за кордоном з мирною метою.

Так, протягом досліджуваного періоду фінансування пріоритетних напрямів розвитку військово-промислового комплексу, визначених Державною програмою розвитку озброєнь і військової техніки до 2015 року, було частковим. Так, наприклад, у 2009 році фактичні видатки та реалізацію цієї Програми становили 483,3 млн. грн., або 21% від бюджетних призначень⁴¹⁸. Це не дало змоги оснастити Збройні сили України перспективними зразками озброєнь і військової техніки на базі новітніх технологій; більше того, за темпами їх оновлення Україна значно відстає від світових нормативів. У зв'язку із цим урядом на законодавчому рівні пропонується, з одного боку, удосконалити концептуальні основи зі створення національної системи розроблення та поставлення на виробництво озброєнь та військової техніки⁴¹⁹, а з іншого – здійснювати їх закупівлю за оборонним замовленням винятково у національних виробників за рахунок коштів Стабілізаційного фонду⁴²⁰.

Таким чином, підвищення уваги науковців, економістів, політиків і громадськості до проблем витрачання бюджетних коштів на національну оборону, соціального захисту військовослужбовців, модернізації Збройних сил України, розвитку військово-промислового комплексу й утилізації боєприпасів сприятиме зміцненню оборонної політики нашої держави та посиленню її авторитету на світовій арені. Причому це дасть їй змогу якнайшвидше інтегруватися в міжнародний безпечний простір і забезпечити впровадження демократично орієнтованих процедур контролю у сфері національної оборони.

4.14. Особливості формування спеціального фонду бюджетних установ у процесі виконання бюджету

Спеціальний фонд займає важливе місце і відіграє значну роль у фінансово-господарській діяльності бюджетних установ. У цьому фонді зосереджена майже половина бюджетних ресурсів розпорядників та отримувачів бюджетних коштів. Саме цей фонд віддзеркалює найважливіші проблеми, характерні для бюджетних установ, оскільки істотно впливає на їхнє фінансове становище та фінансові можливості.

⁴¹⁶ Длугопольський О. Державна політика у сфері національної безпеки і оборони: фінансові та інституціональні аспекти / О. Длугопольський // Світ фінансів. – 2008. – № 1. – С. 198.

⁴¹⁷ Дубровик А. Оборонний комплекс просить замовлень / А. Дубровик [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.day.kiev.ua/308647>.

⁴¹⁸ Біла книга – 2009. Збройні сили України. – К. : М-во оборони України, 2010. – С. 27.

⁴¹⁹ Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції створення національної системи розроблення та поставлення на виробництво озброєння, військової і спеціальної техніки” № 756-р. від 1 липня 2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=756-2009-%F0>.

⁴²⁰ Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку використання у 2009 році коштів Стабілізаційного фонду для створення, закупівлі і модернізації озброєння та військової техніки за державним оборонним замовленням у національних виробників для забезпечення оборони держави” № 691-р. від 8 липня 2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=691-2009-%EF>.

В умовах економічних трансформацій відбувається процес реорганізації фінансових відносин, що відображається на рівні фінансового забезпечення усіх суб'єктів. При цьому зростає роль і значення власних надходжень бюджетних установ, які є одним з найважливіших джерел спеціального фонду.

Однак станом на сьогодні при формуванні спеціального фонду наявні невирішені проблеми, які негативно відображаються на виконанні функцій усіма суб'єктами бюджетних відносин. Так, держава обмежила можливості керівників бюджетних закладів стосовно диверсифікації джерел власних надходжень та їхнього використання, процес формування та управління цими надходженнями занадто централізований, не використовуються повною мірою можливості збільшення обсягів спеціального фонду, недосконалим є законодавче та нормативне забезпечення управління цим фондом.

Дослідженню окремих напрямів формування спеціального фонду присвячені праці таких науковців, як О. Василик, О. Кириленко, Ю. Пасічник, К. Павлюк, С. Свірко, В. Федосов, С. Юрій та інші. Огляд літературних джерел засвідчує про те, що сутність і зміст спеціального фонду бюджетних установ, джерел його формування тісно пов'язані з проблемами економічних перетворень, розподілу і перерозподілу внутрішнього валового продукту, які негативно впливають на вирішення практичних питань фінансового забезпечення усіх суб'єктів бюджетних відносин.

Доходи спеціального фонду бюджетних установ є складовою частиною доходів спеціального фонду бюджету, які мають цільове спрямування⁴²¹. В економічній літературі спеціальний фонд трактується як "...грошові кошти, що є в розпорядженні держави і мають цільове призначення"⁴²², "...кошти, що надходять з конкретною метою і використовуються на відповідні витрати за рахунок цих надходжень"⁴²³ тощо.

Таким чином, спеціальний фонд бюджету і бюджетних установ відрізняється від загального чітко визначеним переліком доходів, які мають строго цільове спрямування. Для кожної бюджетної установи доходами спеціального фонду є, як правило, власні доходи, які у процесі еволюції називали позабюджетними коштами, спеціальними коштами, власними надходженнями цих установ. Перелік цих доходів переглядався державою, однак їхнє призначення загалом істотно не змінювалося. Закріплення власних доходів бюджетних установ за спеціальним фондом пов'язано з необхідністю законодавчого упорядкування окремих джерел фінансування конкретно визначених видатків, пов'язаних з не основною і частково основною діяльністю цих суб'єктів бюджетних відносин, забезпечення прозорості бюджетних потоків, збільшення обсягів бюджетних коштів та величини ресурсів бюджетних установ, які контролюються державою. Такий крок, на нашу думку, можна розцінювати як посилення централізації фінансових ресурсів у руках держави та обмеження прав і свобод розпоряджатися власними коштами керівників державних закладів.

Відповідно до чинного законодавства розподіл бюджету та ресурсів бюджетних установ на загальний і спеціальний фонди, їхні складові частини визначаються Бю-

⁴²¹ Бюджетний кодекс України: чинне законодавство зі змінами та допов. на 18 січня 2011 р.: (відповідає офіц. тексту) – К. : Алерта; ЦУЛ, 2011. – С. 12.

⁴²² Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. – Львів : Вид-во Нац. ун-ту "Львів. політехніка", 2005. – С. 602.

⁴²³ Нечипорук Н. Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і формування / Наталія Нечипорук // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 131.

джетним кодексом України, щорічними законами про Державний бюджет України та рішеннями місцевих рад про відповідні місцеві бюджети.

Передача коштів між загальним і спеціальним фондами дозволяється тільки в межах бюджетних призначень шляхом внесення змін до закону про Державний бюджет України, прийняття рішень про місцеві бюджети або про внесення змін до них.

Використання коштів спеціального фонду здійснюється в межах сум, що фактично надійшли до нього на відповідну мету. На кінець бюджетного періоду Державна казначейська служба України зберігає залишки коштів на рахунках спеціального фонду для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення. У разі відсутності відповідних бюджетних призначень на наступний бюджетний період залишки коштів спеціального фонду перераховують до загального фонду бюджету⁴²⁴.

Чинне бюджетне законодавство не дозволяє створення окремих позабюджетних фондів органами державної влади, державного управління, місцевого самоврядування та бюджетними установами. Забороняється також відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів (включаючи власні надходження бюджетних установ) органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та іншими бюджетними установами, крім випадків розміщення закордонними дипломатичними установами України бюджетних коштів на поточних рахунках іноземних банків та розміщення вищими і професійно-технічними навчальними закладами на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законодавство надає відповідне право.

Спеціальний фонд бюджету і бюджетних установ формується за рахунок двох основних джерел: цільових податкових надходжень і власних надходжень бюджетних установ. У таких сферах, як громадський порядок, безпека та судова влада, економічна діяльність, охорона навколишнього природного середовища, переважають цільові податкові надходження, а в інших, зокрема, в освіті, охороні здоров'я, установах духовного та фізичного розвитку, соціального захисту та соціального забезпечення, – власні надходження.

Загалом в Україні спостерігається позитивна динаміка обсягів спеціального фонду бюджетних установ. Однак ця динаміка по-різному виявляється в установах загальнодержавного та місцевого значення. Показники спеціального фонду бюджетних установ та отримувачів бюджетних коштів загальнодержавного підпорядкування характеризуються даними таблиць 4.14.1, 4.14.2.

Як свідчать наведені у таблицях дані, абсолютна величина спеціального фонду розпорядників та отримувачів бюджетних коштів загальнодержавного значення з часу прийняття Бюджетного кодексу України (протягом 2002–2010 рр.) зросла у 5,7 разу і становила у 2010 році 59,9 млрд. грн.

Високі темпи збільшення обсягу цього фонду спостерігаємо у сферах духовного і фізичного розвитку (26 разів), економічної діяльності (13,7 разу), житлово-комунального господарства (8 разів), загальнодержавних функцій (7,8 разу), охорони навколишнього природного середовища (7 разів).

⁴²⁴ Бюджетний кодекс України: чинне законодавство зі змінами та допов. на 18 січня 2011 р.: (відповідає офіц. текстові) – К. : Алерта; ЦУЛ, 2011. – С. 51.

Таблиця 4.14.1

Динаміка обсягів спеціального фонду бюджетних установ та отримувачів бюджетних коштів загальнодержавного підпорядкування відповідно до підрозділів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за 2002–2010 рр. (млрд. грн.)⁴²⁵

Групи установ відповідно до функціональної класифікації	2002 р.	2004 р.	2006 р.	2008 р.	2010 р.	Відхилення у 2010 р. порівняно з 2002 р.
Загальнодержавні функції	0,5	0,6	0,6	1,2	3,9	3,4
Оборона	1,0	1,5	0,8	2,7	2,1	1,1
Громадський порядок, безпека та судова влада	1,4	1,7	2,1	4,0	4,6	3,2
Економічна діяльність	2,2	7,2	11,2	20,0	30,2	28
Охорона навколишнього природного середовища	0,1	0,1	0,6	0,9	0,7	0,6
Житлово-комунальне господарство	0,1	–	–	0,1	0,8	0,7
Охорона здоров'я	0,5	0,7	0,9	1,2	1,6	1,1
Духовний та фізичний розвиток	0,1	0,1	0,2	0,2	2,6	2,5
Освіта	2,4	2,9	4,3	6,8	8,6	6,2
Соціальний захист і соціальне забезпечення	2,2	2,9	5,4	7,1	4,8	2,6
Разом	10,5	17,7	26,1	44,2	59,9	49,4

Таблиця 4.14.2

Динаміка частки спеціального фонду у бюджетних ресурсах установ та отримувачів бюджетних коштів загальнодержавного підпорядкування відповідно до підрозділів функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету за 2002–2010 рр. (%)⁴²⁶

Групи установ відповідно до функціональної класифікації	2002 р.	2004 р.	2006 р.	2008 р.	2010 р.	Відхилення у 2010 р. порівняно з 2002 р.
Загальнодержавні функції	7,2	6,2	4,2	5,5	11,2	4,0
Оборона	28,6	24,2	12,5	23,1	18,6	-10,0
Громадський порядок, безпека та судова влада	29,8	22,1	16,7	16,1	16,1	-13,7
Економічна діяльність	39,3	47,4	54,4	51,7	83,9	44,6
Охорона навколишнього природного середовища	20,0	11,1	46,2	39,1	30,4	10,4
Житлово-комунальне господарство	2,0	–	–	25,0	88,9	86,9

⁴²⁵ Складено автором на основі: Річні звіти про виконання Державного бюджету України за 2002–2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://static.rada.gov.ua/budget/Zvitnist/>.

⁴²⁶ Складено автором на основі: Річні звіти про виконання Державного бюджету України за 2002–2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://static.rada.gov.ua/budget/Zvitnist/>.

Охорона здоров'я	31,3	20,6	22,5	16,2	18,2	-13,1
Духовний та фізичний розвиток	25,0	10,0	14,3	6,9	50,0	25,0
Освіта	48,0	40,3	35,5	31,5	29,9	-18,1
Соціальний захист і соціальне забезпечення	30,1	23,6	17,8	14,0	6,9	-23,2
Разом	29,6	27,8	25,3	24,2	26,5	-3,1

Незважаючи на позитивну динаміку фізичних обсягів, частка спеціального фонду у бюджетних ресурсах установ та отримувачів бюджетних коштів загальнодержавного підпорядкування відповідно до підрозділів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за 2002–2010 рр. скоротилась на 3,1 відсоткового пункту (з 29,6% у 2002 році до 26,5% у 2010 році), що свідчить про наявні проблеми, що стосуються пошуку джерел формування цього фонду. Зменшення питомої ваги спеціального фонду було характерним для більшості сфер діяльності держави, особливо в установах соціального захисту та соціального забезпечення (23,2%), громадського порядку, безпеки та судової влади (13,7%), охорони здоров'я (13,1%), духовного та фізичного розвитку (18,1%), оборони (10,0%). Хоча для суб'єктів господарювання органів влади, сфери економічної діяльності, установ житлово-комунального господарства властиве зростання цієї частки.

На відміну від закладів державного підпорядкування, установи й організації, створені органами місцевого самоврядування, формують свої ресурси за рахунок місцевих бюджетів. Показники динаміки спеціального фонду бюджетних установ та отримувачів бюджетних коштів місцевого підпорядкування відповідно до підрозділів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за 2002–2010 рр. характеризуються даними таблиць 4.14.3, 4.14.4.

Результати аналізу даних табл. 4.14.3 і 4.14.4 свідчать, що, на відміну від розпорядників та отримувачів бюджетних коштів загальнодержавного значення, суб'єктам бюджетних відносин місцевого підпорядкування держава та органи місцевого самоврядування протягом аналізованого періоду обсяги спеціального фонду збільшили у 5,6 разу (з 3,3 до 18,5 млрд. грн.). Найбільшими темпами зростали суми цього фонду у сферах соціального захисту та соціального забезпечення (20,5 разу), охорони навколишнього природного середовища (6 разів).

Однак для структури спеціального фонду на місцевому рівні динаміка характеризується від'ємними показниками. Так, у 2010 році частка спеціального фонду у бюджетних ресурсах установ та отримувачів бюджетних коштів місцевого підпорядкування відповідно до підрозділів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету порівняно з 2002 роком скоротилась на 1,1% (з 13,3% до 12,2%), а у таких сферах, як загальнодержавні функції, охорона здоров'я, – на 3,0%, економічна діяльність та освіта – на 2,9%, духовний і фізичний розвиток – на 2,8%. Позитивну динаміку спостерігаємо тільки в установах громадського порядку, безпеки та судової влади, житлово-комунального господарства, соціального захисту та соціального забезпечення. Такі результати свідчать про відсутність належної ініціативи з боку керівників бюджетних установ та органів місцевого самоврядування стосовно пошуків додаткових джерел власних надходжень підпорядкованих закладів.

Динаміка частки власних надходжень у спеціальному фонді розпорядників та отримувачів бюджетних коштів характеризується даними таблиці 4.14.5.

Таблиця 4.14.3

Динаміка обсягів спеціального фонду бюджетних установ та отримувачів бюджетних коштів місцевого підпорядкування відповідно до підрозділів функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету за 2002–2010 рр. (млрд. грн.)⁴²⁷

Групи установ відповідно до функціональної класифікації	2002 р.	2004 р.	2006 р.	2008 р.	2010 р.	Відхилення у 2010 р. порівняно з 2002 р.
Загальнодержавні функції	0,2	0,5	1,3	2,1	0,9	0,7
Громадський порядок, безпека та судова влада	0,03	0,01	0,02	0,03	0,05	0,02
Економічна діяльність	1,4	3,7	6,2	11,4	6,6	5,2
Охорона навколишнього природного середовища	0,1	0,3	0,3	0,5	0,6	0,5
Житлово-комунальне господарство	0,1	0,5	4,5	3,9	0,5	0,4
Охорона здоров'я	0,6	0,9	1,4	1,8	2,6	2,0
Духовний та фізичний розвиток	0,1	0,2	0,3	0,4	0,4	0,3
Освіта	0,6	0,8	1,3	2,5	2,7	2,1
Соціальний захист і соціальне забезпечення	0,2	0,4	0,5	0,8	4,1	3,9
Разом	3,3	7,3	15,8	23,4	18,5	15,2

Таблиця 4.14.4

Динаміка частки спеціального фонду у бюджетних ресурсах установ та отримувачів бюджетних коштів місцевого підпорядкування відповідно до підрозділів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за 2002–2010 рр. (%)⁴²⁸

Групи установ відповідно до функціональної класифікації	2002 р.	2004 р.	2006 р.	2008 р.	2010 р.	Відхилення у 2010 р. порівняно з 2002 р.
Загальнодержавні функції	11,8	18,5	19,4	23,1	8,8	-3,0
Громадський порядок, безпека та судова влада	10,0	10,0	20,0	1,4	16,7	6,7
Економічна діяльність	87,5	84,1	89,9	89,8	84,6	-2,9
Охорона навколишнього природного середовища	100,0	100,0	100,0	96,2	98,3	-1,7
Житлово-комунальне господарство	7,1	19,2	57,7	45,9	10,9	3,8
Охорона здоров'я	10,2	10,3	9,0	6,9	7,2	-3,0
Духовний та фізичний розвиток	9,1	11,8	10,3	8,0	6,3	-2,8
Освіта	8,2	7,2	6,0	6,3	5,3	-2,9
Соціальний захист і соціальне забезпечення	3,8	5,6	4,5	3,0	11,6	7,8
Разом	13,3	18,8	21,8	18,4	12,2	-1,1

Ознайомлення з наведеними у таблиці 4.14.5 показниками засвідчує, що частка власних надходжень у спеціальному фонді розпорядників та отримувачів бюджетних коштів за аналізований період скоротилася, хоча у 2010 році спостерігаємо невелике

⁴²⁷ Складено автором на основі: Річні звіти про виконання Державного бюджету України за 2002–2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://static.rada.gov.ua/budget/Zvitnist/>.

⁴²⁸ Складено автором на основі: Річні звіти про виконання Державного бюджету України за 2002–2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://static.rada.gov.ua/budget/Zvitnist/>.

зростання. Якщо у 2002 році суб'єкти бюджетних відносин загальнодержавного значення формували 58,1% спеціального фонду за рахунок власних надходжень, то у 2010 році цей показник становив 36,9%.

Таблиця 4.14.5

Динаміка частки власних надходжень у спеціальному фонді розпорядників та отримувачів бюджетних коштів за 2002–2010 рр.⁴²⁹

Показники	2002 р.	2004 р.	2006 р.	2008 р.	2010 р.	Відхилення у 2010 р. порівняно з 2002 р.
Спеціальний фонд розпорядників та отримувачів бюджетних коштів, млрд. грн.:						
– загальнодержавного значення	10,5	17,7	26,1	44,1	59,9	49,4
– місцевого значення	3,3	7,3	15,8	23,4	18,5	15,2
Власні надходження бюджетних установ, млрд. грн.:						
– загальнодержавного значення	6,1	9,4	11,8	15,2	22,1	16,0
– місцевого значення	1,6	2,3	3,4	5,2	6,6	5,0
Частка власних надходжень у спеціальному фонді бюджетних установ, %:						
– загальнодержавного значення	58,1	53,1	45,2	34,5	36,9	-21,2
– місцевого значення	48,5	31,5	21,5	22,2	35,7	-12,8

Аналогічна ситуація й у суб'єктів місцевого значення, де частка власних надходжень скоротилася з 48,5% до 35,7%. Такі структурні зміни пов'язані із збільшенням цільових податкових надходжень у цьому фонді для отримувачів бюджетних коштів у сферах економічної діяльності, охорони навколишнього природного середовища, житлово-комунального господарства тощо. Бюджетні установи соціально-культурної сфери та управління спеціальний фонд формують за рахунок власних надходжень.

Грунтовне дослідження доходів спеціального фонду передбачає врахування світового досвіду з цих питань. Так, у більшості економічно розвинутих країн світу до спеціальних фондів відносять інші автономні і приєднані бюджети, позабюджетні фонди, спеціальні кошториси і рахунки, які призначені для виконання економічних і соціальних функцій. Кошти таких фондів держава використовує для надання соціальних послуг населенню, субсидій та кредитування суб'єктів господарювання, регулювання національної економіки, тощо. У фінансовому механізмі більшості розвинутих країн світу спеціальні фонди відіграють дуже важливу роль.

У фінансовій літературі доходами спеціального фонду вважають власні надходження бюджетних установ, які виконують доповнюючу функцію щодо бюджетних асигнувань і забезпечують виконання основних завдань бюджетних установ у частині, не покритій доходами загального фонду⁴³⁰. Н. Нечипорук вважає, що ці доходи "...вді-

⁴²⁹ Складено автором на основі: Річні звіти про виконання Державного бюджету України за 2002–2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://static.rada.gov.ua/budget/Zvitnist/>.

⁴³⁰ Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 229.

грають роль додаткового фінансового забезпечення на виконання загальнодержавних, соціальних та інших функцій, покладених на бюджетні установи"⁴³¹.

Як правило, більшість науковців трактування доходів пов'язує з формальною ознакою, фінансовим явищем. Так, наприклад, С. Свірко доходи бюджетних установ розуміє як "...різні за економічною природою виникнення джерела утворення матеріальних, нематеріальних і фінансових активів бюджетних установ (що мають забезпечувати здійснення їх основної та додаткової діяльності) чи покриття їхніх зобов'язань, які формують первісну інформацію щодо власного капіталу бюджетних установ"⁴³². Дискусійним є також визначення доходів у Бюджетному кодексі України через надходження, а надходження – за допомогою доходів⁴³³. У більшості наукових джерел визначення доходів містить їхній перелік, що з точки зору форми існування є виправданим.

Однак, розглядаючи практичні питання формування доходів бюджетних установ, на нашу думку, доцільно базуватися на фінансовій теорії. Оскільки фінансові категорії і поняття базуються на розподільчих відносинах, доходи бюджетних установ, у т. ч. й власні надходження, за своєю сутністю відображають грошові відносини, пов'язані з розподілом і перерозподілом внутрішнього валового продукту з метою формування грошових фондів цих установ. Ці відносини є об'єктивними та охоплюють багатьох учасників, серед яких центральне місце відведено державі. Доходи бюджетних установ тісно пов'язані з бюджетом держави, оскільки основним їхнім джерелом є кошти бюджету, його загального і спеціального фондів.

У межах цих відносин особливе місце займає формування власних надходжень бюджетних установ. Тому за сутністю вказані надходження, на нашу думку, є економічними відносинами, пов'язаними з розподілом і перерозподілом основного централізованого фонду грошових коштів держави шляхом мобілізації фінансових ресурсів за допомогою надання платних послуг, отримання добровільних та інших надходжень, зарахування їх на рахунки бюджету й спрямування на цілі, передбачені бюджетом і кошторисами. Об'єктивний характер таких відносин зумовлений тим, що за їхньої відсутності бюджетна установа не зможе повноцінно виконувати свої функції та надавати якісні послуги.

Сутність власних надходжень виявляється за допомогою грошових потоків, пов'язаних з мобілізацією цих надходжень. За змістом ці відносини реалізуються у багаточисельних фондах бюджетних установ, кількість, структура та обсяги яких визначаються кошторисами. Сутність і зміст відносин виявляється у чітко виражених формах і відображається у вигляді конкретних видів доходів.

Загальний перелік власних доходів бюджетних установ, механізм їхньої мобілізації визначається Бюджетним кодексом України, законодавчими й нормативними актами органів державної влади, державного управління та місцевого самоврядування. Загалом відповідно до Бюджетного кодексу України власні надходження бюджетних установ класифікуються за ознаками, наведеними у таблиці 4.14.6.

⁴³¹ Нечипорук Н. Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і формування / Наталія Нечипорук // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 131.

⁴³² Свірко С. В. Доходи спеціального фонду бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз / С. В. Свірко // Вчені записки. – 2009. – № 11. – С. 89–90.

⁴³³ Бюджетний кодекс України: чинне законодавство зі змінами та допов. на 18 січня 2011 р.: (відповідає офіц. текстові) – К. : Алерта; ЦУЛ, 2011. – С. 5–6.

Таблиця 4.14.6

Класифікація власних надходжень бюджетних установ⁴³⁴

Групи	Підгрупи
<i>Перша</i> – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством	<p><i>Перша</i> – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю.</p> <p><i>Друга</i> – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності.</p> <p><i>Третя</i> – плата за оренду майна бюджетних установ.</p> <p><i>Четверта</i> – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).</p>
<i>Друга</i> – інші джерела власних надходжень бюджетних установ	<p><i>Перша</i> – благодійні внески, гранти та дарунки.</p> <p><i>Друга</i> – кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.</p> <p><i>Третя</i> – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.</p>

Відповідно до чинного законодавства, як виділено у таблиці 4.14.6, власні надходження бюджетних установ поділяються на дві групи. Перша група містить надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством, та об'єднує чотири підгрупи: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна). До другої групи належать інші джерела власних надходжень бюджетних установ, у складі якої виділяють три підгрупи: благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

На практиці власні надходження бюджетних установ відіграють важливу роль у формуванні фінансових ресурсів суспільства, що можна простежити у процесі аналізу динаміки внутрішнього валового продукту, доходів Зведеного бюджету України та власних надходжень бюджетних установ за 2002–2010 рр. (табл. 4.14.7).

Як свідчать наведені у таблиці 4.14.7 дані, власні надходження залишаються важливим джерелом формування ВВП і доходів Зведеного бюджету України. Протягом 2002–2010 рр. їхній обсяг збільшився у 3,7 разу (з 7,7 до 28,7 млрд. грн.), однак частка у внутрішньому валовому продукті скоротилась з 3,4% до 2,6%, а у доходах Зведеного бюджету України – з 12,4% до 9,1%. Хоча така динаміка є від'ємною, значення власних надходжень бюджетних установ не зменшується і вони продовжують займати основне місце у джерелах фінансових ресурсів суб'єктів бюджетних відносин.

⁴³⁴ Складено автором на основі: Бюджетний кодекс України: чинне законодавство зі змінами та допов. на 18 січня 2011 р.: (відповідає офіц. текстів) – К. : Алерта; ЦУЛ, 2011. – С. 12–13.

Таблиця 4.14.7

**Динаміка ВВП, доходів Зведеного бюджету України
та власних надходжень бюджетних установ за 2002–2010 рр.⁴³⁵**

Показники	2002 р.	2004 р.	2006 р.	2008 р.	2010 р.	Відхилення у 2010 р. порів- няно з 2002 р.
ВВП, млрд. грн.	225,8	345,1	544,2	948,1	1090,6	864,8
Доходи зведеного бюджету України, млрд. грн.	62,0	91,5	171,8	297,8	314,5	252,5
Власні надходження бюджетних установ:						
а) у млрд. грн.	7,7	11,7	15,2	20,3	28,7	21
б) у % до:						
– внутрішнього валового продукту	3,4	3,4	2,8	2,1	2,6	-0,8
– доходів Зведеного бюджету України	12,4	12,8	8,8	6,8	9,1	-3,3

Показники динаміки частки власних надходжень бюджетних установ у доходах Державного та місцевих бюджетів України за 2002–2010 рр. характеризуються даними таблиці 4.14.8.

Таблиця 4.14.8

Динаміка частки власних надходжень бюджетних установ у доходах Державного та місцевих бюджетів України за 2002–2010 рр.⁴³⁶

Показники	2002 р.	2004 р.	2006 р.	2008 р.	2010 р.	Відхилення у 2010 р. порів- няно з 2002 р.
Доходи бюджетів, млрд. грн.:						
– державного	45,5	70,3	133,5	231,7	240,6	195,1
– місцевих	28,2	39,6	75,9	134,7	159,4	131,2
Власні надходження бюджетних установ у доходах бюджетів, млрд. грн.:						
– державного	6,1	9,4	11,8	15,2	22,1	16,0
– місцевих	1,6	2,3	3,4	5,2	6,6	5,0
Частка власних надходжень бюджетних установ у доходах бюджетів, %:						
– державного	13,4	13,4	8,8	6,6	9,2	-4,2
– місцевих	5,7	5,8	4,5	3,9	4,1	-1,6

⁴³⁵ Складено автором на основі: Річні звіти про виконання Державного бюджету України за 2002–2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://static.rada.gov.ua/budget/Zvitnist/>.

⁴³⁶ Складено автором на основі: Річні звіти про виконання Державного бюджету України за 2002–2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://static.rada.gov.ua/budget/Zvitnist/>.
20-12-442

Аналітичні дані таблиці 4.14.8 засвідчують, що найбільша частка власних надходжень бюджетних установ припадає на доходи Державного бюджету України, хоча вона протягом 2002–2010 рр. зменшилась на 4,2 відсоткового пункту (з 13,4% до 9,2%). У доходах місцевих бюджетів ця частка за аналізований період скоротилась на 1,6% (з 5,7% до 4,1%). Незважаючи на від'ємну динаміку, у 2010 році спостерігаємо невелике зростання питомої ваги власних надходжень бюджетних установ у доходах державного і місцевих бюджетів.

Основними проблемами джерел формування спеціального фонду бюджетних установ на сьогодні вважаємо:

Обмеження прав розпорядників бюджетних коштів щодо формування власних надходжень порівняно з керівниками державних та комунальних підприємств. Якщо керівники підприємств можуть вільно встановлювати ціни на власну продукцію і послуги, обирати постачальників та покупців, утворювати цільові фонди для стимулювання працівників, вирішення соціальних проблем, то керівникам бюджетних установ це робити заборонено.

В Україні дуже великий рівень централізації управління власними надходженнями бюджетних установ. Їхній перелік строго регламентований державою. Усі надходження мають бути зараховані на рахунки відповідних бюджетів як доходи, після чого можуть використовуватися відповідно до затверджених бюджетів і кошторисів. За відсутності відповідних затверджених бюджетних програм після закінчення бюджетного року лишки таких коштів можуть бути вилучені до відповідного бюджету. Розпорядники бюджетних коштів не можуть вільно розпоряджатися цими ресурсами. При виявленні фактів невідповідності джерел власних надходжень встановленому державою переліку кошти у повному обсязі вилучаються до бюджету.

Недосконалим залишається нормативно-правове регулювання питань формування та використання власних надходжень бюджетних установ. Окремі положення нормативних актів органів державної виконавчої влади, зокрема, Державної податкової служби, Державної контрольно-ревізійної служби, не відповідають Бюджетному кодексу України, внаслідок чого виникають конфлікти між керівниками бюджетних установ та представниками цих органів.

Низькою залишається ініціативність керівників бюджетних установ щодо пошуків додаткових джерел збільшення власних надходжень. Така ініціатива не заохочується з боку держави та органів місцевого самоврядування, без рішень яких мобілізовані додаткові ресурси не можуть бути використані на потреби установ. Крім цього, більшість керівників установ та організацій не мають економічної освіти, тому не може приймати кваліфіковані фінансові рішення і бути ефективними фінансовими менеджерами у своїх закладах.

Враховуючи сучасні реалії, а також проблеми формування спеціального фонду, рекомендуємо такі основні напрями розвитку джерел надходжень цього фонду:

– розширення прав керівників бюджетних установ з питань управління власними надходженнями, прирівнення повноважень цих керівників до повноважень директорів державних та комунальних підприємств. Це дасть можливість розпорядникам бюджетних коштів самостійно вирішувати всі питання пошуку джерел збільшення цих надходжень, формування необхідних цільових фондів для вирішення важливих про-

блем виконання функцій установою та стимулювання підвищення якості надання послуг;

– обмеження централізації державою власних надходжень бюджетних установ у доходах бюджетів та удосконалення бюджетного законодавства. Нормативно-правові акти всіх органів державної виконавчої влади доцільно, на нашу думку, узгодити з Бюджетним кодексом України, усунути невідповідність окремих положень цих актів, зробити нормативно-правове забезпечення більш лояльним та демократичним;

– створення системи стимулювання розпорядників бюджетних коштів за ініціативність у пошуку додаткових джерел збільшення власних надходжень та гарантування можливостей використання цих джерел на потреби установи без вилучення їхніх коштів на кінець року до бюджетів.