МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

БЮДЖЕТНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

ПІДРУЧНИК

За загальною редакцією заслуженого діяча науки і техніки України, доктора економічних наук, професора ***В. Федосова***

Затверджено Міністерством освіти і науки України

1906 КНЕУ
КИЇВ 2004

ББК 65.261.3
Б 98

Автори:

В. Федосов, *д-р екон. наук, проф.* (13, 14, 15); ***В. Опарін***, *канд. екон. наук, проф.* (предм. і завд. курсу, 1, 2.1.1, 2.2.1, 2.3.2, 3, 5.1); ***Л. Сафонова***, *канд. екон. наук, доц.* (4.2, 6, 7, 8); ***О. Романенко***, *канд. екон. наук, проф.* (2.2, 9.1, 9.2, 9.3.3, 12); ***В. Андрущенко***, *д-р екон. наук, проф.* (13, 14.1, 14.2, 14,3, 15); ***І. Золотько***, *канд. екон. наук, доц.* (2.1, 9.3.1, 9.3.2, 11); ***В. Хлівний***, *канд. екон. наук, доц.* (4.1, 5.1, 5.3, 5.4, 5.5); ***С. Кондратюк***, *канд. екон. наук, доц.* (4.2, 5.6, 6.4, 7); ***О. Тимченко***, *канд. екон. наук, доц.* (10); ***С. Льовочкін***, *д-р екон. наук* (2.3, 14.5); ***М. Гапонюк***, *канд. екон. наук, доц.* (4.1); ***Т. Бабич*** (5.2, 5.3, 6.1); ***Л. Гладченко*** (14.4)

Рецензенти:

В. Кравченко, д-р екон. наук, проф.
Т. Ковальчук, д-р екон. наук, проф.

Гриф надано Міністерством освіти і науки України
Лист № 2/506 від 11.04.02

Б 98 **Бюджетний** менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2004. — 864 с.
ISBN 966–574–637–5

У підручнику висвітлюється організація роботи із складання і виконання бюджету. Детально характеризується бюджет як об'єкт управління, його доходи, видатки та структура. Наведена система органів оперативного управління бюджетом, розглянуті їх функції та повноваження. Всебічно висвітлені складові бюджетного менеджменту: управління бюджетним процесом (бюджетне планування та виконання бюджету), облік та звітність з виконання бюджету, контроль за виконанням бюджету.

Призначений для студентів економічних спеціальностей вищих закладів освіти четвертого рівня акредитації, аспірантів, викладачів, наукових і практичних працівників.

ББК 65.261.3

Розповсюджувати та тиражувати
без офіційного дозволу КНЕУ заборонено

© В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін., 2004
© КНЕУ, 2004

ISBN 966–574–637–5

MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE
KIYV NATIONAL ECONOMIC UNIVERSITY

BUDGET MANAGEMENT

TEXTBOOK

Edited by ***V. Fedosov***

Approved by Ministry
of education and science of Ukraine

1906 KNEU
KIYV 2004

ББК 65.261.3
Б 98

Authors:

V. Fedosov (13, 14, 15); ***V. Oparin*** (subject's objec. and tasks, 1, 2.1.1, 2.2.1, 2.3.2, 3, 5.1); ***L. Safonova*** (4.2, 6, 7, 8); ***O. Romanenko*** (2.2, 9.1, 9.2, 9.3.3, 12); ***V. Andrushchenko*** (13, 14.1, 14.2, 14,3, 15); ***I. Zolotko*** (2.1, 9.3.1, 9.3.2, 11); ***V. Khlivniy*** (4.1, 5.1, 5.3, 5.4, 5.5); ***S. Kondratuyk*** (4.2, 5.6, 6.4, 7); ***O. Timchenko*** (10); ***S. Lyovochkin*** (2.3, 14.5); ***M. Gaponuyk*** (4.1); ***T. Babich*** (5.2, 5.3, 6.1); ***L. Gladchenko*** (14.4)

Reviewers:

V. Kravchenko, phd. of economy, professor
T. Kovalchuk, phd. of economy, professor

Б 98 **Budget** management: Textbook / V. Fedosov, V. Oparin, L. Safonova and oth.; Ed. by V. Fedosov. — Kiyv: KNEU, 2004. — 864 p.
ISBN 966–574–637–5

The textbook deals with the budgeting process management, including the drawing up and performance of a budget. The budget as a management object, its stracture, its revenue and expenditure sides are considered in a broad way and in detail. The authors discribe the system of the bodies which exercise the budget management, as well as their functions and powers and rights. The component parts of the budget management are profound analized and shown in a comprehensive way, including the management of the budgeting process (planning and performance of the budget), accounting, and control of budgetary performance.

The book is meant for the students of economics at higher educational institutions, which have the fourth level of accriditation ih Ukraine, as well as for post-graduate students, for teachers, for researchers and for professional economists involved in practical work.

ББК 65.261.3

All rights reseved by the KNEU. No part of this publication may be reproduced and distributed in any form by any means without the consent of the autors.

ISBN 966–574–367–5

© V. Fedosov, V. Oparin, L. Safonova and oth., 2004
© KNEU, 2004

Навчальне видання

ФЕДОСОВ Віктор,
ОПАРІН Валерій,
САФОНОВА Людмила та ін.

БЮДЖЕТНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Підручник

За загальною редакцією
заслуженого діяча науки і техніки України,
доктора економічних наук, професора ***В. Федосова***

Редактор *Н. Царик*
Художнє оформлення та художник обкладинки *Т. Зябліцева*
Технічне редагування та верстка *Т. Мальчевської*
Коректор *Л. Тютюнник*

Підп. до друку 22.06.04. Формат 60×90/16. Папір офсет. № 1.
Гарнітура Тип Таймс. Друк офсет. Ум. друк. арк. 50,45.
Обл.-вид. арк. 56,42. Наклад 3000 пр. Зам. № 01-2454.

Київський національний економічний університет
03680, м. Київ, просп. Перемоги, 54/1
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, №235 від 07.11.2000)
Тел./факс (044) 458-00-66; (044) 456-64-58
E-mail: publish@kneu.kiev.ua

Друк ПП «Гарант Сервіс»
03067, м. Київ, вул. Машинобудівна, 46
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, №1256 від 10.02.2003)
Тел./факс: (044) 206–20–75; 206–20–76

ЗМІСТ

Від авторів 15

Предмет і завдання курсу 24

1. Бюджетний процес як предмет бюджетного менеджменту 24
2. Складові бюджетного менеджменту 29
3. Завдання вивчення дисципліни 31

ЧАСТИНА 1

Сутність і структура бюджету держави

Розділ 1. **Сутність і роль бюджету** 34

1.1. Бюджет як економічна категорія 34
1.2. Бюджет як основний фінансовий план держави 42
1.3. Роль і місце бюджету у фінансовому механізмі держави 47

Контрольні запитання 55

Розділ 2. **Структура бюджету** 56

2.1. Формування доходів бюджету 56
2.1.1. Методи, принципи і джерела формування бюджету 56
2.1.2. Склад і структура доходів бюджету України 64
2.2. Система видатків бюджету 72
2.2.1. Класифікація видатків та форми бюджетного фінансування 72
2.2.2. Склад і структура видатків бюджету України . . . 77
2.3. Бюджетний дефіцит 82
2.3.1. Причини, наслідки та межі бюджетного дефіциту 82
2.3.2. Джерела покриття бюджетного дефіциту 88

Контрольні запитання 93

Розділ 3. **Бюджетний устрій і бюджетна система України** 95

3.1. Основи бюджетного устрою 95
3.2. Склад і структура бюджетної системи України 101
3.3. Взаємовідносини між ланками бюджетної системи 107

Контрольні запитання 112

ЧАСТИНА 2

Управління бюджетним процесом

Розділ 4. **Органи оперативного управління бюджетом** 114

4.1. Міністерство фінансів України 114
4.2. Державне казначейство, його призначення та функції . . 138

Контрольні запитання 147

Розділ 5. **Бюджетне планування** 148

5.1. Організація, завдання і методи бюджетного планування. 148
5.2. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі та особливості його запровадження в Україні. 166
5.3. Порядок складання, розгляду проектів та затвердження державного і місцевих бюджетів 177
5.4. Планування доходів бюджету 193
5.5. Планування видатків на економічну діяльність 201
5.6. Кошторисне планування 209
5.6.1. Основи кошторисного планування 209
5.6.2. Планування видатків за окремими статтями (підстаттями, елементами видатків) кошторису . . 234

Контрольні запитання 255

Розділ 6. **Виконання бюджету** 257

6.1. Бюджетний розпис. Бюджетна класифікація 259
6.2. Організація і порядок виконання дохідної частини бюджету 266
6.3. Організація, форми і методи фінансування видатків бюджету 268
6.4. Касове виконання бюджету. 277

Контрольні запитання 289

ЧАСТИНА 3

Облік виконання бюджету

Розділ 7. **Організація і порядок обліку виконання бюджету** . . . 292

7.1. Організація обліку виконання бюджету у фінансових органах 292
7.2. Облік ресурсів і доходів бюджету 306
7.3. Облік асигнувань і видатків бюджету 334
7.4. Облік операцій з управління єдиним казначейським рахунком 381
7.5. Облік державного боргу та операцій, пов'язаних з ним. . 389
7.5.1. Здійснення платежів щодо погашення та обслуговування внутрішньої державної позики та інших внутрішніх державних цінних паперів 393

7.5.2. Облік заборгованості за кредитами, одержаними в Національному банку України на покриття дефіциту бюджету 395
7.5.3. Облік векселів, виданих Державним казначейством 396
7.6. Облік операцій з річного заключення рахунків 397
Контрольні запитання 399

Розділ 8. **Звітність про виконання бюджету** 401

8.1. Звітність розпорядників коштів про використання бюджетних коштів. 401
8.2. Періодична звітність про виконання бюджету 408
8.3. Річна звітність про виконання бюджету і порядок її затвердження. 419
Контрольні запитання 424

ЧАСТИНА 4

Контроль за виконанням бюджету

Розділ 9. **Сутність, призначення та органи бюджетного контролю** . 426

9.1. Роль і місце фінансового контролю в бюджетному процесі . 426
9.2. Види, форми і методи бюджетного контролю 437
9.3. Органи бюджетного контролю. 450
9.3.1. Рахункова палата 450
9.3.2. Державна податкова адміністрація України, її функції, права та структура 459
9.3.3. Державна контрольно-ревізійна служба, її функції та структура 476
Контрольні запитання 484

Розділ 10. **Податковий контроль** 486

10.1. Організація податкового контролю 486
10.2. Документальні перевірки правильності розрахунків платників з бюджетом 500
10.3. Непрямі методи податкового контролю 515
10.4. Оформлення результатів податкових перевірок 521
Контрольні запитання 527

Розділ 11. **Митний контроль** 528

11.1. Митні органи України, їх функції та повноваження . . . 528
11.2. Митне оформлення. 539
11.3. Контроль митних органів за сплатою митних платежів . 543
Контрольні запитання 558

Розділ 12. **Контрольно-ревізійна робота з бюджету** 559

12.1. Завдання і напрями контрольно-ревізійної роботи з бюджету 559
12.2. Порядок проведення ревізії роботи фінансових органів щодо складання і виконання бюджету 566
12.3. Оформлення і реалізація результатів ревізії 578

Контрольні запитання 584

ЧАСТИНА 5

Бюджет і бюджетний менеджмент: світовий досвід теорії і практики

Розділ 13. **Бюджет у контексті світової фінансової думки** 587

13.1. Концептуальні засади вчення про бюджет 587
13.2. Ринкове господарство і державний бюджет 616
13.3. Конституційно-парламентське походження бюджету і демократичний вибір бюджетних пріоритетів 630
13.4. Бюджетний федералізм 648
13.5. Адміністративно-управлінський ресурс фінансової бюрократії 676

Контрольні запитання 686

Розділ 14. **Сучасні технології бюджетного менеджменту** 688

14.1. Фінансово-управлінські технології формування бюджету 688
14.2. Бюджетування на нульовій основі і метод «витрати—вигоди» 714
14.3. Бюджетне прогнозування 730
14.4. Оптимізація бюджетного дефіциту 743
14.5. Управління державним боргом 766

Контрольні запитання 783

Розділ 15. **Бюджетний контроль і аудит** 785

15.1. Організація бюджетного контролю в демократичному суспільстві 785
15.2. Транспарентність і контроль ефективності 796
15.3. Податковий контроль корпорацій 805
15.4. Бюджетний аудит 817

Контрольні запитання 830

Словник бюджетної термінології 831

Література 849

Предметно-іменний покажчик 859

CONTENTS

Preface 15

The main aims of the course 24

1. Budget process as a budget management object 24
2. The budget management components 29
3. The aim of learning the subject 31

PART I

The essence and the structure of the country's budget

Section 1. **The essence and role of the budget** 34

1.1. The budget as an economic category 34
1.2. The budget as the main financial plan of a state 42
1.3. The role and the place of the budget in a financial mechanism of a state 47

Questions 55

Section 2. **Budget structure** 56

2.1. The drawing-up of the budgetary revenue 56
2.1.1. Methods, principles and sources of budget formation . 56
2.1.2. Ukrainian budget revenue composition and structure . 64
2.2. Budgetary expenditure system 72
2.2.1. Budgetary expenditure classification and budget ways of financing 72
2.2.2. Components and the structure of the budget expenditure in Ukraine 77
2.3. Budget deficit 82
2.3.1. Causes, results and limits of budget deficit 82
2.3.2. The main sources of budget deficit cover 88

Questions 93

Section 3. **Budget structure and budget system in Ukraine** 95

3.1. The basis of budget regime 95
3.2. The composition and the structure of the budget system in Ukraine 101
3.3. Relationships between the budgtary system links 107

Questions 112

PART 2

Budgetary process management

Section 4. **The bodies of the budgetary operational management** . . . 114

4.1. Ministry of Finance of Ukraine. 114
4.2. The State Treasury, its purpose and functions 138

Questions 147

Section 5. **Budget planning** 148

5.1. Arrangement, objectives and methods of budget planning . . 148
5.2. Program-aimed methods in budget planning and peculiarities of its implementation in Ukraine 166
5.3. The procedure of compiling, discussing and approving the national and local budgets 177
5.4. Budget revenue planning 193
5.5. Planning budget expenditures for economic activity 201
5.6. Estimate planning 209
5.6.1. The basis of estimate planning. 209
5.6.2. Planning of expenses for separate items (sub-items, expenses elements) of estimate 234

Questions 255

Section 6. **Budget performance** 257

6.1. Budgetary allocation. Budgetary classification 259
6.2. Performance of the budgetary revenue: organization and order . 266
6.3. Organization, ways and methods of financing budgetary expenditures 268
6.4. Cash performance of the budget 277

Questions 289

PART 3

Budget performance accounting

Section 7. **Organization and the procedure of the budget performance accounting** 292

7.1. Organization of the budget performance accounting in financial bodies 292
7.2. Accounting of budgetary resources and revenue 306
7.3. Accounting of budgetary allocations and expenditures 334
7.4. Accounting of transactions concerning treasury's single account management. 381
7.5. Accounting of national debt and transactions concerning it. . 389

7.5.1. Repayment and servicing of national borrowings and other domestic securities . . . 393
7.5.2. Indebtedness under budget deficit cover credits provided by the National Bank of Ukraine . . . 395
7.5.3. Accounting of bills of exchange provided by the State Treasury . . . 396
7.6. Accounting of transactions on annual balancing of the books 397
Questions . . . 399

Section 8. **Reporting on budget performance** . . . 401

8.1. Reports of responsible organization of the budgetary funds . 401
8.2. Interim reports on budget performance . . . 408
8.3. Annual repors on budget performance and the order of its approval . . . 419
Questions . . . 424

PART 4

Budget performance control

Section 9. **The essence and role of the budget control and of the budget controlling bodies** . . . 426

9.1. The place and role of the financial control in budgetary process . 426
9.2. Types, forms and methods of budget control . . . 437
9.3. Budget control bodies . . . 450
9.3.1. The Accouting House . . . 450
9.3.2. The State Tax Administration of Ukraine, its functions, rights and structure . . . 459
9.3.3. The Government Auditing and Supervisory Service, its functions and structure . . . 476
Questions . . . 484

Section 10. **Taxation control** . . . 486

10.1. The arrangement of the taxation control . . . 486
10.2. Control of documents concerning settlements with the budget . 500
10.3. Indirect methods of taxation control . . . 515
10.4. Summing up the taxation control results . . . 521
Questions . . . 527

Section 11. **Customs control** . . . 528

11.1. The Customs bodies of Ukraine, their functions and powers 528
11.2. Customs documents . . . 539
11.3. Customs bodies control on paying customs duties . . . 543
Questions . . . 558

Section 12. **Budget control and revision** 559

12.1. The aims and the directions of budget control and revision . 559
12.2. The inspection procedure of financial bodies as to the budgeting and budget performance. 566
12.3. Revision results drawing up and their implementation . . . 578

Questions. 584

PART 5

Budget and budget management: world experience in theory and practice

Section 13. **Budget in context of world financial conception** 587

13.1. Budget studies fundamentals: methodology and theory . . . 587
13.2. Market economy and state budget 616
13.3. Constitutional and parliamentary origin of budget and democratic choice of budget priorities 630
13.4. Budget federalism 648
13.5. Administrative and management resource of financial bureaucracy 676

Questions. 686

Section 14. **Budget management current technologies** 688

14.1. Finance and management technologies of budget forming . 688
14.2. Budgeting on null-basis and the "costs-profit" method . . . 714
14.3. Budget forecasting. 730
14.4. Budget deficit optimization 743
14.5. National debt management 766

Questions. 783

Section 15. **Budget control and audit** 785

15.1. Organization of budget control in democratic society 785
15.2. Transparency and efficiency control 796
15.3. Taxation control of corporations 805
15.4. Budget audit 817

Questions. 830

Glossary of budget's terms 831

Literature 849

Index 859

ВІД АВТОРІВ

Для допитливого читача вже в самій назві цього підручника міститься пізнавальна інтрига, тим більше заплутана через незвичайну етимологію ключових термінів «бюджет» і «менеджмент» та їх поєднання в одному словосполученні. Сьогодні в Україні бюджет і проблеми надійного управління ним належать до найгостріших як в економічному й соціальному, так і в політичному контексті. Поки що фінансовий потенціал і реального, і фінансового секторів економіки, і доходи громадян та держави суттєво обмежені. Зведений бюджет нашої держави значно менший за обсягом від бюджетів окремих європейських країн, що за територією поступаються багатьом областям України. На жаль, як не прикро це констатувати, але нинішня українська бюджетна практика багато в чому продовжує грунтуватись на старих засадах адміністративно-командної системи. Про це свідчить відсутність сучасних бюджетних технологій, форм і методів бюджетного менеджменту, реального планування бюджету на середньостроковий і довгостроковий періоди. Водночас фінансова наука Заходу розробила передові технології управління бюджетними потоками, в більшості західноєвропейських країн належне місце зайняла практика середньострокового фінансового планування. Бюджетний менеджмент і в теорії і на практиці досяг відчутних висот.

У цих умовах питання оптимізації складу та структури бюджетних доходів і видатків, раціоналізації бюджетного процесу, забезпечення ефективної діяльності всіх органів законодавчої і виконавчої влади, які наділені бюджетними повноваженнями, набуває особливого значення. Кожна гривня бюджетних коштів має працювати на забезпечення потреб сталого економічного зростання та добробут народу. Відповідно, кожна гривня має бути під постійним і дієвим контролем, що має забезпечити цільове використання бюджетних коштів та належну їх віддачу.

Бюджет як державний інститут складався в процесі тривалої еволюції. Сам термін «бюджет» веде початок від норманського (старофранцузького) слова ***bougette*** (шкіряна сумка, потім — портфель), тобто має алегоричне етимологічне походження. Це слово в часи норманського завоювання (XI ст.) перейшло в Анг-

лію, де в епоху Середньовіччя канцлер казначейства приносив у парламент сумку (портфель), котра вкупі з її вмістом (фінансовими документами, а також промовою про стан державних фінансів), власне, і дістала назву ***бюджет***.

Підручник дає можливість читачеві зрозуміти, що в сучасному понятійному і функціональному значенні бюджет є продуктом епохи західної конституційної демократії. Так, у Великій Британії бюджет входить в офіційний і науковий вжиток після епохи буржуазно-демократичних перетворень у 30-ті роки XVIII ст. завдяки тодішньому канцлеру казначейства Роберту Вальполю (1636—1745), який успішно діяв на посаді міністра фінансів 21 рік. Незадовго до Великої французької революції в трьохтомному трактаті «Управління фінансами» його автор Жак Неккер (1732—1804), відомий тим, що вперше опублікував приголомшливий для сучасників звіт про плачевний стан державних фінансів Франції, слово «бюджет» навіть не вживав.

Отож, у сучасному сутнісно-функціональному призначенні бюджет має порівняно недавнє історичне походження. За своїм змістом бюджет ширший від розпису державних доходів і видатків, який існував задовго до власне бюджету. У західній традиції під бюджетом треба розуміти законодавчий акт, що легітимізує розпис доходів і видатків у формі фінансового документа. У демократично-правовій державі лише вища законодавча влада повноважна надати бюджету будь-якого рівня чинність закону через процес приймання рішень за демократичними процедурами.

У західній фінансовій літературі зустрічаються афоризми, що порівнюють бюджет держави то з каналом, по якому державні кошти «розтікаються» з казначейського резервуару, то з поливальницею — чим більше нею зачерпують і виливають води, тим розкішніше квітне земля. Досить часто бюджет розглядається як важливий засіб реалізації функцій держави, як основний інструмент впливу на різні сторони розвитку економіки та суспільства. Найбільш поширене визначення бюджету як фінансового документа у формі закону, що відображає кошторис державних видатків та джерел їх фінансування. При цьому він розглядається як інформаційний, контрольний та управлінський засіб, що дає змогу ефективно регулювати розподільні й перерозподільні процеси у суспільстві, забезпечуючи оптимальне співвідношення між індивідуальним та суспільним споживанням.

Бюджетний процес, як предмет бюджетного менеджменту, виступає у вигляді системи поетапного приймання рішень та їх виконання, за допомогою якої повноважні на те представники сус-

пільно-політичних груп та інститутів пропонують, розглядають і схвалюють бюджет. У свою чергу, державні органи збирають і витрачають бюджетні кошти, передбачені законом. У підручнику детально показується, що в умовах демократії бюджетний процес виконує роль своєрідного торгу, учасники якого — виборці, політики, державні функціонери — через політичний механізм подання голосів і міжпартійне суперництво ведуть боротьбу за доступ до обмежених фінансових ресурсів. У такий спосіб у бюджеті тісно переплітається широчезна гама інтересів та протиріч, а прийняття бюджету завжди є компромісним політичним рішенням. Це, у свою чергу, пояснює, чому таким складним і суперечливим є бюджетний процес і наскільки важливо мати надійні механізми управління ним. Саме цей чинник обумовив прискорений розвиток бюджетного менеджменту на основі розроблення і впровадження сучасних методів і технологій. Адже якщо бюджетний процес не матиме надійного підґрунтя, якщо не будуть визначені цілі й пріоритети, а головне — критерії оптимальності бюджету, то узгодження вказаних інтересів може затягуватись на невизначений період, як це неодноразово спостерігалося в Україні в 90-ті роки минулого століття.

Бюджет відображає масштаби державної діяльності й водночас обмежує її. З одного боку, це кошти, що надходять у розпорядження держави і визначають її фінансовий потенціал. Але, з іншого боку, в бюджеті зосереджені грошові фонди суспільного користування, що перебувають не стільки у власності, скільки в розпорядженні органів державної влади і витрачаються на ухвалені суспільством на основі суспільного вибору цілі. Допитливий читач зрозуміє, що в ідеалі бюджет — це грошові кошти, довірені платниками податків в управління підзвітному їм персоналу урядових, насамперед фінансових, установ. Однак він також відчує, що у дійсності до цього ідеалу ще далеко. Недарма сучасна фінансова наука розглядає проблеми «бюджет і демократія», «бюджет і бюрократія». У будь-якого користувача та розпорядника тих чи інших коштів, у тому числі й бюджетних, завжди є власні інтереси, які далеко не завжди збігаються з інтересами власника, а то й є відмінними від них. Завдання ефективної організації бюджетного процесу полягають у тому, щоб мінімізувати ці відмінності інтересів і надати їм одновекторного спрямування. Чим більше вдається реалізувати це завдання, тим більше бюджет служить інтересам усього суспільства, а не окремих політичних сил та бюрократичних кланів.

Якщо слова латинського походження «адміністрація», «адмініструвати» в значенні управляти, керувати, завідувати були ві-

домі вже стародавнім римлянам, маючи більш ніж двохтисячолітню історію, то їх сутнісний аналог — «менеджмент», навпаки, має недавнє і штучне походження. Колись у своєму первісному значенні це слово означало «мистецтво верхової їзди або вміння правити кіньми»[1]. У сучасному розумінні воно означає управління людьми з метою розв'язання господарських та інших завдань на основі науково обґрунтованих принципів і раціональних мотивацій діяльності.

Зазвичай термін «менеджмент» асоціюється з іменем Фредерік Тейлора, який створив систему наукових положень і зробив першу спробу перетворити менеджмент у професію. Тема державного менеджменту загалом і бюджетного зокрема активізувалася у другій половині XX ст. й особливо у зв'язку з виходом у США бестселера Девіда Осборна і Теда Габлера «Переосмислення уряду: як дух підприємництва трансформує державний сектор»[2]. Згадані економісти належать до піонерів нової теорії державного менеджменту, один із постулатів якої полягає в пошуках небюрократичних стимулів формування бюджету на конкурентних засадах функціонування бюджетних установ[3].

Ми звертаємо на це особливу увагу наших читачів — сьогодні протиставляти, як це робили раніше, ринкове і неринкове (державне фінансове господарство) середовище вже неможливо і недоречно. Так само як економіка поступово набуває соціальної орієнтованості і далеко не завжди керується виключно мотивами максимізації прибутку, так і в державне фінансове господарювання все більше проникають ринкові елементи. Фінансова результативність діяльності держави вимірюється не стільки кількістю витрачених нею коштів, скільки отриманим ефектом. Центральним у системі бюджетного менеджменту є питання такого контролю над державними фінансами, який спрямований не на обов'язкову мінімізацію видатків чи максимізацію доходів, а на збирання й витрачання коштів з ефективністю, по можливості, максимально близькою до приватного сектору. Розробники сучасних технологій бюджетного менеджменту ставлять перед собою завдання поширити на бюджет базові підходи ринкової економіки, що стимулюють ініціативу, раціональність, доцільність.

Серцевиною сучасних теоретичних уявлень про економіку є догмат, що *економічна наука — це вчення про сукупність методів*

[1] *Koch R.* A-Z of Management and Finance. — London: FT. Pitman Publishing, 1995. — P. 196, 212.

[2] *Osborne D., Gaebler T.* Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming The Public Sector. — Reading (Mass): Addison-Wesley, 1992.

[3] *Osborne D., Gaebler T.* Op.cit. — P. 331.

розподілу (алокації) та перерозподілу обмежених ресурсів між альтернативними застосуваннями, а також про господарські та соціальні ефекти, породжувані розподільними й перерозподільними процесами. Іншими словами, економічна наука — це та з суспільних наук (на Заході їх називають гуманітарними), що вивчає способи, за допомогою яких суспільство здійснює вибір стосовно використання обмежених ресурсів для задоволення необмежених потреб. Отже, серцевину управління економікою і фінансами становить чинник дефіцитності ресурсів та імператив вибору.

Відповідно домінантний чинник бюджетного менеджменту як процесу вибору, приймання рішень і відповідних їм дій — іманентна скінченність фінансових ресурсів, розподіл яких між численними претендентами на бюджетні кошти набуває дуже значної суспільно-державної важливості. Бюджетний менеджмент як на державному рівні, так і в межах окремого відомства чи установи виконує роль цивілізованого механізму управління розподілом обмежених коштів між безліччю застосувань без надто гострих політичних конфліктів чи руйнівних соціальних потрясінь. Технології бюджетування, бюджетного планування, контролю та аудиту, про які йдеться в підручнику, підпорядковані саме цим засадам.

Сучасний бюджетний менеджмент розвивається на основі принципів і процедур творчого вирішення проблем фінансування державного сектору. У цьому контексті у підручнику розглядається світовий досвід удосконалення бюджетних процедур і технологій. Вивчення його допоможе зрозуміти, що вчення про державний бюджет на Заході створене на основі методології, породженої ринковими та демократичними ідеями, спирається на постулат відповідальності властей перед істинними власниками і розпорядниками бюджетних коштів — платниками податків, народом у цілому. У центрі західних моделей економіки і державних фінансів інтереси людей — громадян і споживачів. Цим імперативам підпорядковані як теоретичні тлумачення фінансових явищ, так і технології практичної бюджетної роботи.

Крім суто прагматичної інформації про побудову бюджету й організацію бюджетного процесу, специфіку бюджетної роботи в Україні, уважний читач знайде в підручнику амальгаму ідей і знань, що розкривають досягнення світової теорії та практики бюджету і бюджетного менеджменту. У результаті формуються уявлення про оптимальний, за певними критеріями, бюджет і прийоми управління ним, що в сукупності відповідають вимогам інформованих, суспільно свідомих виборців та кваліфікованих,

державно мислячих офіційних осіб, які приймають бюджетні рішення. Ідеальна модель бюджетного менеджменту передбачає дотримання правил формування й виконання бюджету на основі загальноприйнятих принципів, які відповідають цінностям демократичної і правової держави, громадянського суспільства, ринкової економіки. До цих принципів, сформованих у процесі еволюції фінансової теорії та практики як фундаменту побудови бюджету й організації бюджетного процесу, належать повнота, єдність і періодичність бюджету, його реальність, прозорість і відкритість.

Повнота бюджету означає не тільки повне зосередження в бюджеті доходів і видатків, а й делегування фінансовим органам повноти повноважень і відповідальності щодо надходження та витрачання бюджетних коштів, що і входить, власне, до завдань бюджетного менеджменту.

Єдність бюджету передбачає необхідність співвіднесення видаткової та дохідної частин бюджету, а також документоване зведення всіх статей видатків і джерел доходів до єдиного всеохопного кошторису.

Принцип *періодичності* означає регулярну перевірку надходження бюджетних доходів і використання видатків, чітке дотримання встановленої частоти та невідворотності контролю.

Реальність, або точність, полягає в оцінці державних потреб і наявних фінансових ресурсів на основі обґрунтованих розрахунків, а не добрих побажань чи кон'юнктурних міркувань.

Принцип *прозорості (транспарентності)* вимагає чіткого, зрозумілого і ясного доведення до всіх і кожного інформації про те, хто і скільки вноситиме та витрачатиме бюджетних коштів. Не випадково символом Європейської організації вищих органів фінансового контролю є кристал, за образом і подобою якого бюджети мають бути прозорими. До речі, існує спеціальний міжнародний стандарт вимог до транспарентності, який включає необхідність забезпечення прозорості, гласності та відкритості державних фінансів. Він був прийнятий Радою керуючих Міжнародного валютного фонду ще в 1998 р. у формі «Кодексу (декларації принципів) щодо забезпечення прозорості в бюджетній і податковій сферах». Цей кодекс був рекомендований до застосування насамперед у країнах із перехідною економікою. На жаль, в Україні, де питання транспарентності, з одного боку, бюджету і бюджетної системи, податків і податкової системи, а з іншого — бюджетного і податкового менеджменту стоять особливо гостро, головні принципи і позиції кодексу не знайшли реального втілення в практиці роботи фінансових і податкових органів.

Принцип *відкритості* не обмежується гласністю бюджету, тобто його обнародуванням, а й означає відкритість для громадськості самого процесу складання бюджету, що передбачає врахування в бюджетних призначеннях національних проблем і заявлених потреб громадян, як і відображення позицій делегованих виборцями представників їхніх інтересів у парламентах.

Віддаючи належне цим класичним принципам, не можна, утім, не погодитися з Джессі Буркхед (США), яка звела традиційні принципи до одного. Свого часу вона писала: «Вірогідно, єдиним принципом, який може виявитися корисним, є принцип операційної адекватності. Бюджетний цикл і бюджетний процес мають забезпечувати розв'язання нагальних проблем уряду. Це означає, що головну увагу варто приділяти гнучкості та адаптивності, а не мірі відповідності [бюджету] певному абстрактному незмінному ідеалу»[1].

Протягом XX ст. масштаби економічної і соціальної діяльності прямо чи опосередковано контрольованої державою на різних рівнях юрисдикції (центральному, регіональному, місцевому) істотно зросли. За останні сто років відношення консолідованого бюджету до національного продукту в розвинених країнах зросло з 10 до 30—50 %, сягаючи в окремих випадках майже 60 %. Як наслідок, функції бюджетів адміністративно-територіальних і відомчих структур зазнали значної диверсифікації, вийшли далеко за межі простого розпису доходів і видатків. Оскільки бюджети перетворилися у кардинально важливий чинник економічних ефектів, соціальних і політичних перетворень, постала необхідність посилення ефективності бюджетного планування, менеджменту і контролю довгострокових багатомільярдних програм. Для того щоб справитися з наростаючою складністю та масштабністю бюджетної роботи, на Заході розробили експериментальні форми бюджетів й адекватні їм технології бюджетного менеджменту. Їх загальне призначення полягає в підвищенні ефективності витрачання бюджетних коштів, що рівнозначно збільшенню асигнувань, а також у застосуванні альтернативних методів реалізації програм, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів під кутом зору їх вартості, обсягу задіяних ресурсів, термінів виконання.

Взаємообумовлені і взаємозв'язані сучасні прийоми, форми і методи бюджетного менеджменту включають і планування та прогнозування, і контроль та порівняння фактичних результатів із запланованими, й оцінку альтернативних методів досягнення

[1] *Burkhead J.* Government Budgeting. — New York: Wiley, 1956. — P. 10.

бажаних наслідків. Тією чи іншою мірою ці риси простежуються в розглянутих у підручнику технологіях бюджетного менеджменту, які налічують уже не одне їх покоління, від найпростіших із них — на зразок постатейного бюджету як рудиментарного способу оцінки видатків і джерел їх фінансування до найскладніших — типу довгострокового програмного бюджету, що приділяє головну увагу оцінці кінцевих результатів діяльності на перспективу, а також бюджету на нульовій основі.

Унікальність останнього полягає в способах обробки інформації та прийняття рішень. Складання бюджету на нульовій основі базується на оцінці альтернатив. Детальний аналіз наявних даних дає можливість зробити вибір на основі вивчення та зіставлення виконання певної функції при різних рівнях її бюджетної підтримки. При цьому щоразу менеджери починають працювати ніби з чистого аркуша, не беручи до уваги усталені показники витрат. Для того, наприклад, щоб виключити всі зайві видатки, моделюють припинення певного виду діяльності. Як наслідок, виникає можливість оцінити відмінності у виконанні даної функції при різних рівнях фінансування: на нульовому рівні (звідси назва), за збереження нинішнього рівня, у разі його зменшення чи збільшення. Щоправда, метод розроблення бюджету на нульовій основі не користується популярністю у фінансових органів, його вважають занадто складним і трудомістким. Тому, за влучним зауваженням одного менеджера, цей метод — «дуже корисна, але рідко виконувана вправа».

На наш погляд, у новітніх формах бюджетного менеджменту відображена та ідея, що управлінська стратегія первинна, а виконавча структура вторинна — державний фінансовий апарат існує для того, щоб реалізовувати відповідні плани і програми, забезпечуючи їх належну ефективність. У цих формах багато елементів теорії управління на основі поставлених цілей, розробленої живим класиком наукового менеджменту — знаменитим Пітером Друкером. Однак допитливий читач зрозуміє, що не все так просто, адже відповідну стратегію і тактику її реалізації розробляє той самий фінансовий апарат, а він керується, і не може не керуватися, своїми мотивами, які далеко не завжди збігаються із суспільними інтересами. Очевидно, що створити ідеальну систему взагалі навряд чи комусь коли-небудь вдасться. Ступінь наближеності до неї визначається рівнем розвитку демократії, наявністю у суспільстві механізмів стримування і противаг, професійним рівнем фінансового апарату. Тож одним із найважливіших чинників удосконалення бюджетного менеджменту є розвиток демократичних устоїв суспільства.

Сучасна західна наука про бюджет і бюджетний менеджмент має одночасно і позитивний, і нормативний характер. Тобто нарівні із пізнанням існуючих реалій, яке ґрунтується на реальних фактах, ураховуються й відповідні вимоги до дійсності, виходячи з наукових чи професійних міркувань, суспільних настроїв, індивідуальних мотивацій, а також передбачаються зміни, котрі можна реалізувати через волевиявлення електорату та демократичні процедури приймання бюджетних рішень. Якщо позитивний аналіз задовольняється тими знаннями, які дають можливість краще пристосуватися до реальних обставин, то нормативна наука закликає до змін дійсності з метою усунення її негативних проявів чи досягнення бажаних результатів.

Автори були сповнені бажання написати як корисний для студентської молоді — неофітів фінансової науки — підручник, так і повчальну книгу для досвідчених фахівців. Наскільки це вдалося, судитиме наш читач. Підручник торкається злободенних питань і проливає світло на прийдешні проблеми. Перед нами — потрібне для багатьох зосередження усталених теоретичних положень, прагматичних знань, а також актуальних ідей та концепцій, що витають у розумних головах не тільки в Україні. Тим самим підручник може виконати роль каталізатора щодо переосмислення застарілих поглядів на бюджет і бюджетний менеджмент, сприяти утвердженню нового фінансового світогляду, формуванню нових продуктивних підходів до бюджетної роботи. А це, у свою чергу, відповідає меті підвищення ролі бюджету і бюджетного менеджменту в економічному зростанні. Використання багатого світового досвіду служитиме вдосконаленню підготовки економістів, озброєних сучасними знаннями з теорії і практики управління державними фінансами.

В. Федосов

ПРЕДМЕТ І ЗАВДАННЯ КУРСУ

1. Бюджетний процес як предмет бюджетного менеджменту

У фінансовій системі кожної країни одне з провідних місць належить бюджету держави. На відміну від інших сфер і ланок він охоплює все суспільство, кожну юридичну та фізичну особу. У бюджеті переплітається величезна гама інтересів та суперечностей. За ступенем свого впливу — це основний фінансовий інститут. З одного боку, бюджет є фінансовою базою для реалізації державою своїх функцій, а з іншого — інструментом впливу на різні сторони суспільно-економічного життя. Це настільки важлива ланка фінансів, що уявити собі державу без бюджету просто неможливо.

Стан бюджету, рівень його впливу на суспільство, характер і результати цього впливу залежать від двох основних чинників — бюджетної моделі та налагодженості бюджетного процесу. Визначальним чинником при цьому є побудова бюджетної моделі. Неправильна бюджетна модель або така модель, що не відповідає конкретним історичним чи соціально-економічним умовам, веде як до підриву фінансової бази держави, так і до істотного зменшення бюджетного впливу. Найкраща організація бюджетного процесу за таких умов не може забезпечити належної ролі бюджету. Однак це не означає, що організація бюджетного процесу є другорядним явищем. Вона вторинна відносно бюджетної моделі, але зовсім не пасивна. Чітко налагоджений бюджетний процес може деякий час утримувати хитку бюджетну модель. Це потребує значних зусиль, але у цілому можливо. Водночас погана організація бюджетного процесу може призвести до того, що навіть найкраща бюджетна модель буде неефективною.

Поєднання двох негативних чинників — недієздатної бюджетної моделі і дезорганізованого бюджетного процесу — неминуче спричинює фінансову кризу в державі. За таких умов першочерговим стає завдання вдосконалення організації бюджетного процесу. Звісна річ, обов'язковою є і зміна, або перебудова, бюджетної моделі. Але вона потребує певного часу, і в цей період бюджет теж має повністю виконувати свої функції. Отже, організація бюджетного процесу, який охоплює складання, розгляд, затвердження та виконання бюджету і затвердження звіту про його виконання, має дуже важливе значення. Управління бюджетом тільки тоді ефективне, коли воно спирається на чітко організовану систему бюджетного процесу.

Об'єктом бюджетного менеджменту як системи управління є основний централізований державний фонд грошових коштів —

бюджет держави. Оскільки розгалуженість і величина цього фонду досить значні (у ньому централізується в різних країнах від 30 до 60 % валового внутрішнього продукту — ВВП), то й система управління ним має відповідати найвищим вимогам менеджменту. Сьогодні ні особливий талант та інтуїція керівників і службовців фінансових установ, ні їх відданість справі і працьовитість, ні будь-які методи стимулювання їхньої праці не в змозі забезпечити надійність бюджетного процесу без необхідних знань і навичок у сфері як генерального, так і галузевого менеджменту.

Генеральний менеджмент формує загальні знання з організації та методів управління, що стосуються будь-якого об'єкта чи системи, у тому числі й бюджету. Він вивчається в дисципліні «Менеджмент» і дає базові знання з питань управлінської діяльності. Водночас кожна система чи об'єкт мають свої специфічні характеристики й особливості, вивчення яких потребує особливих підходів і методів, деталізації загальних вимог і положень, що й зумовило виокремлення галузевих напрямів менеджменту. Одним із них і є бюджетний менеджмент.

Предметом бюджетного менеджменту як *навчальної дисципліни* є *бюджетний процес та управління ним*. Бюджетний процес характеризує і відображає систему управління бюджетом, яка, у свою чергу, включає органи управління бюджетом і структуру та методологію бюджетної діяльності.

Склад **органів управління бюджетом**, зважаючи на його роль, досить розгалужений. Виділяються три групи. *Першу* утворюють органи *законодавчої* та *виконавчої влади*. Оскільки бюджет як основний фінансовий план держави затверджується у вигляді закону, то Верховна Рада є провідним органом в управлінні бюджетом. Органи виконавчої влади забезпечують підготовку проекту бюджету і його виконання.

Другу групу складають органи *оперативного управління бюджетом* і *бюджетного контролю*. До них належать Міністерство фінансів та спеціалізовані органи — Державна контрольно-ревізійна служба, Державне казначейство, Державна податкова адміністрація і Рахункова палата.

Міністерство фінансів має більш загальні функції — воно розробляє проект бюджету і забезпечує його виконання. На інші органи покладаються більш вузькі і деталізовані функції. ***Державна податкова адміністрація*** контролює дотримання платниками податків та обов'язкових платежів податкового законодавства, повноту, правильність та своєчасність розрахунків з бюджетом. При цьому хід виконання дохідної частини бюджету контролює Міністерство фінансів і місцеві фінансові органи.

Державна контрольно-ревізійна служба здійснює контроль за цільовим, раціональним і правильним використанням бюджетних асигнувань. Її функції дещо виходять за межі бюджету, оскільки вона також контролює фінансову діяльність підприємств державного сектору. ***Державне казначейство*** здійснює касове виконання Державного і місцевих бюджетів, тобто забезпечує прийняття доходів та фінансування видатків. Якщо податкова адміністрація і контрольно-ревізійна служба в Україні сформувалися на базі відповідних підрозділів Міністерства фінансів, то казначейство — це нова структура касового виконання бюджету. ***Рахункова палата*** являє собою орган позавідомчого контролю за бюджетним процесом.

Третя група — це органи, які, виконуючи покладені на них функції, безпосередньо пов'язані з бюджетом. Одні з них беруть участь у формуванні доходів з наданням їм права нараховувати і стягувати певні платежі та штрафні санкції. До них належать: Державна митна служба та її підрозділи, що стягують мито і перераховують його в бюджет, накладають штрафи за порушення митних правил; органи Міністерства внутрішніх справ, що стягують державне мито і різні штрафи; органи Міністерства юстиції і нотаріальні контори, що стягують чи нараховують державне мито; різного роду державні природоохоронні органи та інспекції, що стягують штрафи за порушення екологічного законодавства, правил полювання та рибальства, користування водними, лісовими та іншими природними ресурсами; органи державної інспекції з контролю за цінами в частині нарахування та стягнення штрафних санкцій за порушення законодавства у сфері ціноутворення та ін. До третьої групи органів управління бюджетним процесом у частині фінансування видатків належать різні управлінські структури, насамперед галузеві міністерства і відомства, які виконують функції головних розпорядників коштів, тобто здійснюють безпосереднє фінансування видатків і фінансування за рахунок бюджету підвідомчих підприємств, організацій, установ та інших структур.

У підручнику основна увага приділена органам, що належать до другої групи. Органи третьої групи виконують щодо бюджету другорядні функції. Їхня діяльність у сфері бюджетного процесу ґрунтується на делегуванні їм певних повноважень органами оперативного управління і буде охарактеризована при розгляді конкретних питань.

Структура бюджетного процесу містить три складові: бюджетне планування, виконання бюджету та складання і затвердження звіту про його виконання. Бюджетне планування охоплює складання проекту бюджету, його розгляд та затвердження.

Бюджетне планування є стрижневою основою бюджетного процесу. Бюджет затверджується органами законодавчої і місцевої представницької влади. Який бюджет затверджений, такий і виконується. Певні корективи в процесі виконання можуть бути внесені, однак аксіомою є те, що коли затверджено необґрунтований, недоцільний і неефективний бюджет, то за умови найкращого його виконання він не стане кращим — усі його негативні сторони залишаться. Тому всі проблеми бюджету мають вирішуватись у процесі бюджетного планування. Саме тому в кожній країні йому приділяється величезна увага з боку всього суспільства. Це виявляється у висвітленні його в пресі, його доступності кожному громадянинові, всебічному обговоренні в органах законодавчої влади, прискіпливому вивченні в різних комісіях, в експертизі фахівців та ін.

Рівень бюджетного планування залежить від багатьох чинників. *По-перше*, він визначається чіткістю формулювання цілей і завдань, які вирішує та чи інша країна. Не може бути просто доброго чи поганого бюджету. Його якість визначається саме тим, як він забезпечує реалізацію поставленої мети. Один і той самий варіант бюджету може бути по-різному оцінений з позицій різних цілей і завдань. Нечіткість їх формулювання або взагалі відсутність веде до невизначеності бюджету, неможливості його оцінки. З позицій бюджетного менеджменту така ситуація є неприпустимою, бо неможливо раціонально управляти бюджетним процесом, не знаючи, чого треба досягти. Формулювання цілей і завдань — класична вимога менеджменту, його визначальна основа.

По-друге, рівень бюджетного планування залежить від достовірності інформації, яка використовується при розрахунках проекту бюджету. Можливі два варіанти збору цієї інформації. Перший — отримання планових показників від різних міністерств і відомств, підприємств і організацій. Але для цього потрібне законодавче регламентування режиму надання інформації, який не порушував би комерційної таємниці. Також слід передбачити вірогідність подання недостовірної інформації як через її приховування, так і зважаючи на відомчі інтереси. Тобто такий варіант, який можливий в умовах адміністративної економіки, потребує постійного контролю вхідної інформації. Другий варіант полягає в накопиченні й обробленні відповідної інформації безпосередньо органами оперативного управління бюджетом. Цей варіант теж досить складний щодо реалізації, адже інформація збирається тільки за фактичними звітними даними. Спрогнозувати планові показники дуже важко, але потрібно і можливо.

По-третє, рівень бюджетного планування залежить від його методології. Сучасна світова фінансова наука розробила безліч статистичних і економіко-математичних методів прогнозування і планування, які поки що не застосовуються в Україні. Склалася взагалі досить парадоксальна ситуація — у спадщину від планової економіки ми дістали досить низький рівень методології планування, у тому числі й бюджетного.

Існують три методи планування показників бюджету: метод прямого розрахунку, нормативний і аналітичний. Метод ***прямого рахунку*** передбачає обчислення показників бюджету виходячи з реальних потреб і показників за окремими статтями доходів і видатків по кожному підприємству, організації, установі, громадянинові. Він досить громіздкий і трудомісткий, оскільки передбачає максимальну деталізацію розрахунків, але водночас він і найточніший. ***Нормативний*** метод ґрунтується на використанні норм і нормативів, установлених як для детальних, так і узагальнених показників. ***Аналітичний*** метод, що передбачає обчислення планових показників на основі з'ясування впливу на них різних чинників, зводиться до моделювання бюджетних показників. При плануванні видатків може також використовуватись ***програмно-цільовий*** метод.

Бюджетне планування в цілому як складання фінансового плану ґрунтується на ***балансовому*** методі. Бюджет не може бути незбалансованим. Дефіцит бюджету аж ніяк не означає його незбалансованості, оскільки встановлюються джерела фінансування цього дефіциту, якими є державні позики чи емісія грошей. При цьому вибір стратегії збалансування бюджету є надзвичайно важливим елементом бюджетного менеджменту.

Можливі три варіанти збалансування бюджету у разі нестачі коштів. Перші два — скорочення видатків або збільшення податкових чи неподаткових надходжень — пов'язані із недопущенням дефіциту, третій полягає у встановленні джерел покриття дефіциту бюджету. Кожний із варіантів передбачає безліч варіацій і може використовуватись як окремо, так і в комплексі з іншими. При цьому дуже важливо, якій фінансовій стратегії віддається перевага — «податковим» чи «позичковим» фінансам.

Отже, можна зробити висновок, що бюджетний процес як предмет бюджетного менеджменту є досить складним і багатоплановим явищем. За показною, на перший погляд, простотою стоїть дуже копітка робота, яка вимагає не тільки певних знань і навичок, а й широти кругозору, вміння швидко і правильно реагувати на всі зміни в суспільстві й економіці, тобто потребує дуже високої кваліфікації від магістрів державного управління. Бюджетний процес — серцевина всієї системи державного

регулювання ринкових відносин, і від того, як він налагоджений, багато в чому залежить рівень розвитку країни.

2. Складові бюджетного менеджменту

Кожна система управління, в тому числі й управління бюджетом, складається з двох взаємозв'язаних частин — об'єкта і суб'єкта управління. На якості управління однаково відбивається знання як об'єкта, тобто *керованої системи*, так і суб'єкта, або *керуючої системи*. Але певна підпорядкованість між ними існує. Визначальним є все-таки знання об'єкта управління, адже без цього процес управління просто неможливий. Тому і засвоєння бюджетного менеджменту починається з вивчення сутності та структури бюджету держави.

Бюджет як **об'єкт управління** є дуже складним і різнопланови м явищем, котре потребує глибокого і всебічного вивчення. Він має різні прояви, а саме: за економічною сутністю бюджет являє собою економічну категорію, що відображає певні відносини у суспільстві; за формою прояву — це основний фінансовий план, котрий затверджується в законодавчій формі, а тому є правовою категорією; за матеріальним змістом — це централізований фонд грошових коштів держави, що забезпечує їй базу для виконання встановлених функцій. Усі ці прояви бюджету взаємозв'язані. Неможливо добре розумітися на бюджеті, знаючи, навіть досконало, лише одну його сторону, — необхідно мати комплексне уявлення.

Структура бюджету розглядається за двома напрямами. По-перше, відповідно до вертикальної ієрархії органів державної влади й управління. На кожному з рівнів складається, затверджується і виконується окремий бюджет. Така побудова бюджету характеризується поняттями «бюджетний устрій» і «бюджетна система». По-друге, структура бюджету характеризується складом і співвідношенням його доходів і видатків. Оскільки бюджет як економічна категорія стосується всіх юридичних і фізичних осіб, то структура доходів і видатків бюджету є не просто їх арифметичним співвідношенням, а характеристикою збалансованості та врівноваженості інтересів у суспільстві. Саме з цих позицій необхідне детальне вивчення структури бюджету.

Система управління бюджетом, як зазначалося, складається з двох елементів — сукупності органів управління та етапів і методів управлінської діяльності у бюджетному процесі. Охарактеризуємо з цих позицій складові бюджетного менеджменту. Вони

визначаються загальними функціями управлінської діяльності. Наука про управління виділяє такі основні функції менеджменту: стратегічне планування, планування реалізації стратегії, організація виконання розроблених планів, облік і контроль. Виходячи з цих функцій та зі структури бюджетного процесу як предмета бюджетного менеджменту, можна виділити такі *складові бюджетного менеджменту*, що розглядаються в даному підручнику: управління бюджетним процесом, яке включає бюджетне планування та організацію виконання бюджету; облік виконання бюджету; контроль за виконанням бюджету.

Зауважимо, що основна і визначальна функція менеджменту— стратегічне планування — в Україні сьогодні практично сповна не реалізується. Були спроби розроблення окремих стратегічних документів, наприклад бюджетної концепції, але вони не мали логічного завершення. Не тільки стратегія бюджетного планування, а й загальна економічна доктрина в Україні в завершеному вигляді не існує, що і було однією з причин тривалої фінансової кризи.

Реалізація функції *стратегічного планування* покладається на органи законодавчої влади. У бюджетному процесі вона здійснюється через направлення в органи виконавчої влади бюджетної резолюції на наступний рік. Функції *планування реалізації стратегії* (поточне бюджетне планування) та *організації виконання розроблених планів* (виконання бюджету) покладаються на органи виконавчої влади й оперативного управління бюджетом і виконуються ними в межах бюджетного процесу.

Облік і контроль виконання бюджету не є безпосередніми складовими бюджетного процесу. Їх роль у виконанні затвердженого бюджету обумовлена необхідністю постійного моніторингу використання централізованих грошових коштів.

Роль обліку виконання бюджету в бюджетному менеджменті визначається місцем обліку в системі управління. Сутність управлінської діяльності полягає в прийнятті своєчасних і правильних рішень з питань планування і виконання бюджету. У свою чергу, прийняття таких рішень ґрунтується на аналізі відповідної інформації, що характеризує стан об'єкта управління — бюджету — на певну дату чи за певний період.

Завдання обліку — забезпечувати систему управління необхідною інформацією. При цьому обов'язковими є такі вимоги до обліку: *повнота*, *достовірність*, *своєчасність*. Повнота означає, що облік ведеться за всіма показниками і параметрами, які характеризують стан бюджету. Достовірність показує, що облікові й звітні дані відповідають реальній дійсності. Своєчасність характеризує наявність необхідної інформації саме в період прийняття

відповідних рішень. Без повноти інформації не може бути впевненості у правильності відповідних рішень щодо бюджетного планування та виконання бюджету. Недостовірність інформації спричинює прийняття неправильних рішень. Чим менш точна інформація, тим більш вірогідним є неправильне рішення. І нарешті, найповніша і найдостовірніша інформація стає непотрібною, якщо вона отримана із запізненням, тобто після прийняття відповідного рішення. Отже, облік виконання бюджету є тією забезпечуючою системою, на якій базується бюджетний процес.

Безперечно, правильність у прийнятті рішень залежить і від кваліфікації бюджетних менеджерів, і від методології бюджетної роботи, яка вивчається в даній навчальній дисципліні. Однак визначальною основою в управлінні бюджетом є саме інформація, оскільки найкращі знання не допоможуть, якщо інформаційне забезпечення не відповідає встановленим вимогам.

Контроль за виконанням бюджету є одним з основних напрямів фінансового контролю. Обсяг грошових коштів, що централізуються в бюджеті, та розгалуженість бюджетних взаємовідносин у суспільстві ставлять питання контролю за виконанням бюджету в ряд першочергових завдань. Цей контроль здійснюють органи державної влади й управління, а також спеціалізовані служби фінансового контролю — Рахункова палата, Державна податкова адміністрація, Державна контрольно-ревізійна служба. У розвинених країнах такий контроль здійснюється і безпосередньо громадянами як у прямій формі, так і в опосередкованій. Пряма форма виявляється в тому, що проект бюджету і дані про його виконання є доступними на всіх рівнях кожному громадянинові, тобто він може ознайомитися з ними будь-коли. Опосередкована форма пов'язана з виборами представників влади. За наявності якихось порушень у бюджетному процесі шансів на переобрання практично не залишається. Тобто контроль забезпечується насамперед гласністю і відкритістю бюджетного процесу, що, у свою чергу, впливає і на контролюючі органи. Адже в таких умовах і їхня діяльність стає відкритою, а результати можуть бути перевірені.

3. Завдання вивчення дисципліни

Навчальна дисципліна «Бюджетний менеджмент» є центральною профілюючою у підготовці магістрів державного управління за програмою «Управління державними фінансами». Магістр державного управління — це спеціаліст вищої кваліфікації, який

має приймати рішення з важливих питань фінансової політики. Кваліфікаційні вимоги до нього дуже високі. Забезпечити реалізацію цих вимог і відповідний рівень фахових знань можливо лише на основі поглибленого вивчення бюджетного менеджменту.

Завдання вивчення дисципліни обумовлені її місцем у навчальному процесі і значенням у формуванні фахівця. Вони полягають в оволодінні всіма складовими бюджетного менеджменту. Передусім магістр державного управління повинен досконало знати побудову бюджету і бюджетної системи, склад та структуру доходів і видатків бюджету, їх розмежування між окремими ланками бюджетної системи. Велике значення має вивчення системи взаємовідносин між бюджетами, конкретних їхніх форм. Магістр повинен уміти здійснювати різного роду розрахунки між бюджетами з відповідним їх обґрунтуванням.

Основне завдання дисципліни — оволодіння навичками і методами управління бюджетним процесом. Магістр повинен уміти збирати, систематизувати й аналізувати інформацію, яка необхідна для складання проекту бюджету та характеризує стан його виконання. Для цього він мусить вільно орієнтуватись у системі обліку виконання бюджету і в бюджетній звітності, ґрунтовно знати процедуру складання проекту бюджету та взаємовідносини між різними органами влади й управління в цьому процесі. Головне ж— магістр повинен вільно володіти методами бюджетного планування, вміти здійснювати багатоваріантні розрахунки як з окремих статей, так і з бюджету в цілому. Причому будь-яку зазначену роботу він повинен уміти виконувати на комп'ютері із застосуванням методів економіко-математичного моделювання бюджету та бюджетного процесу.

Важливим завданням є вивчення способів балансування бюджету. Необхідно знати допустимі межі бюджетного дефіциту, його причини та наслідки, джерела покриття. Головне при цьому— набути знань і вмінь з питань управління бюджетним дефіцитом і державним боргом.

Магістр державного управління — це державний службовець, який має значні повноваження і несе велику відповідальність. Усфері державних фінансів він повинен забезпечувати збереження та ефективне використання централізованих грошових коштів. У зв'язку з цим він мусить володіти всіма формами, видами і методами фінансового контролю, його завдання — не тільки і не стільки знайти порушення фінансового законодавства, скільки забезпечити раціональну фінансову діяльність держави і суб'єктів господарювання на основі чинного законодавства.

Отже, завдання вивчення дисципліни «Бюджетний менеджмент» досить складні і важливі. Тут, по суті, немає основних і другорядних питань. Усі розділи, всі теми, всі питання є необхідними. Тільки комплексне їх вивчення дає можливість сформувати необхідний рівень знань.

Частина 1

СУТНІСТЬ І СТРУКТУРА БЮДЖЕТУ ДЕРЖАВИ

Розділ 1. **Сутність і роль бюджету**

Розділ 2. **Структура бюджету**

Розділ 3. **Бюджетний устрій і бюджетна система України**

Розділ 1

СУТНІСТЬ І РОЛЬ БЮДЖЕТУ

1.1. Бюджет як економічна категорія

У вивченні бюджету велике значення має характеристика його як економічної категорії. Бюджет є основною ланкою державних фінансів і важливою складовою фінансової системи в цілому. Державні фінанси виражають сукупність економічних відносин у грошовій формі з приводу розподілу і перерозподілу вартості валового внутрішнього продукту з метою фінансового забезпечення реалізації функцій держави. Суб'єктами цих відносин є юридичні й фізичні особи та держава, об'єктом — ВВП. За певних умов об'єктом фінансових відносин може бути національне багатство, виражене у вартості накопичених у суспільстві матеріальних благ та природних ресурсів.

Бюджет держави як відособлена ланка фінансової системи відображає ту частину розподільних відносин, яка пов'язана із формуванням і використанням основного централізованого фонду грошових коштів. Характерними ознаками цих відносин є те, що вони, по-перше, відбивають двосторонні відносини держави з юридичними та фізичними особами; по-друге, регламентуються державою в законодавчій формі; по-третє, пов'язані зі створенням фінансової бази для забезпечення виконання державою її функцій — управлінської, оборонної, економічної та соціальної; по-четверте, характеризують перерозподіл доходів і коштів між галузями, регіонами, соціальними верствами населення; по-п'яте, спрямовані на реалізацію основних завдань економічного і соціального розвитку країни. Отже, ***бюджет держави*** *являє собою сукупність законодавчо регламентованих відносин між державою і юридичними та фізичними особами з приводу розподілу й перерозподілу ВВП, а за певних умов — і національного багатства з метою формування і використання централізованого фонду грошових коштів, призначеного для забезпечення виконання державою її функцій*.

Бюджет відображає участь держави у розподільних відносинах. На чому ж базуються її права у розподілі ВВП? Права підприємців та робітників і службовців підприємств, як відомо, ґрунтуються на їхніх правах власності відповідно на засоби виробництва та на робочу силу. Вони є суб'єктами фінансових

відносин у суспільстві як безпосередні виробники. Їхніми зусиллями, їхньою працею створюється ВВП. У процесі розподільних відносин кожний отримує свою частку: підприємці — прибуток, робітники і службовці — заробітну плату. Ці результати розподілу відбивають відносини і права власності. Кожний отримує згідно з тим, що він заробив і що йому належить.

Пропорції між прибутком і заробітною платою регулюються як ринковими відносинами, так і в законодавчому порядку. Ринковий механізм збалансування пропорцій між прибутком і заробітною платою є саморегульованою системою, що ґрунтується на балансі інтересів і суперечностей. З одного боку, кожний із суб'єктів прагне отримати якомога більшу частку. Однак існують певні обмеження, які, з іншого боку, стримують ці прагнення. Так, підприємці обмежені в зростанні прибутку за рахунок зменшення заробітної плати, адже для отримання прибутку необхідно реалізувати вироблену продукцію. Швидка реалізація забезпечується за високої платоспроможності населення, що, у свою чергу, визначається рівнем його доходів, насамперед заробітної плати. Аналогічно робітники і службовці не можуть безперервно домагатись підвищення заробітної плати за рахунок зменшення прибутку, бо це підриватиме фінансову базу підприємств, а відтак і перспективи зростання заробітної плати. Правове регулювання пропорцій між заробітною платою і прибутком забезпечується законодавчими актами у сфері оплати праці і регламентування прибутку. Як правило, у більшості країн установлюється мінімальний рівень оплати праці. Рівень прибутку не нормується, але він може регулюватись економічними методами, наприклад податком на надприбуток.

Права держави у розподілі ВВП ґрунтуються на двох чинниках. По-перше, на виконанні нею суспільних функцій. Держава централізує частину коштів не заради централізації як такої, а для фінансового забезпечення своєї діяльності. Податки та інші форми централізації доходів є нічим іншим, як платою суспільства, тобто юридичних та фізичних осіб, за виконання державою її функцій. По-друге, держава може брати участь у розподілі ВВП і як один із суб'єктів його створення, будучи власником засобів виробництва в межах державного сектору. Тоді на неї поширюються всі права власника, у тому числі і право на одержання доходу від підприємницької діяльності.

Участь держави у розподілі ВВП залежить від моделі фінансових відносин у суспільстві. В основі побудови цієї моделі лежать саме роль і місце в ній бюджету. Моделі фінансових відносин у суспільстві розрізняються за двома ознаками: 1) за

послідовністю розподілу ВВП та умовами формування бюджету і 2) за рівнем централізації ВВП (ВНП) у бюджеті.

За послідовністю розподілу ВВП розрізняють моделі ринкової та адміністративної економіки.

У більшості країн світу в розподілі ВВП домінує модель ринкової економіки, яка пройшла значний історичний шлях розвитку. Сутність її дуже проста і логічна: спочатку переважна частина вартості створеного ВВП розподіляється між тими, хто зайнятий у його створенні. Це, як було показано раніше, власники засобів виробництва, що отримують прибуток, і робітники та службовці, яким виплачується заробітна плата.

Держава отримує свої доходи і формує бюджет в основному у процесі перерозподілу національного доходу. До державних підприємств держава, як правило, застосовує ті самі податкові методи централізації доходів, оскільки вони функціонують у ринковому середовищі й організовують свою фінансову діяльність на загальноприйнятих засадах. Така модель є відкритою і зрозумілою. По-перше, досить точно через рівень доходів вона відображає внесок кожної юридичної і фізичної особи у створення ВВП. При цьому рівень доходів в умовах ринку є основним критерієм їх діяльності. По-друге, достовірно визначається рівень оподаткування. Тобто кожний суб'єкт знає, скільки він заробляє і скільки сплачує податків. За таких умов держава може підвищити рівень оподаткування тільки гласно і відкрито. По-третє, в цій моделі чітко видно, що держава практично нічого сама не створює, а тільки перерозподіляє створене. Зауважимо, що сказане аж ніяк не є критичною оцінкою ролі держави. У неї досить своїх дуже важливих функцій. Це відображення реалій. Навіть у межах державного сектору держава скоріше виступає організатором виробництва, ніж підприємцем.

Сутність фінансової моделі адміністративної економіки, яка застосовувалась у СРСР та інших соціалістичних країнах, полягає в тому, що переважна частина національного доходу відразу ж централізувалась у бюджеті. Держава як монопольний власник засобів виробництва з самого початку виключала цю частину із розподільних відносин. Вона ж установлювала через нормування оплати праці і планове ціноутворення пропорції між заробітною платою і грошовими нагромадженнями, які включали прибуток підприємств — децентралізований чистий дохід — і податок з обороту — централізований чистий дохід. При цьому, на відміну від ринкової економіки, де в складі ВВП переважає частка заробітної плати, в адміністративній економіці частка грошових на-

громаджень була основною. Фактично пропорції розподілу за цими двома моделями є прямо протилежними.

Порівняльний аналіз двох моделей свідчить про те, що основна відмінність між ними полягає у відображенні фінансових реалій у суспільстві. Модель ринкової економіки дає змогу за допомогою показника доходів юридичних та фізичних осіб реально оцінити результати їхньої діяльності. Модель адміністративної економіки створювала систему кривих дзеркал, оскільки доходи юридичних і фізичних осіб відображали тільки те, що їм залишила держава. Звідси постає проблема стимулів до праці та раціонального господарювання. В умовах соціалізму цих стимулів, скільки їх не шукали, знайти так і не змогли. І це закономірно, бо неможливо знайти те, чого немає, що не закладено в модель.

Слід зазначити, що будь-яка схема тієї чи іншої моделі є узагальненою. Безперечно, і в моделі ринкової економіки є елементи первинного вилучення доходів, насамперед через систему непрямих податків. Будь-який механізм потребує відповідних інструментів. Інструментами первинного розподілу доходів на користь держави є саме непрямі податки. І хоча соціалістична фінансова наука не визнавала існування в СРСР непрямих податків, насправді основні доходи бюджету (податок з обороту і платежі з прибутку) були нічим іншим, як одним із видів непрямого оподаткування — фіскальною монополією. Одночасно підкреслювалось, що переважна частина доходів бюджету формувалась саме в процесі первинного розподілу національного доходу, що, по суті, було визнанням непрямого оподаткування.

У моделі адміністративної економіки теж є елементи перерозподілу. Але це перерозподіл не всієї суми доходів, а тільки їх залишку після первинного вилучення доходів. Отже, відмінність між моделями полягає в різних, прямо протилежних пропорціях первинного розподілу і перерозподілу на користь держави доходів юридичних і фізичних осіб. Тобто з позицій послідовності розподільних відносин проблема полягає не в тому, скільки забирає держава, а коли і як вона це робить і як це впливає на систему економічних інтересів у суспільстві.

За ознакою рівня централізації національного доходу в бюджеті різні варіанти можливі лише в межах моделі ринкової економіки. У фінансових моделях окремих країн у рамках планової економіки відмінності не були суттєвими, а стосувалися лише історичного аспекту. Так, у СРСР спостерігалось поступове досить плавне зростання частки централізації національного доходу в бюджеті— від рівня 40% у 60-ті роки до 75% напередодні розпаду СРСР.

На підставі аналізу рівня централізації національного продукту у бюджетах різних розвинених країн умовно можна виділити три основні моделі: *американську*, *західноєвропейську* та *скандинавську*. Відмінність між цими моделями полягає у рівні фінансового забезпечення держави, що, у свою чергу, визначається характером виконання державою її функцій.

В усіх країнах бюджет сповна забезпечує функції управління. Безперечно, є відмінності у побудові державного апарату влади й управління, у структурі його органів, у чисельності зайнятих у ньому працівників. Однак що стосується частки видатків на державне управління у складі ВВП, то істотних відмінностей між країнами не існує, тобто вони не впливають на побудову фінансової моделі суспільства.

Забезпечення виконання державою другої історичної функції— оборони — має більші відмінності. Є деякі країни, які практично відмовляються від воєнних видатків, і є країни, що мають досить потужний воєнний потенціал. Але більшість виходить із принципу мінімальної достатності. При цьому кожна країна має своє розуміння цієї достатності. Однак відмінності у підході до видатків на оборону не є визначальними у побудові фінансової моделі, хоча і впливають на неї.

Фінансове забезпечення економічної функції держави нині досягається в основному через фінансове регулювання. Застосування державного субсидіювання досить обмежене. Отже, державне втручання в економіку не пов'язане з централізацією для цього значних коштів у бюджеті, а тому виконання державою економічної функції теж суттєво не впливає на побудову фінансової моделі суспільства.

Таким чином, залишається єдина функція — соціальна, яка визначає характер фінансової моделі. Це справді так, оскільки підхід до її фінансового забезпечення різний. По-перше, за сферою дії — усі основні ланки соціальної сфери (освіта, охорона здоров'я, культура) чи тільки окремі охоплюються державним фінансовим забезпеченням? По-друге, в який спосіб і в яких межах вони забезпечуються державою? Тут підходи у кожної країни свої, що свідчить про індивідуальність фінансових моделей. Однак усе-таки певні закономірності є, що і дає підстави виділити вказані вище три варіанти фінансової моделі суспільства.

Американська модель, яка ґрунтується на максимальному рівні самозабезпечення і самофінансування, характеризується незначним рівнем бюджетної централізації національного продукту (25—30%). При цьому забезпечення виконання державою функції оборони обумовлене воєнною доктриною, яка спирається на

провідну роль США у світі. Це могутня у воєнній сфері держава, яка багато коштів витрачає на воєнні цілі. Для виконання економічної та соціальної функцій кошти теж централізуються, але за принципом мінімальності. Тобто фінансове втручання в економіку зводиться до того рівня, без якого просто не обійтись. У соціальній сфері розрахунок ведеться виходячи із необхідності забезпечення тільки тих верств населення, які не можуть обходитися без державної фінансової допомоги. Оскільки частка такого населення незначна, то і потреба у фінансуванні соціальних програм мінімальна. Отже, американська модель забезпечує максимальне фінансове стимулювання. З одного боку, вона дає можливість заробляти, з іншого — вимагає цього. Кожний член суспільства, кожне підприємство мають спиратись тільки на власні сили. Фінансова модель не дає вмерти з голоду представникам соціального дна суспільства, але й прожити пристойно без власних доходів неможливо. Це досить жорстка модель, однак водночас і високоефективна. Вона ґрунтується, по суті, на примусовій фінансовій стимуляції.

Протилежністю американській є ***скандинавська модель***. Для неї характерною є розгалужена державна соціальна сфера, що потребує відповідного рівня централізації ВВП у бюджеті — до 60%. Вона забезпечує належний рівень державних соціальних послуг для всього населення, хоча водночас для можливості вибору та для конкуренції існує і приватний сектор. Ця модель характеризується як високим рівнем доходів населення, так і високим рівнем їх оподаткування. Вона створює клімат упевненості і соціальної врівноваженості, оскільки не така жорстка, як американська. Але вона можлива лише за умов високого рівня доходів громадян (після сплати високих податків має залишитись достатньо доходів для індивідуального споживання) та належної культури і свідомості народу, відповідного ставлення до праці, поваги до державного сектору. Якщо таких передумов немає, то модель, що заснована на подібному рівні централізації і відповідній побудові соціальної сфери, не може бути ефективною і веде до розвалу економіки, як це сталося на теренах колишнього СРСР.

Західноєвропейська модель характеризується поміркованим рівнем централізації ВВП у бюджеті — 35—45%. Такою ж поміркованою вона є й у сферах оподаткування та надання державою соціальних послуг, передусім у галузі освіти. Загальна середня та вища освіта в умовах західноєвропейської моделі є досить доступними. Це забезпечується відповідною державною політикою, яка має об'єктивні передумови, адже у сучасному світі тільки освічена нація має широкі перспективи економічного та соціального

розвитку. Однак, звичайно, це можливо в умовах багатої країни, яка має необхідні кошти. Тобто, відзначаючи певні переваги західноєвропейської моделі, слід пам'ятати про реальні можливості.

Вибір моделі фінансових відносин і побудови бюджету держави залежить від багатьох чинників. Головним є критерій впливу на суспільство, на стимули до праці та до ефективного господарювання. Різноманітність моделей визначається конкретними історичними традиціями, природними умовами, багатством країни, завданнями, що стоять у соціальній та економічній сферах, атакож психологією тієї чи іншої нації. Врешті-решт, кожний народ обирає ту економічну систему, ту фінансову модель, яка йому найбільше підходить і водночас дає відповідні результати.

Як система розподільних відносин, що характеризують рух вартості від одного суб'єкта до іншого, бюджет держави виражає певні фінансові протиріччя у суспільстві. Кожний суб'єкт хоче віддати до бюджету якомога менше, а отримати — якнайбільше. Це об'єктивне явище, притаманне і фінансам у цілому. Адже об'єкт фінансових відносин один — ВВП, а суб'єктів — троє: юридичні та фізичні особи і держава. Ці протиріччя обов'язково мають бути збалансованими, інакше підривається економічна база і порушується соціальний спокій у суспільстві. Тобто необхідно досягти оптимальних пропорцій розподілу ВВП через бюджет. Проблема полягає в тому, що науково встановлених пропорцій не існує. Ніхто у світі ще математично не обґрунтував критерії оптимальності, не довів, якими ж мають бути пропорції. При цьому кожна країна має свої індивідуальні особливості, які впливають на її фінансову модель.

За відсутності прямих і точних критеріїв оптимальності кожна країна використовує опосередковані показники, які дають змогу оцінити її фінансову модель і збалансувати суперечності. Як зазначалося раніше, основним критерієм ефективності є економічна і соціальна стабільність. Якщо економіка працює нормально, то значних суперечностей у ній загалом і у фінансовій моделі зокрема немає. Якщо відсутнє соціальне напруження у суспільстві, то це означає, що в цілому воно задоволене пропорціями розподілу. Такі критерії оцінювання відображаються й у досить точних економічних показниках — в обсязі ВВП (ВНП) на душу населення і темпах економічного зростання. Це саме ті показники, які є основними для оцінювання стану економіки кожної країни.

Обсяг національного продукту на душу населення характеризує ступінь розвитку країни, життєвий рівень її громадян. Як відносний показник, ВВП на душу населення показує, що́ підлягає розподілу в розрахунку на одного громадянина. Очевидно, що

чим більший він за обсягом, тим більше матеріальних благ одержить кожен суб'єкт, отже тим повніше будуть задоволені його потреби. При цьому між показником національного продукту на душу населення і фінансовою моделлю існує тісний взаємозв'язок. З одного боку, чим більший ВВП за обсягом, тим легше задовольнити потреби всіх суб'єктів, у тому числі й держави, тим легше реалізувати певну модель фінансових відносин. З іншого боку, правильно обрана модель формує ту систему розподільних відносин, яка стимулює зростання ВВП як у загальному обсязі, так і в розрахунку на одного члена суспільства. Що ж при цьому є первинним явищем? Очевидно, що вибір фінансової моделі. Вона має створити стимули до продуктивної діяльності. Якщо цього немає, то немає ні передумов для зростання ВВП, ні перспектив розвитку суспільства і створення відповідного обсягу національного багатства.

Саме проблема вибору фінансової моделі є найактуальнішою для України. На сьогодні, з одного боку, залишається певна пріоритетність формування бюджету, що в окремих випадках підриває фінансовий потенціал підприємницьких структур. З іншого боку, до цього часу чітко не визначена економічна доктрина держави і, відповідно, засади формування фінансової моделі.

Якщо показник ВВП (ВНП) на душу населення характеризує досягнутий рівень економічного розвитку і фінансового благополуччя, то темпи економічного зростання — динаміку фінансових відносин. Кожен із суб'єктів розподільних відносин, заінтересований не тільки в одержанні належної йому частки, а й у постійному зростанні маси доходів. Суперечності фінансових відносин значно пом'якшуються при досягненні стабільних темпів зростання ВВП. Адже психологічно передусім сприймається не сам по собі рівень доходу на душу населення і маса доходів кожного суб'єкта, а їх динаміка.

Постійне зростання доходів створює сприятливий клімат у суспільстві. Як відомо, будь-яке зменшення доходів і зниження життєвого рівня негативно сприймаються населенням незалежно від абсолютної величини доходів. Навіть у найбагатших країнах сповільнення темпів зростання доходів, не кажучи вже про їх падіння, викликає незадоволення. І навпаки, в бідних країнах сприятливою є ситуація зростання хоч і незначних доходів. Отже, сприймається насамперед динаміка. Саме тому таким важливим у фінансовому контексті є зростання ВВП.

Для бюджету зростання ВВП теж має дуже важливе значення. По-перше, при цьому за стабільних пропорцій розподілу зростають доходи держави, як і решти суб'єктів фінансових відносин.

По-друге, і це головне, стабільне зростання ВВП створює передумови для зменшення частки держави. Розглядаючи цю залежність, слід спинитися на факторах, які визначають рівень бюджетної централізації ВВП. Основним із них є обсяг і характер виконання державою її функцій.

Характерне явище новітньої історії — розвиток функцій держави, розширення сфери її фінансової діяльності. Закономірним наслідком цього є зростання рівня бюджетної централізації, що притаманне практично всім країнам. Якщо ж абстрагуватись від цієї динаміки і виходити із масштабів державної діяльності, то закономірним буде зменшення бюджетної централізації. Адже при стабілізації функцій держави відносно стабілізується і маса ресурсів, які потрібні для їх реалізації. В умовах, коли джерело цих ресурсів— ВВП — постійно зростає, з'являється можливість зменшувати рівень бюджетної централізації. Саме цей чинник обумовив тенденцію до поступового зниження рівня податкових ставок. Зростання ВВП вигідне всім суб'єктам, але найбільше зацікавлені в цьому юридичні та фізичні особи, адже у такому випадку їхні чисті доходи зростають як за рахунок підвищення загального рівня доходів, так і зниження рівня їх оподаткування.

У цілому бюджет держави як економічна категорія є дуже складним явищем, яке відіграє важливу роль у суспільстві. Він урівноважує фінансові інтереси суб'єктів розподільних відносин, забезпечує збалансований розвиток країни. Через бюджет фінансуються основні державні видатки. Велика роль бюджету виявляється й у ставленні до нього. В усіх країнах світу бюджетні відносини регулюються в законодавчому порядку, що дає підстави розглядати бюджет і як правову категорію.

1.2. Бюджет як основний фінансовий план держави

Правова характеристика бюджету пов'язана з розглядом його як фінансового плану, що являє собою розпис доходів і видатків основного централізованого фонду грошових коштів держави. Правове регламентування бюджету здійснюється у загальних рисах головним законом — Конституцією і деталізується у бюджетному законодавстві, яке охоплює три рівні. Перший — це законодавчий акт, що здійснює загальне регламентування бюджету і бюджетних відносин. До 2001р. в Україні таку роль виконував Закон «Про бюджетну систему України», а нині — «Бюджетний кодекс України». Він визначає засади формування бюджету і принципи побудови бюджетної системи, її склад, розмежування

доходів і видатків між бюджетами, регламентує бюджетний процес та міжбюджетні відносини. Другий — ухвалення законів, що регламентують окремі статті доходів і видатків. Стосовно формування доходів основним є Закон України «Про систему оподаткування» і закони, які регламентують стягнення окремих податків: «Про податок на додану вартість», «Про акцизний збір», «Про податок на прибуток підприємств» та ін. Податкове законодавство може бути систематизоване й у єдиному документі — податковому кодексі, проект якого розроблено і підготовлено до затвердження в Україні. Стосовно видатків таких прямих законів немає, але є закони, які визначають основи і пріоритети фінансування, наприклад Закон України «Про освіту». І нарешті, третій рівень — це щорічне прийняття закону про Державний бюджет і відповідних рішень місцевих органів влади про місцеві бюджети. Прийняття цих актів являє собою законодавче затвердження бюджету як основного фінансового плану.

Розглядаючи бюджет як фінансовий план, слід зазначити, що його вертикальна структура (за рівнями органів влади й управління) відповідає структурі бюджетного устрою. Оскільки зараз немає єдиного бюджету країни, то відсутній і відповідний єдиний фінансовий план. Зведений бюджет України як фінансовий план не затверджується, хоча в Бюджетному кодексі України і зазначено, що бюджетна система базується на принципі єдності. Зведений бюджет використовується як аналітико-статистичне узагальнення планових і фактичних показників. Він є довідковим документом, який показує суму ресурсів, що мобілізуються і перерозподіляються через бюджет, роль і місце бюджету в економічній системі.

З позиції фінансового плану бюджет держави розглядається як сукупність Державного бюджету України, Республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів. Державний бюджет України є фінансовим планом центральних органів влади й управління. Він відображає загальнодержавні потреби в грошових коштах, джерела їх формування, розподіл і перерозподіл. Саме Державний бюджет насамперед характеризує економічну й соціальну політику держави. Республіканський бюджет Автономної Республіки Крим та місцеві бюджети є фінансовими планами регіональних органів представницької та виконавчої влади і відображають їх фінансову діяльність.

Бюджет може складатись у вигляді одного чи кількох фінансових планів. Скажімо, в царській Росії свого часу існувало два бюджети — звичайний і надзвичайний, які різнилися ступенем відкритості (надзвичайний був закритим, і дані про нього не пуб-

лікувались). Нині в окремих країнах поділ бюджету відбувається за напрямами використання коштів — поточні й капітальні витрати. Відповідно створюються поточний бюджет та бюджет розвитку і розподіляються доходи між ними. Як правило, поточний бюджет забезпечується поточними, насамперед податковими, надходженнями і має бути збалансованим. Бюджет розвитку може бути дефіцитним. Джерелом покриття дефіциту є державні позики, у тому числі цільові. Такий поділ бюджету здійснювався в колишньому СРСР на початку 90-х років. На даний час в Україні бюджет поділяється на дві частини: загальний та спеціальний фонди. До загального фонду відносять кошти, що призначені для реалізації загальних функцій, а до спеціального — кошти, що мають конкретне призначення, у тому числі позабюджетні кошти бюджетних установ та організацій.

В Україні бюджет як фінансовий план певною мірою відрізняється від бюджету як економічної категорії, оскільки до складу Державного бюджету при затвердженні зараховувалися також фонди цільового призначення. Так, у різні роки до Державного бюджету входили Фонд для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, Державний інноваційний фонд, Державний фонд охорони навколишнього природного середовища, Державний фонд сприяння зайнятості населення, Фонд розвитку паливно-енергетичного комплексу, Фонд соціального захисту інвалідів та Державний дорожній фонд. До 1997 р. до Державного бюджету входив Пенсійний фонд. Частка цільових фондів у 1997 р. становила 21% загального обсягу доходів і 16% видатків зведеного бюджету України та близько третини Державного бюджету.

Зазначений підхід не є правомірним, хоча і має свої причини: у такий спосіб установлюється законодавче регулювання формування і використання вказаних фондів. У зв'язку з цим посилюється контроль за цільовим і раціональним використанням коштів. Однак зарахування цільових фондів до бюджету змінює структуру його доходів і видатків і не дає можливості точно проаналізувати фінансову політику держави. Нині у зв'язку з ліквідацією окремих фондів та виключенням фондів соціального страхування з бюджету питома вага цільових фондів у бюджеті істотно скоротилася — за підсумками 2002р. вона становить близько 2%.

Бюджет як фінансовий план характеризується складом доходів і видатків, які відбивають фінансову діяльність держави. Їх структуризація може мати офіційний і науковий характер. Офіційна *бюджетна класифікація*, що являє собою систематизоване

згрупування доходів і видатків та фінансування бюджету, затверджується відповідними уповноваженими органами. В її основу кладуться ті ознаки, що мають визначальну роль у бюджетному процесі. Наукова класифікація дає можливість оцінити склад та структуру доходів і видатків передусім за економічним змістом. У класифікації видатків основним є їх суспільне призначення, а в класифікації доходів — методи мобілізації.

За суспільним призначенням видатки об'єднуються в такі групи:

— соціальний захист населення і соціальне забезпечення;
— фінансування соціальної сфери;
— фінансування фундаментальних досліджень;
— економічна діяльність держави;
— національна оборона;
— державне управління та зовнішньополітична діяльність;
— обслуговування державного боргу;
— інші видатки.

Доходи бюджету за методами їх мобілізації поділяються на дві основні групи:

- податкові надходження;
- неподаткові доходи.

Склад і структура видатків бюджету як основного фінансового плану відображають економічну і соціальну політику країни, її воєнну доктрину. Так, в Україні характерною ознакою останніх років є відсутність певних пріоритетів. Це пояснюється тим, що в умовах важкого фінансового стану фінансова політика держави спрямована на підтримання хоча б на мінімальному рівні усіх сфер та галузей. Навіть досить розгалужений склад видатків на розвиток економіки відбиває в основному поточні витрати. Ускладі видатків у різні роки є досить специфічні статті, які відбивають сучасні проблеми України. Наприклад: фінансування будівництва житла для військовослужбовців і членів їх сімей, фінансування заходів з конверсії; фінансування заходів, пов'язаних із поверненням кримськотатарського народу та осіб інших національностей, які були незаконно депортовані з України; відшкодування сільськогосподарським та переробним підприємствам власних коштів, витрачених на будівництво об'єктів соціально-культурного призначення на селі, та ін.

Як фінансовий план бюджет не є чимось відокремленим. Він входить як складова до єдиної системи фінансового планування в країні. Взаємозв'язок бюджету з фінансовими планами підприємств, організацій і установ має переважно однобічний характер. Ті з них, що здійснюють діяльність на основі комерційного розрахунку, є платниками податків. У їхніх фінансових планах від-

бивається балансовий прибуток, сплата податків у бюджет, чистий прибуток і його використання. Податкові взаємовідносини з бюджетом регулюють фінансові плани підприємств і визначають їхні реальні можливості. Підприємства державного сектору економіки, крім сплати податків, можуть отримувати асигнування з бюджету у вигляді державних дотацій і бюджетних кредитів. Такі взаємовідносини теж відбиваються у фінансових планах підприємств і визначають їх фінансовий стан. Нині, з одного боку, стоїть завдання повної ліквідації збитковості і державного дотування підприємств, а з іншого — держава змушена фінансово підтримувати найважливіші галузі і підприємства. Однак з переходом до ринкових відносин бюджет перестав виконувати функцію збалансовування фінансових ресурсів підприємств. Тепер ця функція покладається на кредит, а бюджет може забезпечувати тільки певну фінансову підтримку як за рахунок пільг з оподаткування, так і через виділення асигнувань.

Заклади соціальної сфери, що перебувають на бюджетному фінансуванні, складають фінансовий план у вигляді кошторису доходів та видатків. У ньому відбиваються бюджетні асигнування, які є головним джерелом фінансового забезпечення. Обсяг видатків залежить насамперед від стану бюджету. В нормальних умовах кошторисне фінансування здійснюється за нормативним методом. Величина нормативів залежить як від реальних потреб у ресурсах, так і від можливостей бюджету — чим кращий стан бюджету, тим більші за розміром норми. Під час фінансової кризи бюджетне фінансування здійснюється на основі комбінованого підходу. Частина видатків, насамперед на заробітну плату, фінансується за встановленими (однак на досить низькому рівні) нормами, частина — виходячи з реальних можливостей бюджету. Упровадження в соціальній сфері елементів комерційного розрахунку шляхом розвитку платних послуг веде до змін у їх фінансовому плануванні і до формування нових взаємовідносин з бюджетом. Бюджетні асигнування є тільки одним із джерел формування доходів, причому їх роль і питома вага поступово зменшуються за рахунок розширення форм і методів фінансової діяльності.

Бюджет як фінансовий план також тісно взаємозв'язаний з іншими ланками державних фінансів — фондами цільового призначення. Частина з них, як уже зазначалося, може безпосередньо зараховуватись до бюджету при його затвердженні, хоча і виконуються вони відособлено. Інші, наприклад Пенсійний фонд, складаються і виконуються окремо. Однак вони теж взаємо-

зв'язані з бюджетом, оскільки можуть мати як цільові надходження коштів з бюджету, так і перерахування до бюджету.

Таким чином, бюджет як фінансовий план відіграє дуже важливу роль у діяльності держави. Він визначає її можливості і пріоритети, її роль і форми реалізації закріплених за нею функцій. Це документ, що спрямовує діяльність держави, робить її конкретною і фінансово забезпеченою.

1.3. Роль і місце бюджету у фінансовому механізмі держави

Бюджет посідає одне з провідних місць у системі державного регулювання розвитку економіки кожної країни. Ринкова економіка ґрунтується на поєднанні як власної саморегулівної дії, що закладена в саму її основу, так і системи державного регулювання ринкових відносин. Ринок на основі балансу попиту та пропозиції через механізм вільного ціноутворення в цілому самостійно регулює розвиток окремих галузей, регіонів і підприємств, виробництво певних товарів та сферу послуг. У цьому полягає основна перевага ринкової економіки. Причому механізм саморегулювання базується на критерії ефективності, що забезпечує об'єктивне підґрунтя розвитку економіки та соціальної сфери, а не суб'єктивну мотивацію. Водночас прагнення досягнення максимальної ефективності й одержання максимального прибутку може призвести до однобокого розвитку суспільства, до кризи перевиробництва. Відома з історії економічна криза 30-х років наочно показала слабкі місця саморегулівної ринкової економіки, або вільного капіталізму, і засвідчила необхідність створення системи державного регулювання ринкових відносин. Власне, навіть не повного регулювання, а лише підрегулювання, коригування, спрямовування ринкових механізмів на досягнення певних цілей і реалізацію встановлених завдань. Тобто система державного регулювання не замінила саморегулівну дію ринкових відносин. Вона лише доповнила її в тих напрямах, де були певні прогалини і вузькі місця.

Державне регулювання економіки може здійснюватися двома способами. Один із них полягає у створенні системи планового управління, в основі якої лежать адміністративно-командні методи. Завдання балансування економічного і соціального розвитку розв'язуються на основі єдиного централізованого планування. Досвід колишнього СРСР та інших країн так званого соціалістичного табору показав, що в цілому така система була дієздатною. Однак, по-перше, повного збалансованого соціально-

економічного розвитку так ніколи і не було досягнуто (слід зауважити, що і ринкова — як саморегулівна, так і регульована — економіка теж не забезпечують повної збалансованості, але наближаються до неї значно ближче, ніж планова). По-друге, те збалансування розвитку економіки, яке забезпечувалось плановими методами, досягалося на дуже низькому (порівняно з розвиненими країнами) рівні забезпечення економічних і соціальних потреб, що визначалося низьким рівнем ефективності виробництва. Тобто планова економіка здатна певною мірою забезпечити керованість і збалансованість розвитку, однак при низькому життєвому рівні. Головне ж — у ній не закладена внутрішня мотивація до саморозвитку, бо це суперечило керуванню ззовні. Бюджет держави в умовах планової економіки відігравав пасивну роль. На нього покладалась функція фінансового забезпечення реалізації плану економічного і соціального розвитку, він був похідним від плану.

Другий спосіб державного регулювання економіки грунтується на застосуванні економічних методів управління. Їх основу складають фінансові інструменти і важелі впливу, що формують фінансовий механізм держави, чим і пояснюється роль фінансів у суспільстві. Фінансовий механізм являє собою сукупність фінансових методів і форм впливу на розвиток суспільства. Бюджетний вплив є складовою цього механізму. Розглянемо роль і місце бюджету держави у фінансовому механізмі і в державному регулюванні економічного і соціального розвитку.

Фінансовий механізм складається з двох підсистем, які відображають узагальнені методи фінансового впливу: фінансове забезпечення і фінансове регулювання. Вплив цього механізму на різні аспекти виробничої і соціальної сфер має кількісну і якісну визначеність. Кількісна виявляється в обсязі коштів, які виділяються з різних джерел на певні цілі. Вона характеризує підсистему фінансового забезпечення, що є першоосновою дії фінансового механізму. Без відповідних асигнувань неможливе розв'язання жодного завдання розвитку суспільства. При цьому дуже важливо, у який спосіб здійснювалось формування ресурсів, у яких формах і якими каналами відбувався їх рух, на яких умовах вони виділяються і використовуються. Якісна визначеність фінансового впливу виявляється саме в характері розподілу і руху фінансових ресурсів. Вона відображає підсистему фінансового регулювання. Ця підсистема має забезпечити відповідні пропорції розподілу ВВП і фінансових ресурсів. Установлюючи інструменти розподілу, держава вводить у дію фінансові інструменти впливу. Склад і

структура фінансового механізму та місце в ньому бюджету показані на схемі (рис. 1).

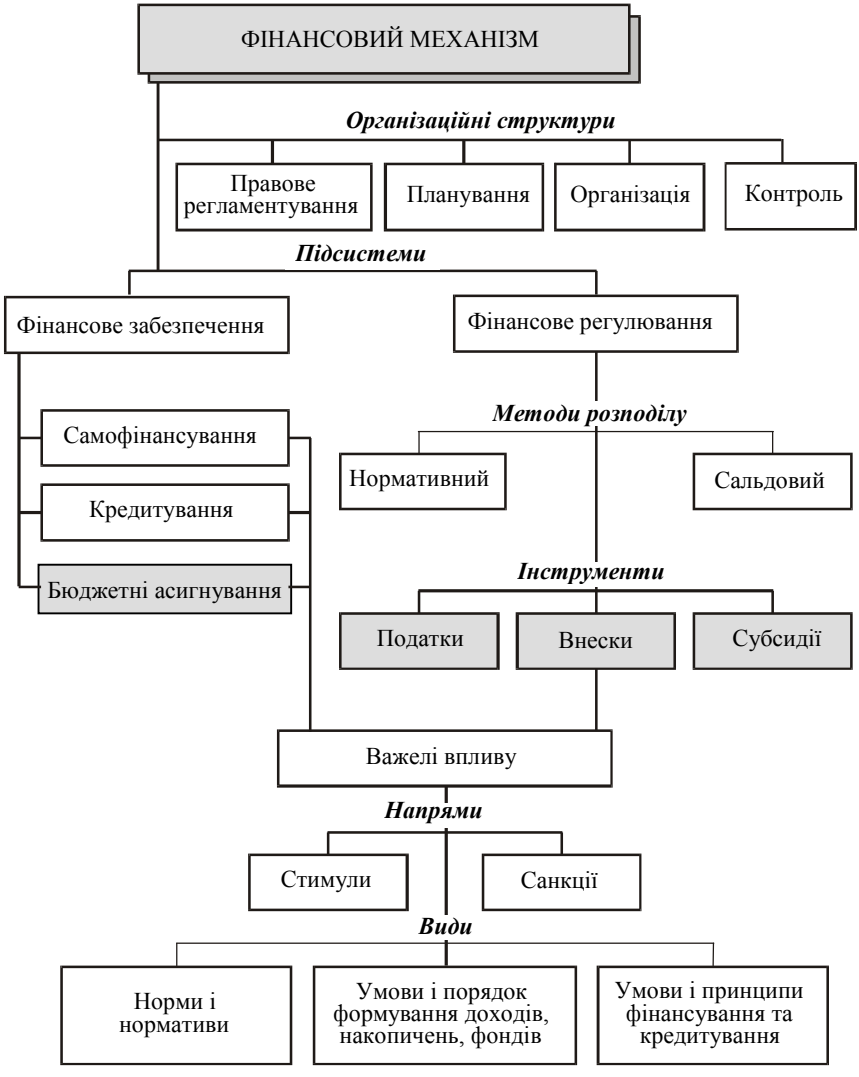


Рис. 1. Структура фінансового механізму

Фінансове забезпечення — це система джерел і форм фінансування розвитку економічної і соціальної сфер суспільства. Во-

но здійснюється в трьох формах: самофінансування, кредитування, бюджетні асигнування.

Самофінансування — це покриття витрат за рахунок власних коштів. Воно є визначальною формою фінансового забезпечення, хоча і не основною за питомою вагою. Залучення в обіг інших джерел коштів можливе лише за наявності певного рівня самофінансування. Цей рівень є гарантією для банків, наприклад при видачі кредитів. Для самих банків теж установлюється мінімальний розмір статутного фонду.

Кредитування як форма фінансового забезпечення означає покриття частини витрат за рахунок позичених коштів. Воно здійснюється у формах комерційного і банківського кредитів. Кредитування — дуже вигідна й ефективна форма фінансового забезпечення. Її вигідність полягає в економії суспільних фінансових ресурсів, адже в процесі кругообігу одні й ті самі ресурси можуть використовуватись у різний час різними суб'єктами. Ефективність забезпечується встановленням таких принципів кредитування, як поворотність, терміновість, платність, матеріальна забезпеченість. Це змушує позичальників працювати максимально ефективно. Для отримання кредиту потрібно мати відповідне матеріальне забезпечення і стабільні фінансові результати. Для погашення кредиту в строк і сплати процентів необхідно мати сталий фінансовий стан і джерело сплати процентів — виручку від реалізації та прибуток.

Бюджетні асигнування — це форма фінансового забезпечення за рахунок централізованого фонду грошових коштів держави. Воно може здійснюватись на поворотній і безповоротній основі. Характерною ознакою бюджетних асигнувань є саме їх безповоротність, однак за певних умов можуть надаватись (як в Україні, наприклад) бюджетні кредити суб'єктами господарювання. Проте фактично ці кредити відіграють роль тимчасової фінансової допомоги.

Роль і місце бюджетних асигнувань у системі фінансового забезпечення визначаються моделлю фінансових відносин у суспільстві. Фінансова модель планової економіки, що характеризується значним рівнем централізації ВВП у бюджеті (причому вже на етапі первинного розподілу), установлювала провідну роль бюджету в системі фінансового забезпечення. Бюджетні асигнування були основною за питомою вагою формою фінансового забезпечення і відігравали балансуючу роль у системі джерел фінансування. При цьому, ще раз нагадуємо, активної ролі бюджет не відігравав, а був призначений для фінансового забезпечення планів економічного і соціального розвитку. Спостерігалася явна

суперечність між кількісною і якісною сторонами бюджетного впливу. Оскільки бюджетні асигнування виділялись на безповоротній основі, то сформувалась утриманська психологія. Адже бюджетні асигнування не потрібно було заробляти, як власні джерела, їх не треба було повертати і платити за їх використання проценти, як за кредити. Це стало однією з причин низької ефективності планової економіки і врешті-решт призвело до кризи.

В умовах фінансової моделі ринкової економіки бюджетні асигнування відіграють значно меншу роль у системі форм фінансового забезпечення. В економічній сфері державні субсидії фактично є одним із регуляторів її розвитку, тобто більшою мірою належать до підсистеми фінансового регулювання. Їх мета полягає не стільки у фінансовому забезпеченні певних економічних потреб, скільки у впливі на окремі сторони розвитку.

У соціальній сфері роль бюджетних асигнувань в окремих країнах може суттєво різнитися залежно від того, яку фінансову модель взято за основу. У скандинавських країнах ця роль досить велика, у західноєвропейських — помірна, у США— незначна (докладно про це — у розд. 1.1). В Україні роль бюджету у фінансуванні соціальної сфери є вирішальною, однак проблема полягає в тому, що за умов економічної і фінансової кризи в бюджеті не вистачає коштів на утримання соціальної сфери на більш-менш задовільному рівні. Тому бюджетні установи змушені відшукувати інші джерела фінансування, через що питома вага і роль бюджету знижуються.

Отже, роль бюджету у системі фінансового забезпечення може бути різною. Причому не завжди вона залежить від питомої ваги бюджетних асигнувань у загальному обсязі фінансування. Для України у процесі переходу до ринкових відносин досить актуальним є на перший погляд парадоксальне завдання підвищення ролі бюджету через зниження його значення. Це може бути досягнуто насамперед заміною його пасивної ролі (при значній питомій вазі) активним впливом бюджетних асигнувань на різні сторони соціально-економічного розвитку.

Слід також відзначити, що неможливо повністю відмовитися від бюджетних асигнувань. Вони є однією з важливих і необхідних форм фінансового забезпечення. Проблема полягає в тому, що ця форма асигнувань повинна виконувати ті функції, які саме їй властиві, а не вторгатися до сфери використання інших форм. Вона не може заміняти самофінансування, як це було за умов планової економіки. Одне із головних завдань економіки України полягає у ліквідації збитковості підприємств і системи їх державного дотування. Бюджетні асигнування не повинні відігравати ролі балансуючого елемента в системі джерел фінансового забезпечення —

це функція кредиту. Ці асигнування слід використовувати там, де не ставиться завдання забезпечення отримання прибутку, тобто у сфері некомерційної діяльності. Однак при цьому в Україні необхідно переглянути сам склад таких неприбуткових підприємств і установ, звести його до мінімуму, залишивши за бюджетом тільки ту сферу, куди інші джерела фінансування спрямувати неможливо.

Незважаючи на обмеження сфери бюджетного фінансування в певних історичних умовах, воно може відігравати досить значну роль. Мова йде про дефіцитне бюджетне фінансування інвестицій на основі кейнсіанської теорії. Бюджетні асигнування розглядаються як «мультиплікатор» (множник, розмножувальник) розвитку економіки. Вони створюють первинний попит і первинну зайнятість, унаслідок чого підвищується купівельна спроможність населення, розширюється збут товарів і послуг. Відтак стають вигідними нові інвестиції. Первинний попит і первинна зайнятість створюють вторинні, третинні і т. д. попит і зайнятість, тобто відбувається явище «поширення хвилі видатків». Саме проблема залучення інвестицій є найбільш актуальною і складною для України, і тому, скорочуючи обсяги бюджетного фінансування і звужуючи його сферу, необхідно головну увагу зосередити саме на бюджетних інвестиціях. Це ті видатки бюджету, які мають стати в даний час пріоритетними. На них кошти необхідно вишукувати обов'язково і насамперед. Спроби вирішувати за рахунок бюджету тільки поточні проблеми ведуть до того, що не вирішуються жодні проблеми і не створюються передумови для повного подолання наслідків кризи.

Розглянемо тепер роль і місце бюджету в підсистемі фінансового регулювання. ***Фінансове регулювання*** — це система регламентування розподільних відносин у суспільстві в цілому і у суб'єктів господарювання. З переходом до ринкових відносин регламентуванню підлягають переважно взаємовідносини підприємств, організацій і установ з бюджетом. Їхня внутрішня фінансова діяльність здійснюється відповідно до інтересів самих суб'єктів господарювання. Регламентуванню підлягають лише окремі її напрями. Може мати місце внутрішньогалузеве чи корпоративне регламентування, наприклад установлення нормативів відрахувань у централізовані корпоративні фонди. Однак таке регламентування не є визначальним. Головне — установлення взаємовідносин з бюджетом.

Фінансове регулювання як метод фінансового впливу пов'язане з використанням двох методів розподільних відносин: *сальдового* і *нормативного*. Сальдовий метод передбачає проведення розподілу за окремими елементами з виділенням підсумко-

вого (сальдового) елемента. Проміжні елементи розраховуються на підставі конкретних методик, а підсумковий — як різниця між загальною величиною доходу і величиною проміжних елементів. При нормативному методі всі елементи розподілу або їх переважна частина визначаються за нормативами, які встановлюються відносно загальної величини доходу. Кожний із методів має свої переваги і недоліки, і їх використання залежить від поставлених завдань. Так, прибуток як елемент валового доходу є різницею між валовими доходами і валовими витратами. Саме сальдовий характер визначення прибутку характеризує його стимулюючу дію, спрямовану на зростання доходів і зменшення витрат. Нормування прибутку безглузде, оскільки при цьому втрачається саме його стимулююча дія. Навпаки, нормування взаємовідносин з бюджетом є доцільним, тому що ставить їх на правову основу. Воно не припускає фінансового свавілля з боку органів управління, що мало місце свого часу в умовах адміністративної економіки. За ринкової економіки взаємовідносини підприємств з бюджетом ґрунтуються на податковому методі, який передбачає встановлення єдиних для всіх платників ставок податку (за винятком пільгових), тобто базуються на нормативному розподілі доходів.

Функціонування системи фінансового регулювання забезпечується за допомогою фінансових інструментів: податків, внесків і відрахувань, субсидій та дотацій. Податки, а також податкові платежі і збори відображають місце бюджету в складі фінансового механізму. Саме вони відіграють вирішальну роль у фінансовому регулюванні. Це обумовлено сутністю податків та їх функцій — фіскальної і регулюючої. Внески до фондів цільового призначення мають більш виражену функцію державної акумуляції цільових коштів, хоча їм властивий і певний регулюючий вплив. Аналогічно характеризуються і відрахування у централізовані галузеві і корпоративні фонди.

Податки, податкові платежі і збори відбивають рух вартості від юридичних і фізичних осіб до держави, їх сплата веде до зменшення доходів платників. Причому об'єктивно кожний платник заінтересований сплатити якомога меншу суму, що може досягатись як за рахунок зменшення обсягів об'єктів оподаткування, так і через вибір пільгових щодо оподаткування умов діяльності. У цьому полягає сутність регулюючої функції податків, яка є основою системи фінансового регулювання. З допомогою податків, таким чином, відбувається вплив на різні сторони діяльності їх платників.

Регулююча функція податків є об'єктивним явищем. Вплив податків відбувається незалежно від волі держави, яка їх установлює. Водночас держава може свідомо використовувати їх з ме-

тою регулювання певних пропорцій у соціально-економічному житті суспільства. Така цілеспрямована податкова політика і характеризує дію фінансового механізму і роль бюджету в ньому. При цьому слід пам'ятати, що використання податків як фінансових регуляторів — дуже складна справа. Тут не може бути головного і другорядного — все головне. Іноді незначні деталі в оподаткуванні можуть докорінно змінити сутність впливу того чи іншого податку, зробити його вплив прямо протилежним тому, що передбачалось. Проблема полягає в тому, що податки зачіпають усе суспільство, а це — безмежна гама інтересів, врахувати які важко, але вкрай необхідно. Не може бути оцінки регулюючої дії податків за сальдовим підходом — що переважає, позитивний чи негативний вплив? Сама по собі наявність негативного впливу, навіть незначного, свідчить про недолік того чи іншого податку.

Податки і податкові платежі та збори діють у комплексі з іншими фінансовими інструментами — внесками і відрахуваннями. З погляду платника податків не має суттєвого значення, куди спрямовуються його платежі — в бюджет, позабюджетні чи галузеві фонди. Для нього все це означає зменшення доходів. Скажімо, в Україні досить жорстко критикується податкова система. Але сама по собі вона не така вже й обтяжлива ні за кількістю податків, ні за їх ставками. Значна частина платежів вноситься до фондів цільового призначення, і саме вони є нині основною проблемою.

Розглядаючи податки як фінансові регулятори, слід пам'ятати про певну суперечність між їх фіскальною і регулюючою функціями. Сутність фіскальної функції полягає у забезпеченні бюджету достатніми, сталими і регулярними доходами, бо держава заінтересована у повному надходженні запланованих доходів. Регулююча функція обумовлена прагненням кожного платника заплатити менше. Саме на цьому і будується регулююча дія оподаткування— ставки, пільги, методика визначення, порядок сплати тощо. Однак, якщо платники, дотримуючись визначених державою орієнтирів, скажімо, займаються тими видами діяльності, для яких установлено пільгове оподаткування, то надходження податків скорочується і вони вже не в змозі забезпечити фінансову базу держави. Якщо вся податкова система матиме лише регулююче призначення, то це поставить бюджет на досить хитку основу. Отже, регулююча дія податків має певні обмеження. Податкова система повинна містити достатньо податків як з яскраво вираженим фіскальним призначенням, так і з регулювальним. При цьому питома вага надходжень від тих податків, в яких більш виражена регулююча функція, має бути незначною. Значна питома вага свідчить саме про пріоритет фіскального призначен-

ня, і виконувати в таких умовах регулюючу дію дуже важко. Перевага в інтересах держави фіскальної функції податків над регулюючою — явище цілком закономірне, тому що податки потрібні державі не самі по собі, а для фінансування видатків бюджету. Податки вторинні відносно видатків, вони — лише спосіб їх забезпечення.

Сукупність податків, на які покладається насамперед регулююча дія, повинна бути досить розгалуженою. Адже кожний податок має свої специфічні риси і певну сферу дії. За допомогою одного податку неможливо впливати абсолютно на всі сторони суспільного життя, оскільки немає інструменту, яким можна виконувати всі операції. Отже, кількість податків має бути достатньою для виконання державою її функцій у регулюванні економіки і соціальної сфери. Водночас дію цих податків необхідно узгоджувати. Усі вони, маючи свої сфери впливу, повинні бути спрямовані на досягнення основної мети — ефективності виробництва і зростання ВВП.

Таким чином, у підсистемі фінансового регулювання бюджет посідає провідне місце, що визначається роллю податків. Саме через них установлюється система регулювання доходів юридичних та фізичних осіб, а відтак і система економічних інтересів. Установлюючи податки і механізм їх стягнення, держава визначає свого роду правила гри. Причому податки — це одні з найбільш дійових економічних інструментів. За наявності чіткої і продуманої податкової політики можлива реалізація будь-яких завдань.

Контрольні запитання

1.У чому полягає економічний зміст бюджету держави?
2.Яке місце належить бюджету у побудові фінансової моделі суспільства?
3.Яку роль відіграє бюджет в умовах американської, західноєвропейської та скандинавської фінансових моделей?
4.Які чинники впливають на рівень бюджетної централізації ВВП?
5.Що являє собою бюджет держави за формою прояву?
6.Як здійснюється правове регламентування бюджетних відносин?
7.Що відображає склад і структура доходів і видатків бюджету?
8.У який спосіб може здійснюватися структуризація доходів і видатків бюджету?
9.У чому полягає взаємозв'язок бюджету з фінансовою політикою держави?
10.Яке місце посідає бюджет у системі фінансового забезпечення?
11.Які чинники визначають роль бюджету у системі фінансового забезпечення?
12.Що таке «бюджетний мультиплікатор» і який механізм його дії?
13.Яка роль належить бюджету у системі фінансового регулювання?

14.Які бюджетні інструменти фінансового регулювання використовуються державою?
15.Охарактеризуйте регулюючу функцію податків і механізм її дії.
16.Яка роль належить державним трансфертам у системі фінансового регулювання?

Розділ 2

СТРУКТУРА БЮДЖЕТУ

2.1. Формування доходів бюджету

2.1.1. Методи, принципи і джерела формування бюджету

Будь-яка держава може виконувати притаманні їй функції лише за наявності відповідних коштів. При цьому існує прямий зв'язок між обсягом функцій, які виконує держава, і обсягом коштів: розширення функцій потребує збільшення доходів, і навпаки, для того щоб істотно зменшити потребу держави в коштах, необхідно переглянути функції, які вона виконує.

Кошти, які централізує держава, акумулюються переважно в бюджеті. Бюджет як економічна категорія з'явився набагато пізніше, ніж такі поняття, як податки або доходи держави. Основною причиною його появи була необхідність планування і контролю за загальнодержавними доходами і видатками.

Формування бюджету може здійснюватись на різних засадах, залежно від чого розрізняють доходи бюджету та джерела його фінансування. ***Доходами*** бюджету є ті кошти, що надходять державі у постійне користування на безповоротній основі. Вони забезпечують стабільність формування бюджету і фінансування його видатків. ***Джерелами фінансування*** бюджету, а точніше бюджетного дефіциту, є кошти, що надходять лише у тимчасове використання на поворотній основі — державні запозичення. Сюди також належить використання грошової емісії, яка, по суті, є фіктивним доходом.

Мобілізація доходів бюджету може проводитись на податковій і неподатковій основі. Податковий метод характеризує перерозподіл доходів юридичних і фізичних осіб на користь держави, який регламентується податковим законодавством. Неподаткові доходи формуються від продуктивної діяльності держави та від реалізації її майнових прав. Доходи від продуктивної діяльності надходять від підприємницької діяльності держави (державний сектор економіки) та від надання певних послуг, а доходи від майнових прав — у вигляді доходів від використання державного

майна та угідь. У такий спосіб виділяються три методи формування доходів держави:

—від підприємницької діяльності;

—від державного майна, угідь і послуг;

—податковий.

Доходом держави *від підприємницької діяльності* є прибуток державних підприємств і організацій, який належить їй на правах власника засобів виробництва. Водночас не весь цей прибуток спрямовується в бюджет, адже певна його частина залишається на потреби соціально-економічного розвитку підприємства. Централізація частини прибутку державних підприємств у бюджеті може здійснюватись двома способами. По-перше, прямим вилученням, що було притаманно адміністративній економіці. По-друге, на основі оподаткування цих підприємств на загальних підставах, що характерно для ринкової економіки. Але при цьому слід враховувати, що подібні платежі державних підприємств до бюджету є податками лише за формою, а не за змістом, бо переходу вартості від одного власника до іншого, по суті, не відбувається. У сучасних умовах доходи від підприємницької діяльності держави не мають відчутного бюджетного значення, оскільки державний сектор має обмежені рамки, а державні підприємства переважно є або малоприбутковими, або функціонують на засадах неприбутковості чи взагалі збиткові, що пов'язано насамперед із соціальним спрямуванням їхньої діяльності.

Отримання доходів у вигляді *платежів за використання державного майна та угідь і від надання послуг* теж не має відчутного фіскального значення. Таким платежам, на відміну від податків, притаманний еквівалентний характер взаємовідносин їх платників з державою. Доходи від державного майна можуть надходити на постійній основі — *орендна плата*, чи разово — доходи *від приватизації* державного майна. Доходи від державних угідь можуть формуватись у два способи. По-перше, від передання відповідних угідь чи родовищ корисних копалин під *концесію*. По-друге, у вигляді *плати за використання природних ресурсів*. В Україні встановлена плата за спеціальне використання лісових і водних ресурсів та за видобування з надр корисних копалин (при цьому слід зазначити, що віднесення їх згідно з діючою бюджетною класифікацією до податкових доходів необґрунтоване, оскільки це еквівалентні взаємовідносини їх платників з державою). Доходи від державних послуг надходять у формі *державного мита* за вчинення нотаріальних дій, видачу різноманітних документів, патентів, ліцензій тощо.

Окрім розглянутих вище доходів від підприємницької діяльності держави та від державних майна, угідь і послуг, є особлива

група надходжень, які можна визначити як *супутні* доходи бюджету. Це різноманітні штрафні санкції та адміністративні стягнення. Вони створюються не як доходи бюджету, а як засоби фінансового впливу на порушників чинного, у тому числі і фінансового, законодавства. Надходження їх до бюджету пов'язане з тим, що при встановленні відповідних санкцій держава визначає їх спрямування в бюджет (слід зазначити, що окремі види штрафних платежів можуть надходити в інші фонди чи окремим суб'єктам).

Основою формування доходів бюджету є податки. *Податковий* метод формування доходів бюджету, на відміну від неподаткового, має такі характерні риси, як примусовість, безеквівалентність, законодавчо регламентований порядок стягнення податків, однаковий підхід до всіх платників.

Податки з'явилися у процесі історичного розвитку одночасно з виникненням держави. У міру розвитку товарно-грошових відносин розвивалися форми податку. Цікаво простежити в цьому зв'язку, як змінювалися погляди платників податків на необхідність утримувати державу. Спочатку у відносинах між державою і населенням превалювала ідея подарунка, потім уряд просив народ про підтримку, далі виникла ідея допомоги державі, потім — жертовності особи в інтересах держави, ще пізніше у платника податку розвивається почуття обов'язку і, нарешті, перемагає ідея примусу з боку держави, без будь-якої залежності від волі платника. Одночасно змінювались і назви відповідних доходів держави: приношення, дар, дань, подать, повинність, податок.

Розвиток поняття «податок» в історичному аспекті свідчить, що разом із розвитком ринкових форм відносин між відокремленими суб'єктами господарювання формування державних доходів набирало все більш примусового характеру. І це було об'єктивним явищем, оскільки у процесі історичного розвитку держава, яка раніше була чи не найбільшим власником і тому могла формувати свої доходи непримусовим шляхом, поступово передавала право власності приватним особам, що сприяло розвитку ринкових відносин. При цьому держава здобувала право виконання функцій, пов'язаних з управлінням відокремленої від неї власності. Тобто внаслідок відокремлення держави-функції від держави-власності з'явився такий економічний феномен, як податок.

Поряд з примусовим характером важливою ознакою податку називають його безеквівалентність. Слід зазначити, що безеквівалентність в економічних відносинах, пов'язаних зі сплатою податку, полягає у тому, що кожний платник в момент сплати податку не отримує відповідний товар або послугу. З погляду

суспільства в цілому безеквівалентність податкових відносин є дещо умовною, оскільки у цьому разі все, що держава отримує через податки, вона витрачає на суспільні потреби. У ширшому розумінні безеквівалентність можна визначити як односторонній напрям економічних відносин, пов'язаних з перерозподілом вартості ВВП від фізичних та юридичних осіб на користь держави.

Законодавча регламентація податкових відносин є результатом розвитку демократичних засад у державному управлінні. Вона дає змогу суспільству, а отже платникам, контролювати встановлення нових і зміну існуючих податків.

Однаковий підхід до всіх платників податків, на відміну від диференційованого при прямому вилученні доходів державою, зумовлений законодавчим регламентуванням стягнення податків, установленням однакових ставок оподаткування, наданням пільг не стільки окремим суб'єктам оподаткування, скільки визначеним пріоритетними напрямам діяльності.

У системі доходів бюджету особливу роль відіграють *офіційні трансферти*. Їх можна розділити на дві групи: внутрішні і зовнішні. Внутрішні, або бюджетні, трансферти відображають перерозподіл коштів між окремими ланками бюджетної системи. Виступаючи доходами одного бюджету, вони одночасно є видатками іншого, а тому з позицій бюджету держави у цілому не є доходами. Зовнішні трансферти, наприклад гранти та дарування від юридичних і фізичних осіб даної країни чи з-за кордону, є реальними доходами. Але це доходи разового і випадкового характеру, які не відіграють відчутної ролі.

Фінансування бюджету може здійснюватись за рахунок грошової емісії та державного внутрішнього і зовнішнього запозичення. Ці методи суттєво відрізняються як за економічним змістом, так і за ставленням до них. Так, використання грошової емісії як джерела покриття бюджетного дефіциту у більшості країн світу, у тому числі й в Україні, офіційно заборонено. Використання ж державних позик вимагає надійної системи управління державним боргом і певного його обмеження.

Емісійний дохід є сумою перевищення доходів, отриманих державою від емісійних операцій, над витратами, пов'язаними із забезпеченням цих операцій. При цьому *грошова емісія* як метод фінансування бюджетного дефіциту застосовується лише в країнах з нерозвинутим ринком цінних паперів або в умовах недовіри населення до чинного уряду, який не несе відповідальності за позичені кошти. Наслідком емісії є інфляція, яка негативно впливає на процеси відтворення основного капіталу та життєвий рівень населення,

оскільки знецінює оборотні кошти, накопичення для реконструкції та модернізації підприємств, грошові заощадження населення.

Запозичення коштів державою у фізичних і юридичних осіб, урядів інших країн чи міжнародних фінансових організацій відбувається у формі випуску державних позик чи отримання кредитів. Фінансування бюджетного дефіциту за рахунок запозичених коштів не має таких інфляційних наслідків, як грошова емісія, оскільки при цьому не відбувається зростання грошової маси: на державні потреби витрачаються тимчасово вільні кошти. Але при досягненні державними позиками значного обсягу вони також можуть впливати на інфляційний процес.

У цілому, розглядаючи формування дохідної бази бюджету з позицій його збалансованості, важко визначити, у який спосіб — збільшення податків (зменшення видатків) чи випуск державних цінних паперів — краще цього досягти, оскільки зловживання і першим, і другим викликає негативні наслідки й суперечності. Так, подальше збільшення податкового тягаря не стимулює розширення виробництва і може навіть призвести до зменшення доходів бюджету. Зростання державного боргу відтягує приватні заощадження і накопичення корпорацій від фінансування капітальних вкладень, сприяє підвищенню реальної процентної ставки за кредитами, оскільки пропозиція позичкового капіталу не змінюється, а попит на гроші держава збільшує.

Вихідними принципами формування доходів бюджету є фіскальна й економічна ефективність та соціальна справедливість.

Принцип *фіскальної ефективності* передбачає достатність доходів, мінімізацію витрат на збирання доходів і запобігання ухиленню від сплати платежів до бюджету, еластичність (або гнучкість) системи доходів бюджету, рівномірний розподіл доходів між адміністративно-територіальними одиницями.

Оскільки доходи потрібні державі для виконання відповідних функцій, то система доходів бюджету має забезпечувати відповідний обсяг надходжень. Звідси обсяг доходів, що потрібний державі, визначається на основі обсягу її видатків.

Мінімізація витрат на мобілізацію доходів зумовлена тим, що податки стягуються зовсім не для того, щоб їх повністю використати на відшкодування витрат, пов'язаних зі справлянням цих податків. Отже, максимальне зменшення витрат на систему, яка забезпечує своєчасне і повне надходження доходів, є одним із необхідних елементів фіскальної ефективності системи доходів бюджету. Саме з цієї причини більшість країн звільняє від оподаткування чимало невеликих платників податку, оскільки надхо-

дження від цих груп платників можуть іноді бути меншими, ніж витрати держави на збирання з них податків.

Запобігти ухиленню від сплати податків можна, по-перше, через створення такої податкової системи, яка б надто високим рівнем оподаткування не заінтересовувала в несплаті податків; по-друге, через налагодження ефективної системи контролю за правильністю та своєчасністю сплати податків платниками. Слід підкреслити, що для мінімізації ухилень від сплати податків необхідно поєднувати обидва названі методи, бо за високого рівня оподаткування навіть значне збільшення адміністративної системи контролю за сплатою податків не забезпечує їх задовільного стягнення, тоді як видатки на утримання цієї системи відчутно зростають.

Коефіцієнт еластичності системи доходів бюджету показує, як змінюється обсяг надходжень до бюджету залежно від зміни обсягу валового внутрішнього продукту (або якогось іншого макроекономічного показника). Якщо коефіцієнт еластичності вищий за одиницю, то система доходів є еластичною, тобто зміни в обсязі надходжень до бюджету відбуваються вищими темпами, ніж зміни в обсязі валового внутрішнього продукту. За нееластичної системи доходів (коефіцієнт нижчий за одиницю) зміна в обсязі валового внутрішнього продукту не впливає на зміну в обсязі доходів держави або це відбувається набагато повільніше. Еластичність доходів бюджету залежить від двох чинників: еластичності кожного податку, який входить до системи оподаткування, і питомої ваги цього податку в загальному обсязі надходжень. Форма залежності є прямою: у разі збільшення першого і другого чинників збільшується й еластичність системи в цілому. У свою чергу, еластичність кожного податку залежить від еластичності об'єкта оподаткування відносно ВВП і методу визначення податкових ставок. Так, ставки, які визначаються в абсолютному вираз і, ведуть до зменшення показника еластичності відповідного податку, пропорційні ставки збільшують еластичність, а максимальний вплив на збільшення показника еластичності справляють ставки з високим рівнем прогресії. Система доходів з показником еластичності, близьким до одиниці, відповідає як інтересам бюджету (бо забезпечує автоматичне збільшення доходів в умовах економічного піднесення), так і інтересам платників (оскільки в період кризи з падінням промислового виробництва автоматично зменшуються й вимоги щодо сплати податків, що не веде до збільшення податкового тягаря в ненайкращий для виробників період).

Рівномірність розподілу доходів між адміністративно-територіальними одиницями є важливою для забезпечення автономності кожного бюджету, який входить до бюджетної системи. Адже якщо та чи інша адміністративно-територіальна одиниця не матиме достатнього обсягу доходів від власних джерел, то збільшується її залежність від інших суб'єктів бюджетної системи, оскільки постає необхідність отримання додаткових доходів у вигляді дотацій або субвенцій з бюджетів іншого рівня.

Принцип *економічної ефективності* в процесі формування доходів бюджету трактується неоднозначно. Податкові відносини виникають на стадії перерозподілу національного доходу, і через податкову політику держава втручається у розподільні відносини. Отже, податкова політика так чи інакше впливає на економічні процеси незалежно від волі держави. Цей вплив можна назвати пасивним. Оскільки головним завданням політики державних доходів є забезпечення достатнього обсягу надходжень до бюджету, остільки вплив податкової політики на процеси відтворення має другорядне значення. Доти, доки доходи, які акумулювала держава, не мали значної питомої ваги в обсязі валового внутрішнього продукту, вплив податкової політики на відтворювальний процес був незначним і не привертав уваги політиків і економістів. Але при подальшому зростанні частки податків в обсязі ВВП виникає потреба стягувати необхідні кошти найбільш раціональним способом, тобто мінімізуючи негативні наслідки для розвитку економіки. Надалі дискусії щодо мінімізації негативних наслідків оподаткування переросли в дискусії про те, чи повинна держава використовувати податкову політику як активний регулятор відтворювальних процесів (тобто для досягнення інших цілей, крім фіскальних). Обговорення цієї проблеми продовжується й нині.

Прямі і непрямі податки мають різні механізми впливу на процеси відтворення. Прямі податки впливають на економічний розвиток через механізм зменшення частини прибутку або доходу, який залишається в розпорядженні платника. При цьому відбувається зменшення попиту як споживчого, так і інвестиційного. З позицій макроекономіки значення має лише загальний обсяг цього зменшення. Якщо ж звернути увагу на мікроекономічні процеси щодо впливу податків на заінтересованість учасників відтворювального процесу, то визначальне значення має розподіл податкового тягаря між платниками. Найбільший вплив здійснює податкова система з нерівномірним і високим рівнем податкового вилучення.

Непрямі податки прямо впливають на процеси ціноутворення. Рівень цього впливу пов'язаний з відносною величиною податку в ціні товару, а також з рівномірністю його розподілу за товарами різних видів. Найбільший інфляційний потенціал мають універсальні непрямі податки, які охоплюють широке коло товарів, робіт і послуг.

Рівномірне включення податків у ціну всіх товарів має макроекономічний ефект, оскільки однаковою мірою зменшує попит на всі групи товарів. З іншого боку, нерівномірність оподаткування непрямими податками створює можливість впливати на пріоритети і перевагу споживачів у виборі тих чи інших товарів (мікроекономічний ефект).

З погляду проблем *соціальної справедливості* платниками податків мають бути всі члени суспільства, які отримують доходи. Прямі і непрямі податки у вирішенні цієї проблеми мають різне значення. Традиційно непрямі податки вважаються регресивними в соціальному плані, тому що в сім'ях з невисокими доходами основна частина останніх витрачається на купівлю товарів першої необхідності— продукти харчування, одяг тощо, які, у свою чергу, є основними об'єктами оподаткування. У кінцевому підсумку ці сім'ї зі свого доходу сплачують відносно більшу частину податків, ніж сім'ї з середніми і високими доходами. Стягнення за високими ставками непрямих податків на предмети не першої необхідності, споживачами яких є сім'ї з досить високим рівнем доходів, дещо пом'якшує проблему соціальної справедливості, але не вирішує її.

Переваги прямих податків у розв'язанні проблем соціальної справедливості пояснюються тим, що рівень оподаткування у цьому разі безпосередньо пов'язаний з доходами, які отримують фізичні та юридичні особи. Суперечки точаться навколо питань необхідності прогресивного оподаткування високих доходів. З погляду соціальної справедливості, особи, які мають високий рівень доходів, можуть сплачувати до бюджету відносно більшу частину доходів, при цьому відбувається перерозподіл коштів між населенням. Але за досить високої прогресії в оподаткуванні виникають негативні наслідки, такі як втрата платниками стимулів до більш інтенсивної праці і намагання ухилитися від сплати податків.

Формування доходів бюджету може відбуватись за рахунок внутрішніх і зовнішніх джерел. До *внутрішніх* відносять валовий внутрішній продукт і національне багатство, які вироблені на території даної країни, до *зовнішніх* — ВВП (а іноді й національне багатство) інших країн, який надходить у вигляді державних позик або репараційних платежів, тощо.

Одним з основних макроекономічних показників, які характеризують результати економічного розвитку в тій чи іншій країні, є валовий внутрішній продукт. Він відображає вартісний обсяг кінцевої продукції (виключаючи повторний рахунок вартості сировини, палива тощо, спожитих на різних стадіях у процесі виробництва), виробленої на території даної країни за один рік. Основними елементами ВВП є: прибуток, заробітна плата, амортизаційні відрахування, непрямі податки. Якщо обсяг валового внутрішнього продукту зменшити на суму амортизаційних відрахувань і непрямих податків, отримаємо ще один макроекономічний показник — національний дохід. *Національний дохід* — це дохід, який одержано у результаті використання факторів виробництва в процесі створення поточного обсягу валового внутрішнього продукту. Складовими національного доходу є прибуток і заробітна плата, за рахунок яких, як правило, і відбувається формуван-
ня дохідної частини бюджету. У виняткових випадках (війна, стихійне лихо, глибока економічна і фінансова криза тощо) формування дохідної частини бюджету може відбуватись за рахунок національного багатства країни, наприклад через продаж золотого запасу або основних виробничих фондів даної країни тощо.

2.1.2. Склад і структура доходів бюджету України

Склад і структура доходів бюджету характеризують фінансову політику та фінансовий стан держави. Дані про бюджет України (за вирахуванням фондів цільового призначення) наведені в табл.1. Як видно з них, структура доходів бюджету досить швидко змінюється, що пояснюється постійними перетвореннями і змінами в податковій системі України і неподаткових надходженнях до бюджету. Починаючи з 1992 р. бюджет формується головним чином за рахунок податкових надходжень (рис. 2).

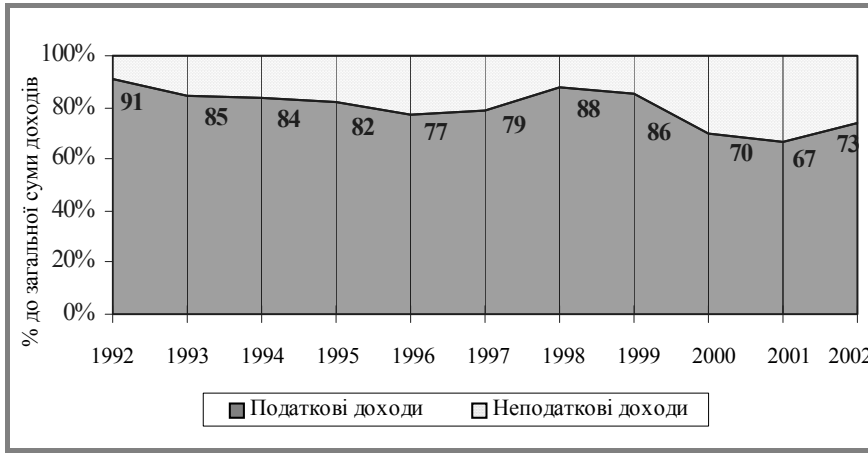


Рис. 2. Структура доходів зведеного бюджету України

Таблиця 1

СТРУКТУРА ДОХОДІВ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ В 1992—2002 рр. (без фондів цільового призначення), %

Види податків і доходів	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
1. Податкові доходи	**91,0**	**84,7**	**83,5**	**81,7**	**77,3**	**78,7**	**87,6**	**85,5**	**69,7**	**67,0**	**72,8**
У тому числі: *Непрямі податки:*	50,2	46,1	38,5	34,7	34,1	38,4	39,3	38,1	29,7	27,4	32,1
Податок на додану вартість	44,1	36,5	32,1	29,3	29,0	31,2	30,4	29,0	21,4	19,2	21,9
Акци-	5,4	5,3	4,2	2,6	3,0	4,6	5,2	6,2	5,1	4,9	6,7

зний збір											
Мито	0,7	4,2	2,2	2,8	2,0	2,7	3,6	2,9	3,2	3,3	3,5
Прямі податки:	40,4	38,5	44,8	46,2	41,9	38,9	43,1	42,0	36,2	35,7	36,8
Податок на прибуток (дохід)	25,3	30,7	35,3	31,4	25,5	21,9	23,2	21,9	17,5	15,4	15,3
Прибутковий податок з громадян	13,6	6,1	8,4	10,3	12,0	12,5	14,6	15,3	14,5	16,3	17,6
Плата за землю	1,5	1,6	1,0	4,0	3,7	3,8	4,5	3,8	3,1	3,0	2,9
Податок з власників транспортних засобів	0,04	0,05	0,1	0,3	0,6	0,7	0,8	1,0	1,2	1,0	1,0
Інші податки та обов'язкові пла-	0,3	0,1	0,2	0,8	1,4	1,4	9,2	5,3	3,8	3,9	3,9

тежі											
2. Неподаткові доходи	**9,0**	**15,3**	**16,5**	**18,3**	**22,6**	**21,3**	**12,4**	**14,5**	**30,3**	**33,0**	**27,2**
У тому числі платежі за ресурси	0,8	0,6	0,9	1,0	1,4	1,7	1,5	1,3	1,4	1,2	1,0

Податкова система України відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» включає загальнодержавні та місцеві податки й збори (обов'язкові платежі).

Перелік податків і зборів, які нині фактично стягуються в Україні, наведено в табл.2.

Таблиця 2

ПОДАТКИ І ЗБОРИ, ЩО СТЯГУЮТЬСЯ В УКРАЇНІ

ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ

—податок на додану вартість;
—акцизний збір;
—податок на прибуток підприємств;
—податок на доходи фізичних осіб;
—мито;
—податок з власників транспортних засобів;
—плата (податок) за землю;
—податок на промисел;
—фіксований сільськогосподарський податок;
—єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва;

МІСЦЕВІ ПОДАТКИ

—податок з реклами
—комунальний податок

ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ЗБОРИ

— державне мито;
—рентна плата за нафту і газ, що видобуваються в Україні;
—плата за транзит природного газу, нафти й аміаку;
—платежі за користування надрами;
— збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
—збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
—збір за спеціальне використання водних ресурсів;
—збір за забруднення навколишнього природного середовища;
—внески на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;
—внески на обов'язкове державне пенсійне страхування;
—внески на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;
—внески на обов'язкове соціальне страхування від нещасних випадків;
—платежі до фонду соціального захисту інвалідів;
—плата за торговий патент на деякі види підприєм-

МІСЦЕВІ ЗБОРИ

—збір за припаркування автотранспорту;
—ринковий збір;
—збір за видачу ордера на квартиру;
—курортний збір;
—збір за участь у бігах на іподромі;
—збір за виграш на бігах на іподромі;
—збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі;
—збір за право використання місцевої символіки;
—збір за право проведення кіно- і телезйомок;
—збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей;

ницької діяльності;
—збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
—єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України;
—збір за використання радіочастотного ресурсу України;
—збори до фонду гарантування вкладів фізичних осіб;
—внески до фонду соціального захисту інвалідів;
—збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;
—збір за спеціальне використання рибних та інших водних живих ресурсів;
—збір за проведення гастрольних заходів
—збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;
—збір з власників собак

Основним джерелом податкових надходжень є прямі і непрямі податки. Роль прямих і непрямих податків у формуванні доходів бюджету постійно змінюється (рис.3). Так, до 1992 р. у надходженнях до бюджету переважали прямі податки. У 1992 р. з уведенням нових податків — податку на дохід замість податку на прибуток, податку на додану вартість і акцизного збору замість податку з обороту і податку з продажу — співвідношення між прямими і непрямими податками змінилось. Питома вага непрямих податків зросла до 50,2%, прямих — зменшилась до 40,4%. У 1993 р. переважали непрямі податки. З 1994 р. прямі податки знову переважають у надходженнях до бюджету — 44,8%, частка непрямих знижується до 38,5%. Це пояснюється підвищенням ставки податку на доходи з 18% до 22%. Надалі прямі податки продовжують відігравати провідну роль у доходах бюджету.

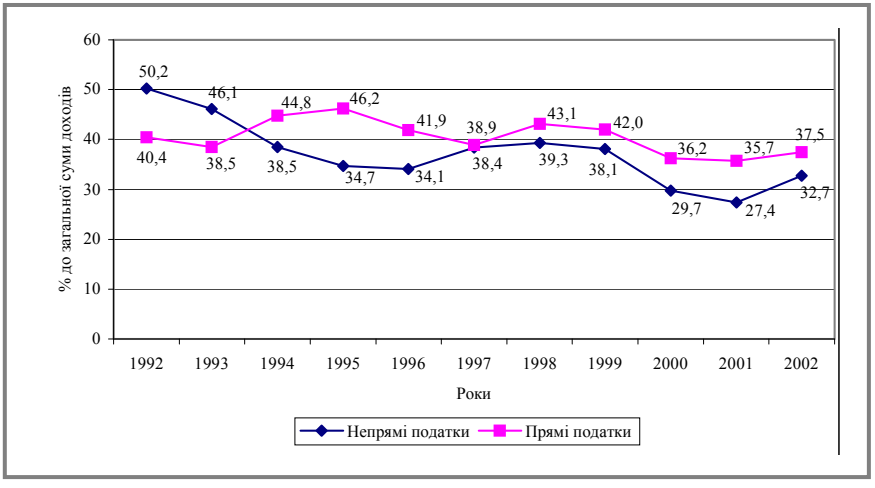


Рис. 3. Роль прямих і непрямих податків у формуванні доходів зведеного бюджету (1992—2002 рр.)

Серед окремих податків у формуванні доходів бюджету особлива роль належить податку на додану вартість і податку на прибуток (доходи) підприємств, які разом забезпечують значну суму надходжень до бюджету (1992 р. — 69,4%, 2002р. — 37,2%). У1993 р. порівняно з 1992 р. у доходах бюджету знизилась частка прибуткового податку з громадян (1992 р. — 13,6%, 1993 р. — 6,1%), що зумовлено зменшенням фонду заробітної плати, але зараз ситуація стабілізується й очікується подальше поступове зростання надходжень. Так, у 2001р. частка прибуткового податку з громадян становила 16,3% і вперше перевищила відповідний показник податку на прибуток (15,4%). Роль зазначених податків у ВВП показана на рис.4. У 1995—1996 рр. значно зменшилася роль акцизного збору в доходах бюджету (1993 р. — 4,2%, 1995 р. — 2,6%). Це пояснювалось як зменшенням купівельної спроможності населення, що меншу частку своїх доходів витрачало на споживання предметів непершої необхідності, так і зниженням попиту на вітчизняні підакцизні товари, реалізація яких забезпечувала основну частину надходжень від акцизного збору. Надходження акцизного збору від імпортних підакцизних товарів до 1996 р. були мізерними, що зумовлено дуже високими ставками оподаткування і, як наслідок, ухиленням платників від сплати цього податку. У 1996 і 1997 рр. з переглядом ставок на підакцизні товари надходження від акцизного збору починають швидко зростати (2002р. — 6,7%). Решта податків і платежів суттєвого бюджетного значення не мають.

Рис. 4. Роль основних податків у ВВП (1992—2002 рр.)

Неподаткові надходження становлять значний відсоток у доходах бюджету (20—30%). Така роль неподаткових надходжень пояснюється спробою держави вирішити фіскальні проблеми в умовах фінансової кризи не за рахунок збільшення податків, а введенням нових неподаткових зборів і платежів. В умовах стабільної економіки неподаткові надходження не мають великого значення і становлять не більше 5% доходів бюджету.

Склад неподаткових доходів бюджету, на відміну від податкових, є досить широким. При цьому існують надходження, які мають постійний характер і які з'являються час від часу і зникають. Уведення останніх було спричинено необхідністю термінового збільшення доходів бюджету.

Неподаткові надходження можна поділити на кілька груп. Зокрема — це доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори і платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу; надходження штрафів та фінансових санкцій; інші неподаткові надходження.

До *доходів від власності та підприємницької діяльності* належать:

—надходження від перевищення валових доходів над видатками Національного банку України;

—надходження від грошово-речових лотерей;

—дивіденди (дохід), нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств;

—рентна плата;

—інші надходження.

До *адміністративних зборів і платежів, доходів від некомерційного та побічного продажу* входять:

—плата за надання послуг службою дозвільної системи органів внутрішніх справ;

—плата за оренду цілісних майнових комплексів та іншого майна;

—плата за утримання дітей у школах-інтернатах;

—державне мито;

—плата за утримання вихованців шкіл та профтехучилищ соціальної реабілітації;

—митні збори.

Надходження від штрафів і фінансових санкцій складаються з:

—адміністративних штрафів та санкцій;

—сум, стягнених з винних осіб, за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації;

—надходження від штрафних санкцій за порушення правил пожежної безпеки та ін.

До *інших неподаткових надходжень* належать:

—надходження коштів від реалізації конфіскованого митними, правоохоронними та іншими уповноваженими органами майна і валюти;

—надходження сум кредиторської та депонентської заборгованості підприємств, щодо яких минув строк позовної давності;

—власні надходження бюджетних установ;

—надходження коштів від продажу військового майна;

—надходження до страхового фонду безпеки авіації;

—надходження сум різниці в ціні за газ;

—відрахування від сум перевищення розрахункової величини фонду оплати праці та ін.

У 1991р. як терміновий захід до бюджету були залучені платежі у фонд стабілізації економіки і внески з фонду споживання. Найбільшу частку серед названих вище неподаткових доходів починаючи з 1995 р. становила рентна плата за нафту і природний газ, що видобувається в Україні, та різниця в цінах на природний газ (1995 р. — 4,8%, 1996 р. — 8,2%).

Основною метою встановлення з 1995 р. рентної плати за нафту і природний газ була необхідність вирівнювання цін на природний газ і нафту, що видобуваються в Україні, та цін, за якими вони надходять з інших держав. Крім того, за рахунок рентної плати поповнювались доходи бюджету, внаслідок чого

з'являлася можливість створення умов для розвитку вітчизняної нафтової і газової промисловості. Але в умовах хронічного браку фінансових ресурсів ці додаткові надходження бюджету використовувалися насамперед для фінансування загальних витрат, не пов'язаних з розвитком газової і нафтової промисловості. При цьому погіршилось економічне становище відповідних підприємств і значно зменшилися зазначені вище доходи бюджету (2002р. — 1,2%). З 1999р. була введена плата за транзит газу, нафти й аміаку через територію України, надходження за якою становили 2,8% у 2002р.

Надходження від інших доходів, як правило, не перевищують 1% від загального обсягу доходів бюджету. Для мобілізації додаткових коштів до бюджету починаючи з 1995р. вилучаються вільні залишки позабюджетних фондів, що свідчили про загострення проблем з фінансовими ресурсами держави.

У 2000 р. різко змінилось співвідношення між податковими і неподатковими доходами зведеного бюджету. Значне збільшення неподаткових доходів до (33,0% у 2001р.) виникло за рахунок включення до дохідної частини зведеного бюджету власних надходжень бюджетних установ і організацій, які до цього не обліковувалися в доходах бюджетів (у 2001р. ці суми становили 10,3% доходів зведеного бюджету), а також досить значних надходжень від приватизації майна (4,7% у 2001 р.).

Позичені кошти та грошова емісія використовуються для фінансування видатків держави в умовах недостатнього надходження коштів від податкових і неподаткових джерел. Вони є джерелом фінансування дефіциту бюджету, тобто перевищення видатків над доходами.

Проблема покриття дефіциту бюджету з'явилася в 1991 р. Починаючи з цього року сума доходів бюджету в порівнянних цінах почала зменшуватись, що було спричинено початком економічної кризи. В умовах відсутності цивілізованих методів фінансування дефіциту бюджету за рахунок випуску державних цінних паперів, перевищення видатків над доходами покривалося за рахунок емісійних кредитів Національного банку України. Наслідком цього стали величезні темпи інфляції. Тільки в 1994 р. фінансування дефіциту бюджету було частково здійснено за рахунок іноземних кредитів, а з 1995 р. — і за рахунок розміщення державних цінних паперів (рис.5). Найвищим дефіцит бюджету був у 1992 р. — 13,8% ВВП. Надалі бюджетна політика спрямовувалася на поступове зменшення дефіциту. Так, у 1999р. дефіцит становив 1,5% ВВП, в 2000 р. бюджет був зведений з

профіцитом у розмірі 0,6% ВВП, а в 2001р. — з дефіцитом у розмірі 0,3%, у 2002 р. — з профіцитом у розмірі 0,7%.

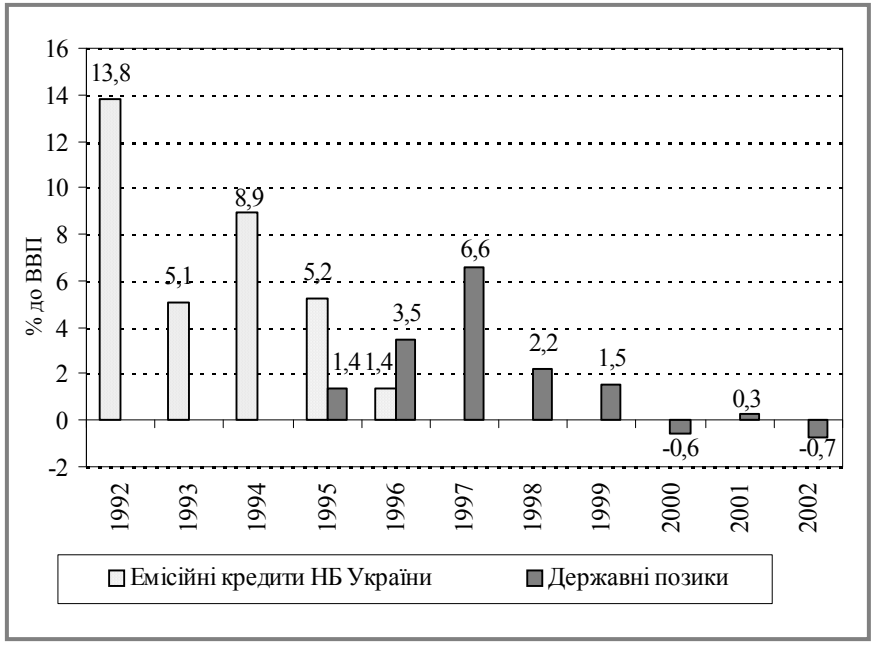


Рис. 5. Джерела фінансування дефіциту зведеного бюджету України (1992—2002 рр.)

Які можна зробити висновки щодо системи доходів бюджету України? Склад і структура доходів бюджету постійно змінюються, що зумовлюється як постійними перетвореннями в податковій системі України, так і намаганням держави вирішити фіскальні проблеми за рахунок неподаткових доходів. З цієї ж причини питома вага податкових доходів є не дуже високою. Фінансування бюджетного дефіциту в умовах нерозвинутого фінансового ринку України відбувалося за допомогою емісійних кредитів Національного банку України, внаслідок чого інфляція досягла дуже високих темпів. Лише з 1995 р. на ринку з'явились державні цінні папери, що свідчить про поступове наближення до прийнятих у світі механізмів фінансування бюджетного дефіциту.

Таким чином, становлення і розвиток системи доходів бюджету, яка б відповідала розвитку ринкових відносин, відбувається

досить повільно. Але все ж таки з кожним роком прогресивних перетворень у бюджетній системі стає дедалі більше.

2.2. Система видатків бюджету

2.2.1. Класифікація видатків та форми бюджетного фінансування

В основі сучасного розуміння сутності бюджетних видатків має бути суспільний вибір, мотивації та інтереси людей, які приймають рішення: від рядових виборців до парламентаріїв і президента. В умовах розвинених демократичних засад обсяг бюджетних видатків визначається колективними рішеннями, які, у свою чергу, залежать від індивідуальних преференцій членів суспільства. Звідси випливає, що держава — лише інструмент у руках суб'єктів демократичного політичного процесу, яка реалізує волю більшості у виборі бюджетно-політичних цілей. У випадку орієнтації уряду на активізацію політики економічного зростання він буде всебічно сприяти процесам пожвавлення економічного життя суспільства, здійсненню видатків на освіту, фундаментальні наукові дослідження тощо. Таким чином, видатки бюджету є інструментом досягнення вищого критерію справедливості у розподілі державних благ з метою досягнення граничного рівня добробуту для кожного члена суспільства. Матеріальну основу видатків бюджету становлять грошові кошти, які спрямовуються урядом та іншими адміністративними органами влади на фінансування економічної діяльності, соціальної сфери і соціальних потреб населення, на державне управління, оборону та інші загальнодержавні потреби.

Кожний з видатків бюджету має кількісну й якісну характеристику. Кількісне визначення пов'язане з величиною виділених бюджетних коштів. Якісна характеристика дає уявлення про економічну природу і суспільне призначення кожного виду бюджетних видатків.

У видатках бюджету виявляється фінансова політика держави у сферах державного регулювання і стимулювання виробництва, фінансового забезпечення соціального захисту населення, розвитку науково-технічного прогресу, міжнародної діяльності. Тому перелік витрат, їх склад і структура постійно змінюються залежно від конкретної економічної ситуації.

З метою забезпечення управління процесами розподілу і використання бюджетних коштів видатки бюджету систематизують

і групують за певними економічними ознаками залежно від галузевого й організаційного спрямування, від рівня державного управління. *Наукова класифікація видатків бюджету* здійснюється за такими ознаками:

а)роллю у відтворенні виробництва;

б)суспільним призначенням;

в)галузями економіки і соціальної сфери;

г)цільовим призначенням;

д)рівнями бюджетної системи.

За ***роллю у відтворенні виробництва*** видатки бюджету поділяються на поточні і капітальні. *Поточні* видатки спрямовуються на забезпечення діяльності підприємств та установ виробничої і соціальної інфраструктури суспільства, утримання органів управління, армійських підрозділів та ін. Це видатки державного і місцевих бюджетів на фінансування мережі підприємств, установ, організацій та органів, яка діє на початок бюджетного року, а також на фінансування заходів щодо соціального захисту населення й інших заходів, що не належать до видатків розвитку. У складі поточних видатків окремо виділяються видатки бюджету, зумовлені зростанням мережі перелічених вище об'єктів із зазначенням усіх факторів, які вплинули на обсяг видатків.

Капітальні видатки характеризують фінансування розвитку суспільства. Видатки розвитку — це витрати державного і місцевих бюджетів на фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності, зокрема на фінансування капітальних вкладень виробничого і невиробничого призначення, фінансування структурної перебудови економіки, субсидії та субвенції на інші потреби, пов'язані з розширеним відтворенням.

Відповідно до такого розподілу видатків можуть формуватися два окремі бюджети — поточний і бюджет розвитку. В Україні Бюджетним кодексом передбачено виділення видатків на поточні і капітальні цілі, але окремі бюджети відповідно до такого розподілу не складаються.

Поділ видатків залежно від ***суспільного призначення*** характеризує фінансове забезпечення економічної, соціальної, оборонної та управлінської функцій держави. Відповідно до цього видатки бюджету спрямовуються на економічну діяльність, соціальний захист населення, в соціальну сферу, оборону, управління, міжнародну діяльність, на обслуговування державного боргу.

Галузевий розподіл бюджетних коштів характеризує фінансування галузей економіки (промисловості, сільського господарства, будівництва, транспорту, зв'язку тощо), соціальної сфери

(освіти, культури, охорони здоров'я) та інших видів діяльності. Змінюючи пропорції в розподілі бюджетних коштів між галузями, держава впливає на структуру економічної та соціальної сфер, стимулює розвиток принципово нових галузей економіки і видів виробництва. У галузевій структурі бюджетних видатків може також здійснюватись групування видатків відповідно до цільових державних програм. Воно показує конкретних отримувачів бюджетних коштів, які є відповідальними за їх ефективне цільове використання. Таке адресне спрямування бюджетних коштів особливо важливе в умовах дефіциту фінансових ресурсів.

Цільове призначення бюджетних видатків відображає фінансування конкретних видів витрат: будівельні та монтажні роботи, обладнання, заробітна плата та ін. Така класифікація дає можливість здійснювати фінансовий контроль за цільовим використанням бюджетних коштів.

За ***рівнем бюджетної системи*** розрізняють видатки Державного бюджету України і місцевих бюджетів. Кошти Державного бюджету витрачаються на цілі, визначені Законом про Державний бюджет України, кошти місцевих бюджетів — на цілі і в межах, затверджених Верховною Радою Автономної Республіки Крим і місцевими радами.

В основі розмежування видатків між бюджетами лежить визначення меж функціональних повноважень між окремими рівнями державної влади й управління. При цьому функціональні повноваження поділяються на неделеговані державні повноваження, делеговані та власні повноваження.

Видатки на здійснення неделегованих державних повноважень — це видатки на забезпечення конституційного ладу держави, державного суверенітету та інші видатки, які не можуть бути передані на виконання місцевому самоврядуванню. До них належать видатки на державне управління (законодавчу і виконавчу владу, утримання адміністрації Президента України), судову владу, міжнародну діяльність, фундаментальні дослідження, національну оборону, правоохоронну діяльність, державні програми підтримки пріоритетних галузей економіки, засобів масової інформації, розвитку транспорту та зв'язку, загальнодержавні інвестиційні проекти, державні програми ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, створення та поповнення державних запасів, обслуговування державного боргу, проведення загальнодержавних виборів та референдумів, інші програми загальнодержавного значення. Такі видатки здійснюються за рахунок коштів Державного бюджету України.

Видатки на здійснення делегованих державних повноважень — це видатки, які визначаються функціями держави та можуть бути передані місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найефективнішого їх виконання. Розмежування видів видатків за делегованими державними повноваженнями між місцевими бюджетами відбувається на основі принципу субсидіарності з урахуванням критеріїв повноти надання суспільних послуг і наближення їх до безпосереднього споживача. Такі видатки здійснюються за рахунок коштів місцевих бюджетів і бюджетних трансфертів.

Видатки на здійснення власних повноважень — це видатки на реалізацію прав, обов'язків та функцій місцевого самоврядування, які мають місцевий характер. Такі видатки фінансуються за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Розмежування видатків між бюджетами може ґрунтуватися на принципах відомчої підпорядкованості та територіального розташування. Принцип відомчої підпорядкованості означає, що суб'єкт бюджетного фінансування отримує кошти з того бюджету, який відповідає рівню органу управління цим суб'єктом. Принцип територіального розташування означає, що фінансування здійснюється з бюджету тієї адміністративної одиниці, на території якої міститься суб'єкт фінансування. Нині основним є принцип відомчої підпорядкованості.

Фінансування видатків бюджету може здійснюватись у таких ***формах***:

—кошторисне фінансування;

—фінансування інвестиційних проектів (бюджетні інвестиції);

—державні субсидії, субвенції, дотації (державні трансферти);

—бюджетні кредити.

Кошторисне фінансування є основною формою, за допомогою якої здійснюються видатки бюджету. Воно включає забезпечення виробничої та соціальної інфраструктур, оборони та управління. За цієї форми бюджетні асигнування виділяються на підставі спеціального документа — *кошторису*. У ньому розраховується обсяг бюджетних асигнувань, їх розподіл за статтями витрат з поквартальною розбивкою. Обсяг бюджетного фінансування визначається на основі показників, які характеризують масштаби діяльності підприємства, та встановлених (чи розрахованих) норм витрат. Норми витрат можуть бути постатейними та узагальненими, обов'язковими і факультативними. Норми витрат — основний елемент кошторисного фінансування, бо саме вони визначають обсяги видатків бюджету.

Бюджетне фінансування *інвестиційних проектів* характеризує виділення державних асигнувань на капітальні вкладення у виробничу сферу. Суть цієї форми полягає у тому, що держава виходячи зі своїх фінансових можливостей здійснює конкурсний відбір найнеобхідніших та найефективніших проектів. Проекти, що не пройшли конкурсного відбору, можуть фінансуватись за рахунок банківських кредитів та інших залучених коштів (наприклад, цільових інвестиційних позик). Обсяг видатків установлюється на основі спеціальних кошторисів, в яких визначається вартість спорудження відповідних об'єктів.

Державні субсидії являють собою форму надання державної фінансової допомоги юридичним та фізичним особам. Вони мають на меті підтримання певних сфер діяльності, галузей чи підприємств (наприклад, субсидії фермерам) і окремих верств населення (наприклад, житлові субсидії). *Державні субвенції* передбачають пайову участь суб'єктів підприємницької діяльності у фінансуванні окремих витрат чи проектів. *Державні дотації* — це надання коштів з бюджету на покриття збитків підприємств. В основному вони стосуються державних підприємств. Недержавні підприємства можуть отримувати дотацію тоді, коли їх збитки виникають унаслідок певної політики держави, наприклад у сфері ціноутворення.

Бюджетні кредити являють собою форму надання державним підприємствам тимчасової фінансової допомоги на умовах поворотності. Це нехарактерна для бюджету форма його видатків, оскільки взаємовідносини держави з юридичними особами засновуються саме на безповоротній основі.

Форми бюджетного фінансування визначаються економічними умовами, в яких функціонує бюджетний фонд держави. Із зміною конкретних умов господарювання поступово змінюються й самі форми бюджетного фінансування, а також межі їх застосування. На нинішньому етапі розвитку економіки у зв'язку з необхідністю вдосконалення всієї системи управління економічною і соціальними сферами постала потреба у вдосконаленні форм бюджетного фінансування.

При визначенні шляхів удосконалення діючих форм бюджетного фінансування має застосовуватись диференційований підхід, а перспективи розвитку кожної з форм повинні пов'язуватися з тими цілями, досягнення яких вона повинна забезпечити. Цілі управління поділяються на загальні і спеціальні. Загальні цілі реалізуються через ті форми фінансування, які відповідають системі управління економікою в цілому. Такими формами є фінансування інвестиційних проектів та кошторисне фінансування, за

допомогою яких формуються галузеві й територіальні пропорції, здійснюються структурні зміни в економіці. Спеціальні цілі пов'язані з особливими умовами господарювання, що визначаються економічною політикою держави на певному етапі її розвитку. Звідси виникає необхідність використання таких форм, як державні субсидії, субвенції і дотації, бюджетні кредити.

2.2.2. Склад і структура видатків бюджету України

Видатки бюджету обумовлюються насамперед їхнім суспільним призначенням, адже саме такий їх розріз найповніше відбиває сутність і призначення бюджету. Економічну функцію держави забезпечують видатки на економічну діяльність та науку, соціальну — видатки на соціальний захист населення, соціальне забезпечення та соціальну сферу, оборонну — на оборону, управлінську — на утримання управлінських структур (органи державної влади й управління, судові структури і прокуратура, правоохоронні органи і служба безпеки, митна і податкова служби) та на міжнародну діяльність. Окремо в бюджеті виділяються видатки, пов'язані з системою державного кредиту, — на обслуговування внутрішнього і зовнішнього державного боргу.

Видатки бюджету на ***економічну діяльність*** в Україні охоплюють державні капітальні вкладення, бюджетні кредити підприємствам, державні субсидії й дотації, операційні витрати (на виробничу інфраструктуру — геологорозвідувальні роботи, роботи щодо землевпорядкування тощо). Вони спрямовуються в галузі економічного комплексу. При цьому видаткам бюджету відводиться допоміжна і регулятивна роль у системі фінансового забезпечення економіки, основними формами якого є самофінансування і кредитування.

Видатки бюджету на ***соціальний захист*** — це державні субсидії і допомоги окремим громадянам, які внаслідок об'єктивних, незалежних від них причин не можуть самостійно повною мірою забезпечити себе. Видатки на ***соціальну сферу*** структуруються за галузевими ознаками: на освіту, охорону здоров'я, духовне і фізичне виховання. Нині відповідно до прийнятої в Україні фінансової моделі бюджетні асигнування є головними у системі фінансового забезпечення соціальної сфери. Однак постійно розвивається сфера платних послуг, яка засновується на самофінансуванні і кредитуванні, а також спонсорство і меценатство, розглядаються напрями переходу до страхової медицини. Видат-

ки на ***соціальне забезпечення*** пов'язані із державним забезпеченням тих громадян, що з об'єктивних причин не можуть утримувати себе самостійно, наприклад інваліди від народження, самотні особи похилого віку тощо.

Видатки бюджету на ***науку*** відбивають фінансування державних і міждержавних науково-технічних програм, фундаментальних досліджень. Нині бюджетні видатки на науку значно скоротились, однак альтернативні джерела фінансування (комерційна наукова діяльність, спеціальні фонди і відрахування) не набули належного поширення.

Видатки бюджету на ***оборону*** охоплюють витрати на закупівлю озброєнь і військової техніки та на утримання військових частин. Крім того, до них також належать витрати на наукові дослідження у сфері оборони і на виплату пенсій військовослужбовцям.

Видатки у сфері ***міжнародної діяльності*** — це сплата внесків до міжнародних організацій, членом яких є Україна, утримання дипломатичних представництв за кордоном, відрядження за кордон представників органів державної влади.

Видатки на ***обслуговування державного боргу*** — це витрати на погашення заборгованості та виплату процентів за державними позиками.

Структура видатків бюджету України наведена в табл. 3.

З наведених даних видно, що найбільшу питому вагу у зведеному бюджеті України займають соціальні видатки (на соціальний захист населення, соціальне забезпечення та соціальну сферу): у 1992 р. — 45,6%, у 1993 р. — 57,6, у 1994 р. — 39,1, у 1995р. — 49,6, у 1996 р. — 49,0, у 1997 р. — 49,6, у 1998 р. — 45,0, у 1999р. — 49,6, у 2000р. — 45,7, у 2001р. — 49,6, у 2002р. — 55,7%.

Лише в 1994 р. видатки на економічну діяльність переважали 40,6%. У складі видатків Державного бюджету, навпаки, головну роль до 1999 р. (крім 1993р.) відігравали видатки на економічну діяльність. Починаючи з 1999р. переважають соціальні видатки (відповідно 33,3% проти 23,2%).

У цілому видатки, пов'язані з економічною (народне господарство і наука) та соціальною (соціальний захист і соціальна сфера) функціями держави, є домінуючими. У 1992 р. у зведеному бюджеті вони досягали 87,9%, а в Державному — 82,4%, у 1993 р. відповідно — 85,1 і 80,0%, у 1994 р. — 80,8 і 74,3%, у 1995 р. — 70,0 і 47,6%, у 1996 р. — 72,1 і 51,6%, у 1997 р. — 68,1 і 47,9%, у 1998 р. — 71,3 і 49,9%, у 1999р. — 73,8 і 58,1%, у 2000р. — 67,0 і 53,6%, у 2001р. — 67,9 і 51,3%, у 2002р. — 70,7 і

56,6%. Водночас характерною ознакою динаміки структури видатків на економічну діяльність є зниження їх питомої ваги як у зведеному, так і в Державному бюджеті.

Таким чином, як свідчать наведені вище дані, нині бюджету України притаманна досить чітко виражена соціальна спрямованість. Однак це не забезпечує достатнього рівня соціальних послуг. Реальна фінансова забезпеченість соціального захисту і соціально-культурних установ та закладів в останні роки суттєво знизилась. Причина відома — тривалий процес зниження обсягу виробництва призвів до такого низького обсягу ВВП, що його просто не вистачає, і ніякий перерозподіл у бюджеті між напрямами видатків не в змозі вирішити окремі проблеми.

При фінансуванні соціального захисту важливо встановити правильне співвідношення між видатками бюджету на соціальні цілі та на економічну діяльність. Спрямування коштів в економіку створює передумови для зростання ВВП, а відтак, з одного боку, збільшує можливості бюджету у фінансуванні соціальних заходів, а з іншого — знижує напруження у розподілі бюджетних коштів, оскільки зменшує потребу в самому соціальному захисті. Головну роль у такій політиці відіграють продуктивні витрати — інвестиції в основний капітал і науку. Проте вони мають тенденцію до зниження. Так, якщо в 1992 р. видатки зведеного бюджету на науку становили 2,2%, то в 2002 р. — 0,8%. Питома вага інвестицій в основний капітал теж скорочувалась. Звичайно, не тільки ці чинники визначали процес спаду виробництва в Україні. Проте такий підхід у бюджетній політиці досить негативно впливав на стан економіки. Адже вирішити проблему виходу з кризи без зазначених витрат практично неможливо.

СТРУКТУРА ВИДАТКІВ

Напрями видатків	1992		1993		1994		1995	
	Зведений бюджет	Державний бюджет	Зведений бюджет	Державний бюджет	Зведений бюджет	Державний бюджет	Зведений бюджет	Державний бюджет
1.Економічна діяльність[1]	40,1	56,5	26,6	33,3	40,6	55,9	19,2	27,2
2.Соціальний захист населення	19,8	11,6	32,6	38,2	13,5	8,7	17,3	5,7
3.Соціально-культурна сфера	25,8	10,7	25,0	7,0	25,6	7,9	32,3	12,3

[1] У тому числі видатки на житлово-комунальне господарство.

4.Наука	2,2	3,6	0,9	1,5	1,1	1,8	1,2	2,4
5.Оборона	6,0	9,9	4,9	8,3	4,6	7,3	6,0	10,7
6.Міжнародна діяльність	—	—	2,2	3,7	0,8	1,3	0,6	1,3
7.Державне управління, судова влада, правоохоронна діяльність і безпека держави	3,5	4,5	5,4	6,7	5,7	6,6	7,4	10,6
8.Обслуговування внутрішнього державного боргу	0,1	0,1	0,1	0,1	1,1	1,7	1,2	2,4
9.Обслуговування зовнішнього державного боргу	—	—	—	—	3,9	6,3	11,9	23,8
10.Інші видатки	2,5	3,1	2,3	1,2	3,1	2,5	2,9	3,6

Головна проблема, яка сьогодні стоїть перед суспільством, — стабілізація економіки і забезпечення її зростання. Однак без виділення відповідних коштів її неможливо розв'язати. З погляду фінансової політики в цілому необхідно знайти відповідні джерела фінансування і встановити їх структурне співвідношення. З погляду бюджетної політики, зокрема, необхідно визначити місце і роль бюджету у фінансовому забезпеченні потреб економічного розвитку та основні напрями бюджетного інвестування.

При виборі об'єктів бюджетного інвестування враховується здатність виробників випускати експортоспроможну та імпортозамінну продукцію, а також вироби особливої соціальної значущості (лікувальні препарати, продукти харчування, інші товари першої необхідності), знаходити і розширювати ринки збуту своєї продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках і відповідно

Таблиця 3

БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ[1] за 1992—2002 рр.

1996		1997		1998		1999		2000		2001		2002	
Зведений бюджет	Державний бюджет	Зведений бюджет	Державний бюджет	Зведений бюджет	Державний бюджет	Зведений бюджет	Державний бюджет	Зведений бюджет	Державний бюджет	Зведений бюджет	Державний бюджет	Зведений бюджет	Державний бюджет
21,1	28,1	16,6	23,4	25,2	24,0	23,3	23,2	19,7	18,7	16,9	15,3	14,3	15,8
16,9	6,4	18,0	10,9	14,4	11,7	21,8	23,7	17,1	19,1	18,4	17,9	21,0	20,5
32,1	13,2	31,6	11,6	30,6	12,0	27,8	9,6	28,6	13,4	31,2	15,7	35,2	19,7
2,0	3,9	1,9	2,0	1,1	2,2	0,9	1,6	1,6	2,4	1,4	2,4	0,9	1,5
5,1	10,0	4,9	8,9	4,7	9,9	4,8	8,3	5,0	7,9	5,5	9,2	5,9	10,0
0,7	1,4	0,5	1,0	0,9	1,7	0,6	1,1	1,4	2,3	1,0	1,9	0,8	1,4
9,2	13,4	9,7	14,9	10,2	16,9	9,8	14,3	14,0	18,7	14,6	21,0	16,3	21,6
1,8	3,5	3,0	5,5	5,8	11,9	3,6	6,6	3,6	5,7	3,0	5,0	1,2	1,8
8,3	16,2	6,6	12,1	2,7	5,4	5,4	9,9	6,4	10,0	4,4	7,4	3,7	6,3
2,8	3,9	7,2	9,7	4,4	4,3	2,0	1,7	2,6	1,8	3,6	4,2	0,7	1,4

нарощувати обсяги її реалізації. Враховуються також можливості для пожвавлення виробництва в суміжних галузях і вирішення питань енергозбереження та використання альтернативних джерел енергопостачання.

В умовах обмеженості фінансових ресурсів держава не має можливості виділяти бюджетні кошти на підтримку неефективних підприємств, які, власне, є банкрутами. Тому особливої ваги набуває питання перепрофілювання, консервації, а в окремих випадках і закриття неефективних виробничих структур.

У цілому система видатків бюджету повинна забезпечувати надійне функціонування держави і сприяти економічному зростанню, що досягається за рахунок раціональної структури видатків.

[1] Без видатків державних цільових фондів.

2.3. Бюджетний дефіцит

2.3.1. Причини, наслідки та межі бюджетного дефіциту

Стан бюджету як фінансового плану держави може визначатися трьома показниками:

—рівновагою доходів і видатків бюджету;

—бюджетним профіцитом — перевищенням доходів над видатками бюджету;

—бюджетним дефіцитом — перевищенням видатків над постійними доходами.

Рівновага доходів і видатків бюджету є його найбільш доцільним і обґрунтованим станом. Вона означає, що всі видатки бюджету мають відповідні джерела фінансування. З позицій фінансового забезпечення реалізації функцій держави немає потреби, з одного боку, формувати зайві доходи, а з іншого — передбачати у своєму плані видатки без гарантованих надходжень для їх фінансування. Досягнення врівноваженості бюджету є головним завданням бюджетного планування. Враховуючи розгалужений склад видатків бюджету та різноманітність джерел формування доходів, а головне — систему фінансових інтересів у суспільстві стосовно бюджету, коли кожний суб'єкт заінтересований отримати якомога більше асигнувань і сплатити якнайменше податків та платежів, можна відзначити, що практична реалізація цього завдання є дуже складною.

З позицій адміністративного управління фінансами проблеми, начебто, немає. Залежно від конкретної ситуації можна або збільшити податки, або скоротити видатки. З позиції ж оптимізації бюджету та його ролі в суспільстві цього досягти дуже важко, адже будь-яке скорочення видатків чи збільшення рівня оподаткування веде до певних наслідків, які необхідно виявити та проаналізувати. Завдання врівноваженості бюджету зачіпає інтереси численних суб'єктів фінансових відносин, потребує врахування багатьох чинників і обмежень, а тому практично не піддається математичному моделюванню. Його реалізація повністю залежить від фахівців з бюджетного менеджменту, їх професіоналізму й ерудиції, чесності і порядності, мужності і стійкості, вміння знаходити вихід із здавалось би безвихідного становища.

Бюджетний профіцит є специфічним явищем. По-перше, як уже зазначалося, це досить відносний показник, адже завжди можна знайти певні напрями використання коштів. «Зайвих» грошей взагалі не буває. Так, згідно з Бюджетним кодексом України профіцит має затверджуватись виключно з метою погашення основної суми боргу. Але якщо погашення цього боргу включити у видатки бюджету (а саме до них вони і мають відноситися), то ніякого профіциту в бюджеті не буде. По-друге, слід відрізняти бюджетний профіцит від надлишку коштів, який підлягає вилученню до бюджету вищого рівня і характеризує міжбюджетні відносини (див. розділ 3). У будь-якому випадку бюджетний профіцит не може розглядатись як позитивний результат фінансової діяльності держави, ідентичний прибутку суб'єктів підприємництва. Підкреслюємо ще раз, державі зайві кошти не потрібні.

Бюджетний дефіцит є найбільш складним і водночас досить поширеним явищем. Це — перевищення видатків над постійними доходами бюджету, якими є податки й обов'язкові платежі, що згідно з бюджетною класифікацією віднесені до доходів бюджету. Бюджетний дефіцит не означає незбалансованості бюджету, оскільки при його складанні і затвердженні встановлюються відповідні джерела фінансування. Отже, необхідно чітко розрізняти бюджетний дефіцит і незбалансованість бюджету у зв'язку з невизначеністю у джерелах покриття дефіциту. Відсутність чіткої політики стосовно бюджетного дефіциту і визначення джерел його покриття характеризує стан бюджету, який умовно можна назвати бюджетною пустотою, чи дірою. Тобто в бюджет включається певна сума видатків, що не мають відповідного забезпечення. Таке явище загалом неприпустиме. Однак в Україні на початку 90-х років воно мало місце. Затверджувався неврівноважений бюджет, що значно ускладнювало його виконання. Адже при незабезпеченому перевищенні видатків над доходами неясно, які видатки треба фінансувати, а які не треба. З іншого боку, виходячи із законодавчого характеру бюджету необхідно фінансувати всі затверджені видатки, але за рахунок чого?

Бюджетний дефіцит має різні прояви і причини. Його не можна оцінювати однозначно, оскільки завжди необхідно враховувати всі його чинники. Характеристика дефіциту дається за такими ознаками (рис. 6):

—формою прояву;

—причинами виникнення;

—спрямуванням коштів.

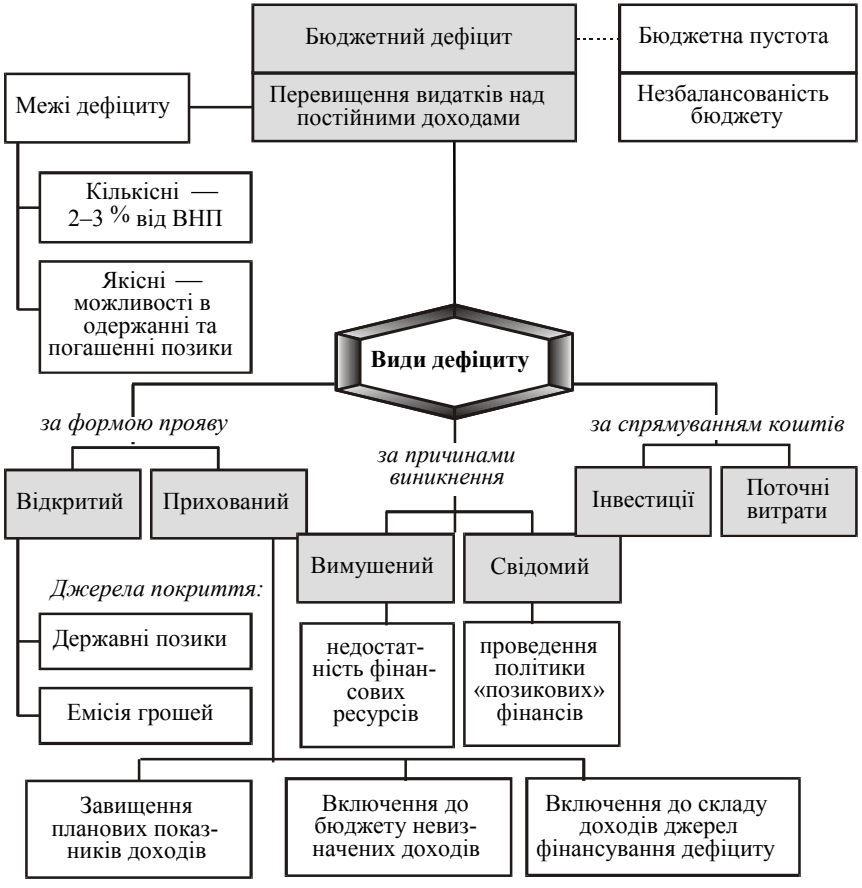


Рис. 6. Характеристика бюджетного дефіциту

За ***формою прояву*** розрізняють відкритий і прихований дефіцит. *Відкритий дефіцит* — це офіційно зафіксований стан бюджету під час його затвердження у відповідному документі: Законі про Державний бюджет чи в рішенні місцевих органів влади. *Прихований дефіцит* офіційно не визнається. Існує кілька варіантів прихованого і напівприхованого дефіциту. По-перше, це завищення планових показників доходів. По суті, воно означає фальсифікацію основного фінансового плану держави, яка все одно виявиться при виконанні бюджету. Така фальсифікація може бути як свідомою — для реалізації певних політичних, економічних чи фінансових цілей, так і наслідком невисокого рівня

планування доходів, бажанням сприймати неможливе за реальність. Виходячи з рівня виконання плану доходів в Україні в останні роки, можна стверджувати, що певні елементи прихованого дефіциту шляхом завищення планових завдань мали місце. По-друге, завищення доходів може мати напівприхований характер. В Україні, наприклад, у деякі бюджетні роки до складу дохідної частини бюджету входила стаття «Доходи, що мають бути мобілізовані в процесі виконання бюджету». Виходячи з вимоги достовірності бюджетного планування затверджений бюджет має містити тільки реальні доходи. Тому, з одного боку, якщо це саме такі реальні доходи, то їх необхідно було чітко визначити і зарахувати до бюджету в конкретних формах. Якщо це малоймовірні або взагалі тільки бажані доходи, то їх неможливо включати до бюджету. Фактично це було нереальне завищення доходів бюджету з метою фіктивного його збалансування. По-третє, можливий варіант напівприхованого-напіввідкритого дефіциту, коли в затвердженому бюджеті дефіцит не виділяється, однак до складу доходів включаються такі надходження, які є джерелами його фінансування.

Прихований бюджетний дефіцит — вкрай небажане явище, особливо його перша форма — завищення планових показників доходів. Адже при виконанні бюджету цих надходжень все одно не буде. Однак під них заплановані певні видатки. Згорнути ж окремі програми і скоротити видатки вже в процесі виконання бюджету значно складніше, ніж відмовитись від них з самого початку. Такий підхід відбиває бажання органів влади й управління давати обіцянки, які не можуть бути виконані, тобто штучно підвищувати свій імідж. Стосовно другої і третьої форм прихованого дефіциту можна відзначити, що вони нагадують гру в піжмурки, спробу приховати очевидне. Такий підхід характеризує фінансову казуїстику, коли ігноруються загальноприйняті визначення, терміни і підходи.

За ***причинами виникнення*** бюджетний дефіцит поділяється на вимушений і свідомий. *Вимушений бюджетний дефіцит* є наслідком економічної і фінансової кризи. Слід також зазначити, що він пов'язаний із бажанням чи необхідністю витрачати коштів більше, ніж їх є в наявності. Адже завжди можна скоротити видатки до наявних доходів, або, підвищивши рівень оподаткування, збільшити доходи і цим вирішити проблему. Однак у дійсності все набагато складніше. Наприклад, в Україні скорочення видатків бюджету практично неможливе. За умов існуючих пропорцій розподілу ВВП і низького рівня індивідуальних доходів населення зменшити видатки на соціальну сферу та інші цілі просто не-

реально. Тобто практично це можна зробити, але до чого таке рішення приведе? Аналогічно немає можливості підвищити рівень оподаткування — він і так надто високий.

Конкретними причинами бюджетного дефіциту в Україні є надмірно роздута бюджетна сфера, яка дісталась у спадщину від адміністративно-командної системи, а головне — низький рівень ВВП на душу населення. Так, якщо в розвинених країнах світу він становить 25—40 тис. дол. США на рік, то в Україні наразі перебуває на рівні 1000 дол. на рік. У цілому вимушений бюджетний дефіцит у будь-якій країні є спробою пом'якшення складної фінансової ситуації.

Свідомий бюджетний дефіцит пов'язаний з проведенням політики так званих «позикових» фінансів. Формування доходів бюджету може здійснюватись на основі «податкових» чи «позикових» фінансів. Політика «податкових» фінансів виходить з повного забезпечення доходів бюджету за рахунок податкових надходжень. Це створює стабільну дохідну базу, адже податки не треба повертати. Політика «позикових» фінансів ґрунтується на необхідності обмеження рівня оподаткування і забезпечення частини бюджетних видатків через позики. Якщо вимушений бюджетний дефіцит є наслідком дефіциту фінансових ресурсів у країні, то свідомий, як правило, можливий саме за наявності вільних ресурсів, що їх фізичні та юридичні особи можуть надати державі у тимчасове користування. Це дефіцит тільки бюджету держави, фінансовий стан підприємств і громадян у цілому може бути задовільний або й дуже добрий. Обмеження рівня оподаткування сприяє розвиткові виробництва і зростанню доходів у суспільстві. Держава ж може бути справді багатою лише у багатому суспільстві. Адже багата держава у бідному суспільстві — це нонсенс, який рано чи пізно призведе до кризи.

З'ясування причин бюджетного дефіциту надзвичайно важливе для його оцінки. Сам по собі дефіцит бюджету не можна вважати негативним явищем і хибною фінансовою політикою. Так само як неправильно стверджувати, що дефіцит зовсім нешкідливий. Не існує абсолютної оцінки бюджетного дефіциту як фінансового явища. Можна давати лише його відносну характеристику з огляду на причини виникнення дефіциту.

За ***спрямуванням коштів*** розрізняють дефіцитне фінансування на *розвиток* і на *поточні витрати*. Ця ознака дефіциту бюджету теж досить суттєва в його характеристиці. Витрачання коштів на поточні витрати означає їх поглинання без відповідної віддачі. Це пасивне реагування на складне фінансове становище. Дефіцитне фінансування інвестицій, навпаки, передбачає актив-

ний вплив бюджету на розвиток економіки. Адже в умовах кризи інвестиції вкрай потрібні — це ліки для «хворої» економіки. Неможливо вийти з кризи без певних зусиль і без певних вкладень. Проблема полягає в тому, що під час економічної кризи падає ділова активність приватних інвесторів, оскільки високим є ризик втрати коштів чи їх знецінення. Тільки держава в змозі взяти на себе такий ризик і таку відповідальність. Звісно, що така політика дефіцитного фінансування інвестицій потребує чіткої організації і жорсткої відповідальності. Однак вона має перспективу, сприяючи виходу з кризи, зростанню ВВП і (в майбутньому) ліквідації вимушеного бюджетного дефіциту.

Політика дефіцитного фінансування інвестицій ґрунтується на теоретичних засадах кейнсіанства, його постулатах «бюджетного мультиплікатора». Бюджетні інвестиції сприяють розвитку економіки, розширюють попит і цим стимулюють економіку. Фінансова політика дефіцитного фінансування економіки широко використовувалась у різних країнах світу в певних історичних умовах. Незважаючи на те, що нині більш поширеною є неокласична економічна теорія, відкидати кейнсіанство безпідставно. Більше того, Україні необхідно передусім визначитись в орієнтирах своєї економічної доктрини, чітко сформулювати завдання та цілі, і вже під них обирати певну фінансову політику.

Бюджетний дефіцит має певні обмеження. Маастрихтською угодою визначено, що припустимим є дефіцит бюджету на рівні 3% від ВВП. Це та величина дефіциту, що не містить у собі ознак фінансової кризи і не призводить до тяжких наслідків. Безперечно, такий «норматив» є досить умовним. Він може використовуватися при здійсненні операцій з надання кредитів тим чи іншим країнам від міжнародних фінансових організацій з метою визначення і забезпечення платоспроможності позичальника. В певних умовах для окремих країн рівень «нормативу» може бути підвищений. Так, наприклад, для України свого часу надання кредитів МВФ проводилось за умови рівня бюджетного дефіциту 4—5% до ВВП.

Необхідність обмеження дефіциту бюджету визначається вимогами пом'якшення наслідків дефіцитного фінансування, основним з яких є інфляція, пов'язана з емісією грошей. Водночас слід зазначити, що інфляція, як і будь-яке явище, має як негативні, так і певні позитивні сторони. Відзначаючи негативність бюджетного дефіциту, мають насамперед на увазі його вплив на знецінення грошей. Воно веде до економічної нестабільності, оскільки гроші втрачають свою вартість у часі. Усі юридичні та фізичні особи

намагаються позбутись грошей, які практично перестають виконувати функцію нагромадження. Інфляція виражається в зростанні цін і зниженні рівня реальних доходів, вона підриває стимули до підприємницької діяльності і до праці. Водночас стримування інфляції жорсткою монетарною політикою може дати зворотні наслідки. Дефіцит грошей — настільки ж небажане явище для економіки, як і їх надлишок. Позитивний вплив інфляції пов'язаний з тим, що додаткова емісія грошей веде до зростання попиту, а відтак і виробництва. Тому і політика бюджетного дефіциту має бути виваженою і збалансованою. Наслідки бюджетного дефіциту не є наперед заданими. Вони залежать від багатьох чинників, і насамперед від наявності продуманої політики, керованості бюджету і бюджетного процесу.

2.3.2. Джерела покриття бюджетного дефіциту

Джерелами покриття бюджетного дефіциту можуть бути:
—державні позики;
—емісія грошей.

Державні позики відбивають взаємовідносини між державою як позичальником і юридичними та фізичними особами, урядами інших країн та міжнародними фінансовими організаціями як кредиторами. Державні позики класифікуються за різними ознаками (рис. 7).

Залежно від *територіального розміщення* вони поділяються на внутрішні і зовнішні. Внутрішні характеризують залучення коштів від юридичних та фізичних осіб на внутрішньому фінансовому ринку даної країни. Зовнішні пов'язані з надходженням ззовні — від кредиторів інших країн, якими можуть бути як іноземні юридичні та фізичні особи, так і уряди чи урядові організації інших країн. Особливе місце займають кредити, які надаються міжнародними організаціями та міжнародними фінансовими інституціями.

За *способом мобілізації* розрізняють державні позики, які пов'язані з випуском в обіг державних цінних паперів, і такі, що оформляються відповідними угодами. За допомогою випуску цінних паперів здійснюється мобілізація вільних коштів юридичних та фізичних осіб. На підставі угод можуть надаватись міжурядові кредити та кредити від міжнародних фінансових інституцій.

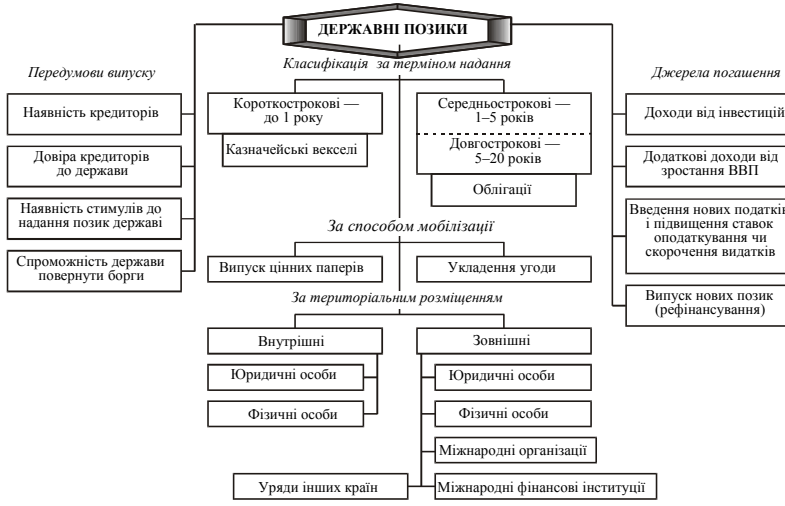


Рис. 7. Характеристика державних позик

За *термінами надання* державні позики поділяються на коротко-, середньо- та довгострокові. Короткострокові надаються на термін до одного року. Основним інструментом розміщення короткострокових державних зобов'язань є казначейські векселі. Середньострокові (1—5 років) і довгострокові (5—20 років) позики базуються на випуску в обіг облігацій.

В Україні нині для покриття бюджетного дефіциту випускаються на коротко- і середньостроковій основі облігації внутрішньої державної позики. Значну роль у джерелах покриття бюджетного дефіциту відіграють зовнішні позики.

Емісія грошей, на відміну від державних позик, є незабезпеченим джерелом покриття бюджетного дефіциту. Саме тому вона спричиняє інфляцію — знецінення грошей. Фактично емісія на цілі дефіцитного фінансування не вирішує проблеми браку коштів: грошей стає більше, однак вартість грошової одиниці знижується, тобто сукупна вартість грошей в обігу залишається незмінною і знову-таки недостатньою. Але, оскільки це виявиться тільки після випуску в обіг зайвих грошей, то на період складання і виконання бюджету грошову емісію можна використати для збалансування бюджету. Надалі все залежить від спрямування коштів дефіцитного фінансування. Як уже відзначалось, інвестування в економіку дає можливість створити передумови для повернення грошей, а відтак і відновлення їхньої вартості. Фінансування соціальних видатків означає, що за рахунок зниження

вартості грошей у поточному періоді, їх знову не вистачить у наступному, тобто потрібна буде нова емісія. Такий спосіб покриття бюджетного дефіциту веде до того, що інфляція переростає в гіперінфляцію, а остання — в галопуючу інфляцію, адже процес емісії набирає характеру геометричної прогресії. З цих причин використання грошової емісії для фінансування бюджету офіційно, як правило, у тому числі й в Україні, забороняється.

Таким чином, із двох джерел покриття бюджетного дефіциту реальним і повноцінним є державні позики. Водночас для їх використання необхідні певні передумови: 1) наявність кредиторів, які мають тимчасово вільні фінансові ресурси; 2) довіра з боку кредиторів до держави; 3) наявність стимулів до надання позик державі; 4) спроможність держави своєчасно повернути борги та виплатити проценти.

Наявність тимчасово вільних коштів є головною передумовою для державних позик. Якщо таких ресурсів немає, то не може бути й мови про випуск державних цінних паперів. Однак у дійсності такі вільні ресурси, як правило, завжди є й у фізичних, і в юридичних осіб. Це пов'язано з тим, що завжди існує необхідність накопичення грошей для певних витрат. На період накопичення ці гроші являють собою тимчасово вільні кошти і можуть використовуватись як кредитні ресурси. На ці ресурси можуть претендувати різні суб'єкти, у тому числі й держава. Отже, тимчасово вільні кошти є завжди, навіть в умовах фінансової кризи. Проблема полягає не в наявності ресурсів, а в спроможності держави мобілізувати їх.

Спроможність мобілізації тимчасово вільних коштів залежить насамперед від наявності довіри до держави з боку її кредиторів. Якщо кредитор не довіряє позичальникові, то не може бути й мови про нормальні засади надання кредитів чи взагалі про їх виділення. Але проблема полягає в тому, що кредитні взаємовідносини мають ризикований характер. Кожний кредитор, продаючи свої тимчасово вільні ресурси, вибирає між ризиком втрати цих ресурсів і бажанням отримати дохід від їх продажу. Тобто не може бути ні абсолютної довіри, ні абсолютного небажання надавати кредити.

Виходячи з необхідності забезпечення довіри держава завжди мусить дбати про свій імідж надійного і вигідного позичальника. Це досягається насамперед своєчасним поверненням боргів і забезпеченням збереження вартості грошей. Водночас, як показує досвід, держава не може повністю втратити довіру своїх кредиторів. Наприклад, нині важко уявити щодо цього питання ситуацію гіршу, ніж в Україні. Практично знецінились державні борги

колишнього СРСР, оскільки фінансова ситуація не дає змоги повністю розрахуватися з ними. Здавалось би, у держави немає жодного шансу на отримання внутрішнього кредиту. Однак облігації державної внутрішньої позики користуються певним попитом. Стосовно будь-якого іншого позичальника такого просто не могло б бути. Феномен іміджу держави пояснюється просто — в будь-яких випадках її надійність у цілому вища від надійності інших позичальників. Сама сутність держави гарантує їй певну довіру навіть майже в безнадійних ситуаціях, що і створює відповідні передумови для державного кредиту.

Важливою передумовою випуску позик є наявність стимулів до надання державі кредиту. Якщо довіра до держави відбиває кредитний ризик, то стимули характеризують доцільність вкладання коштів у державні цінні папери. Доцільність, у свою чергу, визначається їх дохідністю, надійністю і ліквідністю. Між дохідністю та надійністю існує обернено пропорційна залежність: чим вища надійність, тим менша дохідність. Оскільки державні цінні папери вважаються найнадійнішими, то для них установлюється найменший рівень дохідності. На фінансовому ринку державні цінні папери відіграють роль стандарту дохідності, свого роду відправної точки. Інші емітенти змушені встановлювати рівень дохідності своїх цінних паперів на більш високому рівні, інакше їх ніхто не буде купувати. Таким чином, державні цінні папери стабілізують і регулюють фінансовий ринок. Нормальне його функціонування неможливе без випуску державних позик.

Отже, основним стимулом до надання позик державі є досить висока надійність державних цінних паперів. Водночас держава прагне встановити і високу їх ліквідність. Як правило, державні цінні папери вільно продаються і вільно купуються. Держава може брати на себе зобов'язання викупити їх з першого пред'явлення свого кредитора. Нині забезпечення ліквідності має надзвичайно важливе значення. Недаремно на фінансових ринках світу значного поширення набули так звані комерційні папери, що мають дуже високу ліквідність. Саме висока ліквідність знімає перепони на шляху розвитку ринку цінних паперів, адже інвестори можуть спокійно вкладати гроші в подібні цінні папери, знаючи, що можуть їх повернути в будь-який час.

Найважливішою передумовою випуску державних позик є спроможність держави своєчасно повернути борги та виплатити проценти. Якщо наявність бюджетного дефіциту потребує встановлення джерел його покриття, то використання державного кредиту вимагає визначення джерел погашення боргу. Такими джерелами можуть бути: дохід, отриманий від інвестування кош-

тів у державний сектор; додаткові доходи бюджету за рахунок зростання ВВП і податкової бази від інвестування коштів в економіку; надходження від спеціально введених податків чи підвищення ставок оподаткування для погашення державного боргу; скорочення видатків; залучення нових кредитів для покриття попередніх боргів.

Доходи від інвестування коштів, залучених з допомогою державних позик, відбивають результативність діяльності держави у сфері економіки. Проблеми з боргом за таких умов можуть виникати внаслідок непродуктивності інвестиційної діяльності держави. Якщо ж політика інвестицій має обґрунтований і цілеспрямований характер, то погашення боргів теж здійснюється планомірно і гарантовано. Необхідність у підвищенні ставок оподаткування чи у введенні нових податків, а також у скороченні видатків пов'язана саме з проблемами відсутності поворотних джерел від використання позик чи внаслідок неефективності інвестицій або в результаті «проїдання» позикових коштів. Необхідність же залучення нових позик для покриття попередніх боргів пов'язана або з небажанням, або з неможливістю підвищувати рівень оподаткування. Однак реально погасити державну заборгованість новими позиками неможливо. Навпаки, це тільки збільшує цю заборгованість. Реальне погашення може відбуватись тільки за рахунок додаткових надходжень у бюджет чи від інвестицій, чи від підвищення рівня оподаткування.

Контрольні запитання

1.Чим відрізняються доходи бюджету від джерел його фінансування?

2.Які методи можуть використовуватись для формування доходів бюджету?

3.Які передумови впливають на отримання доходів від підприємницької діяльності держави та способи їх централізації в бюджеті?

4.Назвіть характерні риси податкового методу формування доходів бюджету.

5.Що являють собою доходи від державного майна, угідь та послуг?

6.Назвіть принципи формування доходів бюджету.

7.Які критерії передбачає принцип фіскальної ефективності?

8.Що означає термін «еластичність доходів бюджету» та від яких чинників еластичність залежить?

9.Чим відрізняється вплив прямих і непрямих податків на процеси економічного відтворення і вирішення проблем соціальної справедливості?

10.Дайте характеристику складу і структури доходів бюджету України.

11.Як змінювалось співвідношення між прямими і непрямими податками в структурі доходів зведеного бюджету України.

12.Чому питома вага неподаткових доходів є значною в доходах бюджету України?

13.У чому полягає необхідність групування видатків бюджету за певними економічними ознаками?

14.Назвіть і охарактеризуйте ознаки, за якими здійснюється наукова класифікація видатків бюджету.

15.Що таке поточний бюджет і бюджет розвитку? Чи складаються такі бюджети в Україні?

16.Яким чином розподіл функціональних повноважень між окремими рівнями державної влади й управління впливає на розмежування видатків між бюджетами?

17.Що являє собою кошторисне фінансування?

18.У чому відмінності між такими поняттями, як «державні субсидії», «державні субвенції», «державні дотації», «бюджетні кредити»?

19.Що включають видатки бюджету на економічну діяльність?

20.Назвіть склад соціальних видатків бюджету.

21.Охарактеризуйте склад і структуру видатків зведеного і Державного бюджетів України. Які фактори впливають на їх зміну?

22.Якими показниками визначається стан бюджету? Який з них є найбільш доцільним і обґрунтованим?

23.Що являє собою рівновага доходів і видатків бюджету і як вона досягається?

24.Охарактеризуйте бюджетний профіцит та інші форми перевищення доходів над видатками.

25.Як визначається бюджетний дефіцит і чи означає він незбалансованість бюджету?

26.За якими ознаками розглядається бюджетний дефіцит?

27.Яке значення для фінансової політики має форма прояву дефіциту бюджету?

28.Які існують способи приховування дефіцитності бюджету?

29.Охарактеризуйте ознаки і причини вимушеного дефіциту.

30.Який взаємозв'язок між політикою «позикових фінансів» і бюджетним дефіцитом?

31.Як розрізняють дефіцит бюджету за характером спрямування коштів дефіцитного фінансування?

32.Чи існують межі бюджетного дефіциту, ким і в яких розмірах вони визначаються?

33.Визначте можливі джерела фінансування бюджетного дефіциту.

34.Яким чином класифікуються державні позики?

35.Охарактеризуйте передумови випуску державних позик.

36.Визначте джерела погашення державного боргу та їх реальність і надійність.

Розділ 3

БЮДЖЕТНИЙ УСТРІЙ І БЮДЖЕТНА СИСТЕМА УКРАЇНИ

3.1. Основи бюджетного устрою

Вертикальна структура бюджету характеризується двома поняттями: бюджетний устрій і бюджетна система. Вони тісно взаємозв'язані. ***Бюджетний устрій*** показує, в який спосіб побудована бюджетна система. Іншими словами, він відображає організацію вертикальної структури бюджету держави за рівнями влади. ***Бюджетна система*** — це сукупність усіх бюджетів, які формуються в даній країні відповідно до її бюджетного устрою і адміністративно-територіального поділу. Основи бюджетного устрою досить стабільні і обумовлюються загалом однаковими чинниками в різних країнах. Бюджетні ж системи різних країн можуть дещо різнитися, хоча і базуються на однакових підвалинах.

Основами бюджетного устрою, що відбивають напрями та форми вертикальної побудови бюджету, є:

—виділення видів бюджетів;

—установлення принципів побудови бюджетної системи;

—розмежування доходів і видатків між ланками бюджетної системи;

—організація взаємовідносин між різними бюджетами.

Теоретично можливі три варіанти структурної побудови бюджету. Насамперед це створення єдиного для всієї країни бюджету на основі принципу централізації державних коштів у єдиному фонді. Такий варіант дає можливість сконцентрувати всі ресурси в одному бюджеті, що спрощує управління ним. Але при цьому підривається автономність місцевих органів влади, що робить їх взагалі або непотрібними, або недієздатними. Тому навіть теоретично зазначений варіант можливий тільки в невеликих країнах, а практично застосовується лише в так званих карликових країнах, де немає територіального поділу. За наявності територіального поділу країни централізація державних коштів у єдиному фонді (бюджеті) ніколи не застосовується, бо неможливо з єдиного центру врахувати всі потреби на місцях. Водночас гіпотетично припустимий і протилежний варіант, який ґрунтується на засадах децентралізації. Він передбачає створення тільки

регіональних бюджетів. При цьому загальнодержавні видатки можуть фінансуватись за рахунок відрахувань на централізовані потреби. Але і такий варіант настільки складний і неефективний, що теж ніде не використовується. Нарешті, з огляду на необхідність урахування як загальнодержавних, так і місцевих потреб створюється кілька рівнів бюджету на основі поєднання на кожному рівні централізованих і децентралізованих бюджетів. Саме такий підхід є загальноприйнятим у світі.

Вертикальні рівні бюджетів установлюються відповідно до політичного устрою країни та її адміністративно-територіального поділу. Розрізняють два ***види бюджетів***: *центральні* та *місцеві*. При цьому в країнах з федеративним устроєм можуть бути два види центральних бюджетів: загальний — для федерації і для окремих членів федерації. Так, у США існують федеральний бюджет і бюджети кожного штату. У колишньому СРСР окремо формувались союзний бюджет і республіканські бюджети союзних республік.

Центральний бюджет у різних країнах може називатись порізному: центральний, державний, загальнодержавний, федеральний та ін. В Україні, наприклад, вживається термін «державний бюджет». Однак назва не змінює суті цього виду бюджету — він призначений для забезпечення загальнодержавних потреб. Місцеві бюджети, відповідно, забезпечують потреби певних регіонів та населених пунктів. Їх склад відбиває територіальний поділ країни.

Принципи побудови бюджетної системи є головним елементом у бюджетному устрої. Саме вони визначають характерні ознаки і риси бюджетного устрою тієї чи іншої країни. У цілому можливі два альтернативні підходи — встановлення або єдності всіх бюджетів або автономності кожного з них.

Принцип *єдності* означає, що всі бюджети складають у сукупності єдине ціле — зведений бюджет, який затверджується і виконується в загальному обсязі. На загальнодержавному рівні зведений бюджет держави охоплює центральний бюджет і зведені бюджети автономій та адміністративних одиниць першого рівня. В Україні до них належать Автономна Республіка Крим, області, міста державного підпорядкування. До зведених бюджетів обласного рівня (областей, міст державного підпорядкування й автономій) входять централізовані регіональні бюджети (обласні, міські, республіканський) і консолідовані бюджети адміністративних одиниць районного рівня (в Україні — райони і міста обласного підпорядкування) і т. д. залежно від кількості рівнів адміністративно-територіального поділу. Отже, характерною ознакою принципу єдності є наявність зведеного бюджету як

офіційно затвердженого фінансового плану. Слід зауважити, що такий бюджет може складатись і як довідковий документ для визначення загальної суми бюджетних коштів. Але це лише довідковий зведений бюджет, який ніким не затверджується і ніхто не відповідає за його виконання в загальній сумі.

Єдність бюджету забезпечується єдиною дохідною базою всіх бюджетів та єдиною системою видатків бюджету. При цьому допускається перерозподіл коштів між бюджетами як прямим вилученням чи переданням частини доходів, так і через бюджетне регулювання, тобто встановленням нормативів розподілу доходів виходячи з рівня забезпеченості кожного бюджету.

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

Сутність принципу *автономності* у побудові бюджетної системи полягає у тому, що кожний бюджет, який входить до її складу, є відносно відокремленою і самостійною частиною. Характер взаємовідносин між бюджетами різних рівнів (а без них не може навіть використовуватись термін «система», який означає сукупність саме взаємозв'язаних елементів) не тільки не підриває автономності кожного бюджету, а навпаки — підкреслює її. Принцип автономності зовсім не означає, що кожний бюджет є абсолютно відокремленою частиною. Також він не зводиться до повного самозабезпечення коштами і самофінансування. Цей принцип передбачає автономне управління кожним бюджетом і відсутність прямого перерозподілу коштів між бюджетами шляхом їх вилучення із бюджетів нижчого рівня до бюджетів вищого рівня. Не можуть переглядатись нормативи розподілу доходів на підставі поліпшення дохідної бази бюджетів нижчого рівня за рахунок мобілізації місцевих ресурсів, введення місцевих податків і випуску місцевих позик.

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

Автономність бюджетів забезпечується чітким законодавчим розмежуванням доходів і видатків між бюджетами із забезпеченням кожного бюджету досить міцною і стабільною дохідною базою. Це забезпечення підкріплюється широкими правами у встановленні місцевих податків, як у вигляді надбавок до загальнодержавних податків, так і в уведенні суто місцевих податків і зборів виходячи з регіональних особливостей. Автономність кожного бюджету відбивається і в процедурі бюджетного процесу. Кожний орган влади й управління складає, затверджує й виконує безпосередньо тільки свій бюджет. За таких умов взагалі не стоїть питання про послідовність складання і затвердження бюджету: «зверху–донизу» чи «знизу–доверху». Кожний бюджет складається і виконується автономно, незалежно від бюджетного процесу як на вищих, так і на нижчих рівнях бюджетної системи.

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

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

доходів шляхом їх прямого вилучення або через зменшення нормативів відрахувань від регулюючих доходів. Отже, принцип єдності може базуватись тільки на жорсткому централізованому керівництві. За таких умов ініціатива на місцях не лише не потрібна, вона просто шкідлива. Так звана самостійність місцевих бюджетів — не що інше, як гра в піжмурки. Вона тільки заважає єдиному керівництву, не сумісна з ним.

Принцип автономності має прямо протилежні характеристики. Він створює всі передумови для ефективного і раціонального використання бюджетних ресурсів, для пошуку і залучення резервів. Адже якщо не буде таких передумов на місцях, то звідки взагалі візьмуться доходи в державі і стимули до їх зростання? Безперечно, можливості державних структур у перерозподілі ресурсів у цьому разі значно скорочуються. І це важливо, бо бюджет має бути саме інструментом перерозподілу, а не первинного розподілу.

У цілому на підставі порівняльного аналізу можна зробити висновок, що ефективнішою і раціональнішою є бюджетна система, яка побудована на засадах автономності кожного бюджету. Звісно, така система не означає автаркії і не має нічого спільного з ігноруванням загальнодержавних чи регіональних проблем. Саме для врегулювання цих проблем і створюються на кожному рівні централізовані й децентралізовані бюджети.

Важливим напрямом бюджетного устрою є ***розмежування доходів і видатків між бюджетами***. Це розмежування ґрунтується на певних засадах, які обумовлені багатьма факторами, насамперед фінансовою моделлю суспільства, основами побудови податкової системи і системи доходів бюджету, врівноваженістю територіального розвитку, форм власності. Кожна країна, вибираючи ту чи іншу модель бюджетного устрою, встановлює і певну систему розподілу доходів і видатків між бюджетами, яка виходить з розподілу видатків.

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

У процесі розподілу видатків можуть застосовуватися два підходи. Перший передбачає розподіл за територіальною ознакою— місцезнаходження об'єкта фінансування. Другий виходить із ві-

домчого підпорядкування — фінансування ведеться з бюджету того рівня, до котрого належить орган управління, якому підпорядкований об'єкт фінансування.

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

Розмежування доходів між бюджетами може здійснюватися двома основними методами. Перший — закріплення за кожним бюджетом певних доходів. Він властивий насамперед бюджетному устрою, що виходить з принципу автономності. Закріплення може відбуватися шляхом повного передання того чи іншого доходу у конкретний бюджет або через визначення стабільних нормативів розподілу окремих доходів між двома чи кількома бюджетами. Нормативи установлюються як у твердо фіксованих розмірах у відсотках від загальної суми надходжень, так і шляхом розподілу ставок податків. При цьому, як правило, фіксується розмір ставки, за якою здійснюються платежі до центрального бюджету, і максимальна ставка. Ставка надходжень до місцевих бюджетів установлюється місцевими органами влади в межах максимальної ставки і ставки, за якою здійснюються платежі до центрального бюджету. Такий механізм дає можливість місцевим органам самостійно регулювати свою дохідну базу і впливати на платників.

Другий метод розмежування доходів між бюджетами, який припустимий лише за умови застосування принципу єдності бюджетної системи, полягає в установленні системи бюджетного регулювання, тобто здійсненні відрахувань до бюджетів нижчих рівнів виходячи з їхніх потреб. При цьому всі доходи поділяються на дві групи: закріплені і регулюючі. Закріплення окремих доходів загалом відбувається так само, як і при попередньо розглянутому методі. Від регулюючих доходів щорічно встановлюються для кожного бюджету індивідуальні нормативи з метою збалансування цих бюджетів або вирівнювання їх дохідної бази. Бюджетне регулювання є способом централізованого керівництва складанням, затвердженням і виконанням бюджету.

Важливою складовою бюджетного устрою є організація ***міжбюджетних взаємовідносин***. За напрямом ці взаємовідносини бувають вертикальні й горизонтальні. Вертикальні взаємовідносини виникають між бюджетами різних рівнів. При цьому існує правило, згідно з яким взаємовідносини виникають тільки між безпосередньо пов'язаними бюджетами, тобто такими, що розташовані поруч у вертикальній структурі. Взаємовідносини через один чи кілька рівнів не допускаються. Горизонтальні взаємовідносини складаються між бюджетами одного рівня.

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

3.2. Склад і структура бюджетної системи України

Засади бюджетного устрою і склад бюджетної системи України визначаються в бюджетному законодавстві — спочатку в Законі «Про бюджетну систему України», а нині в «Бюджетному кодексі України». У першій редакції Закон був прийнятий у 1991р. Він юридично визначив побудову бюджетної системи нашої країни після проголошення державного суверенітету і незалежності. До цього самостійної бюджетної системи Україна не мала. Бюджети, які формувались у республіці, входили як складові ланки до єдиного бюджету СРСР. Відповідно до прийнятого Закону бюджетна система України будувалася на тих самих принципах, які раніше були закладені в основу бюджетної системи СРСР. По суті, Законом 1991 р. було зафіксовано лише виокремлення бюджетної системи України в самостійну структуру. Цей закон належить до числа тих, які відіграли основну роль у державотворенні, адже без бюджету і бюджетної системи держава існувати не може.

У перші роки незалежності процес розбудови держави і формування її бюджетної системи відбувався досить динамічно, узв'язку з чим виникла необхідність удосконалення бюджетного законодавства. У 1995 р. Закон «Про бюджетну систему України» був прийнятий у новій редакції. У ньому давалось таке визначення бюджету: це план утворення і використання фінансових ре-

сурсів для забезпечення функцій, які здійснюються органами державної влади України, органами влади Автономної Республіки Крим та місцевими Радами народних депутатів. Однак це визначення характеризувало тільки одну сторону бюджету— як фінансового плану. Водночас воно дещо звужувало сутність бюджету, оскільки трактувало його як фінансову базу органів державної і представницької влади. Але ж бюджет є фінансовою базою й органів управління, причому аж ніяк не меншою мірою.

У Законі 1995р. було визначено принципи бюджетного устрою: єдність, повнота, достовірність, гласність, наочність і самостійність усіх бюджетів. Що ж вкладалося в їх зміст?

Відповідно до Закону принцип *єдності* означає існування єдиного рахунка доходів і видатків кожної ланки бюджетної системи. Єдність бюджетної системи забезпечується єдиною правовою базою, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю форм бюджетної документації, погодженими принципами бюджетного процесу, єдиною грошовою системою, єдиною соціально-економічною політикою, наданням необхідної статистичної та бюджетної інформації бюджетом одного рівня бюджету іншого рівня.

Принцип *повноти* передбачає відображення у бюджеті всіх доходів і видатків.

Принцип *достовірності* — це формування бюджету на основі реальних показників, науково обґрунтованих нормативів та відображення у звіті про виконання бюджету тільки тих доходів і видатків, які є результатом кінцевих касових операцій банків.

Принцип *гласності* забезпечує висвітлення в засобах масової інформації показників бюджетів і звітів про їх виконання.

Принцип *наочності* — це відображення показників бюджетів у взаємозв'язку із загальноекономічними показниками в Україні та за її межами шляхом використання засобів максимальної інформованості результатів порівняльного аналізу, визначення темпів і пропорцій економічного розвитку.

Закон 1995р. підкреслював, що всі бюджети, які входять до складу бюджетної системи, є самостійними. *Самостійність* бюджетів забезпечується наявністю власних дохідних джерел і правом визначення напрямів їх використання відповідно до законодавства України. Водночас при складанні і виконанні своїх бюджетів відповідні органи влади враховують загальнодержавні інтереси.

Аналіз зазначених у Законі 1995р. принципів дає можливість зробити кілька висновків. По-перше, була допущена неточність і неузгодженість окремих статей Закону. Стаття 4 називалась «Принципи бюджетного устрою». Це неправильно, адже бюдже-

тний устрій сам визначає принципи побудови бюджетної системи. На це ж указувалось у ст. 3: «Бюджетний устрій — це організація і принципи побудови бюджетної системи, її структури, взаємозв'язок між окремими ланками бюджетної системи». По-друге, окремі принципи — повнота, достовірність, гласність, наочність— жодною мірою не стосуються ні бюджетного устрою, ні бюджетної системи. Це принципи організації бюджетного процесу. Також до бюджетного процесу належить принцип єдності, якщо брати до уваги його трактування в Законі. Однак єдність бюджетної системи — це об'єднання всіх бюджетів в єдине ціле — зведений (консолідований) бюджет, а не наявність одного рахунка для доходів і видатків. Але такий бюджет як окремий фінансовий план не формується. Він, як було зазначено в ст.2 Закону, використовується для аналізу і визначення засад державного регулювання економічного і соціального розвитку. Тобто принцип єдності фактично не реалізується у побудові бюджетної системи України. По-третє, в Законі чітко не визначалось, на яких принципах базувалась бюджетна система України. Єдність, як зазначено вище, не досягалась і не досягається. Принцип автономності не встановлювався. Натомість виділявся розпливчастий термін «самостійність», однак тут же наголошувалося на необхідності урахування загальнодержавних інтересів.

Таким чином, Законом 1995р. принципи побудови бюджетної системи в Україні чітко не були визначені. Фактично єдності бюджетної системи не було. Закон установлював лише єдине керівництво бюджетною системою і бюджетним процесом. Самостійність же зовсім не означає автономності, хоча вони і мають певні спільні ознаки. За таких умов бюджет стає погано керованим, бо за нього не відповідають сповна ні вищі владні структури, ні місцеві органи.

Редакція 1995 р. Закону «Про бюджетну систему України» була значно досконаліша за редакцію 1991 р. Але вона так і не визначила чіткої організації побудови бюджетної системи.

У 2001р. був прийнятий «Бюджетний кодекс України», який став певним кроком уперед у розбудові дієздатної бюджетної системи у нашій країні. На його основі здійснено більш обґрунтований і чіткий розподіл доходів і видатків між бюджетами, на прозору основу переведено міжбюджетні відносини, упорядочено бюджетний процес. Але у завершеному вигляді засади побудови бюджетної системи так і не визначені. Це багато в чому пояснюється тим, що в ньому взагалі зникло поняття «бюджетного устрою», а замість принципів побудови бюджетної системи встановлені принципи бюджетної системи. До них віднесено принципи:

—єдності бюджетної системи;

—збалансованості;
—самостійності;
—повноти;
—обґрунтованості;
—ефективності;
—субсидіарності;
—цільового використання бюджетних коштів;
—справедливості й неупередженості;
—публічності і прозорості;
—відповідальності учасників бюджетного процесу.

Трактування принципів єдності, самостійності і повноти, по суті, залишилося незмінним. Принцип *обґрунтованості* — формування бюджету на реалістичних макропоказниках — фактично ідентичний попередньому принципу достовірності.

Установлений принцип *публічності та прозорості* не тільки замінив принцип гласності, а й істотно звузив трактування відкритості бюджетного процесу, звівши його до затвердження Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим та місцевими Радами відповідних бюджетів та прийняття рішень щодо звіту про їх виконання. Досить розпливчатий принцип наочності у Бюджетному кодексі вже не виділяється, а зміст нових принципів визначається у такий спосіб:

—принцип *збалансованості* — повноваження на здійснення витрат бюджету повинні відповідати обсягу надходжень до бюджету;

—принцип *ефективності* — у процесі складання та виконання бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;

—принцип *субсидіарності* — розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами повинен ґрунтуватися на максимальному наближенні надання суспільних послуг до їх безпосереднього споживача;

—принцип *цільового використання бюджетних коштів* — бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями;

—принцип *справедливості і неупередженості* — бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами;

—принцип *відповідальності учасників бюджетного процесу* — кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу.

Таким чином, як видно із змісту встановлених Бюджетним кодексом принципів бюджетної системи, вони є, як і в попередньому Законі, принципами бюджетного процесу і не визначають засади побудови бюджетної системи.

Бюджетним кодексом визначено структуру бюджетної системи України, до складу якої віднесено державний бюджет та місцеві бюджети. Місцевими бюджетами визнаються бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування, до яких віднесено бюджети територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань. У цьому переліку «втрачено» два види бюджетів, що формуються в Україні, — республіканський бюджет Автономної Республіки Крим (центральний бюджет даної автономії) та міські бюджети (централізовані бюджети міст з районним поділом). У цілому реально функціонуюча бюджетна система України може бути представлена такою схемою (рис.8).

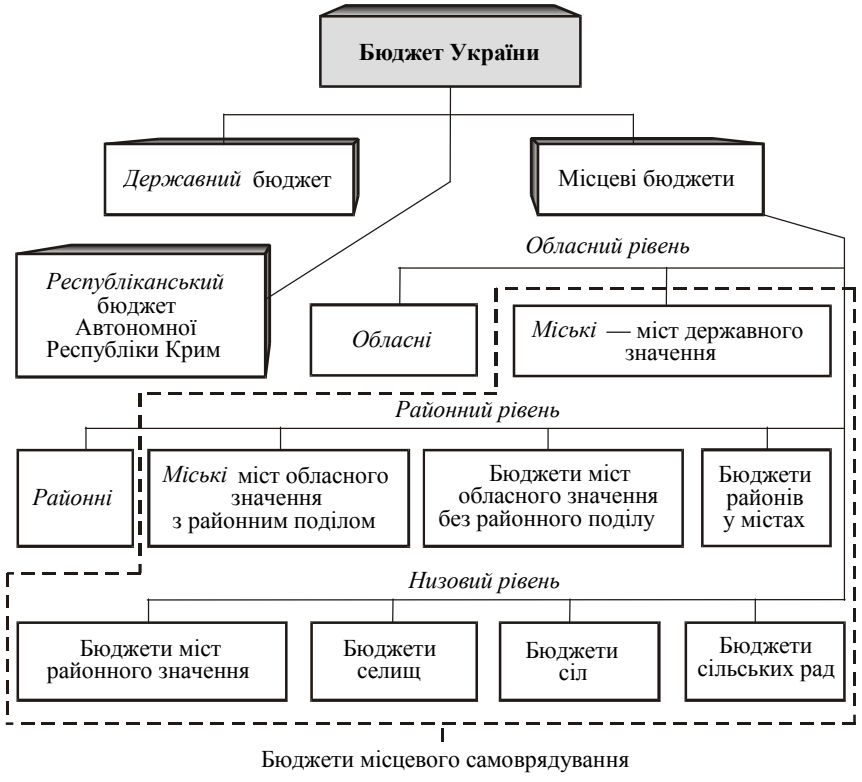


Рис. 8. Бюджетна система України

Як видно зі схеми, бюджетна система України включає чотири рівні, що відповідають її адміністративно-територіальному поділу:

—загальнодержавний;

—обласний та Автономної Республіки Крим;

—районний;

—низовий.

На загальнодержавному рівні формується центральний бюджет нашої країни — Державний бюджет України. На обласному рівні формуються Республіканський бюджет Автономної Республіки Крим та обласні і міські (міст державного значення) бюджети. На районному рівні формуються районні бюджети (сільських районів) та міські (міст обласного значення з районним поділом) і бюджети міст обласного значення без районного поділу. Сюди ж можуть бути віднесені бюджети районів у містах. На низовому рівні формуються бюджети міст районного значення, селищ, сіл

та бюджети сільських Рад (якщо одна сільська Рада об'єднує двоє чи більше сіл, то у них формується один бюджет). Усі бюджети, які утворюються в населених пунктах, належать до бюджетів місцевого самоврядування.

Структура бюджетної системи характеризується питомою вагою окремих видів бюджетів у зведеному бюджеті. В Україні склалася структура бюджетної системи, в якій переважає централізація бюджетних коштів (табл. 4).

Таблиця 4

СТРУКТУРА БЮДЖЕТНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ЗА ДОХОДАМИ (1992—2002 рр.), %

Види бюджетів	1992	1994	1996	1998	2000	2001	2002
Зведений бюджет	100	100	100	100	100	100	100
Державний бюджет	52,4	64,9	61,3	51,8	73,5	67,7	68,6
Республіканський бюджет Автономної Республіки Крим та обласні бюджети	14,4	10,7	20,5	17,0	12,1	14,0	11,0
Бюджети міст державного та обласного значення	21,2	17,6	14,4	17,2	6,9	10,7	13,2
Районні бюджети	8,6	5,0	5,0	10,9	5,9	5,6	4,6
Бюджети міст районного значення	0,9	0,5	0,7	0,8	0,4	0,5	0,8
Бюджети селищ	0,9	0,5	0,4	0,7	0,3	0,5	0,7
Бюджети сіл	1,6	0,8	0,7	1,6	0,9	1,0	1,1

3.3. Взаємовідносини між ланками бюджетної системи

Кожна ланка бюджетної системи є відносно відокремленим фондом грошових коштів, який формується і використовується на підставі окремо затвердженого плану. Водночас між ланками бюджетної системи відбувається рух грошових потоків, який характеризує взаємовідносини між бюджетами.

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

— бюджетне субсидіювання;

— вилучення коштів;

— взаємні розрахунки бюджетів;
— бюджетні позички.

Бюджетне субсидіювання — це виділення коштів із бюджету вищого рівня бюджетам нижчого рівня. Воно може здійснюватися з різних причин. По-перше, для надання фінансової допомоги тим бюджетам, в яких відносно слабка дохідна база порівняно з їхніми видатками. Така ситуація характерна практично для всіх країн світу, оскільки в кожній із них є економічно розвинуті і відносно відсталі регіони. Поки що нікому не вдалось досягти абсолютно збалансованого розвитку регіонів, тим більше, що в історичному плані характерною є нерівномірність і нерівноцінність розміщення продуктивних сил. По-друге, необхідність бюджетного субсидіювання обумовлена пропорціями розподілу доходів між центральним і місцевими бюджетами. Нині переважає централізація бюджетних коштів. Спочатку вони концентруються у центральному бюджеті, а потім розподіляються між регіонами. Тому, відзначаючи недостатню дохідну базу місцевих бюджетів, слід пам'ятати, що це дуже відносно. Змінивши розподіл доходів між бюджетами різних рівнів, можна змінити і рівень забезпеченості кожного бюджету доходами. По-третє, необхідність субсидіювання може визначатись тимчасовими факторами, наприклад реалізацією окремих державних програм, на які виділяються кошти із центрального бюджету, а фінансування здійснюється з місцевих бюджетів.

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

Бюджетні *субвенції* — це такий вид бюджетного субсидіювання, який передбачає пайову участь кількох бюджетів у фінансуванні певних видатків чи проектів. Як правило, вони виділяються

за умови, коли бюджет, який отримує бюджетну субвенцію, забезпечує покриття встановленої для нього частки видатків. Такий вид бюджетного субсидіювання має активніший вплив, оскільки передбачає пошук місцевих ресурсів. Бюджетні субвенції мають цільовий характер, що зумовлено безпосередньо їхньою суттю. Як правило, вони виділяються з бюджету розвитку, а не на фінансування поточних витрат.

Бюджетні *дотації*[1] — це виділення коштів з бюджету вищого рівня для збалансування бюджетів нижчого рівня. Якщо розміри бюджетних субсидій і субвенцій не пов'язуються безпосередньо зі станом того чи іншого бюджету, то бюджетна дотація видається саме для покриття тих видатків, на які не вистачає доходів і, як правило, в розмірі, який визначається як різниця між видатками і доходами. Як інструмент впливу бюджетні дотації значно слабкіші, ніж бюджетні субсидії, й особливо бюджетні субвенції.

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

Взаємні розрахунки між бюджетами виникають під час перерозподілу доходів і видатків між бюджетами після їх затвердження. Перерозподіл доходів може відбуватись унаслідок змін податкового законодавства або зміни нормативів розподілу доходів. При цьому один бюджет втрачає доходи, хоча вони були для нього заплановані, другий — отримує додаткові, непередбачені планом надходження. Оскільки така зміна дохідної бази не відображає ні прорахунків однієї сторони, ні зусиль другої (а бюдже-

[1] Необхідно розрізняти бюджетні дотації — передання коштів з одного бюджету іншому, і державні дотації — виділення коштів з бюджету на покриття збитків підприємств і організацій.

ти обох мають профінансувати заплановані видатки), то здійснюються взаємні розрахунки, за якими передаються додаткові, непередбачені планом доходи від одного бюджету до іншого. Перерозподіл видатків відбувається у разі зміни відомчого підпорядкування суб'єктів фінансування (за відомчого принципу розподілу видатків), або коли передається фінансування певних заходів з одного бюджету до іншого. При цьому в одному бюджеті відбувається вивільнення доходів, утворюється їх відносний (до плану) надлишок, а в другому — навпаки, нестача доходів для фінансування непередбачених видатків. Для усунення дисбалансу необхідно передати на суму перерозподілених видатків доходи з одного бюджету до іншого.

Бюджетні позички — це взаємовідносини між бюджетами з приводу тимчасового передання коштів з одного бюджету до іншого. Потреба в цьому виникає у разі тимчасових касових розривів у виконанні бюджету. Касовий розрив характеризується незбігом у часі фінансування видатків і отримання доходів: видатки випереджають надходження доходів. Він може виникати з кількох причин. По-перше, від неузгодженості термінів фінансування видатків і сплати податків та інших платежів до бюджету. Такі прорахунки загалом неприпустимі, однак в умовах, наприклад, постійної зміни податкового законодавства можуть мати місце. По-друге, касовий розрив може виникнути через затримку в надходженні доходів, що є цілком імовірним і в звичайних умовах, і, особливо, під час економічної та фінансової кризи, зокрема кризи неплатежів. По-третє, касовий розрив може бути пов'язаний з необхідністю фінансування непередбачених видатків або перенесення їх фінансування на більш ранні терміни.

Слід наголосити, що бюджетні позички пов'язані саме з касовим розривом у виконанні бюджету як тимчасовим явищем. Тобто доходів бракує саме на певну дату, потім вони надійдуть. Стосовно дефіцитного бюджету бюджетні позички не можуть використовуватись. Адже для їх погашення не буде відповідних надходжень. Тому в такому разі використовується бюджетне дотування, а не бюджетні позички.

За **стадією бюджетного процесу**, на якій виявляється потреба у взаємовідносинах між бюджетами, вони поділяються на дві групи. До першої належать ті, необхідність в яких визначається в процесі бюджетного планування. Це бюджетне субсидіювання та вилучення коштів. Складаючи й розглядаючи проект бюджету, одні органи влади й управління повинні визначати потребу в отриманні бюджетних субсидій, субвенцій чи дотацій, інші — в можливості їх надання. Аналогічно визначаються й обсяги вилу-

чення коштів. На підставі цих розрахунків під час затвердження бюджету приймається рішення про субсидіювання окремих бюджетів чи вилучення коштів у тих бюджетів, де є їх надлишок. Обсяги бюджетних субсидій, субвенцій і дотацій та вилучення коштів установлюються окремою статтею в Законі про Державний бюджет чи в рішенні про затвердження відповідного місцевого бюджету. Саме ж бюджетне субсидіювання чи вилучення коштів відбувається в процесі виконання бюджету. До другої групи належать ті взаємовідносини між бюджетами, потреба в яких визначається вже під час виконання бюджету. Це взаємні розрахунки бюджетів та бюджетні позички, які не плануються і не входять до затвердженого бюджету. Навпаки, вони виникають якраз унаслідок відхилень виконання бюджету від його затверджених показників. Тобто взаємовідносини другої групи і визначаються, і здійснюються під час виконання бюджету.

За **напрямом руху коштів** розрізняють вертикальні і горизонтальні взаємовідносини бюджетів. Вертикальні характеризують рух коштів між бюджетами різних рівнів, а горизонтальні — між бюджетами, що належать до одного рівня. Більш поширеними і розвиненими є вертикальні взаємовідносини, оскільки вони контролюються органами влади й управління вищого рівня.

За **правовим регламентуванням** взаємовідносини між бюджетами поділяються на дві групи: регламентовані законодавчими актами та інструктивними документами й договірні. Це дещо умовна класифікація, оскільки в деяких формах взаємовідносин наявні елементи і правового регламентування, і договірні стосунки. Наявність навіть окремих елементів правового регулювання дає підставу зараховувати такі відносини до регламентованих.

Основна форма взаємовідносин між бюджетами — бюджетне субсидіювання — має в цілому регламентований характер. Угоди на виділення бюджетних субсидій можуть не складатися, хоча певні домовленості між органами влади та управління, безперечно, існують: одні звертаються з проханням про одержання субсидій, інші розглядають ці звернення. Однак виділення бюджетних субсидій може відбуватись і без звернення відповідних органів влади чи управління.

Регламентований характер мають також вилучення коштів і взаємні розрахунки бюджетів. Вони виникають за певних обставин і здійснюються за чітко встановленим порядком. Бюджетні позички регулюються на підставі рішень відповідних органів місцевої влади та управління. Вони мають договірні елементи, хоча теж досить жорстко регламентуються.

В Україні згідно з Бюджетним кодексом установлені взаємовідносини між бюджетами у формі міжбюджетних трансфертів, до яких віднесено:

—дотацію вирівнювання;

—субвенцію;

—кошти, що передаються до Державного бюджету України та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів (вилучення коштів);

—інші дотації.

Взаємні розрахунки в кодексі не виділяються, що пов'язано з досить чітким розподілом доходів і видатків між бюджетами. Однак у розробленій згідно з його змістом бюджетній класифікації взаємні розрахунки зафіксовані. Бюджетні позички зі складу міжбюджетних відносин фактично виключені, оскільки визначено, що для покриття тимчасових касових розривів, які виникають під час виконання бюджетів, відповідні органи управління можуть отримувати кредити у фінансово-кредитних установах (на термін до трьох місяців) у межах поточного бюджетного періоду. Надання ж позичок з одного бюджету іншому забороняється.

Основною формою міжбюджетних трансфертів є дотація вирівнювання та зворотне їй вилучення коштів. Дотація вирівнювання надається бюджетам нижчого рівня і визначається як перевищення обсягу видатків, обчислених із застосуванням фінансових нормативів бюджетної забезпеченості та коригуючих коефіцієнтів, над відповідними (визначеними кодексом) доходами бюджетів. Вилучення коштів визначається у протилежному порядку. Отже, дотація вирівнювання і вилучення коштів є формою бюджетного регулювання — забезпечення збалансованості бюджетів усіх рівнів.

До складу субвенцій віднесено такі їх види:

а)з Державного бюджету України:

—на здійснення програм соціального захисту;

—на компенсацію втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень унаслідок надання пільг, установлених державою;

—на виконання інвестиційних проектів;

—інші субвенції;

б)з місцевих бюджетів:

—на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування;

—субвенції на виконання власних повноважень територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань;

—на виконання інвестиційних проектів;

—інші субвенції.

Контрольні запитання

1.Що характеризують поняття «бюджетний устрій» та «бюджетна система»?

2.Які основи бюджетного устрою?

3.Охарактеризуйте види бюджетів.

4.Які існують принципи побудови бюджетної системи?

5.Чим характеризується єдність бюджетної системи?

6.Що передбачає автономність бюджетів?

7.Які принципи бюджетної системи виділено в «Бюджетному кодексі України»?

8.Що є визначальним, а що похідним у розмежуванні доходів і видатків між бюджетами?

9.Охарактеризуйте засади розмежування видатків між бюджетами?

10.На чому має засновуватись розподіл доходів між бюджетами?

11.Що являють собою міжбюджетні відносини і за якими ознаками вони класифікуються?

12.Охарактеризуйте склад бюджетної системи України. Скільки рівнів вона включає?

13.Проаналізуйте структуру бюджетної системи України.

14.Перерахуйте форми взаємовідносин між бюджетами та вкажіть, які з них використовуються в Україні.

15.Що являє собою бюджетне субсидіювання та які існують його види?

16.Що являє собою дотація вирівнювання і як вона пов'язана з вилученням коштів?

17.Які види субвенцій використовуються в Україні?

18.Що таке бюджетна позичка і де її можна отримати?

Частина 2

УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТНИМ ПРОЦЕСОМ

Розділ 4. **Органи оперативного управління бюджетом**

Розділ 5. **Бюджетне планування**

Розділ 6. **Виконання бюджету**

Розділ 4

ОРГАНИ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТОМ

4.1. Міністерство фінансів України

Провідну роль у системі органів оперативного управління бюджетом відіграє ***Міністерство фінансів***. Головними напрямами його діяльності є розроблення та реалізація фінансової політики держави, забезпечення бюджетного процесу, регулювання фінансового ринку й організація випуску державних цінних паперів, забезпечення міжнародних фінансових відносин держави, організація фінансових відносин у суспільстві, матеріальному виробництві, сфері послуг. Уцій діяльності стрижневою основою є бюджет. З одного боку, всі напрями діяльності Міністерства фінансів так чи інакше відображаються в бюджеті, з іншого — саме через бюджет значною мірою реалізуються поставлені завдання та функції.

У своїй діяльності Міністерство фінансів керується Конституцією і законами України, постановами Верховної Ради, указами і розпорядженнями Президента України, декретами, постановами і розпорядженнями Кабінету Міністрів України. У межах своїх повноважень Міністерство здійснює систематичний контроль за виконанням вимог законодавства України у фінансовій сфері. Воно узагальнює практику застосування законодавчих актів з питань, що входять до його компетенції.

Діяльність Міністерства фінансів регламентується спеціальним документом — «Положенням про Міністерство фінансів України». Згідно з ним основними завданнями, які покладено на Міністерство фінансів, є:

а)розроблення основних напрямів державної фінансової політики;

б)складання і забезпечення виконання Державного бюджету;

в)концентрація фінансових ресурсів на пріоритетних напрямах розвитку економіки, фінансового забезпечення державних гарантій щодо соціального захисту населення та створення державних фінансових резервів;

г)розроблення нових і вдосконалення діючих форм фінансових відносин:

— держави з іноземними державами та міжнародними фінансовими організаціями;

— держави з підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності на основі економічних методів управління, проведення гнучкої податкової політики, спрямованої на створення належних умов для розширення виробництва, здійснення заходів щодо розвитку і регулювання фінансового ринку;

д)удосконалення фінансового механізму, методів фінансового і бюджетного планування та фінансування витрат шляхом широкого використання довгострокових фінансових норм і нормативів.

Відповідно до цих завдань Міністерство фінансів виконує такі *основні функції*:

1)реалізує державну фінансову політику, бере участь у розробленні балансу фінансових ресурсів, платіжного балансу, зведеного валютного плану України з неторговельних операцій, а також бюджетів державних цільових фондів, готує пропозиції щодо їх обсягу і порядку створення та використання;

2)організовує роботу, пов'язану зі складанням проекту Державного бюджету, за дорученням Кабінету Міністрів України визначає порядок і термін подання центральними органами державної виконавчої влади, Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями матеріалів для підготовки проекту Державного бюджету і прогнозних розрахунків для визначення частини загальнодержавних податків, зборів і платежів, що зараховуються до бюджетів Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, і подає їх на розгляд Кабінету Міністрів України;

3)організовує виконання Державного бюджету за доходами і видатками, здійснює фінансування видатків у межах наявних фінансових ресурсів у Державному бюджеті, веде облік касового виконання Державного бюджету. Разом з іншими міністерствами, відомствами, Радою міністрів Республіки Крим, обласними, Київською і Севастопольською міськими, районними державними адміністраціями, виконкомами місцевих Рад народних депутатів забезпечує надходження доходів до Державного бюджету та вживає заходів, спрямованих на ефективне витрачання бюджетних коштів;

4)забезпечує захист фінансових інтересів держави та фінансових прав підприємств, установ, організацій (незалежно від форм власності) та громадян, здійснює у межах своєї компетенції контроль за виконанням нормативних актів;

5)здійснює методичне керівництво роботою у сфері територіального фінансово-бюджетного планування, розробляє порядок надання з Державного бюджету субвенцій, дотацій, субсидій;

6)складає поквартальний розпис доходів і видатків, забезпечує виконання Державного бюджету, затвердженого Верховною Радою України, здійснює в установленому порядку взаємні розрахунки Державного бюджету з бюджетами Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, в межах своїх повноважень здійснює обслуговування державного внутрішнього і зовнішнього боргів;

7)здійснює контроль за виконанням Державного бюджету і за дотриманням установами Національного банку та комерційними банками правил касового виконання Державного бюджету. Установлює порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання Державного і місцевих бюджетів, кошторисів видатків бюджетних установ, установлює форми обліку і звітності щодо касового виконання бюджетів;

8)складає звіт про виконання Державного бюджету, розробляє та виносить на розгляд Кабінету Міністрів України пропозиції щодо ефективного використання коштів Державного бюджету;

9)розробляє проект правил складання і виконання Державного та місцевих бюджетів і подає його на затвердження Кабінету Міністрів України, затверджує класифікацію доходів і видатків цих бюджетів;

10)розробляє пропозиції про вдосконалення податкової політики, спрямованої на зміцнення державних фінансів, забезпечення оптимальних фінансових умов для виробничо-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності та підприємницької діяльності громадян;

11)здійснює методологічне керівництво роботою державних податкових адміністрацій з питань формування і виконання дохідної частини бюджетів, ведення обліку та звітності, удосконалення податкового законодавства;

12)разом із Національним банком і Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України реалізує заходи, спрямовані на зміцнення грошового обігу, забезпечення збалансованості грошових доходів громадян та їх витрат;

13)здійснює контроль за випуском і обігом державних цінних паперів;

14)організовує виготовлення цінних паперів і документів суворого обліку, затверджує нормативно-технічну документацію з цих питань;

15)бере участь у роботі керівних органів фондових бірж і контролює дотримання положень статуту та правил фондової біржі;

16)організовує роботу щодо формування державного фонду дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, складає баланси до-

рогоцінних металів і дорогоцінного каміння, здійснює контроль за використанням, збиранням та переробленням брухту і відходів дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, обліком і зберіганням дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння на підприємствах, в установах і організаціях (незалежно від форм власності);

17)готує пропозиції з фінансових питань, пов'язаних зі зміною державної власності, демонополізацією виробництва, розвитком підприємницької діяльності в різних галузях економіки та в регіонах;

18)розробляє пропозиції про економічні методи регулювання спільної підприємницької діяльності, бере участь у підготовці пропозицій щодо створення і функціонування спеціальних вільних економічних зон;

19)бере участь у формуванні та реалізації державної інвестиційної політики;

20)вивчає валютно-фінансові проблеми, пов'язані з міжнародним економічним співробітництвом і вдосконаленням валютно-економічних відносин з іноземними державами, розробляє пропозиції щодо збільшення валютних ресурсів держави, удосконалення механізму економічного стимулювання підприємств для збільшення експорту і підвищення його ефективності. Готує і подає до Кабінету Міністрів України пропозиції щодо вступу України до міжнародних фінансових організацій та її членства в них, є фінансовим агентом держави при здійсненні всіх фінансових операцій відповідно до угод з міжнародними організаціями;

21)аналізує вплив на фінансовий стан галузей економіки та на бюджет процесів, пов'язаних з переходом на нові принципи ціноутворення, та готує відповідні пропозиції;

22)бере участь у виробленні пропозицій щодо вдосконалення структури органів державної виконавчої влади та контролює витрачання коштів на їх утримання. Аналізує витрати на утримання органів законодавчої, виконавчої та судової влади і готує пропозиції щодо їх оптимізації, бере участь у розробленні умов оплати праці працівників органів виконавчої та судової влади, правоохоронних органів, закладів освіти, охорони здоров'я і соціального забезпечення, культури та інших бюджетних установ;

23)забезпечує впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах, в установах і організаціях усіх форм власності (крім банків), затверджує за погодженням з Державним комітетом статистики форми бухгалтерської звітності, типові плани рахунків і форм бухгалтерського обліку та інструкції про порядок їх застосування, бере участь у встановленні переліку витрат, що входять до собівартості проду-

кції (робіт, послуг), у розробленні типових форм первинного обліку і типових програм автоматизації бухгалтерського обліку;

24)вивчає, аналізує і вживає заходів щодо вдосконалення діяльності Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, головних фінансових управлінь обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій;

25)організовує роботу з професійної підготовки та перепідготовки кадрів для фінансової системи, контролює цю роботу на підприємствах, в установах і організаціях, що входять до сфери управління Міністерства.

Для реалізації зазначених функцій Міністерству фінансів України надані чинним законодавством України такі права:

1)одержувати від центральних органів державної виконавчої влади, Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій матеріали для складання проекту Державного бюджету, розроблення бюджетних нормативів і здійснення контролю за виконанням Державного бюджету;

2)обмежувати, а в необхідних випадках припиняти фінансування з Державного бюджету підприємств, установ та організацій за наявності фактів незаконного витрачання ними коштів, а також у разі неподання звітів про витрачання раніше наданих коштів та іншої встановленої звітності з повідомленням про це керівників відповідних міністерств і відомств і в межах своєї компетенції застосовувати інші санкції, установлені чинним законодавством;

3)у разі виникнення тимчасових касових розривів при виконанні бюджетів Автономної Республіки Крим, обласних, міст Києва і Севастополя надавати з Державного бюджету позички, які мають погашатися в установлені терміни поточного бюджетного року;

4)забороняти або припиняти випуск цінних паперів, якщо він здійснюється з порушенням установленого порядку;

5)здійснювати у міністерствах, інших центральних органах державної виконавчої влади, на підприємствах, в установах, організаціях, в установах банків та інших фінансово-кредитних установах (незалежно від форм власності) перевірки фінансово-бухгалтерських документів, звітів, планів, кошторисів та інших документів, пов’язаних із зарахуванням, перерахуванням і використанням бюджетних коштів, а також одержувати необхідні пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають у процесі перевірки;

6)одержувати від установ банків відомості щодо стану поточних бюджетних рахунків підприємств, організацій і установ;

7)накладати на установи банку, зв'язку, інші установи фінансові санкції в разі порушення установленого Національним банком України за погодженням з Міністерством фінансів України порядку проходження і виконання платіжних доручень за доходами і видатками у розмірі 2% від суми затриманого платежу або перерахування бюджетних коштів за кожний день прострочення.

Міністерство фінансів України повинно забезпечувати реалізацію поставлених перед ним завдань і функцій на всій території держави. У зв'язку з цим воно має територіальну структуру, яка охоплює всі адміністративні утворення в країні. Організаційна структура системи Міністерства фінансів України показана на схемі (рис.9).

Рис. 9. Організаційна структура системи Міністерства фінансів України

Як видно зі схеми, основу побудови системи Міністерства фінансів України становить бюджетна система України. Водночас

територіальні фінансові органи створюються тільки на регіональному рівні (в Автономній Республіці Крим та областях і їх районах) і в містах державного й обласного підпорядкування та їх районах. У містах районного підпорядкування, селах і селищах фінансові органи не створюються, а функції забезпечення бюджетного процесу покладаються, з одного боку, на районні фінансові органи, а з іншого — на відповідні місцеві Ради.

Територіальні фінансові органи мають систему подвійного підпорядкування. Так, обласні фінансові управління підпорядковуються по вертикалі Міністерству фінансів, а по горизонталі входять до складу обласної державної адміністрації. Районні фінансові управління відповідно підпорядковані головним фінансовим управлінням обласних державних адміністрацій і входять до складу районних державних адміністрацій.

Провідну роль у системі органів Міністерства фінансів відіграє *центральний апарат*, тобто *безпосередньо Міністерство*. Воно забезпечує втілення в життя державної фінансової політики шляхом розроблення економічних методів і важелів впливу на збільшення внутрішнього валового продукту і національного доходу, підвищення ефективності суспільного виробництва, аналізує показники розвитку економіки країни, здійснює заходи щодо оздоровлення фінансового стану галузей національної економіки та збільшення доходів бюджету. Міністерство фінансів організовує і координує роботу зі складання і виконання Державного бюджету, здійснює методичне керівництво роботою в галузі бюджетного планування і фінансування, розробляє пропозиції щодо встановлення нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і зборів до бюджетів Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя.

Разом з Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України Міністерство фінансів розробляє проект зведеного балансу фінансових ресурсів і використовує його показники для розроблення проекту Державного бюджету та розрахункових обсягів бюджетів Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя.

Міністерство фінансів веде значну законодавчу й методологічну роботу: розробляє проекти законів України, указів Президента, декретів, постанов і розпоряджень Кабінету Міністрів, накази й інструкції та бере участь у розробленні їх іншими органами з питань, що належать до компетенції Міністерства фінансів; розробляє проект нормативів бюджетної забезпеченості на одного жителя з урахуванням рівня розвитку соціальної інфраструктури регіонів. Воно також роз'яснює порядок застосування законодавчих та інших нормативних актів з питань фінансів.

Центральний апарат Міністерства фінансів бере участь у розробленні нових механізмів і форм господарювання, аналізує тенденції та фінансові аспекти їх діяльності, взаємовідносини з бюджетом і готує відповідні пропозиції з цих питань. Є активним учасником роздержавлення власності, демонополізації економіки, проведення земельної реформи, створення ринку цінних паперів та вивчає вплив цих процесів на зміцнення фінансового стану економіки.

На центральний апарат покладено завдання надавати практичну і методичну допомогу галузевим міністерствам, відомствам, виробничим об'єднанням, державним корпораціям, асоціаціям, консорціумам, підприємствам та організаціям з фінансових питань упровадження ринкових відносин, а також місцевим фінансовим органам в організації їх роботи. Він систематично вивчає тенденції соціально-економічного розвитку країни і регіонів, бере участь у науковому обґрунтуванні соціально-економічних програм та інших заходів. Подає доповіді, довідки та іншу інформацію Верховній Раді, Президенту та Уряду країни з фінансових питань діяльності міністерств, відомств, об'єднань, підприємств і відповідні пропозиції.

Відповідно до затверджених у Державному бюджеті призначень Міністерство фінансів організовує фінансування виробничого і невиробничого будівництва, геологорозвідувальних і проектно-пошукових, природоохоронних та інших робіт, заходів у галузі освіти, науки, культури, охорони здоров'я, фізичної культури, соціального захисту населення. За рахунок коштів Державного бюджету фінансуються органи державної влади і державного управління, суди, правоохоронні органи, різноманітні соціально-культурні програми. Міністерство фінансів бере участь у розробленні пропозицій щодо вдосконалення валютно-економічних відносин з іноземними країнами; аналізує ефективність інвестицій при підготовці угод із зарубіжними інвесторами про захист інвестицій; узагальнює договірно-правову практику з цих питань в інших країнах і готує пропозиції щодо сприяння залученню іноземного капіталу в Україну і його ефективного використання.

Міністерство фінансів здійснює методичне керівництво бухгалтерським обліком, готує інструктивні матеріали, дає роз'яснення про порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Контролює раціональне і цільове використання коштів, виділених з Державного бюджету за всіма напрямами і видами витрат; у встановленому законом порядку проводить ре-

візії і перевірки в концернах, асоціаціях, акціонерних, орендних, спільних підприємствах, кооперативах та інших організаціях.

До функцій Міністерства фінансів належать також фінансування в установленому порядку фінансових органів країни, контроль за правильним використанням ними асигнованих коштів. Міністерство складає зведені звіти й баланси за видами діяльності. Здійснює заходи щодо вдосконалення структури центрального апарату, місцевих фінансових, казначейських органів і контрольно-ревізійної служби, проводить роботу з професійної підготовки й перепідготовки кадрів для фінансової системи, контролює цю роботу в підпорядкованих організаціях і установах.

Структура центрального апарату Міністерства фінансів визначається основними завданнями і функціями, які покладені на дане відомство.

Міністр фінансів є керівником Міністерства та членом Кабінету Міністрів України. Він призначається та звільняється з посади Президентом України. Міністр фінансів виконує такі основні функції:

— відповідає за якість і терміни складання проекту Державного бюджету України;

— визначає організаційно-методичні засади бюджетного планування, які покладені в основу підготовки бюджетних запитів;

— приймає рішення щодо обсягу доходів і видатків проекту Державного бюджету України;

— представляє проект Закону «Про Державний бюджет» на пленарному засіданні Верховної Ради України;

— затверджує розпис Державного бюджету України і забезпечує його відповідність установленим бюджетним призначенням;

—є головним розпорядником коштів Міністерства фінансів України;

— представляє звіт Кабінету Міністрів України про виконання Закону «Про Державний бюджет України» перед Верховною Радою України.

Через міністра фінансів Кабінет Міністрів України спрямовує і координує діяльність Державної податкової адміністрації, Державної митної служби, Головного контрольно-ревізійного управління та Державного казначейства України.

Відповідно до Указу Президента України «Про заходи щодо запобігання легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом» у складі Міністерства фінансів України утворено Державний департамент фінансового моніторингу як урядовий орган державного управління.

Голова Держфінмоніторингу здійснює керівництво Департаментом і несе персональну відповідальність перед міністром фі-

нансів за виконання покладених на Держфінмоніторинг завдань, основними з яких є:

— участь у реалізації державної політики у сфері протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом;

— збір, обробка й аналіз інформації про фінансові операції, що підлягають обов'язковому фінансовому контролю, та інші операції, пов'язані з легалізацією (відмиванням) таких доходів;

— створення єдиної інформаційної системи і ведення бази даних у сфері протидії легалізації доходів, одержаних злочинних шляхом;

— налагодження співробітництва, взаємодії та інформаційного обміну з органами державної влади, компетентними органами іноземних держав та міжнародними організаціями в зазначеній сфері;

— забезпечення представництва України в установленому порядку в міжнародних організаціях з питань протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом.

Для погодженого вирішення найважливіших питань, що належать до компетенції Міністерства фінансів, створюється колегія у складі міністра (голова колегії), заступників міністра та інших керівних працівників Міністерства.

До складу колегії можуть входити керівники інших центральних органів виконавчої влади, а також представники відповідних громадських організацій (з правом дорадчого голосу).

Членів колегії затверджує та звільняє від виконання обов'язків Кабінет Міністрів України за поданням міністра.

Міністерство фінансів поділяється на департаменти, а ті, у свою чергу, — на управління, відділи.

Кожний департамент так чи інакше бере участь у виконанні всіх функцій Міністерства фінансів. Водночас кожен із них має свою специфічну сферу діяльності.

За ознакою ролі в забезпеченні бюджетного процесу департаменти можна розділити на три блоки: 1) ті департаменти, що організовують і здійснюють бюджетний процес; 2) департаменти, які виконують більш широкі функції у сфері фінансової діяльності в цілому і пов'язані тільки з окремими етапами і частинами бюджетного процесу; 3) департаменти, не пов'язані з бюджетним процесом.

Розглянемо функції окремих департаментів за напрямами їхньої діяльності та відношенням до бюджетного процесу.

Провідну роль у методичному й організаційному забезпеченні відіграють департаменти, які організовують і здійснюють бюджетний процес.

Головна мета їх діяльності — ефективне управління фінансовими ресурсами, збалансування доходів та видаткової частини

державного бюджету; здійснення перспективного фінансового планування і прогнозування фінансової бази економічного і соціального розвитку країни; формування бюджетних взаємовідносин між державним бюджетом і бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя, забезпечення аналізу стану виконання державного бюджету для ефективного управління фінансовими ресурсами. Департаменти виконують такі функції:

- забезпечення проведення Міністерством єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики, участь у розробленні законодавчих проектів, нормативно-правових актів, державних програм у частині фінансового забезпечення за рахунок коштів бюджету та державних позабюджетних цільових фондів;
- складання проекту, розгляд, прийняття та контроль за виконанням Державного бюджету України, місцевих бюджетів, поточний моніторинг і підготовка пропозицій щодо збалансування ресурсів та витрат загального фонду державного бюджету і внесення змін до закону про Державний бюджет України. Відстеження ходу реалізації вимог Бюджетного кодексу України;
- розроблення фіскальної стратегії, загальнодержавних прогнозних та програмних документів, зведеного балансу фінансових ресурсів, аналіз та прогнозування макроекономічних показників;
- координація роботи з Державним казначейством України;
- зведений аналіз виконання показників бюджету;
- проведення аналізу взаємозв'язку фінансово-бюджетних і соціально-економічних показників, складання і поширення даних статистики державних фінансів;
- забезпечення розроблення та впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємствах, в об'єднаннях і організаціях усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ);
- організація взаємодії Міністерства фінансів України з Головним контрольно-ревізійним управлінням.

Метою діяльності другого блоку департаментів є ефективне використання всіх інструментів, за допомогою яких можна мінімізувати навантаження державного боргу на бюджет і забезпечити здійснення фінансової експертизи всіх міжнародних угод та адаптацію законодавства з питань оподаткування і фінансових послуг до міжнародних стандартів.

Департаменти виконують такі функції:

- розроблення стратегії щодо внутрішніх і зовнішніх запозичень держави, погашення та обслуговування державного боргу і забезпечення її реалізації;

- участь у розробленні проекту, прогнозних показників, забезпеченні виконання Державного бюджету України в частині фінансування бюджету за рахунок державних запозичень і погашення та обслуговування державного боргу;
- забезпечення проведення державної фінансової політики у сфері банківської діяльності та взаємодії з Національним банком України;
- забезпечення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, моніторинг податкових угод і взаємодія з міжнародними фінансовими органами у сфері бюджетної та податкової політики;
- проведення заходів з євроінтеграційної політики та з питань вступу й участі України у Світовій організації торгівлі;
- забезпечення співробітництва України в рамках СНД і ГУУАМ та їх органів, а також в інших міждержавних об'єднаннях;
- фінансове забезпечення зовнішньоекономічної і зовнішньополітичної діяльності України.

Третій блок забезпечує ефективну організацію роботи структурних підрозділів Міністерства фінансів, взаємодію з Верховною Радою України та народними депутатами України, із Секретаріатом Кабінету Міністрів України, узгоджує проекти нормативно-правових актів, що розробляються Міністерством із центральними органами виконавчої влади, а також організовує діяльність підприємств та установ, що належать до сфери управління Міністерства фінансів.

До головних функцій цього блоку відносяться:

- організація роботи структурних підрозділів Міністерства та координація організаційної роботи з місцевими фінансовими органами;
- моніторинг і організація контролю за виконанням документів;
- внутрішньовідомчий контроль;
- організація роботи з кадрами;
- запобігання корупційним проявам серед працівників центрального апарату Міністерства та його місцевих органів;
- здійснення заходів щодо організації обліку призовників та військовозобов'язаних і бронювання військовозобов'язаних;
- організація роботи, переговорів та зустрічей з іноземними делегаціями;
- розвиток і модернізація фінансової системи;
- модернізація та розвиток інформаційно-аналітичних систем бюджетного процесу;
- упровадження й адміністрування корпоративної мережі;
- організація та ведення обліку програмно-технічних засобів;
- ведення центральної бази даних бюджетної інформації;
- забезпечення технічного захисту інформації;

- розроблення перспективних планів і проектів модернізації бюджетного процесу;
- забезпечення взаємодії з Верховною Радою України та народними депутатами України;
- ведення моніторингу звернень і запитів народних депутатів України;
- організація підготовки й узагальнення висновків, інформаційно-аналітичних довідок до законопроектів;
- ведення моніторингу проходження проектів законодавчих актів;
- взаємодія з Адміністрацією Президента України з питань компетенції Міністерства;
- координація роботи структурних підрозділів Міністерства при підготовці матеріалів для розгляду на засіданнях Кабінету Міністрів України, урядових комітетів тощо;
- забезпечення взаємодії керівництва Міністерства з керівництвом місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування;
- здійснення організації особистого прийому та розгляду письмових звернень громадян;
- ведення реєстру постійних і тимчасових урядових комітетів і консультативних, дорадчих та інших органів, утворених Кабінетом Міністрів України;
- здійснення контролю за своєчасним проходженням і розглядом звернень громадян у структурних підрозділах Міністерства;
- забезпечення проведення державної політики у сфері видобутку, виробництва, використання і зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння;
- здійснення державного контролю за обігом та обліком дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння;
- формування і поповнення Державного фонду дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння;
- міжгалузева координація діяльності суб'єктів видобутку, виробництва, перероблення та реалізації дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння;
- формування і реалізація єдиної технічної політики у сфері розроблення технологій, устаткування та матеріалів для виробництва бланків цінних паперів і документів суворого обліку;
- організація виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку для потреб міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій;

- розроблення засобів захисту і технології їх застосування при виготовленні бланків цінних паперів і документів суворого обліку, державний контроль за їх виготовленням та документообігом;
- проведення експертизи та контроль бланків цінних паперів і документів суворого обліку, які виготовляються підприємствами України, перевірка бланків, виготовлених за кордоном, при їх ввезенні в Україну;
- координація діяльності Державної пробірної служби, Державного сховища дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння України, Державного гемологічного центру України, Музею коштовного і декоративного каміння, державних підприємств: поліграфічний комбінат «Україна», «Київська офсетна фабрика».

Реалізація завдань і функцій Міністерства фінансів в адміністративних утвореннях держави здійснюється територіальними органами, які базуються на типовій структурі.

Головне фінансове управління відповідно до завдань, які воно має розв'язувати, виконує такі функції:

— бере участь у розробленні балансу фінансових ресурсів регіону, аналізує і визначає тенденції розвитку його фінансової бази та враховує їх під час складання обласного (міського) бюджету;

— організовує роботу, пов'язану зі складанням проекту обласного (міського) бюджету, за дорученням обласної (міської) рад, визначає порядок і термін подання обласними (міськими) управліннями і відділами, районними (міськими) радами матеріалів для підготовки проектів обласного (міського) бюджету і прогнозних розрахунків для визначення частини загальнодержавних податків, зборів і платежів міст обласного підпорядкування і районів області (міста). Складає проект обласного (міського) бюджету, готує пропозиції про нормативи відрахувань частини загальнодержавних податків, зборів і платежів у бюджети міст і районів і подає їх на розгляд обласних (міських) рад;

—організовує виконання обласного (міського) бюджету за доходами і видатками. Разом з обласними (міськими) управліннями і відділами, районними (міськими) радами забезпечує надходження доходів до обласного (міського) бюджету та вживає заходів щодо ефективного витрачання бюджетних коштів;

— забезпечує захист фінансових інтересів держави та фінансових прав підприємств, установ, організацій (незалежно від форми власності) і громадян, здійснює у межах своєї компетенції контроль за виконанням актів законодавства;

— розробляє порядок надання з обласного (міського) бюджету субвенцій, дотацій, субсидій бюджетам міст обласного підпорядкування, районів;

— складає розпис обласного (міського) бюджету з помісячним розподілом, забезпечує виконання обласного (міського) бюджету, приймає рішення про переказування коштів у межах річних бюджетних асигнувань, здійснює в установленому порядку взаємні розрахунки обласного (міського) бюджету з державним бюджетом і з бюджетами районів, міст обласного підпорядкування;

—здійснює контроль за виконанням обласного (міського) бюджету і за додержанням установами Національного банку України та комерційними банками правил касового виконання бюджету за видатками;

— веде облік виконання обласного (міського) бюджету й облік змін, що вносять у встановленому порядку до затверджених призначень за доходами і видатками обласного (міського) бюджету, бюджетів районів, міст обласного підпорядкування;

— розглядає звіти про виконання бюджетів районів, міст обласного підпорядкування, кошторисів видатків обласних управлінь і відділів, складає зведення про виконання бюджетів, що входять до бюджетної системи областей (міста), і подає його Міністерству фінансів України. Звітує перед обласною (міською) радою про хід виконання обласного (міського) бюджету і подає їй річний звіт про виконання обласного (міського) бюджету для затвердження;

— здійснює облік коштів резервного фонду обласної (міської) Ради і цільових фондів;

— контролює правильність проведення виплат і відшкодування коштів за рахунок державного і місцевих бюджетів, передбачених чинними законодавчими актами;

— готує пропозиції обласній (міській) раді про встановлення місцевих податків, платежів і зборів;

— за дорученням обласної (міської) ради розглядає матеріали про надання окремим категоріям платників пільг за податками і платежами, які надходять до обласного (міського) бюджету, та готує відповідні пропозиції з цього питання, за висновками Державної податкової адміністрації розглядає питання про відстрочення платежів і надання податкового кредиту і приймає відповідне рішення;

—на підставі статистичних і бухгалтерських звітів, аналітичних та прогнозних розрахунків аналізує економічний та фінансовий стан галузей економіки, тенденції та динаміку розвитку різних форм власності, готує пропозиції щодо відшукання та мобілізації додаткових фінансових ресурсів;

— бере участь у формуванні та реалізації інвестиційної політики областей (міста);

— готує пропозиції з фінансових питань, бере участь у їх вирішенні, а також у справах, пов'язаних зі зміною форм загальнодержавної і комунальної власності та розвитком підприємницької діяльності в області (місті);

— бере участь у роботі зі створення ринку цінних паперів в області (місті), аналізує його вплив на фінансовий стан господарства і грошовий обіг. Веде реєстрацію й облік випуску цінних паперів в області (місті);

—організовує контроль за раціональним використанням, обліком і зберіганням дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності;

— готує пропозиції про випуск в обіг для розміщення серед населення місцевих виграшних позик, місцевих грошових, речових і грошово-речових лотерей і контролює цю роботу;

— разом з установами Національного банку України, комерційними банками вивчає питання грошового обігу в регіоні, бере участь у розробленні балансів грошових доходів і витрат населення;

—аналізує валютно-фінансові питання, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю об'єднань, підприємств, організацій, та розробляє відповідні пропозиції про збільшення валютних ресурсів держави;

— вивчає вплив на фінансовий стан місцевого господарства та бюджет області (міста) процесів, пов'язаних з новими принципами ціноутворення, та готує відповідні пропозиції;

— відповідно до затверджених у бюджеті призначень здійснює фінансування в межах наявних фінансових ресурсів, заходів щодо розвитку місцевого господарства, агропромислового комплексу та охоронно-природних заходів, соціально-економічних програм, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту населення, молодіжних заходів і спорту, науки і культури, місцевих органів державної виконавчої влади і регіонального самоврядування;

—забезпечує на підприємствах, в організаціях і установах комунальної власності додержання єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку і звітності стосовно виконання рішень обласних, Київської і Севастопольської міських рад та виконавчих органів;

— бере участь у розробленні пропозицій про вдосконалення структури місцевих органів державної виконавчої влади та здійснює контроль за витрачанням коштів на їх утримання. Готує пропозиції про чисельність, фонд оплати праці працівників і витрат на утримання місцевих органів державної виконавчої влади;

— вивчає, аналізує і вживає заходи щодо вдосконалення діяльності підпорядкованих йому фінансових відділів районних (міських) рад;

—фінансує в установленому порядку підвідомчі фінансові органи, контролює правильність використання ними виділених коштів, складає зведені звіти й баланси;

—організовує професійну підготовку і перепідготовку кадрів для фінансових органів, контролює цю роботу в підпорядкованих організаціях та установах.

Структура головних фінансових управлінь в обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністраціях у цілому аналогічна структурі Міністерства фінансів. Відмінності полягають у тому, що, по-перше, не створюються служби, які мають загальнодержавні повноваження, а, по-друге, деякі напрями діяльності об'єднані в одних службах.

До складу головного фінансового управління входять такі підрозділи:

— управління з бюджету;

— управління бухгалтерського обліку та звітності;

— управління фінансів виробничої сфери;

— управління бюджетних програм охорони здоров'я та соціального захисту населення;

— управління кадрів та фінансів правоохоронних органів;

— відділ фінансів місцевих органів влади й управління;

— загальний відділ.

Управління з бюджету організовує складання проекту обласного бюджету та бюджету області, фінансування з бюджету установ та організацій обласного підпорядкування, контролює хід виконання обласного бюджету та бюджету області, витрачання бюджетних коштів, вишукує можливості збільшення доходів бюджету. Це управління також розробляє пропозиції щодо вдосконалення організації роботи зі складання і виконання бюджету, систематично здійснює заходи, спрямовані на підвищення ефективності та якості бюджетної роботи.

З метою забезпечення правильного планування доходів і видатків управління систематизує планові й звітні показники бюджету за минулі роки, визначає очікуване виконання бюджету поточного року за доходами і видатками й очікуваний на кінець року стан мережі, штатів і контингентів бюджетних установ на підставі звітності про виконання бюджету, оперативних даних про виконання плану доходів і видатків, звітності статистичних органів, матеріалів перевірок. Управління з бюджету також готує вказівки відділам та управлінням облдержадміністрації, райдержадміністр-

рації, міським (міст обласного підпорядкування) радам щодо складання кошторисів видатків, проектів місцевих бюджетів, розробляє форми розрахунків показників, необхідних для складання проекту бюджету, розглядає подані проекти кошторисів установ, що фінансуються з обласних бюджетів, а також проекти бюджетів районів і міст (обласного підпорядкування) області, надає практичну допомогу райміськфінуправлінням у роботі зі складання бюджетів.

Управління з бюджету готує зауваження і пропозиції щодо проекту розмірів відрахувань від загальнодержавних податків і розмірів видатків з бюджету області, одержаних від Міністерства фінансів України, розробляє пропозиції про розміри відрахувань від загальнодержавних доходів між обласним та районними і міськими (міст обласного підпорядкування) бюджетами, доводить ці пропозиції до райдержадміністрації і рад.

Важливою функцією управління є підготовка необхідних матеріалів для складання проекту бюджету, який подається на розгляд обласної ради. При цьому управління розробляє проект рішення сесії про бюджет області з відповідними додатками.

У процесі виконання бюджету управління готує необхідні розрахунки і забезпечує своєчасне фінансування з бюджету в межах асигнувань, передбачених у бюджеті, здійснює контроль за своєчасністю виплати заробітної плати працівникам установ, що фінансуються з обласного бюджету.

Управління визначає суми доходів, додатково одержаних у процесі виконання бюджету, і готує необхідні матеріали для аналізу використання цих сум, а також вільних залишків коштів минулих років, перевищення доходів над видатками, передбаченого бюджетом. Воно розглядає кошториси на додаткові видатки для обласного бюджету і готує висновки за клопотанням про виділення додаткових коштів районним і міським (міст обласного підпорядкування) бюджетам.

Управління з бюджету розглядає й аналізує періодичні та річні звіти розпорядників коштів обласного бюджету, звіти про виконання бюджетів нижчих рівнів і складає до них відповідні висновки. Воно перевіряє дані звітів про виконання плану по мережі, контингентах і штатах соціально-культурних установ, розробляє пропозиції щодо найдоцільнішого розміщення і використання мережі соціально-культурних установ (підвищення наповнюваності класів, зайнятості ліжок тощо), аналізує річні й квартальні звіти про виконання бюджету області та готує матеріали для доповіді обласній раді про хід виконання бюджету.

Управління з бюджету систематично стежить за виконанням бюджетів нижчих рівнів і надає практичну допомогу в організації фінансово-бюджетної роботи органам влади на місцях; організовує перевірки і ревізії виконання кошторисів бюджетних установ та бере в них участь відповідно до плану економічної і контрольної роботи головного фінансового управління, розробляє пропозиції щодо ефективнішого й раціональнішого витрачання бюджетних коштів.

Управління здійснює планування і прогнозування доходів обласного бюджету і бюджету області, бере участь у розробленні балансу фінансових ресурсів регіону.

Воно одержує, обробляє й аналізує необхідні для складання проекту надходжень до бюджету розрахунки, інформацію, статистичні дані від галузевих управлінь (відділів), підприємств, організацій, установ і місцевих фінансових органів, складає річний з помісячним розподілом розпис доходів обласного бюджету; аналізує стан надходження доходів до бюджету за видами та в територіальному розрізі, а також за конкретними платниками. Управління також готує інформацію і пропозиції облдержадміністрації для вжиття необхідних заходів щодо забезпечення виконання дохідної частини відповідного бюджету.

Управління бухгалтерського обліку та звітності веде бухгалтерський облік доходів і видатків обласного бюджету і виконання кошторису видатків на утримання апарату головного фінансового управління, спеціальних коштів, а також товарно-матеріальних цінностей. Воно нараховує та виплачує заробітну плату працівникам головного фінуправління, а також стягує податки із заробітної плати і перераховує в бюджет; здійснює розрахунки з організаціями й установами, відділами та управліннями облдержадміністрації, а також переказує кошти на утримання підвідомчих фінансових органів.

Важливими функціями управління бухгалтерського обліку і звітності є забезпечення своєчасного одержання від обласних управлінь та відділів, установ, що ведуть облік самостійно і фінансуються з обласного бюджету, звітів про виконання кошторисів видатків, а від фінансових органів, підзвітних області, — звітів про виконання місцевих бюджетів.

Управління також складає й аналізує звіт про виконання обласного бюджету і кошторисів видатків, забезпечує складання зведеної періодичної та річної звітності про виконання місцевих бюджетів області і подає її (звітність) Міністерству фінансів України.

Управління фінансів виробничої сфери:

—бере участь у розробленні основних напрямів державної фінансової політики, спрямованої на підвищення ефективності га-

лузей промисловості, будівництва, транспорту, зв'язку, житлово-комунального господарства, торгівлі, постачання і послуг;

—забезпечує концентрацію фінансових ресурсів на пріоритетних напрямах розвитку економіки, розроблення нових і вдосконалення діючих форм фінансових взаємовідносин держави з об'єднаннями, підприємствами й організаціями на основі економічних методів управління та гнучкої податкової політики, спрямованої на створення належних умов для розширення виробництва і сфери послуг, здійснення заходів щодо соціального захисту населення та розвитку і регулювання ринку;

— вивчає економіку і фінанси підконтрольних об'єднань, обласних управлінь та відділів, підвідомчих їм підприємств, тенденції та динаміку їх розвитку в умовах ринкових відносин, лібералізації цін та впровадження нових форм господарювання підприємств різних форм власності з метою виявлення та мобілізації резервів виробництва, зміцнення фінансового стану і збільшення доходів бюджету;

—бере участь у роботі Управління економіки облдержадміністрації з формування прогнозних показників, що визначають обсяги видатків бюджету з капітальних вкладень, цільових державних і галузевих програм розвитку підконтрольних галузей, готує зауваження і пропозиції з цих питань, бере участь у складанні проектів розрахункових балансів доходів і видатків підконтрольних галузей, які подає управлінню з бюджету для урахування їх у відповідних розділах проекту обласного бюджету;

— розробляє і подає бюджетному управлінню розрахунки, необхідні для встановлення нормативів відрахувань від загальнодержавних податків, зборів і платежів до районних та міських бюджетів;

— складає помісячний розпис видатків по підприємствах місцевого господарства, забезпечує виконання обласного бюджету по видатках, фінансує в установленому порядку обласні управління, відділи, окремі організації в межах, передбачених бюджетом асигнувань;

— здійснює в обласних управліннях і відділах, виробничих об'єднаннях, установах та організаціях перевірки фінансово-бухгалтерських документів, звітів, планів, кошторисів та інших документів, пов'язаних з використанням коштів обласного бюджету;

—вимагає від керівників та інших посадових осіб підприємств і організацій, що перевіряються, ліквідації виявлених порушень, контролює їх усунення, вносить на розгляд керівництва головного фінансового управління пропозиції про обмеження, а в необхідних випадках припинення фінансування з обласного бюджету

об'єднань, підприємств та організацій за наявності фактів незаконного витрачання ними коштів. Аналогічні заходи відділ вживає також у разі неподання підприємствами та організаціями звітів про витрачання раніше виданих їм коштів та іншої встановленої звітності, з повідомленням про це їхніх керівників, і в межах своєї компетенції застосовує інші санкції, встановлені чинним законодавством;

— подає методичну допомогу галузевим управлінням і відділам, об'єднанням, підприємствам і організаціям з питань фінансового й бюджетного планування, бере участь у розробленні пропозицій з надання дотацій та кредитів за рахунок бюджетних коштів, у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності, проводить інформаційні наради з працівниками економічних служб.

Управління бюджетних програм охорони здоров'я та соціального захисту населення:

—здійснює розподіл бюджетних коштів між медичними установами, підвідомчими обласним (міським) державним адміністраціям;

—контролює якість складання кошторисів і ефективність використання коштів установ охорони здоров'я;

—забезпечує фінансування витрат, пов'язаних з виплатою компенсацій і наданням пільг громадянам, які постраждали внаслідок аварії на Чорнобильській АЕС, виплат населенню допомоги та компенсацій сім'ям з дітьми, грошової допомоги малозабезпеченим верствам населення;

—організовує фінансування витрат на оплату житлово-комунальних послуг, придбання скрапленого газу, твердого та пічного побутового (рідкого) палива, а також виплат та компенсацій реабілітованим згідно із Законом України «Про реабілітацію жертв політичних репресій»;

—готує необхідні розрахунки стосовно фінансування видатків, пов'язаних із соціальним захистом населення, систематизує й аналізує відповідні дані; розробляє пропозиції щодо вдосконалення системи фінансування соціального захисту населення;

—проводить перевірки в обласних управліннях, відділах, організаціях, установах, підприємствах, районах та містах області щодо правильності й ефективності використання бюджетних коштів, виділених на соціальний захист населення;

—подає практичну допомогу державним адміністраціям у районах та виконкомах місцевих рад, у роботі з фінансування соціального захисту населення.

Управління кадрів та фінансів правоохоронних органів:

—забезпечує комплектування структурних підрозділів фінансового управління спеціалістами відповідного фаху і кваліфікації, готує матеріали та організовує атестацію працівників фінуправління і керівних працівників підвідомчих фінансових органів;

—вивчає ділові, моральні якості керівних працівників та вносить пропозиції щодо формування резерву кадрів із перспективних, компетентних спеціалістів;

—здійснює заходи щодо підвищення кваліфікації керівних працівників і спеціалістів, визначає потребу фінансових органів регіону в молодих спеціалістах;

—веде особисті справи працівників, облік військовозобов'язаних, учасників ліквідації аварії на ЧАЕС та ін.;

—організовує впровадження розроблених на ІОЦ Міністерства фінансів АРМів, окремих задач термінальних комплексів у фінансовому управлінні, районних та міських фінансових відділах, забезпечує їх системними програмними продуктами;

—створює локальні обчислювальні мережі та багатотермінальні комплекси, забезпечує інформаційний обмін між обласним фінансовим управлінням та виконавчими органами державного управління, створює системи телекомунікаційної мережі на рівні області, міста, району;

—здійснює контроль за роботою міських та районних відділів з упровадження та використання АРМів, програм і засобів електронної пошти, зі створення необхідних умов для функціонування комп'ютерної техніки та ефективного її використання, роботу з удосконалення діючих АРМів та створення нових з урахуванням виробничої потреби;

— проводить семінари та наради з організації й упровадження інформаційних систем АРМів та програм.

Відділ фінансів місцевих органів влади й управління:

—забезпечує фінансування витрат, пов'язаних з утриманням місцевих органів влади й управління, розробляє пропозиції щодо вдосконалення структури місцевих органів державної виконавчої влади і самоврядування та здійснює контроль за витрачанням коштів на їх утримання;

—готує необхідні розрахунки стосовно фінансування видатків, пов'язаних з утриманням органів влади й управління, систематизує й аналізує відповідні дані;

—проводить перевірки в обласних управліннях (відділах), атакож в районах з питань правильності й ефективності використання бюджетних коштів;

—подає керівництву облфінуправління пропозиції щодо обмеження, а в необхідних випадках — припинення фінансування за наявності фактів незаконного витрачання коштів;

—складає для подання Міністерству фінансів України необхідні звіти про використання коштів на утримання місцевих органів влади;

—надає практичну допомогу управлінням, відділам, іншим підрозділам облдержадміністрації та райміськфінвідділам у застосуванні чинного законодавства та його підзаконних актів.

Загальний відділ здійснює матеріально-технічне забезпечення фінансового управління.

Фінансове управління районної, міської державної адміністрації є низовою ланкою системи фінансових органів. Воно забезпечує на місцях втілення в життя державної фінансової політики, аналізує показники розвитку економіки району (міста), здійснює заходи щодо оздоровлення фінансового стану галузей місцевого господарства та збільшення доходів бюджету. Розробляє пропозиції щодо встановлення нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і доходів до бюджетів Рад, координує і подає методичну допомогу зі складання і виконання бюджетів нижчого рівня.

Фінансове управління підпорядковується як районній (міській) держадміністрації, так і відповідному фінансовому органу вищого рівня.

Районне (міське) фінансове управління складає проект бюджету району (міста) і несе відповідальність за його виконання як за доходами, так і видатками, за забезпечення необхідними коштами заходів, передбачених у плані розвитку району, та інших заходів, які фінансуються з бюджету району, а також забезпечує мобілізацію на території району фінансових ресурсів на загальнодержавні витрати.

Головними завданнями *районного фінансового управління* є:

—мобілізація коштів і напрямлення їх відповідно до затвердженого плану на фінансування заходів щодо розвитку господарства, поліпшення соціально-культурного і побутового обслуговування населення;

—економічне обґрунтування плану доходів і видатків бюджету району, вжиття заходів щодо забезпечення своєчасного надходження всіх доходів і економне витрачання бюджетних коштів за їх призначенням;

—контроль за виконанням державної фінансової дисципліни.

Районне фінансове управління включає бюджетний відділ, відділ бюджетних доходів і фінансів комунальної власності та відділ бухгалтерського обліку і звітності.

Бюджетний відділ:

—здійснює відповідно до затверджених у районному бюджеті призначень фінансування заходів щодо розвитку місцевого господарства, освіти, охорони здоров'я, фізкультури і спорту, соціального забезпечення, на утримання місцевих органів державної влади й управління та інших заходів;

—аналізує стан і тенденції розвитку апарату управління, узагальнює матеріали і готує пропозиції про чисельність апарату управління, структуру і витрати на його утримання;

—контролює дотримання чинного законодавства у витрачанні коштів на оплату праці, утримання службового автотранспорту і службові відрядження;

—веде облік та складає звіт про виконання районного бюджету, готує інформаційні матеріали, доповіді райдержадміністрації про хід та підсумки виконання цього бюджету, а також пропозиції про збільшення доходів бюджету;

—здійснює контроль за правильним і ефективним використанням коштів, що виділяються з цільових фондів місцевих рад. Перевіряє правильність виплат та відшкодувань з бюджету, передбачених чинними нормативами.

Відділ бюджетних доходів і фінансів комунальної власності райфінуправління:

—вирішує питання про відстрочення платежів і вносить пропозиції місцевим Радам щодо надання пільг за податками і платежами до районного бюджету за висновками державних податкових інспекцій;

—одержує в установлені строки від державних податкових інспекцій матеріали про результати перерахунків за платежами у бюджет, відомості про правильність недоїмок та переплат, звіти з питань оподаткування, надходження платежів до бюджету та іншу інформацію з питань, пов'язаних зі складанням та виконанням бюджету;

—бере участь разом з Державною податковою інспекцією у підготовці проектів рішень виконкомів місцевих рад щодо проведення податкового обліку платників податків, надання додаткових пільг платникам та з інших питань, які входять до компетенції цих рад;

—на базі статистичної та бухгалтерської звітності, аналітичних та прогнозних розрахунків аналізує економічний та фінансовий стан галузей національної економіки;

—бере участь у проведенні роздержавлення власності, демонополізації національної економіки, земельної реформи та вивчає вплив цих процесів на зміцнення фінансового стану усієї економіки;

—надає методичну і практичну допомогу виробничим об'єднанням, державним корпораціям, асоціаціям, консорціумам, підприємствам і організаціям з фінансових питань упровадження ринкових відносин;

—координує свою роботу з діяльністю податкових інспекцій, банківських установ, органів внутрішніх справ, суду, прокуратури, арбітражу, інших контрольних органів.

Відділ бухгалтерського обліку і звітності:

—здійснює методичне керівництво бухгалтерським обліком у бюджетних установах;

—розглядає бухгалтерські звіти і баланси управлінь і відділів райдержадміністрації. Звіти і баланси окремих підприємств і організацій, кооперативів;

—разом з бюджетним відділом контролює витрачання коштів, виділених з районного бюджету за всіма напрямами і видами витрат і проводить ревізію та перевірки збереження грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей у радах району;

—здійснює контроль за додержанням органами Державного казначейства і Національного банку України правил касового виконання бюджету.

4.2. Державне казначейство, його призначення та функції

Державне казначейство України функціонує з 1 листопада 1995р. на підставі Указу Президента України від 27 квітня 1995р. «Про Державне казначейство України» та постанови Кабінету Міністрів України від 31 липня 1995р. «Питання Державного казначейства». До цього окремої такої служби не існувало. Воно було створене на базі Управління виконання Державного бюджету та Головного управління обслуговування державного зовнішнього боргу Міністерства фінансів, а також секторів виконання Державного бюджету України, що діяли у складі головних бухгалтерій Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим і обласних фінансових управлінь, груп виконання Державного бюджету України, бухгалтерій районних і міських фінансових відділів.

Метою створення Державного казначейства є забезпечення ефективного управління коштами бюджету держави, підвищення оперативності у фінансуванні видатків у межах наявних обсягів фінансових ресурсів у Державному бюджеті і місцевих бюджетах.

Державне казначейство України має три рівні (ланки):

Державне казначейство України — вища ланка.

Його територіальні органи:

—управління Державного казначейства України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі — середня ланка;

—відділення Державного казначейства у районах, містах і районах у містах — низова (базова) ланка.

На вищу ланку покладаються завдання організації виконання Державного бюджету, контролю за цим процесом, методологічного забезпечення діяльності цієї служби в країні, а також контроль за діяльністю органів Державного казначейства. Відповідно до чинного законодавства Державне казначейство України виконує такі функції:

—організовує та здійснює касове виконання Державного бюджету і місцевих бюджетів за принципом єдиного казначейського рахунка;

—керує територіальними органами Державного казначейства;

—веде облік асигнувань, кошторисних призначень та зобов'язань розпорядників коштів Державного бюджету України і місцевих бюджетів, цільових фондів на відповідних рахунках в органах Державного казначейства;

—здійснює управління доходами і видатками Державного бюджету та місцевих бюджетів, проводить операції з наявними бюджетними коштами, в тому числі в іноземній валюті в межах розписів бюджетів;

—виконує операції з іншими коштами, що перебувають у розпорядженні Уряду України;

—організовує та здійснює прогнозування і касове планування коштів Державного бюджету та місцевих бюджетів, визначає на основі чинного законодавства розміри їх поточного використання у межах затверджених на відповідний період видатків;

—доводить до головних розпорядників коштів і територіальних органів Державного казначейства обсяги асигнувань, що виділяються з Державного бюджету і місцевих бюджетів;

—розподіляє між державним бюджетом та місцевими бюджетами відповідних рівнів відрахування від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими Верховною Радою України, а також перераховує місцевим бюджетам належні їм кошти від зазначених відрахувань;

—організовує та здійснює взаємні розрахунки між державним і місцевими бюджетами;

—веде зведений бухгалтерський облік руху коштів Державного бюджету і місцевих бюджетів на рахунках Державного казначейства;

—організовує та здійснює збирання, зведення та аналіз фінансової звітності про стан виконання державного, місцевих та зве-

деного бюджетів, подає зазначену звітність Верховній Раді України, Уряду України та Мінфіну;

—здійснює управління державним внутрішнім боргом та обслуговування внутрішнього і зовнішнього боргів відповідно до чинного законодавства (разом з Національним банком і Міністерством фінансів);

—регулює фінансові взаємовідносини між державним бюджетом і цільовими фондами, організовує та здійснює контроль за надходженням, рухом і використанням коштів цих фондів;

—подає Міністерству фінансів у разі потреби пропозиції про скорочення видатків Державного бюджету;

—розробляє і затверджує нормативно-методичні та інструктивні документи з питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів;

—розробляє проекти законодавчих та інших нормативних актів з питань, що належать до компетенції Державного казначейства;

—організовує роботу територіальних органів Державного казначейства, пов'язану з дотриманням чинного законодавства України з питань виконання Державного бюджету і місцевих бюджетів, надходження та використання коштів цільових фондів;

—здійснює заходи щодо професійної підготовки та перепідготовки кадрів працівників органів Державного казначейства;

—проводить ревізії діяльності територіальних органів Державного казначейства;

—установлює зв'язки з міжнародними фінансово-банківськими установами, а також з казначействами інших країн, вивчає досвід організації їхньої діяльності та готує пропозиції про його використання в Україні.

Відповідно до вказаних функцій структура центрального апарату *Державного казначейства України* має такий вигляд (рис.10).

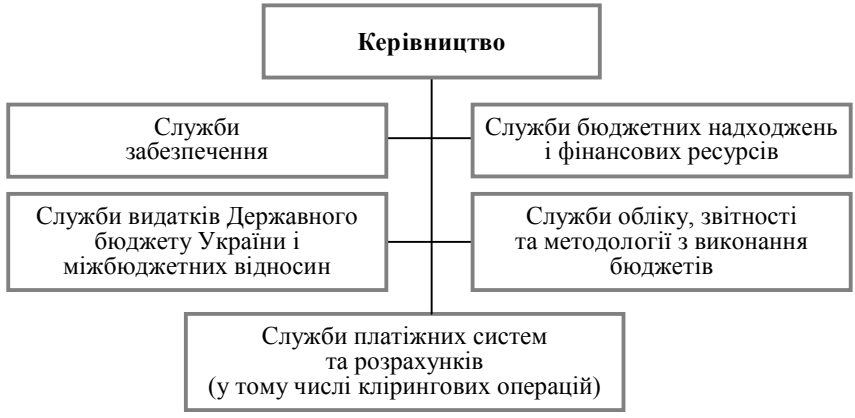


Рис. 10. Структура центрального апарату Державного казначейства України

Служби функціонального блоку фінансових ресурсів і бюджетних надходжень організовують та здійснюють прогнозування надходжень Державного і місцевих бюджетів, управління механізмами формування бюджетних надходжень з метою їх оптимізації та забезпечення своєчасного і повного зарахування до бюджетів, розглядають документи і готують висновки на повернення з Державного бюджету конфіскованої валюти, обов'язкових платежів і державного мита, сплачених до бюджету, організовують роботу територіальних органів Державного казначейства з питань виконання бюджетів за доходами.

Крім того, забезпечують моніторинг і планування стану єдиного казначейського рахунка Державного казначейства України, управління ним у реальному режимі часу, у тому числі через рахунки територіальних управлінь Державного казначейства; розміщення на фінансових ринках тимчасово вільних коштів, які обліковуються Державним казначейством України, здійснення контролю за своєчасністю повернення розміщених коштів та надходженням плати за їх використовування; складання звітності про результати операцій Державного казначейства України на фінансових ринках; складання ресурсного балансу Державного казначейства України.

Служби функціонального блоку видатків Державного бюджету і міжбюджетних відносин організовують та здійснюють виконання Державного бюджету за видатками в межах розпису видатків Державного бюджету, забезпечують облік бюджетних асигнувань та контроль за його дотриманням, формують реєстри на виділення бюджетних асигнувань та доводять їх до територіа-

льних органів Державного казначейства, на підставі ресурсного балансу, бюджетних призначень і неоплачених фінансових зобов'язань складає пропозиції про виділення асигнувань із фондів Державного бюджету.

Служба з міжбюджетних відносин регулює систему розрахунків (відносин) між Державним і місцевими бюджетами, вживає заходів щодо ліквідації заборгованості місцевих бюджетів перед Державним бюджетом, проводить облік належних місцевим бюджетам дотацій (субвенцій, позичок) і сум, що підлягають перерахуванню з місцевих бюджетів до Державного бюджету, організовує і координує роботу в системі органів Державного казначейства щодо забезпечення відповідних місцевих бюджетів фінансовими ресурсами з Державного бюджету для виконання ними функцій, передбачених чинним законодавством, готує пропозиції і розпорядження на здійснення видатків за субвенціями і дотаціями вирівнювання місцевим бюджетам або видатків у рахунок субвенцій і дотацій вирівнювання місцевим бюджетам, вносить пропозиції щодо удосконалення системи розрахунків між Державним і місцевими бюджетами, а також забезпечення своєчасного погашення міжбюджетної заборгованості.

Виконує операції з обслуговування розпорядників коштів бюджету у межах кошторису доходів і видатків, здійснює обслуговування одержувачів коштів та інших клієнтів на підставі укладених договорів, приймає звітність від обслуговуваних установ і організацій, здійснює попередній контроль за достатнім документальним підтвердженням законності проведення витрат бюджетною установою, здійснює облік зобов'язань обслуговуваних розпорядників бюджетних коштів, виконує операції в іноземній валюті в межах розпису доходів і видатків Державного бюджету, бере участь у розробленні нормативно-методичних та інструктивних документів з питань, що входять до їх компетенції.

Ця служба також обслуговує боргові зобов'язання держави і забезпечує фінансування видатків із Державного бюджету на обслуговування державного боргу в установлені терміни та на погашення державних цінних паперів і сплату доходу за ними; облік випуску та погашення державних цінних паперів за термінами обігу; підготовка пропозицій та необхідних документів для отримання банківського кредиту на покриття дефіциту бюджету, а також облік кредитів, нарахування відсотків за користування кредитами; ведення обліку боргових зобов'язань держави та обліку зобов'язань перед Державним бюджетом; здійснення казначейського контролю при зарахуванні коштів державних запозичень, прийнятті на облік боргових зобов'язань держави та проведенні операцій з погашення та обслуговування держав-

ного боргу і реструктуризованої заборгованості перед комерційними банками.

Служби функціонального блоку обліку, звітності та методології з виконання бюджетів вирішують питання складання звітів про виконання Державного і зведеного бюджету України та місцевих бюджетів, організації цієї роботи та збирання, зведення відповідних даних; приймання, перевірка та зведення й аналіз фінансової звітності про виконання Державного і місцевих бюджетів, кошторисів доходів і видатків головних розпорядників коштів; підготовка для подання зазначеної звітності органам державної виконавчої і законодавчої влади; здійснення контролю щодо застосування облікової політики Державного казначейства на місцях та достовірністю звітних даних про виконання Державного і зведеного бюджету України та місцевих бюджетів; розробляє, удосконалює нормативно-методичні та інструктивні документи з питань процедур виконання Державного і місцевих бюджетів, бухгалтерського обліку та звітності у фінансових органах і бюджетних установах; координує роботу Державного казначейства України з іншими виконавчими органами з питань, пов'язаних з касовим виконанням Державного і місцевих бюджетів; вивчає, узагальнює й упроваджує позитивний міжнародний досвід роботи з виконання Державного і місцевих бюджетів, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Служби функціонального блоку платіжних систем та розрахунків (у т. ч. клірингових операцій) забезпечують проведення міжбанківських розрахунків і внутрішніх платежів у національній валюті між органами Державного казначейства через систему електронних платежів НБУ з відображенням підсумків розрахунків на технічному кореспондентському рахунку в режимі реального часу; відображення операцій руху грошових коштів при виконанні бюджетів на рахунках Державного казначейства України, відкритих у програмно-технічному комплексі автоматизованої системи «КАЗНА» в режимі реального часу, їх облік та контроль з дотриманням принципів бухгалтерського обліку, єдиної методології даних аналітичного і синтетичного обліку; облік надходжень та рух коштів на валютних рахунках Державного казначейства України в Експортно-імпортному банку України та Національному банку України по загальному і спеціальному фондах Державного бюджету України за доходами і видатками у валюті та гривневому еквіваленті; організацію роботи з питань щоденної та періодичної звітності; впровадження, експлуатацію і супроводження програмного забезпечення систем обробки даних, а також належне використання засобів захисту електронних платіжних документів; здійснює управлінський облік з виконання Державного бюджету України за казначейськими

кліринговими операціями та операціями з емісії, розрахунків і погашення казначейських векселів; готує пропозиції і розпорядження на здійснення видатків за вказаними операціями, проводить ці операції і/або контролює їх проведення як у межах системи Державного казначейства, так і проходження цих операцій через інші фінансові установи; бере участь у розробленні й організації впровадження законодавчих актів з питань казначейських клірингових і вексельних операцій.

До складу центрального апарату Державного казначейства України входять *забезпечуючі служби:*

— служба Голови;
— кадрового забезпечення;
— юридичної роботи;
— захисту інформації;
— організації роботи Державного казначейства України;
— інформаційних технологій;
— внутрішньовідомчого контролю;
— організації діловодства та контролю виконавської дисципліни;
— режимно-секретної роботи та інші.

На середню ланку покладається організація та виконання бюджету держави, ведення бухгалтерського обліку руху коштів Державного бюджету і місцевих бюджетів на рахунках, відкритих у Державному казначействі, керівництво територіальними органами останнього. Державне казначейство та зазначені вище його органи у процесі виконання Державного бюджету і місцевих бюджетів виконують ті самі функції, що й відділення Державного казначейства у районах, містах, районах у містах.

Типова структура ***територіальних органів*** — управлінь Державного казначейства України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі — показана на рис.11:

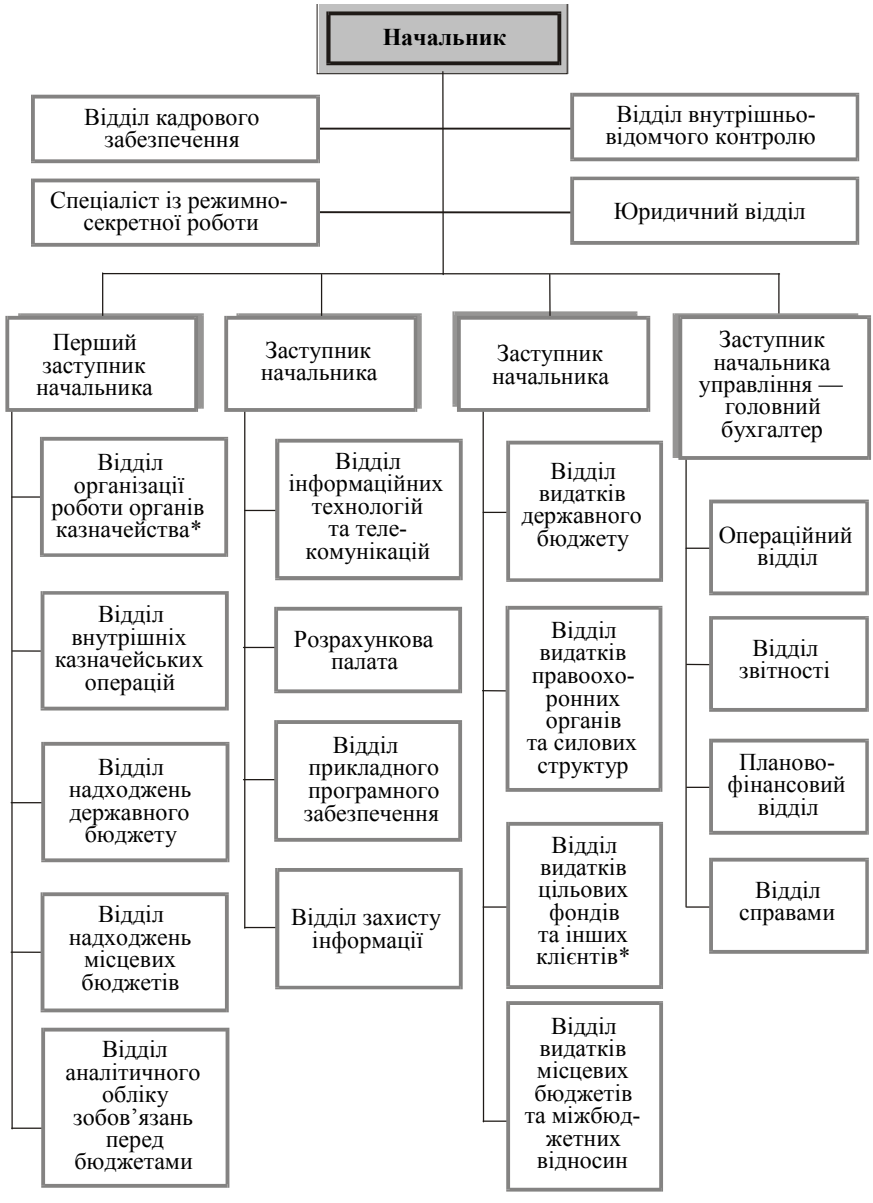


Рис. 11. Типова структура управління Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі

Завдання окремих підрозділів територіальних органів казначейства цієї ланки в цілому ідентичні основним функціям відповідних підрозділів Державного казначейства України.

На низову ланку покладається безпосереднє здійснення операцій щодо виконання Державного бюджету і місцевих бюджетів. ***Відділення територіальних управлінь*** Державного казначейства у районах, містах і районах у містах виконують такі функції:

1) забезпечують виконання показників Державного бюджету і місцевих бюджетів та контроль за надходженням, рухом і використанням коштів цільових фондів у частині, що визначається Державним казначейством України;

2) здійснюють відповідно до установлених розмірів асигнувань та касового плану цільове фінансування видатків Державного бюджету і місцевих бюджетів;

3)ведуть облік розпорядників коштів, яким виділяються асигнування з Державного бюджету, місцевих бюджетів та цільових фондів;

4)складають прогноз та касовий план коштів Державного бюджету і місцевих бюджетів;

5)розподіляють між Державним бюджетом та місцевими бюджетами централізованого рівня відрахування від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за затвердженими нормативами, а також перераховують місцевим бюджетам базового рівня належні їм суми коштів від зазначених відрахувань;

6)за поданням державних податкових інспекцій повертають за рахунок бюджету зайво сплачені або стягнені податки, збори та обов'язкові платежі;

7)ведуть бухгалтерський облік руху коштів Державного бюджету і місцевих бюджетів за рахунками відділень Державного казначейства;

8)збирають, контролюють, зводять та подають вищестоящим органам Державного казначейства фінансову звітність про стан виконання показників Державного бюджету і місцевих бюджетів;

9)проводять роботу, пов'язану із контролем за дотриманням чинного законодавства України з питань виконання Державного бюджету і місцевих бюджетів, надходженням та використанням коштів цільових фондів у регіоні;

10)передають відповідним державним податковим інспекціям документи про стягнення у безспірному порядку до Державного бюджету штрафів за порушення установами банків та підприємствами зв'язку встановленого порядку проходження і виконання платіжних доручень за доходами і видатками Державного бюджету;

11)готують і подають вищестоящим органам Державного казначейства у разі потреби пропозиції про скорочення видатків Державного бюджету;

12)забезпечують за дорученнями вищестоящих органів Державного казначейства виконання інших функцій у межах своїх повноважень;

13)здійснюють заходи щодо добору, розстановки, виховання, професійної підготовки й підвищення кваліфікації кадрів;

14)розглядають заяви, пропозиції, скарги громадян, підприємств, установ та організацій з питань, що належать до їх компетенції.

Структурна побудова органів казначейства низової ланки (базового рівня) відображає їх основну функцію — здійснення операцій щодо виконання Державного бюджету і місцевих бюджетів. Варіант типової структури цих органів передбачає такі підрозділи:

— відділ видатків та обслуговування кошторисів;

— відділ бюджетних надходжень та їх розмежування;

— відділ бухгалтерського обліку та звітності.

Для виконання функцій органи Державного казначейства України мають такі права:

1)відкривати рахунки за доходами і видатками Державного бюджету і місцевих бюджетів;

2)отримувати в банківській системі України на договірних засадах внутрішньорічний кредит у межах, установлених законодавчим актом про Державний бюджет на відповідний рік для покриття тимчасових касових розривів Державного бюджету; проводити операції щодо розміщення державних цінних паперів, їх погашення і виплати доходу за ними. Права за цим пунктом надані виключно Державному казначейству України;

3)проводити у міністерствах, інших центральних та місцевих органах державної виконавчої влади, на підприємствах, в установах, організаціях, установах банків незалежно від форм власності перевірки фінансово-бухгалтерських документів про зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів; одержувати необхідні пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають у процесі перевірок;

4)одержувати від установ банків відомості про стан поточних бюджетних рахунків підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності, які використовують кошти Державного бюджету та державних позабюджетних фондів;

5)вимагати від посадових осіб міністерств, інших центральних і місцевих органів державної виконавчої влади, підприємств, установ і організацій усунення виявлених порушень установленого порядку виконання Державного бюджету;

6)припиняти фінансування з Державного бюджету підприємств, установ та організацій у разі виявлення фактів порушень установленого порядку виконання Державного бюджету з повідомленням про це керівників відповідних міністерств і відомств;

7)вилучати у безспірному порядку у міністерств, інших центральних та місцевих органів державної виконавчої влади, підприємств, установ і організацій раніше надані в порядку фінансування кошти Державного бюджету, державних позабюджетних фондів у разі виявленого нецільового та неефективного їх використання. Права за цим пунктом надані Державному казначейству України та його територіальним управлінням;

8)призупиняти проведення операцій за реєстраційними рахунками бюджетних установ і організацій, у разі порушення ними встановленого порядку використання бюджетних коштів, а також надання кошторисів та звітності про надходження і використання цих коштів.

Контрольні запитання

1.Які завдання і функції покладено на Міністерство фінансів України?

2.Які права має Міністерство фінансів України?

3.Яка організаційна структура системи Міністерства фінансів України?

4.Які функції виконують міністр фінансів України та заступники міністра фінансів?

5.Які завдання покладені на Держфінмоніторинг?

6.Як поділяються департаменти Мінфіну за ознакою ролі в забезпеченні бюджетного процесу?

7.Які напрями діяльності департаментів Мінфіну?

8.Які основні завдання має середня і базова ланки фінансових органів?

9.Які функції покладені на Державне казначейство України?

10.Яка структура органів Державного казначейства?

11.Яка структура центрального апарату Державного казначейства України?

12.Які напрями діяльності управлінь центрального апарату Державного казначейства України?

13.Які права мають органи Державного казначейства?

14.Які функції має низова ланка Державного казначейства?

Розділ 5

БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ

5.1. Організація, завдання і методи бюджетного планування

У системі заходів, спрямованих на успішне розв'язання з боку держави економічних і соціальних завдань в умовах ринкових відносин, важливе місце займає *бюджетне планування.* Воно є серцевиною всієї фінансової роботи в державі. Бюджетне планування охоплює всі стадії процесу складання, розгляду і затвердження бюджету як основного фінансового плану держави на наступний рік щодо використання централізованого фонду грошових ресурсів на вирішення соціально-економічних проблем.

Бюджетне планування — це своєрідний інструмент системи фінансового управління, спрямованого на підвищення ефективності, дієвості та прозорості державного сектору, що здійснюється шляхом встановлення бюджетних цілей не тільки на наступний (плановий) рік, а й на перспективу, зокрема, середньострокову (до трьох років).

У більшості розвинутих країн світу в процесі бюджетного планування застосовується складання проекту бюджету не тільки на наступний рік, а й на середньострокову перспективу. До цих країн належать Австралія, Австрія, Канада, Данія, Фінляндія, Німеччина, Нідерланди, Швеція, Великобританія, Сполучені Штати Америки, Угорщина. Не в усіх країнах середньостроковий бюджетний план стає Законом, але він є обов'язковим елементом Закону, який береться до уваги і підлягає щорічному коригуванню та уточненню.

Мета розроблення середньострокового бюджетного плану — формування (в окремих випадках — затвердження) бюджетних цілей та основних показників на кілька років наперед, а не лише безпосередньо на наступний рік. Треба наголосити на тому, що багаторічне планування є лише інструментом бюджетного управління, а не асигнуванням бюджетних коштів на кілька років. Його слід розглядати як прогноз доходів та витрат бюджету на наступні роки, який періодично уточнюється. Це дає змогу привести річний бюджет у відповідність з прийнятними фіскальними цілями на кілька років.

Основними цілями бюджетного планування на багаторічній основі є формування ефективної середньострокової податково-бюджетної стратегії та, зокрема, підвищення дисципліни витрачання державних коштів. Воно має функціонувати як фінансове стримування майбутніх бюджетних витрат, а не як інструмент розширення кількості та обсягів бюджетних програм, оскільки планування проекту бюджету на один рік не може комплексно врахувати впливу бюджетних програм на майбутні витрати з бюджету.

Призначення бюджетного планування в загальному вигляді зводиться до:

—забезпечення збалансованості фінансових ресурсів держави, які акумулюються через бюджет із метою найоптимальнішого поєднання можливих доходів держави та фінансування за їх рахунок необхідних витрат на виконання завдань, що стоять перед державою і визначені Конституцією України, у тому числі соціальних гарантій населенню;

—визначення реальних джерел доходів бюджету виходячи із фіскальних цілей Уряду (державного регулювання перерозподілу доходів фізичних та юридичних осіб із метою встановлення більш рівномірного податкового навантаження або просто збільшення надходжень до бюджету через значні потреби у здійсненні бюджетних витрат);

—визначення пріоритетів у видатковій політиці бюджету, враховуючи цілі, встановлені основними програмними документами Уряду, у тому числі затвердженими державними програмами розвитку певної галузі економіки, регіону тощо на основі яких формуються бюджети усіх рівнів;

—здійснення ефективного управління державним боргом, що полягає у своєчасному виконанні державою своїх боргових зобов'язань та залученні на фінансування бюджету запозичень з оптимальними умовами їх подальшого обслуговування і погашення;

—установлення середньострокових фіскальних і бюджетних цілей з метою досягнення ефективності бюджетної політики та передбачуваності соціально-економічних наслідків її проведення;

—забезпечення реалізації єдиної фінансової політики на всіх рівнях державної влади, єдиних форм і методів усієї бюджетної роботи.

Загальні засади бюджетного планування визначаються Конституцією України, а також спеціальним бюджетним законодавством — Бюджетним кодексом України. Як уже зазначалось, у них установлено повноваження органів державної

влади й управління щодо розроблення і затвердження бюджету, розподілу функцій між центральними, республіканським і місцевими органами влади й управління, визначені доходи і витрати кожного з них.

Загальне керівництво бюджетним плануванням покладено на Кабінет Міністрів України, а безпосередньо роботу з організації планування бюджетів усіх рівнів виконує Міністерство фінансів України. Воно організовує роботу, складає і подає на розгляд Кабінету Міністрів України пропозиції до проекту Державного бюджету України, бере участь у дискусіях та методичному забезпеченні розгляду проекту Державного бюджету у Верховній Раді України та його затвердження; забезпечує і координує роботу Державного казначейства України щодо виконання державного бюджету та обслуговування місцевих бюджетів; розробляє і виносить на розгляд Президента, Кабінету Міністрів України проекти законів, указів, постанов і розпоряджень з бюджетних питань, а також готує та затверджує накази та різні інструктивні матеріали Міністерства фінансів України, пов'язані з бюджетними питаннями; розглядає проекти кошторисів міністерств і відомств України, контролює, у межах повноважень, дотримання бюджетної дисципліни, правильності витрачання бюджетних коштів, а також коштів господарських організацій; перевіряє дотримання правил касового виконання бюджету; встановлює форми бюджетних документів, методологію ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання Державного і місцевих бюджетів.

Аналогічні, але у межах своїх повноважень, функції щодо складання і виконання республіканського і місцевих бюджетів (за винятком установлених форм бухгалтерських документів і порядку ведення бухгалтерського обліку) виконують Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, фінансові управління і відділи місцевих держадміністрацій або виконавчих комітетів.

У бюджетному плануванні бере участь весь апарат фінансових органів у центрі й на місцях. Організаційна й узагальнююча робота зі складання проекту бюджету виконується управліннями Департаменту зведеного бюджету Міністерства фінансів України, вищезазначеними місцевими фінансовими органами.

Процес формування бюджету та узгодження його показників із макроекономічними тенденціями розвитку країни складається з трьох відносно самостійних етапів. Слід зазначити, що ці етапи є умовним поділом процесу формування проекту бюджету на

наступний рік, а більш детальні етапи та процедури описуються у Плані заходів Міністерства фінансів України щодо підготовки проекту державного бюджету на наступний рік, про що йтиметься у підрозділі 5.3 «Порядок складання, розгляду проектів та затвердження державного і місцевих бюджетів».

На першому етапі (з лютого по червень року розроблення) здійснюється *формування бюджетної політики та планування основних (попередніх) показників у розрізі державного та місцевих бюджетів.* Під час цього етапу визначаються основні напрями і способи мобілізації грошових коштів до бюджету, розглядаються і пропонуються зміни в податковій політиці, а також пов'язані з цим ризики, вишукуються можливості для фінансової ув'язки прогнозованих доходів і витрат держави на наступний рік. При цьому, як правило, навіть за умови планування бюджетних показників лише на один рік, розробляються так звані «сценарії» розвитку економіки, на підставі яких здійснюється формування проекту бюджету на наступний рік:

—***базовий або консервативний сценарій*** (ще його називають незмінним, або сценарієм «статус-кво») передбачає продовження існуючої податкової та бюджетної політики у наступному році без суттєвих змін. Як правило, цей сценарій є основним для розрахунку показників за іншими сценаріями, оскільки дає змогу оцінити існуючу економічну ситуацію, спрогнозувати реальні надходження до бюджету та можливості щодо здійснення бюджетних витрат, також розробити ряд можливих ризиків, які можуть виникнути при формуванні бюджетних показників за іншими сценаріями. Таким чином, формування проекту бюджету за умов «базового сценарію» є відправною точкою для інших прогнозів. В Україні Уряд здебільшого дотримується формування проектів державного та місцевих бюджетів за «базовим сценарієм», оскільки він є найменш ризиковим із погляду проведення будь-яких змін у фіскальній політиці, що дає змогу у найменш ризикований спосіб досягнути збалансованості бюджетних показників. Водночас, оскільки економіка перебуває у стані динамічного розвитку (а в Україні останніми роками спостерігається постійне зростання економіки), «базовий сценарій» не дає змоги оцінити потенційні можливості економіки і, як наслідок, розробити більш ефективну бюджетну політику, яка була б адекватною всім тим змінам, що спостерігаються у соціально-економічному розвитку країни. Таким чином, взяття за основу при розробленні показників бюджету «базового

сценарію» є надійнішим, але менш дієвим способом бюджетного регулювання соціально-економічних процесів у країні;

—***цільовий сценарій***, в умовах якого плануються певні зміни у податковій та бюджетній політиці й очікуються дещо інші, на відміну від базового сценарію, результати. За умов такого сценарію Уряд розробляє можливі зміни до податкового законодавства з метою підвищення ефективності податкової політики та збільшення надходжень до бюджету (причому не обов'язково в наступному році, а в середньостроковій перспективі). Розглядаються також можливі зміни у пріоритетах бюджетної політики, зокрема у частині витрат із бюджету, тобто перегляд існуючих бюджетних програм, реформування соціальної сфери (наприклад, проведення пенсійної реформи, реформування галузі охорони здоров'я з метою розвитку системи платної медицини та гарантованих державою мінімумів у наданні безкоштовних медичних послуг для певних верств населення, реформування освіти, у тому числі на основі державного замовлення тощо). При цьому враховуються ризики, пов'язані з такими змінами як щодо доходів, так і щодо витрат із бюджету, наприклад, ризик зменшення надходжень до бюджету в наступному році, ризик зростання соціального напруження у державі тощо. Отже, формування бюджетних показників за «цільовим сценарієм» має враховувати різні ризики, пов'язані зі змінами в податково-бюджетній політиці, але водночас воно сприяє проведенню реформ і обґрунтованості та підвищенню ефективності витрачання бюджетних коштів, зокрема у середньостроковій перспективі;

—***оптимістичний сценарій***, при врахуванні у бюджетних розрахунках якого очікуються досить високі результати від запропонованих змін. Ці зміни в основному пов'язані з підвищенням ефективності податково-бюджетної політики та значним поліпшенням індикаторів економічного розвитку країни (або окремого її регіону, якщо мова йде про місцевий бюджет). У разі розроблення бюджетних показників на основі оптимістичного сценарію плануються кардинальні зміни у податково-бюджетній політиці з одночасним урахуванням позитивних тенденцій розвитку економіки, наприклад, високі темпи зростання ВВП, помірні інфляційні очікування, стабільність грошової одиниці та обмінного курсу, збільшення реальних доходів населення, позитивне сальдо торговельного балансу тощо. Цей сценарій є найбільш прийнятним із погляду здійснення рішучих кроків до удосконалення податково-

бюджетної політики, але він дуже ризикований, оскільки будь-яке неправильно прийняте рішення може загальмувати економічний розвиток. Такими рішеннями, наприклад, можуть бути запропоновані «кардинальні» зміни у податковій політиці (підвищення або, навпаки, зниження податкових ставок, звільнення або введення нових пільг у оподаткуванні, розширення бази оподаткування тощо), значні бюджетні обмеження або переорієнтація видаткової політики (з соціально спрямованої — на інвестиційну) тощо. В Україні протягом 2002—2003 рр. спостерігалися досить позитивні зрушення в економічному розвитку, якому сприяло зростання ВВП, стабільність грошового ринку, збільшення реальних доходів населення та інші макроекономічні індикатори, що стало основою для розроблення «оптимістичного сценарію» розвитку економіки на наступні роки. Однак при формуванні проекту бюджету на 2004 р. Уряд усе ж таки врахував «базовий сценарій» розвитку економіки, зважаючи на значні економічні ризики, пов'язані з проведенням податкової реформи протягом 2003—2004 рр. (зниження ставок по основних бюджетонаповнюючих податках, таких як податок на прибуток підприємств і податок із доходів фізичних осіб та розширення бази оподаткування).

Після вибору сценарію розвитку економіки у наступному році Міністерством фінансів України розробляються пропозиції щодо напрямів бюджетної політики на наступний рік та основні бюджетні показники, які складають баланс бюджету. Напрями бюджетної політики у подальшому формують положення основного документа, на підставі якого формуватиметься проект бюджету на наступний рік, — Основних напрямів бюджетної політики на відповідний рік (Бюджетної резолюції), яка повинна бути схвалена або взята до відома Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України.

Бюджетна резолюція містить основні параметри податково-бюджетної політики та бюджетних показників, зокрема: рівень перерозподілу доходів зведеного бюджету через ВВП, відношення державного боргу до ВВП та інші показники. Після схвалення проекту Бюджетної резолюції з відповідними дорученнями Кабінету Міністрів України розпочинається розроблення основних бюджетних показників, які формують баланс бюджету. До таких показників відносять: прогнозний рівень перерозподілу доходів зведеного бюджету через ВВП, прогнозний обсяг доходів державного і місцевих бюджетів, прогнозний обсяг фінансування бюджету (обсяги погашення

державного боргу в наступному році та обсяги можливих державних запозичень на внутрішньому і зовнішньому ринках капіталу, надходження від приватизації державного майна), видатки і кредитування з державного та місцевих бюджетів та обсяги міжбюджетних трансфертів.

Загальний баланс бюджету має такий вигляд (рис. 12):

Рис. 12. Схема основних показників бюджету, що утворюють його баланс

Поряд із розробленням показників балансу проекту бюджету Міністерством фінансів України здійснюються заходи організаційно-методичного характеру: розробляються

інструктивні й методологічні вказівки фінансовим органам і центральним міністерствам та відомствам, проводяться інструктивні наради з питань методології й організації бюджетного планування, встановлюються графіки надання розрахунків до проекту бюджету, підготовки необхідних зведених і аналітичних матеріалів до проекту Державного бюджету України на наступний рік.

На другому етапі (з червня до 15 серпня року розроблення) Міністерством фінансів України, на підставі офіційного прогнозу соціально-економічного розвитку України на наступний рік, який щорічно розробляє Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України, і на підставі Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік, схвалених Верховною Радою України, розробляються попередні показники витрат державного бюджету. Далі ці показники опрацьовуються головними розпорядниками бюджетних коштів із метою їх розподілу за бюджетними програмами та оформлення бюджетних запитів. Із метою недопущення надмірного планування витрат із бюджету головними розпорядниками та дотримання пріоритетів у видатковій політиці всіма учасниками бюджетного процесу Міністерством фінансів України доводяться граничні обсяги видатків і кредитування по кожному головному розпоряднику на наступний рік разом із Бюджетною резолюцією, яка визначає такі пріоритети.

Протягом липня і до середини серпня здійснюється опрацювання бюджетних запитів головних розпорядників бюджетних коштів, узгодження всіх суперечливих позицій з метою збалансування бюджету: зведення заявлених головними розпорядниками бюджетних коштів потреб для проведення витрат із бюджету з наявними ресурсами бюджету (доходами та фінансуванням).

Ще однією складовою цього етапу є формування положень *Державної програми соціально-економічного розвитку України на наступний (відповідний) рік.* Головним розробником цієї програми є Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України.

Така програма розробляється щорічно і визначає основні чинники, які впливатимуть на розвиток усіх галузей економіки країни у наступному році. Розроблення цієї програми є надзвичайно важливим, оскільки бюджет не в змозі охопити всі аспекти соціально-економічного розвитку країни, він є лише своєрідним інструментом перерозподілу виробленої у країні вартості. Державна програма соціально-економічного розвитку

описує головні цілі та завдання, основні напрями структурної, податково-бюджетної, грошово-кредитної та зовнішньоекономічної політики країни на наступний рік, відображає прогнозні показники розвитку різних галузей економіки. По суті це — відображення зведеного балансу ресурсів державного та недержавного секторів економіки.

У процесі розроблення проекту Програми соціально-економічного розвитку України враховуються положення державних програм (їх ще називають цільовими) розвитку певної галузі чи території незалежно від джерел її фінансування. На відміну від проекту Програми соціально-економічного розвитку, проект державного бюджету на відповідний рік враховує лише ту частину державних цільових програм, яка стосується бюджетного фінансування. Це необхідно для узгодження обсягів фінансування бюджетних програм та державних цільових програм. Детальніше про це йтиметься у підрозділі 5.2 «Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі та особливості його запровадження в Україні».

Але, на жаль, на сьогодні таке узгодження є складною проблемою, оскільки державних цільових програм в Україні розробляється щороку досить багато (зараз їх більше 130), а врахувати в бюджетних показниках можна лише невелику їх частину або зі значно меншим обсягом фінансування, ніж це передбачається державною цільовою програмою. Це пов'язано з постійно зростаючими потребами у збільшенні бюджетних витрат і обмеженістю бюджетних ресурсів.

Розроблення проекту Державної програми соціально-економічного розвитку України також відбувається на основі прогнозу макроекономічних показників, і її положення обов'язково повинні узгоджуватися із бюджетною політикою на відповідний рік, тобто з Бюджетною резолюцією, та з Основними засадами грошово-кредитної політики, які розробляє Національний банк України.

Затвердження Державної програми соціально-економічного розвитку України на відповідний рік та Державного бюджету України на відповідний рік має здійснюватися одночасно з метою повної узгодженості всіх позицій обох документів. Тому проект Закону про Державний бюджет, проект Програми соціально-економічного розвитку і проект Основних засад грошово-кредитної політики на наступний рік подаються до Верховної Ради України до 15 вересня року розроблення.

У більшості країн світу такі програми мають середньостроковий характер, в Україні ця програма

розробляється лише на один рік. Більше того, незважаючи на те, що проект Державної програми соціально-економічного розвитку України розробляється щорічно і схвалюється Кабінетом Міністрів України, вона ще жодного разу не була схвалена Верховною Радою України. Отже, можна стверджувати, що в Україні сьогодні немає чіткої Програми, яка б визначала цілі та завдання розвитку кожної галузі економіки в їх тісному взаємозв'язку з метою проведення ефективної державної політики, спрямованої на забезпечення сталого економічного та соціального розвитку України. Хоча, потрібно зазначити, що такі завдання містяться в інших програмних документах, на підставі яких, власне, і формується бюджетна політика. Серед таких документів основними є: щорічне Послання Президента України до Верховної Ради України, Програма діяльності Уряду, Закони України, Укази Президента та інші.

На третьому етапі (з 15 серпня до 15 вересня) у Міністерстві фінансів України за участі інших центральних органів виконавчої влади відбувається остаточне узгодження та збалансування показників доходів і витрат проекту державного бюджету (при можливості здійснюється коригування ресурсної частини бюджету, як правило, у бік збільшення доходів за окремими джерелами, збільшення обсягів фінансування бюджету), місцевих бюджетів, визначаються обсяги міжбюджетних трансфертів, редакція текстових статей пропозицій до проекту державного бюджету. Після схвалення пропозицій до проекту Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік Кабінетом Міністрів України, проект вищезазначеного закону подається на розгляд до Верховної Ради України.

Усі ці етапи бюджетного планування є взаємозв'язаними і спрямованими на координацію роботи всіх учасників бюджетного процесу з метою підготовки проекту Закону України про Державний бюджет України на наступний рік.

У процесі бюджетного планування має вирішуватись низка важливих економічних завдань, які виходять далеко за межі суто фіскальних інтересів держави. Їх можна розділити на стратегічні й тактичні. *Стратегічні* визначають сам підхід до формування бюджету, *тактичні* — основні проблеми й напрями його складання. Стратегічним і водночас найактуальнішим, до того ж найскладнішим, завданням є визначення *оптимальної величини бюджетного фонду держави.*

Особлива складність проблеми полягає в тому, що в бюджеті не тільки централізуються фінансові ресурси, а й концентруються основні проблеми, пов'язані з реалізацією

системи економічних інтересів загальнодержавних, корпоративних і особистих. Як відомо, між вказаними інтересами завжди існують суперечності. Вони породжені природою як власності, так і самої людини (особистості). Фінансові ресурси в будь-який момент обмежені за величиною, а тому в процесі їх розподілу між різними суб'єктами економічних відносин виникають суперечності, викликані тим, що їхні інтереси не збігаються. Світовий досвід свідчить про те, що повністю задовольнити інтереси кожного із суб'єктів практично неможливо, а визначити найбільш прийнятні форми і методи їх реалізації — завдання цілком реальне. Форми і методи розподілу фінансових ресурсів повинні забезпечити поєднання різних економічних інтересів. Бюджетний механізм має будуватись у такий спосіб, щоб, з одного боку, забезпечував достатні надходження до бюджетних фондів, а з іншого — створював матеріальну заінтересованість суб'єктів господарювання в одержанні високих фінансових результатів. Необхідно розробити таку модель бюджетного фонду держави, яка б дала змогу збалансувати існуючі суперечності між прагненням суб'єктів господарювання до максимізації своїх фінансових ресурсів і необхідністю вилучення частини їх у бюджет.

Визначення економічно обґрунтованих меж бюджетного фонду держави має особливо важливе значення. Перекоси у фінансових пропорціях, допущені під час формування бюджетного фонду, завдають великої шкоди. Надмірна централізація фінансових ресурсів у руках держави стримує розвиток підприємницької діяльності, а надмірне скорочення бюджетних коштів ставить під загрозу реалізацію загальнодержавних потреб. Формування і використання бюджетного фонду держави диктується закономірностями розвитку суспільного виробництва. Обсяг бюджетного фонду— це усвідомлена кількісна міра, яка відбиває об'єктивні умови розвитку суспільства. Водночас конкретний розмір бюджетного фонду держави залежить від впливу економічних, соціальних, політичних і міжнародних факторів. Поєднання цих факторів, їх взаємний вплив визначають конкретну величину бюджетних коштів, які держава концентрує у своїх руках.

Багаторічна практика бюджетного планування свідчить про те, що процес формування і використання бюджетного фонду регулювався через механізм соціально-економічного планування. Недоліки такого планування загальновідомі. В умовах формування ринкових відносин особливо актуальним є питання

розроблення наукових основ визначення величини бюджетного фонду країни.

Як відомо, в пізнанні кількісного аспекту будь-якого економічного процесу можна виділити два щаблі — емпіричне і наукове пізнання. Перший дає розуміння самого економічного процесу, а другий — математично його описує. Розроблення математичної моделі дає можливість приймати обґрунтовані рішення в управлінні відповідним економічним процесом. На сьогодні не існує математичної моделі бюджетного фонду держави. Теоретично кількісні параметри фонду мають верхню і нижню межу: верхньою межею слугує обсяг фінансових ресурсів державного сектору економіки, збільшений на надходження коштів від інших власників; нижньою — обсяг витрат на суспільну соціальну й економічну сфери, на оборону й управління. Реальний же розмір бюджетного фонду держави істотно відрізняється від указаних меж, оскільки на нього впливають не тільки потреби в суто загальнодержавних ресурсах, а й багато інших факторів. До речі, для визначення загальнодержавних потреб необхідна відповідна *нормативна база*, яка поки що не розроблена. Саме тому і не розв'язане завдання побудови математичної моделі бюджетного фонду держави.

Тактичні завдання бюджетного планування відбивають механізм складання проекту бюджету. Слід наголосити, що бюджетне планування — це триєдине завдання; перше — *визначення реальних джерел і достовірних обсягів доходів бюджету;* друге — *оптимізація структури витрат бюджету,* третє — *досягнення збалансованості між доходами і витратами.* Крім того, важливо встановити оптимальну структуру розмежування бюджетних коштів між рівнями бюджетної системи і передбачити резервні кошти.

Перше тактичне завдання бюджетного планування починається з визначення реальних доходів і розроблення заходів, які забезпечили б їх повне і своєчасне надходження до бюджету. В основу побудови системи бюджетних доходів мають бути покладені принципи, які б сприяли мобілізації достатніх для діяльності держави фінансових коштів й одночасно давали змогу використати платежі суб'єктів господарювання в бюджет як фінансові регулятори. До таких *принципів* належать:

—розроблення податкової політики, спрямованої на ефективний перерозподіл національного доходу та недопущення надмірного податкового тягаря на платників податків і зборів;

—установлення таких податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які б забезпечили стійкість фінансового становища держави, повноту, стабільність і своєчасність формування бюджетного фонду;

—введення ставок оподаткування та визначення бази оподаткування, адекватних реальним умовам функціонування і розвитку економіки;

—використання платежів у бюджет для стимулювання розвитку виробництва і підвищення його ефективності.

Розроблення системи податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які б відповідали вказаним критеріям, і забезпечення стабільності її функціонування є головною передумовою реального планування доходів бюджету. Безпосереднє ж забезпечення реальності планування доходів базується на двох чинниках: наявності достовірної інформації і володінні сучасними методами їх опрацювання.

Інформаційне забезпечення бюджетного процесу може ґрунтуватись на двох підходах. Перший полягає у наданні фінансовим органам необхідної для складання проекту бюджету інформації. Цей підхід домінував в умовах планової економіки і забезпечувався адміністративно-командною системою. Основу бюджетного планування становив план економічного і соціального розвитку. Міністерства, відомства, підприємства й організації були зобов'язані надавати всю необхідну інформацію. Другий підхід передбачає збір і накопичення необхідної інформації безпосередньо фінансовими органами. Це пов'язано з тим, що, по-перше, в умовах ринкової економіки відсутній директивний план економічного і соціального розвитку, по-друге, немає адміністративної підпорядкованості і, по-третє, існує комерційна таємниця. Тому фінансові органи мусять формувати власні бази даних. Це дуже складна і клопітка робота, але без достовірної інформації реально спланувати дохідну частину бюджету неможливо.

Наявність повної, своєчасної і достовірної інформації є передумовою реального планування, але не гарантує його. Потрібні відповідні методи. Однак проблема полягає в тому, що за наявності безлічі економіко-математичних моделей жодна з них не може гарантувати точності розрахунків. У центрі планування залишається людина. Саме спеціаліст вибирає відповідний метод, саме він прогнозує розвиток економічної ситуації. Мистецтво бюджетного менеджменту в частині планування доходів бюджету базується як на глибоких і всебічних знаннях, так і на інтуїції.

Друге тактичне завдання бюджетного планування полягає в оптимізації структури витрат бюджету. Це завдання досить складне як в умовах фінансової стабільності у державі, так і під час фінансової кризи. Коштів завжди не вистачає, а потреби у бюджетних витратах щороку зростають. Задовольнити всі потреби в заявленому обсязі просто неможливо. Для прикладу, часто заявлений головними розпорядниками обсяг додаткового ресурсу на наступний бюджетний рік, який є необхідним для виконання ними своїх функцій та реалізації державних цільових програм, удвічі перевищує прогнозний обсяг бюджетних витрат на цей самий період. Тому необхідно знаходити оптимальне співвідношення між напрямами витрат із бюджету. Зараз не існує певної математичної моделі, яка б визначала чіткі параметри оптимальності. Але, як і загалом у фінансових відносинах, є опосередковані і водночас дуже точні критерії. Це — економічне зростання і соціальна гармонія у суспільстві. Основна проблема в тому, що ці критерії певною мірою суперечать один одному. Можна досягти значного економічного зростання, але при цьому спричинити соціальне напруження у суспільстві. Або, навпаки, спрямувавши переважну частину коштів у соціальну сферу, підірвати економіку. Однак пріоритет усе-таки має належати завданням забезпечення економічного розвитку, оскільки тільки це може гарантувати реальні соціальні блага і гарантії.

Забезпечення оптимального розподілу бюджетних витрат ґрунтується на діяльності органів влади, які розглядають і затверджують бюджет. У свою чергу, ефективність бюджетної діяльності органів влади визначається не стільки економічними, скільки політичними чинниками. Насамперед це підхід до формування органів влади, де мають працювати професійні політики, а не представники різних галузей, регіонів, соціальних груп і політичних партій, які завжди відстоюватимуть свої корпоративні, а не загальнодержавні інтереси. Вони повинні вміти жертвувати певними сьогоднішніми потребами заради стратегічної мети. Це, звісно, повністю не гарантує оптимальної спрямованості бюджетних витрат, але дає змогу максимально до неї наблизитися. Забезпечення завдання оптимального розподілу бюджетних коштів досягається за рахунок відкритості і гласності бюджетного процесу, який у будь-якій країні завжди перебуває в центрі уваги суспільства.

Третє тактичне завдання бюджетного планування — це забезпечення збалансування доходів і витрат, оскільки, як правило, потреба у коштах завжди перевищує наявні доходи. Збалансування може забезпечуватися трьома шляхами:

—перший, якщо немає можливості скоротити бюджетні витрати, то забезпечується збільшення доходів за рахунок введення нових податків, підвищення ставок чи розширення об'єкта оподаткування з існуючих податків;

—другий, якщо рівень оподаткування вже досить високий, то скорочуються витрати за всіма можливими напрямами;

—третій, якщо неможливо ні збільшити доходи, ні зменшити витрати, то приймається бюджетний дефіцит і визначаються джерела його покриття, тобто, як зазначалося раніше, державні позики чи грошова емісія.

При цьому, залучення державних позик є найефективнішим способом покриття бюджетного дефіциту порівняно з грошовою емісією, яка неодмінно спричиняє підвищення рівня інфляції й дестабілізацію грошового ринку. Але при цьому залучення державою коштів на внутрішньому та зовнішньому ринках капіталу спричиняє зростання обсягу державного боргу. А це, у свою чергу, означає збільшення бюджетних витрат у майбутньому на платежі з обслуговування та погашення державного боргу. Тому в короткостроковій перспективі такі запозичення є ефективним джерелом фінансування бюджетного дефіциту, але у середньо- та довгостроковій перспективі вони призводять до збільшення бюджетних витрат.

Таким чином, державні запозичення повинні здійснюватися в межах можливостей бюджету обслуговувати та погашати боргові зобов'язання держави без значного накопичення обсягу державного боргу та уникнення пікових навантажень на бюджет, пов'язаних з такими виплатами. Для цього необхідно проводити виважену та ефективну боргову політику, яка полягатиме: у виборі найдешевших та найвигідніших умов здійснення запозичень, формуванні середньострокової структури державного боргу, обов'язковому встановленні граничних меж здійснення державою запозичень та постійному контролі обсягу державного боргу відносно ВВП.

Отже, *розв'язання вказаного триєдиного завдання — це постійний процес застосування різних варіантів проекту бюджету, вибір певного з них, нова оцінка тощо.* Це звичайна процедура, однак завжди необхідно знати ту межу, де необхідно зупинитись, інакше процес бюджетного планування може стати нескінченним.

Особливим завданням бюджетного планування є раціональний розподіл доходів і витрат між окремими ланками бюджетної системи, забезпечення реального збалансування кожного бюджету, рівномірного надходження доходів протягом

року і своєчасного фінансування передбачених у бюджеті заходів. При цьому створюються відносно рівні умови для соціально-економічного розвитку кожної адміністративно-територіальної одиниці.

Слід зазначити, що, крім програмних витрат, які завжди мають конкретизовані цілі, та витрат бюджету на обслуговування і погашення державного боргу, проект бюджету завжди містить так звані *бюджетні резерви* — це відокремлена частина бюджетних коштів, призначена для фінансування різних непередбачених витрат держави. Непередбачені витрати можуть бути зумовлені низкою обставин. По-перше, новими потребами, які виникли в процесі виконання бюджету і не були враховані в плані та бюджеті; по-друге, необхідністю ліквідації різного роду диспропорцій в економічному і соціальному розвитку і бюджеті; по-третє, необхідністю відшкодування збитків, заподіяних стихійними силами природи майну державних підприємств і організацій. І, нарешті, по-четверте, необхідністю маневрування грошовими коштами у випадках виникнення внутрішніх касових розривів, коли надходження бюджетних коштів менші від обсягу передбаченого за їх рахунок фінансування.

Бюджетним резервам властиві певні особливості:

—широка сфера дії, що обумовлено самою суттю і значенням бюджетного фонду;

—універсальний характер, оскільки вони використовуються при виникненні додаткової потреби незалежно від сфери виробництва, галузі економіки, стадії відтворювального процесу тощо;

—глобальність масштабів свого фінансування, оскільки охоплюють усі рівні державного управління;

—центральне місце в системі фінансових резервів, що визначається місцем бюджету у фінансовій системі.

Система бюджетних резервів містить: резервні фонди Кабінету Міністрів України та місцевих бюджетів.

Як правило, кошти резервних фондів спрямовуються на здійснення непередбачених у бюджеті витрат, пов’язаних із природними катаклізмами, аваріями тощо, і зазначені цілі є чітко визначеними у відповідних нормативно-правових документах. Спрямування цих коштів на інші цілі, ніж ті, що передбачені законодавством, не допускається.

Оборотна касова готівка як резерв використовується на покриття тимчасових касових розривів у бюджетах різних рівнів.

Бюджетне планування застосовується на використанні різних методів. Узагальненим при цьому є *балансовий метод*, суть якого

полягає в обов'язковому збалансуванні доходів і витрат. Розподіляти і споживати можна тільки те, що вироблено. Збалансованість плану економічного і соціального розвитку й удосконалення пропорцій в економіці, стійкий її розвиток створюють необхідні умови для формування і виконання збалансованого і реального бюджету. За допомогою балансового методу встановлюються правильні пропорції в розподілі бюджетних коштів між центральними, республіканськими і місцевими органами державної влади й управління з метою забезпечення їхніх потреб у фінансових ресурсах для здійснення господарського і соціально-культурного будівництва. Балансова ув'язка доходів і витрат бюджету забезпечує його стійкість, створює необхідні умови для успішного виконання як Державного, так і кожного виду місцевих бюджетів.

Розрахунки окремих статей доходів і витрат здійснюються за допомогою таких методів: прямого рахунку, нормативного, аналітичного, екстраполяції. Основою кожного з цих методів є економічний аналіз, завдяки якому визначається рівень виконання бюджетних показників за минулі періоди та чинники, що впливали на них. Головна мета цього аналізу — визначити перспективи виконання бюджету до кінця року, тобто встановити, якими будуть надходження з окремих джерел доходів і суми очікуваних витрат. Це дає змогу оцінити справжній стан економіки і його вплив на бюджет, виявити чинники, які впливають на відхилення фактичних бюджетних показників від планових, визначити тенденції піднесення (спаду) економіки країни, збільшення (зменшення) її бюджетних ресурсів. У процесі аналізу за даними попереднього періоду з'ясовуються причини неповної акумуляції грошових коштів у бюджет, установлюється ступінь ефективності використання виділених бюджетних асигнувань.

Аналіз виконання бюджету ґрунтується на звітах про виконання бюджетів, даних оперативної (щомісячної) звітності про надходження податків, зборів та інших платежів до бюджету і про фінансування витрат, а також на матеріалах обстежень, перевірок і ревізій міністерств і відомств, управлінь і відділів виконавчих комітетів і державних адміністрацій, організацій та установ.

Методи економічного аналізу широко використовуються у процесі розроблення бюджетних показників на плановий рік. Основне завдання всієї аналітичної роботи спрямоване на виявлення резервів додаткового збільшення доходів бюджету і

визначення шляхів найраціональнішого використання бюджетних коштів.

Метод прямого рахунку полягає у здійсненні детальних планових розрахунків кожного елементу доходів чи витрат бюджету. Планування ведеться за алгоритмом, який відбиває формування цього показника. Наприклад, планування акцизного збору передбачає здійснення розрахунків по кожному виду підакцизних товарів. До методу прямого рахунку належить також кошторисне планування, яке здійснюється за статтями витрат. Метод прямого рахунку є досить трудомістким, потребує значного інформаційного забезпечення, але саме він є найнадійнішим та найдостовірнішим. Тому там, де це можливо, намагаються використовувати саме його. Як правило, саме цей метод використовується при плануванні проекту бюджету на один (наступний) рік.

Нормативний метод передбачає планування окремих показників на основі встановлених нормативів. За рівнем охоплення нормативи поділяються на узагальнені й деталізовані. Прикладом узагальненого нормативу є сума витрат на охорону здоров'я в розрахунку на одного жителя. Деталізовані нормативи встановлюються, наприклад, щодо кожної статті кошторису. Нормативний метод може використовуватись як самостійний (при узагальнених нормативах), так і в сукупності з методом прямого рахунку (кошторисне планування). Однак використання лише одного цього методу не є досконалим, оскільки встановлені нормативи (особливо у галузі охорони здоров'я, освіти, соціального захисту та соціального забезпечення) потребують постійного перегляду й уточнення. Наприклад, щодо соціального захисту та соціального забезпечення обсяги надання соціальних гарантій щороку уточнюються, як уточнюються й основні критерії або показники, на основі яких вони розраховуються: заробітна плата, рівень прожиткового мінімуму на одну людину тощо. На основі цих показників розробляються обсяги різних видів соціальних допомог і гарантій населенню. Інший приклад — щодо освіти: згідно з чинним законодавством України, бюджетні витрати на освіту повинні становити не менше ніж 10% національного доходу. Реально цей показник протягом останніх років є значно меншим, оскільки бюджетні ресурси обмежені і перерозподіляються на інші, не менш пріоритетні витрати.

Сутність *аналітичного* методу полягає в тому, що визначається не загальна величина того чи іншого показника, а його зміна в плановому періоді під впливом певних факторів порівняно з базовим періодом. При цьому методі дуже

важливим є прогнозування динаміки показників, що визначають дію окремих факторів. Такий метод має відносно точний характер і не потребує значних витрат часу. Він цілком припустимий у здійсненні прогнозних розрахунків і дає змогу ув'язати між собою окремі показники.

Метод *екстраполяції* ґрунтується на визначенні бюджетних показників на основі встановлення стійкої динаміки їх розвитку. Розрахунок бюджетних показників здійснюється на основі досягнутого в попередньому періоді рівня розвитку і його коригування на відносно стабільний розвиток країни. У процесі щорічного бюджетного планування екстраполяцію використовують як допоміжний засіб для попередніх розрахунків, оскільки цей метод має значні недоліки. По-перше, він не дає змоги врахувати можливості значного збільшення чи зменшення бюджетних доходів, залежних від різних обставин у плановому році, різке зростання чи скорочення виробничих показників, зміни у податковому законодавстві, роботі податкових та інших контролюючих органів тощо, оскільки вважається, що умови попереднього періоду зберігаються незмінними в плановому році. По-друге, він негативно впливає на економне використання бюджетних коштів, оскільки їх планування здійснюється виходячи з досягнутого в попередньому році рівня.

У цілому в бюджетному плануванні застосовуються водночас повністю чи частково всі вказані методи з урахуванням реальних можливостей. Вибір методів та їх комбінування є дуже важливим у бюджетному менеджменті, оскільки забезпечує відповідний рівень планової роботи.

5.2. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі та особливості його запровадження в Україні

Під час складання проекту бюджету на наступний рік та на середньострокову перспективу завжди постає питання: як профінансувати різні видатки держави відповідно до видів її діяльності за умови, що фінансові ресурси обмежені?

Раніше видатки з державного бюджету здійснювалися виходячи з принципу необхідності фінансування тих чи інших заходів, ураховуючи наявні фінансові ресурси держави — податкові, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, трансфертів — та можливості залучення ресурсів від запозичення на внутрішніх і зовнішніх ринках капіталу. Усі ці

надходження формують ресурсну частину бюджету, й увага під час планування бюджетних показників акцентувалася саме на питанні обсягу фінансових ресурсів.

Сама ідея програмно-цільового методу полягає у тому, щоб зосереджувати увагу не тільки на можливостях бюджету (існуючих ресурсах), а й на тому як найефективніше їх використати з метою отримання конкретних результатів. Отже, програмно-цільовий метод складання бюджету передбачає дещо інший підхід до формування бюджетних показників. Цей процес починається із зосередження уваги спершу на результатах, яких необхідно досягти в державному секторі, а вже потім ставиться питання про те, які ресурси потрібно найефективніше використати для досягнення намічених результатів і в який спосіб. З'ясовується, чи достатньо власних ресурсів (які може отримати національна економіка) і чи є необхідність у залученні додаткових ресурсів шляхом проведення державних кредитних операцій на зовнішніх ринках, що призводить до зростання державного боргу (зовнішнього або/і внутрішнього).

Уперше програмно-цільовий метод було запроваджено, як не дивно, у приватному секторі. Ідея належала американському підприємцю, власникові автомобілебудівної компанії «Форд» Ліндону Джонсону, який на той час був президентом США. У середині 1960-х років міністр оборони США Роберт Макнамара перейняв цю ідею і вирішив застосувати її у міністерстві, яке він очолював. Згодом було прийнято рішення про застосування цього методу в усіх міністерствах США.

Практика застосування програмно-цільового методу до складання бюджету виявилася досить ефективною. Бюджет став зрозумілішим і чіткішим завдяки конкретизації завдань для кожної програми, яку передбачалося фінансувати з бюджету. Це стосувалося не тільки бюджету центрального уряду (федерального бюджету), а й муніципальних бюджетів. Нині більшість країн з ринковою економікою використовують елементи цього методу у бюджетному процесі, передусім Канада, країни Європи, Нова Зеландія, Австралія та багато інших, серед яких і країни колишнього Радянського Союзу. Зокрема, значних успіхів у застосуванні програмно-цільового методу досягли країни Балтії та Казахстан.

Сьогодні більшість країн ЄС надають допомогу іншим країнам у формі програм, спрямованих на досягнення конкретних результатів. Міжнародні фінансові організації, такі як Міжнародний валютний фонд, Світовий банк, надають свої

позики іншим країнам за відповідними програмами. Це, зокрема, програма розширеного фінансування (МФВ), програмні системні позики для реалізації конкретних проектів у різних галузях економіки (Світовий банк) тощо. Усі ці програми чітко окреслюють мету та очікувані результати від спрямування коштів у ту чи іншу галузь. Як показує досвід, такий підхід до фінансування проектів виявився досить ефективним, оскільки дає змогу проаналізувати ефективність використання коштів через порівняння отриманих результатів з очікуваними (запланованими), а також зіставити мету, на яку залучаються кошти, з кінцевими результатами від реалізації проекту.

У процесі складання проекту бюджету за програмами ставиться завдання підвищити відповідальність міністерств і забезпечити прозорість системи адміністрування. Тому видатки бюджету почали відображати за програмами, тобто відповідно до цілей, а не за розділами класифікації видатків бюджету чи за міністерствами.

Водночас класифікація видатків також покликана систематизувати використання бюджетних коштів за певними ознаками чи напрямами діяльності держави. Остання характеристика найкраще відображає призначення класифікації. Тому більшість країн світу, здійснюючи видатки з бюджету за програмами, використовує як програмну, так і функціональну класифікацію видатків бюджету, що описує функції (напрями) видатків. Оскільки функціональна класифікація використовується для аналітичних цілей, то більшого значення для аналізу цільового спрямування коштів набуває програмна класифікація видатків бюджету.

Таке відображення видатків має повністю конкретизувати об'єкти фінансування. Причому тут слід враховувати два аспекти. Перший — це те, на що (з якою метою) спрямовуються кошти. Другий — хто буде фінансувати і відповідати за здійснення видатків на визначені в програмі цілі. Це потрібно не тільки для майбутнього аналізу доцільності програми, а й для поточного контролю за цільовим спрямуванням та використанням коштів.

Нині в Україні склалася така ситуація, коли кількість програмних документів, за якими потрібно фінансувати ті чи інші заходи через виділення коштів з державного бюджету, є досить значною. Потреби у коштах з бюджету значно перевищують загальний обсяг фінансових ресурсів, які має у своєму розпорядженні держава. Більше того, під час прийняття програмних документів не враховується той факт, що отримання

доходів у бюджет шляхом проведення відповідної фіскальної політики держави не завжди має характер постійного зростання. Тобто динаміка надходжень до бюджету може бути як позитивною, так і негативною в реальному вимірі. Така ситуація є звичною для економік багатьох країн, оскільки пов'язана з макроекономічною нестабільністю, яка, у свою чергу, залежить і від внутрішніх (внутрішня економічна політика держави), і від зовнішніх чинників (геополітичне становище країни та міжнародні економічні відносини).

Як правило, ресурси держави зростають непропорційно до потреби у видатках на програми з бюджету. Тому надзвичайно важливо не просто обмежити кількість програм чи переглянути їх перелік, а обґрунтувати доцільність програм, які мають бути здійснені у майбутньому, та необхідність фінансування їх реалізації з бюджету.

В основі програмно-цільового методу бюджетного процесу лежить стратегічне планування та середньострокове прогнозування.

Стратегічне планування — це процес планування головним розпорядником коштів державного бюджету своєї діяльності на основі відповідних нормативно-правових документів. Завдяки стратегічному плануванню керівники міністерств та відомств можуть приймати рішення, узгоджені з завданнями, які ставляться перед ними для досягнення певної мети. Окрім того, планування є своєрідним інструментом для зіставлення затрат (матеріальних, людських ресурсів тощо) і фінансових ресурсів, необхідних для реалізації відповідних заходів.

Стратегічний план визначає місію відомства (тобто головну мету його діяльності), цілі, завдання та очікувані результати у довгостроковій перспективі, зазвичай на період від трьох до десяти років, відповідно до встановлених пріоритетів Уряду, які виражаються у його програмних документах.

У стратегічних планах визначаються основні засади діяльності, які мають бути обов'язково узгоджені з пріоритетами державної політики. Наприклад, стратегічний план Міністерства оборони не повинен містити завдань, які спрямовані на стрімкий розвиток стратегічних військових формувань, військової техніки тощо, якщо політикою держави не є мілітаризація економіки та прискорений розвиток оборонного комплексу. Але стратегічний план повинен передбачати заходи щодо зміцнення Збройних сил країни, технічне переоснащення військових формувань тощо для підтримання обороноздатності на достатньому рівні.

Стратегічні плани головних розпорядників коштів — ефективний інструмент, що дає їм змогу досягати поставлених

завдань, вирішувати проблеми фінансового управління та надання суспільних послуг. Цей план має містити інформацію про:

- основні функції та завдання міністерства, які зазначені у відповідних нормативних документах (наприклад, положеннях про міністерство тощо);
- визначені на середньостроковий період (від одного до трьох років) видатки на реалізацію заходів, ураховуючи попередню оцінку ресурсів бюджету;
- перелік програм з визначенням джерел їх фінансування;
- перелік напрямів діяльності в межах програм, які планується реалізувати, та обґрунтування їх необхідності виходячи з нормативно-правових актів (розпоряджень, постанов Уряду тощо);
- попередню оцінку доходів (кількісну та якісну) від реалізації таких програм та опис соціально-економічних наслідків;
- пропозиції щодо збільшення (або зменшення) постійних та змінних капітальних активів, запланованих інвестицій і відновлення та утримання матеріальних активів;
- конкретні пропозиції щодо збільшення фінансових активів і капітальних трансфертів і плани щодо управління фінансовими активами та зобов'язаннями.

Для розроблення багаторічної бюджетної стратегії важливо визначити проблеми, що існують у галузях, а також вартість витрат на їх вирішення та термін, за який вони можуть бути розв'язані. Необхідно також з'ясувати, які з проблем є найбільш нагальними і можуть бути вирішені в коротші терміни із залученням найменшого обсягу ресурсів.

Стратегічні плани міністерств і відомств знаходять своє відображення у плануванні (або прогнозуванні) видатків у середньостроковій перспективі. На основі пріоритетів Уряду, прогнозів надходжень до бюджету, а також виходячи із індивідуальних стратегічних планів головних розпорядників коштів складаються середньострокові прогнози видатків. Цей процес називають ***середньостроковим прогнозуванням (плануванням)***.

Прогнозування видатків бюджету на середньострокову перспективу (середньострокове прогнозування (планування) бюджету) — це процес розроблення головними розпорядниками коштів завдань на середньостроковий період та відповідних програм з оцінкою необхідних обсягів ресурсів на підставі прогнозу надходжень до бюджету та пріоритетів видаткової політики Уряду.

Будь-який прогноз повинен базуватися на програмних документах, що визначають політику в галузі державних фінансів. Серед таких можна виділити щорічне Послання Президента України до Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України, Державну програму соціально-економічного розвитку України на наступний рік, основні напрями бюджетної політики (бюджетна резолюція) та ін.

Обов'язковою вимогою середньострокового прогнозування бюджету є визначення відповідних напрямів діяльності та завдань виходячи з фінансових можливостей.

Згідно з проектом Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі України ***середньострокове прогнозування запроваджується з метою***:

—поліпшення макроекономічного балансу шляхом розроблення узгоджених та реалістичних прогнозів ресурсів;

—визначення загальних цілей бюджетної політики та відкритість у їх досягненні;

—запровадження чітких пріоритетів у сфері державних видатків;

—забезпечення можливостей ініціювання змін бюджетної політики та механізмів контролю за їх реалізацією;

—поліпшення розподілу ресурсів, спрямованих на стратегічні пріоритети як між галузями, так і в окремих галузях;

—підвищення рівня зобов'язань щодо побудови прогнозів напрямів бюджетної політики;

—підвищення відповідальності головних розпорядників коштів щодо ефективного та раціонального використання ресурсів (шляхом введення фінансових обмежень);

—посилення загального бюджетного контролю.

Загалом середньострокове прогнозування видатків бюджету відбувається на двох рівнях:

1)прогнозування здійснює безпосередньо центральний орган виконавчої влади, який відповідає за підготовку проекту бюджету;

2)інші центральні органи виконавчої влади.

У першому випадку розробляється прогноз видатків бюджету виходячи з прогнозу ресурсів, які можуть надійти від різних секторів економіки до державного бюджету. Прогнозується загальний обсяг видатків за напрямами діяльності держави, тобто відповідно до її функцій: оборона та правоохорона, освіта, охорона навколишнього природного середовища, соціальний захист населення тощо. Такий прогноз має виходити з динаміки видатків за певний період (лаг), і чим він довший, тим краще можна відстежувати динаміку зміни показників видатків бюджету як за спрямуванням коштів (пріоритетами видаткової політики), так і за

обсягами (порівняння структури видатків та відсоткового збільшення фінансування конкретної галузі протягом років), структурних змін у діяльності.

Планування політики у сфері бюджетних видатків на макрорівні здійснює Міністерство фінансів як центральний орган виконавчої влади, відповідальний за формування пропозицій проекту бюджету на наступний період. Але головні розпорядники бюджетних коштів, на виконання програм яких передбачаються видатки в бюджеті, також повинні брати участь у розробленні середньострокових прогнозів.

Середньострокове прогнозування здійснюється в такій послідовності:

І етап — прогнозування, під час якого складаються технічні оцінки поточних витрат виходячи з існуючих умов;

ІІ етап — програмування, на якому аналізується та визначається обсяг видатків у разі зміни пріоритетів у бюджетній політиці держави та враховуючи політичну ситуацію в країні.

При цьому мають бути враховані такі моменти:

1.Необхідність зосередження уваги на змінах та пріоритетах політики.

2.Прогнозні обсяги видатків бюджету не відображають збільшення тих видатків у наступні роки, які потрібні для фінансування нових бюджетних програм (хоча у прогнозі може закладатися певний резерв для покриття таких витрат).

3.Прогноз бюджету складається детально, в розрізі окремих програм та напрямів. При цьому розпорядники коштів мають можливість самостійно перерозподіляти загальний прогнозний обсяг видатків між відповідальними виконавцями в системі головного розпорядника та програмами, що дає їм змогу ефективніше перерозподілити ці ресурси. Такий підхід сприяє недирективному розподілу бюджетних коштів між програмами з боку Міністерства фінансів і водночас установлює певні обмеження для самого розпорядника, оскільки прогнозний обсяг видатків на середньострокову перспективу враховує не тільки макроекономічні показники (обсяг ВВП, інфляцію, прогнозний обмінний курс, розмір мінімальної заробітної плати тощо), а й рівень видатків поточного року.

Середньострокові прогнози повинні відображати:

- поточний стан видатків;
- додаткові видатки, потрібні для забезпечення однакового рівня та якості послуг у майбутньому, які одночасно мають бути реальними (наприклад, для збереження певних нормативів під час вимірювання екологічного стану середовища);

- додаткові витрати або економія коштів, якщо рівень чи вид послуг передбачається змінити.

Передумовою ефективного середньострокового планування є введення бюджетних обмежень через установлення граничних розмірів видатків для всіх головних розпорядників коштів державного бюджету. Ці граничні видатки визначаються на підставі попередніх прогнозів вартості існуючих програм з урахуванням прийнятих Урядом політичних рішень.

Перевагою існування граничних обсягів видатків (у тому числі на середньострокову перспективу) є те, що воно змушує головних розпорядників коштів виділяти найбільш пріоритетний напрям діяльності і відповідно планувати реальнішу картину видатків. Разом з тим слід зазначити, що граничні обсяги на середньострокову перспективу є умовними, оскільки вони щороку мають коригуватися з огляду на зміни економічної ситуації, зміни державної політики, а також з урахуванням пріоритетів і структурних змін у видатках головних розпорядників та рівня обґрунтування ними оцінок своїх прогнозних видатків.

У процесі складання бюджету за програмами повинні брати участь усі міністерства та відомства, які є головними розпорядниками коштів державного бюджету та відповідають, у межах своєї компетенції, за проведення економічної політики у певній галузі. Завдяки тому, що програмно-цільовий метод до складання бюджету передбачає систему звітування та оцінювання роботи, він забезпечує вищий рівень *прозорості* ухвалення рішень у державному секторі. Застосовуючи програмно-цільовий метод планування як суспільство в цілому, так і законодавча гілка влади можуть отримати значно чіткішу інформацію про діяльність міністерства чи відомства, їх завдання і заходи, яких вони вживають для реалізації цих завдань, і, нарешті, про результати такої діяльності (як позитивні, так і негативні). Таке оцінювання допомагає в подальшому більш раціонально розподіляти обмежені фінансові ресурси на виконання бюджетних програм, визначати відповідальних за реалізацію заходів у різних галузях та здійснювати ефективну бюджетну політику в країні.

Складаючи бюджетну програму, важливо чітко окреслити *напрями діяльності в рамках цієї програми.* Це дасть змогу відстежити основні напрями витрачання бюджетних коштів під час планування показників видатків бюджету, оскільки напрями бюджетної програми відображатимуть: який вид дільності здійснює головний розпорядник (міністерство чи відомство) і для

чого він взагалі існує, тобто в регулюванні яких відносин бере участь; яких цілей та завдань намагається досягти у своїй діяльності головний розпорядник; з допомогою яких заходів він намагається це здійснювати; які результати від реалізації заходів, передбачених програмою.

Таке відображення видатків за бюджетною програмою у розрізі напрямів її реалізації сприяє прийняттю раціональних рішень щодо необхідності та доцільності здійснення цих видатків за рахунок коштів державного бюджету. Перелік напрямів діяльності забезпечує реалізацію бюджетної програми в межах тих коштів, які виділяються на її виконання. Це означає, що напрями діяльності вказують на різноманітні дії, які мають забезпечити досягнення мети в результаті виконання головним розпорядником певної бюджетної програми, тому вони не повинні суттєво змінюватися з року в рік, за винятком випадків, коли бюджетна програма або окремі напрями у складі бюджетної програми мають періодичний характер або закінчується термін їх виконання, або в результаті прийняття нового законодавства виникають нові напрями діяльності у складі існуючої бюджетної програми.

Причому важливо не ототожнювати «напрями діяльності» з економічною класифікацією видатків бюджету. Розподіл програмних видатків за економічною сутністю проведення операцій не описує напрямів діяльності. Останні об'єднують у собі кілька економічних категорій витрат для досягнення певного результату.

Здійснення видатків на основі бюджетних програм ***передбачає виділення конкретних виконавців програми***, тобто тих, хто несе безпосередню відповідальність за виконання програми. Раніше, до 2002 р., видатки з державного бюджету передбачалися за переліком відповідних функцій (згідно з функціями держави). Отже, відповідальність за використання бюджетних коштів, передбачених за цими функціями, належала кільком установам. Здійснення видатків бюджету за програмами передбачає, що ***відповідальність*** *за виконання поставлених програмою цілей, завдань*, а також за виконання певних показників результативності програм, ***повинна належати лише одній установі*** для того, щоб у разі невідповідного виконання програми можна було проаналізувати кількісні та якісні чинники, які вплинули на відхилення від запланованих показників результативності, тобто з'ясувати причини відхилення і вжити адекватних заходів.

Існування лише одного відповідального виконавця дає змогу ефективніше управляти фінансовими та людськими ресурсами, перерозподіляти їх у межах однієї бюджетної програми з одного напряму діяльності на інший. При цьому видатки державного бюджету на реалізацію державних цільових програм, які мають багатогалузевий характер або передбачають виконання кількома центральними органами виконавчої влади (наприклад, Національна програма інформатизації), можуть передбачатися для кожного головного розпорядника — одного з виконавців державної цільової програми — як напрям діяльності в межах його бюджетної програми або як окрема бюджетна програма і призначатися на ту частину заходів державної цільової програми, яку безпосередньо повинен здійснювати такий головний розпорядник. Так, програми чи проекти, які спрямовано на створення, розвиток та інтеграцію інформаційних систем, мереж, ресурсів та інформаційних технологій або які передбачають придбання засобів інформатизації з метою забезпечення функціонування органів державної влади, органів місцевого самоврядування, установ, організацій, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, виконуються як складові Національної програми інформатизації.

Тому на виконання заходів з реалізації Національної програми інформатизації передбачаються видатки державного бюджету за кількома головними розпорядниками бюджетних коштів, такими як Державний комітет статистики України, Державний комітет зв'язку та інформатизації України, Міністерство фінансів України та інші центральні органи виконавчої влади. Видатки передбачаються на потреби інформатизації за напрямом (відповідною бюджетною програмою головного розпорядника) «Створення автоматизованої інформаційно-аналітичної системи».

У процесі планування видатків існує проблема визначення доцільності конкретних видатків (за програмами). Під *доцільністю бюджетної програми* розуміють результати реалізації кожної конкретної програми. Для цього необхідно розробити і проаналізувати ***результативні показники***. Вони повинні бути ***попередніми*** (розроблятися галузевими міністерствами під час планування програм, тобто бути вираженням мети самої програми — (отримання кінцевого продукту) та ***остаточними*** (за результатами виконання програм). Це дасть можливість чітко уявити віддачу від використаних бюджетних коштів, оскільки, як відомо, бюджетні ресурси обмежені фіскальними можливостями держави (у

довгостроковому періоді розглядаються також можливості держави здійснювати запозичення, як на внутрішніх, так і на зовнішніх ринках капіталу).

Для здійснення видатків за бюджетною програмою необхідно чітко усвідомлювати, насамперед головному розпорядникові, уякий спосіб вимірювати результати реалізації такої програми. Наприклад, це може бути кількість (обсяг) кінцевого продукту або послуг. Водночас залежно від мети програми результати від її впровадження буває складно виміряти кількісно. У такому випадку під «результатом» можна розуміти можливість ефективно виконувати свої функції, безпосередній продукт (товари або послуги), корисність для суспільства або окремих категорій населення (молоді, пенсіонерів та ін.) від отримання кінцевого продукту, зміни, до яких може призвести реалізація бюджетної програми.

Це, у свою чергу, потребує розроблення результативних показників для бюджетних програм, що дасть можливість чітко показувати віддачу від використаних бюджетних коштів, економічність (співвідношення результатів та витрат) і тривалість програми, її необхідність та відповідність поставленій меті, а також порівнювати бюджетні програми за роками, програми подібних установ у межах одного міністерства або між відомствами, з іншими країнами, а в кінцевому підсумку — відбирати найефективніші бюджетні програми під час розподілу обмежених бюджетних ресурсів.

Результативні показники групуються за такими типами:

1)*показники затрат, або вхідних ресурсів*, — визначають обсяги та структуру ресурсів, що вкладаються для виконання бюджетної програми (наприклад, кількість штатних одиниць, кількість установ, кількість обладнання тощо);

2)*показники продукту (обсяг виконаних робіт)* — визначають показники, необхідні для оцінювання досягнення поставлених цілей. Таким показником може бути, зокрема, кількість користувачів товарами (роботами, послугами), виробленими завдяки реалізації бюджетної програми (наприклад, кількість студентів, підготовлених спеціалістів, відвідувачів бібліотек і музеїв тощо);

3)*показники ефективності (рентабельності)* — визначають вартість (у грошовому виразі або в робочих годинах) одиниці продукції або результату. Тобто це витрати ресурсів на одиницю показника продукту (наприклад, кількість студентів на одного викладача, вартість підготовки одного студента тощо);

4)*показники якості* відображають результати і якість надання послуг. Вони показують досягнення чи корисність, отримані від здійснення заходів бюджетної програми (наприклад, зниження захворюваності на туберкульоз на 2% порівняно з минулим періодом).

Застосування результативних показників дає можливість провести якісний та кількісний аналіз програми з погляду фінансового забезпечення заходів щодо її реалізації.

Оцінка результативності програм є досконалим аналітичним інструментом управління, який дає змогу визначити ефективність використання коштів на виконання бюджетної програми. Чим більше показників результативності, тим краще можна визначити ступінь ефективності використання бюджетних коштів.

Особливо важливим в оцінюванні ефективності виконання програми (співвідношення витрат і продукту) є вчасне отримання всієї необхідної інформації про виконання програми. Оцінювання результативності програм може сприяти визначенню пріоритетів у діяльності міністерства чи відомства, щоб здійснювати ефективне управління ним. Причому важливо дослідити діяльність та результати програми в цілому, а не просто її кількісні показники або ефективність.

З метою поліпшення контролю за витрачанням бюджетних коштів в Україні впроваджуються паспорти бюджетних програм, що передбачено проектом Концепції про застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Паспорт бюджетної програми — документ, що визначає вартість бюджетної програми, законодавчі підстави для її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми, на підставі яких здійснюється контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми.

Зміст паспорта бюджетної програми формується на підставі бюджетних запитів, заповнених головними розпорядниками, та відповідних бюджетних призначень. Паспорт розробляється головними розпорядниками бюджетних коштів щорічно за кожною бюджетною програмою.

Паспорти бюджетних програм затверджуються спільним наказом Міністерства фінансів України та відповідного головного розпорядника коштів державного бюджету в місячний термін після набрання чинності Закону про Державний бюджет України.

Виходячи з проекту Концепції про застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі виділяються такі етапи:

Перший етап (2001—2002 рр.):

—удосконалено форми бюджетних запитів головних розпорядників бюджетних коштів;

—розроблено програмну класифікацію видатків державного бюджету, в якій чітко визначені бюджетні програми та відповідальні виконавці бюджетних програм у розрізі відповідних головних розпорядників бюджетних коштів і яку закріплено за кодами функціональної класифікації видатків бюджету;

—здійснено перехід до функціональної класифікації видатків бюджету, що відповідає міжнародним стандартам;

—запроваджено окремі елементи середньострокового планування бюджету — визначення та прогнозування середньострокових цілей, на досягнення яких необхідно спрямувати діяльність уряду, визначення пріоритетів у діяльності головного розпорядника бюджетних коштів у межах очікуваних бюджетних ресурсів на наступні періоди;

—визначено напрями діяльності головних розпорядників бюджетних коштів та базовий перелік результативних показників, що характеризують виконання бюджетних програм.

Другий етап (2003—2004 рр.):

—запровадження паспортів бюджетних програм головних розпорядників бюджетних коштів (з 2004 року);

—уточнення (перегляд) бюджетних програм, удосконалення їх структури та чітке визначення напрямів діяльності у межах однієї бюджетної програми;

—перехід до поглибленого середньострокового бюджетного планування, що передбачає, насамперед, розроблення процедури прогнозування видатків на конкретні бюджетні програми у майбутніх періодах;

—застосування програмно-цільового методу до формування і виконання місцевих бюджетів.

Третій етап (2005-й і наступні роки):

—подальше вдосконалення формування і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

5.3. Порядок складання, розгляду проектів та затвердження державного і місцевих бюджетів

Складання проекту бюджету є найважливішою і найскладнішою частиною бюджетного планування. Вихідним документом складання проекту бюджету слугує постанова Верховної Ради України про Основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний рік (Бюджетна резолюція). Бюджетна резолюція у загальному вигляді окреслює пріоритети бюджетної політики держави на наступний рік і є орієнтиром для Уряду під час розроблення проекту Державного бюджету України, а для Верховної Ради України при розгляді бюджету і законів, що впливають на доходи і видатки Державного бюджету. Вона, як правило, містить граничний розмір дефіциту (профіциту) Державного бюджету України у відсотках до прогнозного річного обсягу валового внутрішнього продукту, граничного обсягу державного боргу та його структури, питомої ваги обсягу міжбюджетних трансфертів і коефіцієнта вирівнювання для місцевих бюджетів та капітальних вкладень. До складу Бюджетної резолюції входять перелік змін до законодавства, прийняття яких є необхідним для реалізації бюджетної політики держави, захищені статті бюджету та ін.

Порядок складання та розгляду бюджету визначається Бюджетним кодексом України. Згідно з ним Кабінет Міністрів України щорічно своєю постановою встановлює порядок і строки виконання робіт зі складання і розгляду бюджету кожним учасником процесу.

Міністерство фінансів України здійснює організаційну, методичну роботу зі складання проекту бюджету.

Безпосередня робота зі складання проекту Державного бюджету на плановий рік розпочинається після затвердження Плану заходів Міністерства фінансів України щодо забезпечення складання проекту Державного бюджету України на плановий рік.

Він передбачає три послідовні етапи їх виконання, тривалість яких щорічно уточнюється. *Перший етап* включає визначення основних напрямів бюджетної політики та підготовку попередніх показників проекту бюджету на плановий рік.

Бюджетним кодексом передбачено, що проект основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період ґрунтується на прогнозних макропоказниках економічного і соціального розвитку України, які розробляє Міністерство

економіки та з питань європейської інтеграції. До середини лютого поточного року дані попереднього прогнозу макропоказників економічного і соціального розвитку України на плановий і наступні три роки доводяться до управлінь Міністерства з метою забезпечення формування реального проекту Державного та місцевих бюджетів.

Водночас до березня Департамент з бюджету за участі інших департаментів, котрі здійснюють контроль за визначенням обсягів видатків, надсилає листи головним розпорядникам бюджетних коштів стосовно надання Міністерству фінансів інформації щодо очікуваних структурних змін проти поточного року у прогнозних обсягах видатків на наступний рік та пропозиції щодо змін до програмної класифікації видатків Державного бюджету.

На підставі попереднього прогнозу макропоказників економічного і соціального розвитку України на плановий і наступні три роки, вимог чинного законодавства, очікуваного виконання Державного і місцевих бюджетів у поточному році Управління планування доходів бюджету розробляє попередній прогноз доходів Державного і місцевих бюджетів у розрізі податків і зборів на плановий і наступні три роки. Управління з фінансових питань реформування реального сектору економіки розробляє попередній прогноз надходжень від приватизації державного майна у плановому році і на наступні три роки, а Управління планування та аналізу боргової політики— попередній прогноз платежів з обслуговування та погашення внутрішнього і зовнішнього державного боргу на плановий і наступні три роки, пропозиції щодо оптимального обсягу фінансування Державного бюджету, очікувану величину та структуру державного боргу у плановому і наступні три роки. Зазначені показники разом з поясненнями подаються не пізніше третьої декади лютого поточного року Управлінню державного бюджету та бюджетної політики.

На підставі попереднього прогнозного обсягу ресурсів бюджету на плановий та наступні роки розробляються варіанти пропозицій щодо збалансування бюджету на цей період та пропозицій щодо розподілу бюджетних ресурсів. Ця робота має бути завершена до кінця першої декади березня.

У цей самий період Міністерство фінансів бере участь разом з Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України, Національним банком, іншими центральними органами державної влади в уточненні попереднього прогнозу макропоказників економічного і соціального розвитку України на

плановий та наступні три роки. Потім цей прогноз доводиться до структурних підрозділів Міністерства фінансів. Управління департаментів, котрі забезпечують контроль за бюджетними видатками, здійснюють аналіз інформації, отриманої від головних розпорядників, щодо очікуваних структурних змін проти поточного року у прогнозних обсягах видатків на плановий рік, пропозицій щодо уточнення програмної класифікації видатків Державного бюджету і подають опрацьовані матеріали Управлінню державного бюджету та бюджетної політики разом з пропозиціями до Основних напрямів бюджетної політики на плановий рік та очікуваного прогнозу видатків на три наступні роки.

На підставі уточненого попереднього прогнозу макропоказників економічного і соціального розвитку України на плановий рік, чинного законодавства, очікуваного виконання Державного і місцевих бюджетів у поточному році, Управління департаментів, котрі забезпечують складання і виконання бюджету, уточнюють основні бюджетні показники і подають Управлінню державного бюджету та бюджетної політики разом з поясненнями:

—уточнений прогноз доходів Державного і місцевих бюджетів на плановий і наступні три роки;

—уточнений прогноз надходжень від приватизації державного майна в плановому і наступні три роки разом з оцінкою очікуваного виконання цих надходжень у поточному році;

—уточнений прогноз платежів з обслуговування та погашення внутрішнього і зовнішнього державного боргу на плановий і наступні три роки, пропозиції щодо оптимального обсягу фінансування державного бюджету, очікувану величину та структуру державного боргу у плановому й наступні три роки.

На основі уточненого прогнозу надходжень до Державного бюджету виходячи з пріоритетів бюджетної політики та аналітичних матеріалів структурних підрозділів щодо інформації, отриманої від головних розпорядників Управлінням державного бюджету та бюджетної політики, розробляються попередні показники граничних видатків Державного бюджету на плановий і наступні роки та доводяться до структурних підрозділів Мінфіну разом з проектом Основних напрямів бюджетної політики на наступний (плановий) рік. Уся ця робота має бути завершена до кінця березня поточного року.

На основі бюджетних показників за доходами в цілому по Україні здійснюється розподіл прогнозу доходів місцевих бюджетів у розрізі адміністративно-територіальних одиниць і

удосконалюється методика їх обчислення. При цьому визначаються шляхи удосконалення формули розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів між Державним та місцевими бюджетами, обґрунтовується необхідність застосування додаткових критеріїв, що будуть враховуватись для здійснення розрахунку обсягу міжбюджетних трансфертів, визначаються зміни до формули розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів.

Водночас відповідними управліннями Міністерства фінансів здійснюється попередньо погоджений розподіл видатків Державного бюджету на плановий та на три наступні роки в розрізі головних розпорядників й окремих бюджетних програм і подається Управлінню державного бюджету та бюджетної політики із зауваженнями до проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік.

Викладені вище порядок і обсяг виконаної роботи мають бути зроблені до середини квітня поточного року. Після цього протягом десяти днів відповідними департаментами й управліннями готуються матеріали щодо показників проекту бюджету на наступний рік для розгляду на колегії Міністерства фінансів.

Після розгляду показників проекту бюджету колегією та відповідного доопрацювання Планом заходів передбачено, що до 10 травня поточного року Міністерство фінансів повинно подати на розгляд Кабінету Міністрів України проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік та попередні показники проекту зведеного бюджету на наступний рік з розподілом на Державний та місцеві бюджети, пропозиції щодо формування взаємовідносин з місцевими бюджетами, проект рішення Кабінету Міністрів України та інші необхідні матеріали.

Матеріали, що подаються на розгляд Кабінету Міністрів України, мають включати:

—пропозиції щодо розподілу граничних обсягів видатків Державного бюджету на плановий та наступні три роки між головними розпорядниками та обґрунтування пріоритетності цього розподілу;

—пропозиції щодо розподілу доходів та видатків між Державним та місцевими бюджетами на плановий та наступні три роки;

—пропозиції щодо збільшення надходжень до Державного та місцевих бюджетів на плановий і наступні три роки та заходи, спрямовані на приведення потреби у видатках відповідно до прогнозу надходжень на плановий та наступні три роки;

—основні критерії, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, та принципи фінансового вирівнювання місцевих бюджетів;

—загальні підсумки, виконання Державного та зведеного бюджетів за минулий та перший квартал поточного року;

—пропозиції щодо розподілу в Державному бюджеті централізованих капітальних вкладень та інвестиційних й інституційних проектів і позик, що реалізуються під гарантії Уряду, між головними розпорядниками — відповідальними виконавцями.

Другий етап включає підготовку пропозицій до проекту Державного бюджету на наступний рік для схвалення Кабінетом Міністрів України.

На даному етапі передусім передбачається здійснити розрахунок попередніх показників видатків місцевих бюджетів у розрізі бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст обласного (республіканського) значення та районів за удосконаленою формулою розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів між Державним та місцевими бюджетами та подати Управлінню територіальних бюджетів. Ця робота має бути виконана до кінця другої декади травня поточного року. До кінця травня відповідні управління департаментів на основі прийнятого Кабінетом Міністрів України рішення зобов'язані підготувати інструктивні матеріали щодо складання бюджетних запитів головними розпорядниками та довести разом із затвердженими граничними обсягами видатків Державного бюджету на плановий рік та прогнозом видатків на наступні три роки до головних розпорядників. У цей же термін Міністерство фінансів повинне забезпечити подання від Кабінету Міністрів та супроводження у Верховній Раді проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік.

Протягом червня управління департаментів Міністерства фінансів, котрі здійснюють формування і супроводжують виконання видаткової частини бюджету головними розпорядниками, забезпечують отримання бюджетних запитів на наступний рік від головних розпорядників згідно з методичними інструкціями щодо їх заповнення. Отримані матеріали управління повинні до середини липня ґрунтовно проаналізувати, підготувати висновки і пропозиції. Погоджені показники проекту Державного бюджету на плановий рік та прогноз видатків на наступні три роки разом з підготовленими висновками і пропозиціями відповідні управління Міністерства фінансів

подають Управлінню державного бюджету та бюджетної політики. До переліку цих показників входять:

- прогноз доходів Державного і місцевих бюджетів на плановий і наступні три роки;
- прогноз надходжень від приватизації державного майна в плановому році і в наступні три роки разом з оцінкою очікуваного виконання цих показників у поточному році;
- прогноз платежів з обслуговування та погашення внутрішнього і зовнішнього державного боргу на плановий рік і в наступні три роки, пропозиції щодо оптимального обсягу фінансування державного бюджету, очікувану величину та структуру державного боргу в плановому і наступні три роки.

Міністерство фінансів у кінці липня проводить погоджувальну нараду, на якій розглядаються пропозиції головних розпорядників коштів щодо зміни граничних обсягів видатків державного бюджету на наступний рік.

У цей же термін Міністерство фінансів доводить до Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій необхідні інструктивні матеріали щодо складання бюджету на наступний рік та методичні рекомендації і розрахунки прогнозу обсягів доходів, обсягів міжбюджетних трансфертів та показників, на підставі яких здійснювалося їх визначення.

Планом заходів передбачається, що до 25 липня поточного року відповідні управління Міністерства фінансів повинні забезпечити отримання від указаних виконавчих органів влади проекти місцевих бюджетів на наступний рік з обґрунтуваннями і поясненнями у розрізі Республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст обласного/республіканського значення та районів. Протягом десяти днів відповідні управління Мінфіну здійснюють ґрунтовний аналіз отриманих матеріалів, готують висновки та подають погоджені показники проектів місцевих бюджетів на наступний рік Управлінню територіальних бюджетів.

Далі управління (структурні підрозділи) Міністерства фінансів, котрі забезпечують складання бюджету, з урахуванням зауважень і пропозицій головних розпорядників бюджетних коштів, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій, положень, схвалених Верховною Радою України в Основних напрямах бюджетної політики на наступний рік, а також схвалених Кабінетом Міністрів України основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України

готують пропозиції до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на наступний рік», пояснювальну записку з необхідними розрахунками й обґрунтуваннями для розгляду на засіданні колегії Міністерства фінансів.

Після цього, до 15 серпня поточного року, даний документ подається на розгляд Кабінету Міністрів України. Крім проекту Закону, на розгляд Кабінету Міністрів подаються такі матеріали:

1.Пояснювальна записка до проекту Державного бюджету України, яка має містити:

а)інформацію про економічне становище держави та основні прогнозні макропоказники економічного і соціального розвитку України на плановий рік, покладені в основу проекту Державного бюджету України на плановий рік;

б)оцінку надходжень доходів та інших коштів (позик), що пропонуються для забезпечення фінансовими ресурсами видатків бюджету;

в)пояснення до основних положень проекту Закону про Державний бюджет України на плановий рік, включаючи аналіз пропонованих обсягів видатків на виконання бюджетних програм. Обґрунтування включають бюджетні показники за минулий, поточний і плановий роки в розрізі класифікації видатків бюджету;

г)інформацію щодо врахування пропозицій Верховної Ради України до Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період, якщо вони були прийняті Верховною Радою України відповідно до частини шостої статті 33 Бюджетного кодексу;

д)обґрунтування особливостей міжбюджетних взаємовідносин;

е)інформацію щодо обсягів державного боргу, в тому числі за типом боргового зобов'язання, графіка його погашення, обсягів та умов запозичень;

є)прогноз основних макропоказників економічного і соціального розвитку України, показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на три наступні роки.

2.Прогнозні показники зведеного бюджету України (включаючи оцінку Державного бюджету України та місцевих бюджетів) відповідно до бюджетної класифікації, а також зведений баланс фінансових ресурсів України.

3.Перелік пільг щодо податків, зборів (інших обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів бюджету від їх надання.

4.Показники видатків Державного бюджету України, необхідних на наступні бюджетні періоди для завершення програм, що

враховані в проекті Державного бюджету України, за умови реалізації цих програм протягом більше одного бюджетного періоду.

5.Зведення та структуру фінансових зобов'язань із державного боргу та державних гарантій на поточний і плановий роки до повного погашення боргових зобов'язань, включаючи суми на обслуговування державного боргу.

6.Перелік інвестиційних програм на плановий рік, під які можуть надаватися гарантії Кабінету Міністрів України.

7.Доповідь про хід виконання Державного бюджету України у поточному році.

8.Проекти кошторисів усіх державних цільових фондів на плановий рік, які створюються за рахунок податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до Закону.

9.Пояснення головних розпорядників бюджетних коштів до проекту Державного бюджету України на плановий рік (подаються до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету).

10.Перелік неузгоджених питань щодо обсягів видатків Державного бюджету.

11.Перелік нормативних актів, які неможливо забезпечити бюджетними асигнуваннями на плановий рік.

Третій етап полягає в підготовці проекту Державного бюджету на наступний рік для подання до Верховної Ради України. Він передбачає:

по-перше, доопрацювання відповідними департаментами і управліннями Мінфіну разом з головними розпорядниками бюджетних коштів необхідних матеріалів щодо пропозицій до проекту Державного бюджету на плановий рік після розгляду Кабінетом Міністрів України і подання зведених матеріалів Управлінню державного бюджету та бюджетної політики;

по-друге, доопрацювання проекту Закону України про Державний бюджет України на наступний рік, пояснювальної записки з необхідними розрахунками та обґрунтуваннями й подання для розгляду керівництвом Міністерства фінансів;

по-третє, подання проекту Закону України про Державний бюджет України на наступний рік із необхідними матеріалами на підпис Прем'єр-міністру України;

по-четверте, підготовку матеріалів, що подаються до Верховної Ради України разом із проектом Закону України про Державний бюджет України на плановий рік відповідно до вимог Бюджетного кодексу, перелічених вище;

по-п'яте, доведення до Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій уточнених розрахунків прогнозних обсягів міжбюджетних трансфертів, методики їх визначення, яка щорічно затверджується постановою Кабінету Міністрів, та інших показників, необхідних для складання проектів місцевих бюджетів;

по-шосте, подання проекту Закону про Державний бюджет на плановий рік до редакції газети «Урядовий кур'єр» відповідно до вимог статті 28 Бюджетного кодексу України.

За наслідками розгляду проекту Закону про Державний бюджет України Кабінет Міністрів України приймає постанову щодо схвалення проекту Закону та подає його Верховній Раді України не пізніше 15 вересня, що передує плановому.

Стадія розгляду проекту бюджету продовжується у Верховній Раді України. Порядок розгляду встановлений Регламентом Верховної Ради України.

Не пізніше ніж через п'ять днів після подання Кабінетом Міністрів України проекту Закону про Державний бюджет України до Верховної Ради України міністр фінансів України представляє його на пленарному засіданні Верховної Ради України. Після прийняття до розгляду поданого проекту Закону про Державний бюджет України не пізніше 1 жовтня року, який передує плановому, проект Закону розглядається народними депутатами у комітетах, депутатських фракціях та групах Верховної Ради України.

Комітети Верховної Ради України готують свої пропозиції до проекту Закону про Державний бюджет України і передають їх до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету. Після 1жовтня року, який передує плановому, прийняття пропозицій Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету припиняється.

Пропозиції стосовно збільшення видатків Державного бюджету України мають визначати джерела покриття таких видатків, пропозиції стосовно зменшення доходів Державного бюджету України мають визначати джерела компенсації втрат доходів або види та обсяги видатків, що підлягають відповідному скороченню.

Комітет Верховної Ради України з питань бюджету не пізніше 15 жовтня розглядає пропозиції до проекту Закону про Державний бюджет України і готує висновки та пропозиції до нього.

Висновки та пропозиції до проекту Закону про Державний бюджет України розповсюджуються серед народних депутатів

України не пізніше ніж за два дні до розгляду проекту закону у першому читанні на пленарному засіданні Верховної Ради України.

Перше читання проекту Закону про Державний бюджет України починається з доповіді Голови Комітету Верховної Ради України з питань бюджету щодо висновків та пропозицій до проекту Закону. Висновки та пропозиції до проекту закону про Державний бюджет України голосуються в цілому. Якщо позитивне рішення не прийнято, відбувається постатейне голосування. Прийняття рішення щодо висновків та пропозицій до проекту Закону про Державний бюджет України вважається ухваленням проекту Закону у першому читанні. Висновки та пропозиції мають бути збалансованими. Схвалені Верховною Радою України висновки і пропозиції Комітету Верховної Ради з питань бюджету набувають статусу Бюджетних висновків Верховної Ради України.

Верховна Рада України приймає проект Закону про Державний бюджет України у першому читанні не пізніше 20 жовтня року, що передує плановому.

Друге читання розпочинається з доповіді міністра фінансів України щодо доопрацьованого з урахуванням Бюджетних висновків Верховної Ради України проекту Закону про Державний бюджет України.

Друге читання проекту Закону передбачає насамперед затвердження загального обсягу дефіциту (профіциту), доходів і видатків Державного бюджету України.

Друге читання завершується не пізніше 20 листопада року, що передує плановому. При цьому загальний обсяг дефіциту (профіциту) доходів і видатків Державного бюджету України на наступний бюджетний період, обсяг міжбюджетних трансфертів та інші положення, необхідні для формування місцевих бюджетів, мають бути прийняті у другому читанні в обов'язковому порядку і не підлягають розгляду у третьому читанні.

Комітет Верховної Ради України з питань бюджету доопрацьовує проект Закону про Державний бюджет України та вносить його на розгляд Верховної Ради України у третьому читанні не пізніше 25 листопада року, що передує плановому.

Третє читання проекту Закону про Державний бюджет України починається з доповіді голови Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та співдоповіді міністра фінансів України.

Після доповіді голови Комітету та співдоповіді міністра фінансів Верховна Рада проводить голосування по пропозиціях Комітету Верховної Ради України з питань бюджету щодо статей

проекту Закону, які не були прийняті у другому читанні, та по проекту Закону в цілому.

Закон про Державний бюджет України приймається Верховною Радою України до 1 грудня року, що передує плановому. Про введення в дію Закону про Державний бюджет Верховна Рада приймає постанову, проект якої готується Урядом і розповсюджується серед депутатів разом з матеріалами до другого читання. Президент України підписує Закон України про Державний бюджет України на відповідний рік, після чого він оприлюднюється в пресі та інших засобах масової інформації.

У разі несвоєчасного прийняття Закону про Державний бюджет до початку нового бюджетного періоду Кабінет Міністрів України має право здійснювати витрати Державного бюджету з такими обмеженнями:

1)витрати Державного бюджету України можуть здійснюватися лише на цілі, які визначені у Законі про Державний бюджет України на попередній бюджетний період й одночасно передбачені у проекті Закону про Державний бюджет України на наступний бюджетний період, поданому Кабінетом Міністрів України до Верховної Ради України;

2)щомісячні видатки Державного бюджету України не можуть перевищувати 1/12 обсягу видатків, визначених Законом про Державний бюджет України на попередній бюджетний період;

3)до прийняття Закону про Державний бюджет України на поточний бюджетний період провадити капітальні видатки забороняється, крім випадків, пов'язаних з уведенням воєнного чи надзвичайного стану, оголошенням окремих місцевостей зонами надзвичайної екологічної ситуації.

Не пізніше двох місяців з дня набрання чинності Законом про Державний бюджет України міністр фінансів України інформує Верховну Раду України про вже взяті бюджетні зобов'язання та здійснені платежі, щодо яких бюджетні призначення у затвердженому Державному бюджеті України не передбачені.

Складання проектів Республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя згідно з Бюджетним кодексом України починається з доведення Міністерством фінансів України до Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям та виконавчим органам відповідних рад особливостей складання розрахунків до проектів бюджетів на наступний бюджетний період.

Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад зобов'язані

надавати Міністерству фінансів України інформацію для проведення розрахунків обсягів міжбюджетних трансфертів та інших показників.

Робота з формування бюджетів Республіки Крим, обласних, міст Києва і Севастополя та районних бюджетів організується виконкомами відповідних рад. У місті Києві — міською державною адміністрацією, оскільки Законом України «Про столицю місто-герой — Київ» вона здійснює функції виконавчого органу Київради.

Безпосередньо організація роботи зі складання проекту бюджету на плановий рік покладається на фінансові органи відповідного органу місцевої влади, який має право давати вказівки і завдання управлінням, відділам, підприємствам, організаціям і установам щодо порядку визначення окремих видів доходів і видатків, складання проекту за доходами і зведеними кошторисами видатків.

Місцеві фінансові органи розробляють і доводять до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів.

Головні розпорядники бюджетних коштів організовують розроблення бюджетних запитів для подання місцевим фінансовим органам у терміни та порядку, встановлені цими органами. Головні розпорядники бюджетних коштів несуть відповідальність за своєчасність, достовірність та зміст поданих місцевим фінансовим органам бюджетних запитів. Ці запити мають містити всю інформацію, необхідну для аналізу показників проекту місцевого бюджету.

Місцеві фінансові органи на будь-якому етапі складання і розгляду проектів місцевих бюджетів проводять аналіз бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, з погляду його відповідності меті, пріоритетності, а також дієвості та ефективності використання бюджетних коштів. На основі результатів аналізу керівник місцевого фінансового органу приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд відповідно Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям та виконавчим органам відповідних рад.

Виконавчі органи сільських, селищних, міських (міст районного значення) рад, районні державні адміністрації в містах Києві та Севастополі подають відповідно районним чи міським фінансовим органам пропозиції щодо показників проектів відповідних бюджетів.

Після схвалення Кабінетом Міністрів України проекту Закону про Державний бюджет України Міністерство фінансів доводить Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям та виконавчим органам відповідних рад розрахунки прогнозних обсягів міжбюджетних трансфертів, методику їх визначення та інші показники, необхідні для складання проектів місцевих бюджетів, а також пропозиції щодо форми проекту рішення про місцевий бюджет.

Прогнозний проект бюджету областей, міст Києва і Севастополя фінансові управління, відділи складають на основі концепції бюджетної політики, яка розробляється бюджетно-фінансовою комісією відповідної Ради і подається до початку складання проекту бюджету до виконкому, та даних аналізу фінансово-господарської діяльності за минулий і поточний роки і прогнозних показників на наступний бюджетний рік.

Держадміністрації районних і міських (міст обласного підпорядкування) рівнів складають проект видатків установ і організацій районного і міського підпорядкування, проект плану надходжень усіх видів податків, зборів та інших обов'язкових платежів на території району, міста та проект нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і зборів.

Проект плану видатків надсилається районними і міськими (міст обласного підпорядкування) держадміністраціями відповідним управлінням і відділам обласної держадміністрації для включення в загальне зведення за галузями господарства, а його копія — фінансовому управлінню облдержадміністрації. Проект плану надходжень податків, зборів та інших платежів подається фінансовому управлінню облдержадміністрації.

Управління, відділи, підприємства та організації облдержадміністрації з урахуванням пропозицій районних і міських (міст обласного підпорядкування) держадміністрацій складають зведені проекти балансів доходів і видатків, проекти планів за доходами і кошториси видатків і подають їх фінансовому управлінню.

У процесі розгляду розрахунків доходів і видатків фінансове управління:

— перевіряє правильність визначення на плановий рік витрат і джерел їх покриття, а також урахування змін чинного законодавства;

— уточнює розрахункові баланси доходів і видатків, проекти планів за доходами і зведені кошториси видатків;

— на основі аналізу звітних даних та інших матеріалів вишукує можливість збільшення доходів бюджету за рахунок повнішого врахування всіх внутрішньогосподарських ресурсів.

Після перевірки вказаних розрахунків фінансове управління розробляє проект обласного бюджету і проект нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і зборів до районних і міських (міст обласного підпорядкування) бюджетів.

Проект нормативів відрахувань повідомляється районним і міським (міст обласного підпорядкування) держадміністраціям для самостійного визначення напряму видатків бюджету і складання проекту бюджету районів і міст обласного підпорядкування. У разі наявності зауважень райміськдержадміністрацій до проекту нормативних відрахувань вони повідомляють про це фінансовим управлінням облдержадміністрацій. Подані зауваження розглядаються у фінансових управліннях з участю представників райдержадміністрацій і постійної бюджетно-фінансової комісії обласної ради.

Після уточнення розрахунків за проектом бюджету фінансове управління подає на розгляд облдержадміністрації проекти:

—обласного бюджету з виділенням дохідних джерел і видів видатків згідно з бюджетною класифікацією;

—нормативів відрахувань від загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів до районних і міських бюджетів;

—суми дотацій і субвенцій з обласного бюджету або коштів із районних і міських бюджетів, які передаються в обласний бюджет для вирівнювання рівня соціальної забезпеченості населення у зв'язку з нерівномірним розподілом доходів між територіями;

—суми оборотної касової готівки обласного бюджету.

До проекту бюджету додається коротка характеристика і розрахунок окремих статей доходів і видатків бюджету.

У тижневий термін після ухвалення Закону про Державний бюджет України у другому читанні Кабінет Міністрів України доводить Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим державним адміністраціям та виконавчим органам відповідних рад положення та показники міжбюджетних відносин (обсяги міжбюджетних трансфертів) для відповідних бюджетів і текстові статті, що визначають особливості міжбюджетних відносин на наступний бюджетний рік, які були проголосовані Верховною Радою України під час прийняття проекту Закону про Державний бюджет України в другому читанні.

На підставі інформації, отриманої у наведеному порядку, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних Рад готують проекти рішень про відповідні бюджети.

Проект рішення про місцевий бюджет перед його розглядом на сесії Верховної Ради Автономної Республіки Крим схвалюється Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією чи виконавчим органом відповідної ради. Разом з ним подаються:

а)пояснювальна записка до проекту рішення, яка має містити:

—інформацію про соціально-економічний стан відповідної адміністративно-територіальної одиниці, прогноз її розвитку на наступний бюджетний період, які покладено в основу проекту місцевого бюджету;

—оцінку надходжень доходів з урахуванням втрат доходів у результаті наданих відповідною радою податкових пільг;

—пояснення до основних положень проекту рішень про місцевий бюджет, включаючи аналіз обсягів видатків щодо функцій і програм та обґрунтування міжбюджетних взаємовідносин;

—інформацію щодо погашень боргу Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, обсягів та умов запозичень;

б)прогноз показників відповідного бюджету за основними видами доходів і видатків;

в)проект показників зведеного бюджету району, міста з районним поділом, міста, що об’єднує бюджети села, селища, міста районного значення;

г) перелік інвестиційних програм на наступний період;

д) інформацію про хід виконання відповідного бюджету у кожному бюджетному періоді.

Проект бюджету спочатку розглядається постійними комісіями відповідної місцевої Ради, які з поданими матеріалами ознайомлюють усіх членів комісії. Організація роботи щодо розгляду проекту бюджету в раді покладається на фінансово-бюджетну комісію, яка узагальнює всі зауваження і пропозиції інших комісій. Пропозиції і зауваження депутатів місцевої ради подаються до відповідних комісій ради в письмовій формі з розрахунками та обґрунтуваннями. У разі внесення пропозицій про збільшення видатків одночасно подаються пропозиції про реальні джерела збільшення доходів чи скорочення інших видатків. Висновки та пропозиції постійних комісій з відповідними розрахунками й обґрунтуваннями подаються бюджетно-фінансовій комісії для узагальнення.

Зауваження і пропозиції узагальнює бюджетно-фінансова комісія з участю представників інших постійних комісій, фінансового управління та інших місцевих організацій. Після узгодження матеріалів постійних комісій щодо зауважень і пропозицій бюджетно-фінансова комісія складає висновок, який подається на розгляд сесії місцевої ради.

На сесії з доповіддю про проект бюджету на плановий рік за дорученням держадміністрації виступає начальник фінансового управління. Співдоповідь робить голова бюджетно-фінансової комісії. Після першого читання та в разі неузгодження окремих пропозицій і зауважень проводиться другий етап розгляду проекту бюджету в комісіях ради з відповідними розрахунками та обґрунтуваннями, на підставі яких вносяться зміни до проекту бюджету. Останній, попередньо погоджений з фінансовим управлінням, подається бюджетно-фінансовою комісією на друге слухання сесії місцевої ради.

Рішенням про місцевий бюджет визначаються:

—загальна сума доходів і видатків (з розподілом на загальний і спеціальний фонди), а також з розподілом видатків на поточні і капітальні;

—граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) місцевого бюджету в наступному бюджетному періоді й боргу Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування на кінець наступного бюджетного періоду;

—бюджетні призначення головним розпорядникам коштів за бюджетною класифікацією;

—доходи бюджету за бюджетною класифікацією;

—бюджетні призначення міжбюджетних трансфертів;

—перелік захищених статей.

Верховна Рада Автономної Республіки Крим та відповідні ради під час затвердження місцевих бюджетів повинні врахувати обсяги міжбюджетних трансфертів та інші положення, необхідні для формування місцевих бюджетів, що були затверджені Верховною Радою України при прийнятті проекту Закону про Державний бюджет України у другому читанні.

Бюджет Автономної Республіки Крим, обласні і районні бюджети, міські (міст Києва і Севастополя), міст республіканського (Автономної Республіки Крим) та обласного значення бюджети на наступний бюджетний період затверджуються рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної обласної, районної чи міської ради не пізніше ніж у двотижневий термін після опублікування Закону про Державний бюджет України.

Міські (міст районного значення) бюджети, районні у містах (якщо такі створено), селищні та сільські бюджети на наступний бюджетний період затверджуються відповідно до рішень міської, районної в місті, селищної або сільської ради не пізніше ніж у двотижневий термін після затвердження районного чи міського бюджету, міст Києва і Севастополя, міста республіканського (Автономної Республіки Крим) чи обласного значення.

Одним із недоліків формування місцевих бюджетів було те, що бюджет на плановий рік затверджувався після схвалення Верховною Радою України нормативів відрахувань від загальнодержавних доходів до бюджетів областей і міст Києва і Севастополя, а після затвердження названих вище бюджетів відповідні (обласні, міст Києва і Севастополя) ради доводили нормативи відрахувань до бюджетів районів і міст обласного підпорядкування, що було основою для розгляду і затвердження районних і міських, міст обласного підпорядкування бюджетів. Такий порядок формування бюджетів склався в умовах адміністративно-командної системи управління економікою держави і був одним із інструментів гальмування розвитку регіональних й адміністративно-територіальних формувань. Місцеві органи влади й управління не мали достатньої свободи у формуванні необхідних фінансових ресурсів для економічного і соціального розвитку своїх територій, оскільки вищестоящий орган визначав частку відрахувань до бюджету нижчого рівня від загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету. На даний час розподіл доходів між бюджетами здійснюється на постійній основі згідно з порядком і нормативами, установленими «Бюджетним кодексом України».

5.4. Планування доходів бюджету

Планування доходів та інших обов'язкових платежів є основою для своєчасного та обґрунтованого складання бюджетів.

Планування кожного податку, збору чи іншого обов'язкового платежу базується на чинному законодавстві, що регламентує його стягнення. Основними елементами механізму обчислення доходів бюджету є база оподаткування та ставка податку. Від рівня визначеності цих двох елементів залежить рівень обґрунтованості планових сум податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які формують дохідну частину бюджету на перспективу.

Вивчення об'єктивних і суб'єктивних факторів, які впливають на формування бази оподаткування, свідчить про те, що обсяг надходження податків у конкретній кількісній формі значною мірою має ймовірний, прогнозний характер, незважаючи на те, що під час його прогнозування враховуються реальні економічні процеси, а фундаментом прогнозу є програми економічного і соціального розвитку як країни в цілому, так і окремих регіонів. При цьому необхідно врахувати існуючі тенденції, виявити можливі зміни в прогнозному періоді.

Прогноз надходжень доходів бюджету базується на макроекономічних показниках розвитку країни, провідних галузей економіки країни, конкретних регіонів, які розробляються центральними економічними відомствами і місцевими органами влади й управління. При цьому, як правило, прогноз формування дохідної частини бюджету на наступний рік здійснюється на основі звітних даних за дев'ять місяців з урахуванням їх динаміки в четвертому кварталі. У випадках, коли в четвертому кварталі звітного року передбачені суттєві зміни, їх обов'язково необхідно врахувати в розрахунках на прогнозний період.

Звітні дані про фактичні щомісячні надходження всіх видів податків, згідно з бюджетною класифікацією, надають фінансовим органам державні податкові адміністрації. Отже, показники звітного року є базою для прогнозних розрахунків.

Слід також наголосити, що прогнози повинні будуватися на основі процесів і тенденцій, які мають стійкий характер. Складаючи прогноз, необхідно брати до уваги фактичні динамічні ряди надходжень за минулі роки. У разі необхідності їх можна коригувати, враховуючи конкретні економічні особливості того чи іншого періоду розвитку держави. В умовах нестійкого характеру економічних процесів, які відбуваються в економіці, найімовірнішим може бути прогноз, складений на наступний плановий рік. Прогноз, розроблений на більш далеку перспективу, в нинішніх умовах не має практичного значення.

Розглянемо порядок планування основних видів доходів бюджету.

Податкові надходження

Податок на прибуток є одним з найважливіших фінансових регуляторів господарської діяльності підприємств і організацій, джерелом бюджетних доходів.

Планування сум податку на прибуток базується на прийнятій методиці його обчислення. При цьому найскладнішою

проблемою є визначення оподатковуваного прибутку на плановий період.

В умовах адміністративно-командної системи управління кожне підприємство було зобов'язане складати фінансовий план, де планова сума прибутку, а також сума платежів до бюджету визначалися переважно централізовано. Перехід до ринкових відносин вимагає зміни підходів до планування як прибутку, так і податку на нього.

Розробляючи проект Державного бюджету, Міністерство фінансів планує суму податку на прибуток виходячи з макроекономічних показників. У переліку цих показників, що є основою для планування податку, є сума балансового прибутку.

Згідно з чинним законодавством прибуток визначається як різниця між валовими доходами і валовими витратами. Показники прибутку і податку на нього по галузях і підприємствах державної власності зводять відповідні міністерства і відомства, а по недержавних підприємствах — Фонд державного майна.

Податок на доходи фізичних осіб — один з основних економічних інструментів перерозподілу доходів громадян і форм мобілізації їх у бюджеті. Планування податку здійснюється на основі макроекономічних показників по фонду споживання, які розробляє Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України. Прогноз фонду оплати праці здійснюється Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України в територіальному (обласному) розрізі за такими платниками податків:

—працівникам виробничої сфери державного сектору економіки (без сільського господарства);

—працівникам сільського господарства (державна форма власності);

—працівникам госпрозрахункових установ невиробничої сфери;

—працівникам кооперативів, малих підприємств.

Суми надходжень податку визначаються виходячи з прогнозного фонду оплати праці за платниками податків і ставки податку.

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. В основу розрахунку податку покладено очікувані надходження податку в поточному році з урахуванням наявної тенденції зростання кількості автомобілів, мотоциклів та інших транспортних засобів. При цьому враховуються пільги, передбачені Законами України «Про статус

і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи», «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні», а також пільги для підприємств автомобільного транспорту загального користування, установ та організацій, що фінансуються з Державного бюджету України, а саме: установ та організацій Міністерства внутрішніх справ, Міністерства оборони, Служби безпеки України, Прокуратури, сільськогосподарських підприємств, які сплачують 50% зазначеного податку за трактори колісні, автобуси та спеціальні автомобілі для перевезення людей з кількістю місць не менше десяти.

Сума податку на наступний рік визначається під час розроблення проектів Державного і зведеного бюджетів на підставі інформації Державної податкової адміністрації про фактичні суми надходжень податку до бюджету на дату складання бюджету й очікуваних сум надходжень податку до кінця поточного року.

Податок з власників транспортних засобів згідно з чинним законодавством повністю зараховується до місцевих бюджетів. Атому місцеві фінансові органи, розробляючи проекти місцевих бюджетів, планують суми надходжень даного податку методом прямого рахунку — по юридичних особах, на балансі яких обліковуються транспортні засоби, а по фізичних особах — за інформацією ДАІ.

Платежі за використання природних ресурсів. *Плата за спеціальне використання лісових ресурсів* є формою реалізації економічного механізму стимулювання охорони, захисту, раціонального використання, а також фінансового забезпечення відтворення лісів.

Лісокористувачі мають право здійснювати такі види спеціального використання лісових ресурсів:

—заготівля деревини під час рубок головного користування;

—заготівля живиці;

—заготівля другорядних лісових матеріалів (пень, кора, зелень тощо);

—побічні лісові користування.

Планування і здійснення заготівлі деревини під час рубок головного користування здійснюється в межах розрахункової лісосіки. Розрахункова лісосіка — це щорічна норма заготівлі деревини під час рубок головного користування, що обчислюється як лісокористування і затверджується для кожного

лісокористувача й окремо за групами порід у межах груп лісів виходячи з принципів безперервності і невиснажливості використання лісових ресурсів.

Залежно від розміру розрахункової лісосіки Кабінет Міністрів України встановлює щорічний розмір лісосічного фонду. Лісосічний фонд — це запаси деревини, призначеної для щорічної заготівлі під час рубок головного користування. Розмір плати за спеціальне використання лісових ресурсів установлюється на підставі лімітів їх використання і такс. Такси і порядок стягнення плати встановлюються Кабінетом Міністрів.

Планування надходжень плати за спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється виходячи з виділеного ліміту лісосічного фонду і середньої ставки плати за деревину з урахуванням її індексації.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів установлюється з метою створення заінтересованості суб'єктів підприємницької діяльності в раціональному використанні й охороні вод, відтворенні водних ресурсів. Плату встановлено за спеціальне використання прісних водних ресурсів як загальнодержавного, так і місцевого значення.

Планування надходжень плати за спеціальне використання прісних водних ресурсів здійснюється методом прямого розрахунку виходячи із затверджених Міністерством охорони навколишнього природного середовища лімітів використання прісних водних ресурсів, вантажопідйомності вантажного флоту і пасажиромісткості пасажирського діючих флотів і чинних нормативів плати. При цьому ставки плати індексуються відповідно до прогнозу зростання цін у матеріальному виробництві.

Платниками *плати за спеціальне використання надр при видобуванні корисних копалин* є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, які здійснюють видобуток корисних копалин.

Для суб'єкта підприємницької діяльності встановлюються ставки плати за кожну одиницю погашених балансових запасів, диференційованих за видами корисних копалин. Щодо залізної руди, кухонної і кам'яної солі, флюсових вапняків передбачені понижувальні коефіцієнти.

Планування надходжень від плати за спеціальне використання надр під час видобування корисних копалин здійснюється за прогнозом видобутку корисних копалин та нормативу плати. При

цьому оподаткований оборот збільшується відповідно до індексу зростання цін.

Відрахування на геологорозвідувальні роботи є формою реалізації економічного механізму відшкодування витрат на пошуки і розвідку корисних копалин, виконаних за рахунок Державного бюджету, і створення джерела коштів для фінансування подальших робіт, спрямованих на відтворення та розвиток мінерально-сировинної бази України.

Платниками відрахувань є користувачі надр усіх форм власності, у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, які видобувають корисні копалини (у тому числі підземні прісні, мінеральні й термальні води) на родовищах, розвіданих за рахунок коштів Державного бюджету.

Планування надходжень до Державного бюджету відрахувань на геологорозвідувальні роботи здійснюються на основі прогнозів видобутку корисних копалин у наступному році і чинних нормативів, затверджених Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України.

Плата за землю запроваджена з метою формування джерела коштів для фінансування заходів щодо раціонального використання та охорони земель, підвищення родючості ґрунтів та розвитку інфраструктури населених пунктів.

Планування плати за землю здійснюється на основі показників структури земельних ділянок, які надає Державний Комітет України із земельних ресурсів. Сума надходжень обчислюється виходячи із площі земельної ділянки відповідного призначення та середньої ставки податку.

З огляду на те, що плата за землю обчислюється і стягується місцевими органами влади і переважно надходить у місцеві бюджети, планування цього платежу здійснюється на місцях методом прямого розрахунку. Так, сільські і селищні Ради ведуть облік власників і землекористувачів, земельна ділянка яких розташована на їх території. Аналогічний облік ведуть фінансові органи районних, міських державних адміністрацій. Це дає можливість з високою точністю обчислювати планові суми земельного податку.

Податок на додану вартість є найбільш значним за величиною в доходах бюджету. Його питома вага протягом усього періоду функціонування становить близько чверті доходів бюджету. Це один з найважливіших економічних інструментів перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб, а також бюджетів різних рівнів.

Планування суми надходжень податку на додану вартість здійснюється на базі прогнозних макроекономічних показників

вартісної оцінки складових доданої вартості, а також установлених ставок податку. Макроекономічні показники розробляє Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України. При цьому враховується сукупність пільг, що передбачені чинним законодавством.

Акцизний збір з вітчизняних товарів обчислюється на основі прогнозних обсягів виробництва підакцизних товарів і ставок акцизного збору за кожним видом продукції, а також прогнозного курсу гривні до євро та з урахуванням пільг, визначених чинним законодавством.

Обчислення планової суми акцизного збору здійснюється методом прямого розрахунку. Для визначення прогнозу надходжень акцизного збору використовуються розрахунки в розрізі підприємств і організацій усіх форм власності. Крім того, міністерства і відомства, підвідомчі підприємства яких виготовляють підакцизні товари, надають інформацію про прогнозні обсяги випуску вказаної продукції.

Особливістю стягнення акцизного збору є його сплата до бюджету на рівні підприємств-виробників. У процесі подальшої реалізації цей збір не стягується. Акцизи належать до числа загальнодержавних доходів, їх ставки, порядок обчислення і сплати встановлюються законодавством України і є єдиними на всій території України.

Акцизний збір з імпортних товарів визначається на основі інформації Державної податкової адміністрації про фактичні суми надходжень акцизного збору на дату складання проекту Державного бюджету, очікуваних надходжень до кінця поточного року і прогнозного курсу гривні до євро.

Прогнозні суми надходжень *податку на промисел, плати за видачу ліцензій та сертифікатів (у тому числі марки акцизного збору), плати за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій на підприємницьку та професійну діяльність* визначаються на основі даних Державної податкової адміністрації про фактичні надходження до бюджету вказаних платежів і з урахуванням очікуваних сум надходжень до кінця поточного року.

Мито — це податок на товари, які переміщуються через митний кордон України.

Мито на товари, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності, розраховується на основі загального обсягу імпорту торговельного балансу, який розробляє Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України. При цьому необхідно враховувати існуючі тенденції щодо динаміки та структури імпорту.

Планова сума мита розраховується на основі середньозваженої ставки, яка обчислюється на підставі обсягу імпорту, з якого має сплачуватись мито у році, що передує плановому (розраховується за прогнозним торговельним балансом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України) та очікуваного надходження імпортного мита в цьому ж році. Зауважимо, що торговельний баланс складається в доларах США, а тому у разі розрахунків у валюті України використовується прогнозний курс долара до гривні за даними Національного банку України.

Планування експортного мита здійснюється, як правило, методом прямого розрахунку у зв'язку з обмеженою кількістю і незначними обсягами товарів, що підлягають оподаткуванню митом. Сума надходжень визначається множенням прогнозованого обсягу експорту товарів за кожною позицією на встановлену ставку мита.

Мито на товари, які ввозяться (пересилаються) громадянами, планується виходячи з обсягів ввезення товарів громадянами у неторговельному обігу та тенденцій щодо їх оподаткування (введення чи скасування пільг та ін.).

Інші податкові доходи. *Державне мито* сплачують юридичні та фізичні особи за вчинення дій в їхніх інтересах та за видачу документів, що мають юридичне значення, уповноваженим на те органом. Державне мито сплачується до бюджетів різних рівнів залежно від органу, який розглядає справу. Зокрема, до Державного бюджету України надходять платежі з позовних заяв до арбітражних судів та заяв з перевірки рішень та ухвал, постанов цих судів у порядку нагляду, а також мито, яке сплачується під час оформлення і видачі паспортів, та за інші дії, передбачені чинним законодавством.

Прогнозування надходження державного мита до Державного бюджету здійснюється на підставі інформації Державної податкової адміністрації про суми щомісячного надходження цього платежу до бюджету і прогнозних індексів цін на плановий рік.

Державне мито, стягнення якого пов'язується з усіма іншими інструментами та діями, надходить до місцевих бюджетів. Так, за нотаріальні дії, учинені державними нотаріальними конторами щодо посвідчення договорів відчуження житлових будинків, гаражів, а також іншого нерухомого майна, сплачується мито в розмірах до неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Ураховуючи особливості державного мита, що не передбачають ведення загальноприйнятого обліку платників, прогнозування суми

можливих надходжень за цим джерелом здійснюється на основі очікуваних надходжень за поточний рік із застосуванням неоподаткованого мінімуму заробітної плати та прогнозних індексів цін.

Консульські збори — це плата за вчинення консульських дій з оформлення документів на право в'їзду в Україну та виїзду за кордон, легалізації та витребування документів.

Збори стягуються як на території України, так і за її межами. Збори, які стягуються за межами України, зараховуються у визначених Державним бюджетом на відповідний рік розмірах до загального і спеціального фондів бюджету і використовуються на утримання закордонних дипломатичних установ України та придбання у державну власність України приміщень для їх розміщення в межах бюджетних призначень на ці цілі.

Надходження консульських зборів (як на території України, так і за її межами) планується з урахуванням міграційно-візової політики України стосовно іноземних держав, тенденції щодо розвитку зовнішньополітичної діяльності України, фактичного обсягу цих надходжень у попередні роки та прогнозного курсу гривні до долара США на відповідний плановий рік.

Місцеві податки і збори прогнозуються на стадії розроблення проекту Державного бюджету з метою визначення обсягів міжбюджетних трансфертів. Прогноз визначається на основі даних Державної податкової адміністрації про фактичні надходження місцевих податків і зборів та тенденцій, що складаються. Ураховуючи, що місцеві податки і збори надходять до місцевих бюджетів, конкретні розрахунки за кожним податком здійснюються місцевими фінансовими органами. В основу розрахунків покладено прийнятий порядок стягнення того чи іншого податку і збору.

Неподаткові надходження

Неподаткові надходження включають насамперед рентну плату за нафту та природний газ, що видобувається в Україні, різницю в цінах на природний газ, відрахування від плати за транзит газу трубопровідним транспортом через територію України.

Рентна плата введена з метою вирівнювання ціни на нафту і природний газ, що видобуваються в Україні, та ціни, за якою вони імпортуються з інших держав. Сума рентної плати визначається на підставі прогнозних обсягів власного видобутку нафти і газу та діючих ставок рентної плати.

Оптова ціна на нафту, природний газ та рентна плата встановлюється в доларовому еквіваленті в перерахунку в гривню за курсом Національного банку України.

Різниця в цінах на природний газ вітчизняного видобутку — це різниця між граничною оптово-відпускною ціною на природний газ для споживачів України і ціною власного видобутку з урахуванням частини витрат газотранспортних організацій. Гранична оптова ціна на природний газ, що реалізується споживачам України, визначається на основі ціни закупки імпортованого газу і ціни на газ власного видобутку, часткового відшкодування витрат на транспортування газу територією України з урахуванням податку на додану вартість.

Сума надходжень до Державного бюджету різниці в цінах на природний газ визначається множенням обсягу добутку природного газу (в 1000 $м^3$) на розмір різниці в цінах (у доларах США на 1000 $м^3$).

Відрахування від плати за транзит газу трубопровідним транспортом через територію України здійснює НАК «Нафтогаз України» і визначає цю суму у розмірі, еквівалентному 0,20 дол. США за 1000 $м^3$ природного газу на кожні 100 км відстані, і обсяги газу, що транспортуються транзитом.

Планування *інших видів неподаткових надходжень* здійснюється на основі даних Державної податкової адміністрації про фактичне їх надходження на дату складання проекту бюджету, очікуваного надходження до кінця року, а також з урахуванням тенденцій, які складаються в останні роки.

5.5. Планування видатків на економічну діяльність

Планування бюджетних видатків на економічну діяльність пов'язане насамперед з необхідністю забезпечення пропорційного розвитку економіки держави. Активне державне регулювання темпів і пропорцій розвитку економіки необхідне державі з будь-якою системою господарювання. Тільки завдяки державному фінансуванню можна забезпечити структурну перебудову економіки, підвищення її ефективності.

В умовах монополізму державної власності держава була головним інвестором. У 80-х роках за рахунок бюджетних асигнувань фінансувалось близько 90% реальних інвестицій. З розвитком ринкових відносин і стабілізації економіки функції прямого впливу держави на інвестиційний процес будуть звужуватись. Це— об'єктивний процес, оскільки на зміну адміністративним методам управління приходять економічні. Розвиток галузей економіки має забезпечуватись насамперед за

рахунок коштів підприємницьких структур. Держава повинна більше зосередитись на методах прямого впливу на інвестиційний процес, які вона реалізує через макроекономічні регулятори: податкові, амортизаційні, кредитні, систему субсидій. Проте є галузі економіки і виробництва, продукція яких має загальнонаціональний характер. Передусім це паливно-енергетичний, металургійний, агропромисловий комплекси. Ще тривалий час держава залишиться замовником і споживачем продукції оборонного виробництва, окремих об'єктів загальнодержавної інфраструктури: магістралі, термінали та ін. Без державної підтримки вони не мають достатніх фінансових можливостей для розвитку.

Фінансове забезпечення розвитку економіки здійснюється в таких формах:

- капітальні вкладення;
- фінансування національних, державних і міжнародних науково-технічних програм;
- поставки продукції для державних потреб;
- фінансування підприємств, організацій та окремих заходів.

Поняття «капітальні вкладення» тотожне поняттю «інвестиції». У світовій практиці розрізняють такі *види інвестицій*:

- реальні (прямі) інвестиції — це вкладення капіталу безпосередньо в засоби виробництва, тобто в основні фонди і на приріст матеріально-виробничих запасів;
- фінансові інвестиції — вкладення в цінні папери (так звані «портфельні інвестиції»), а також розміщення капіталу в банки;
- інтелектуальні інвестиції — вкладення в придбання патентів, ліцензії, ноу-хау, в підготовку і перепідготовку персоналу, в науково-дослідні та проектно-конструкторські роботи.

Довгострокові інвестиції пов'язані зі здійсненням капітальних вкладень у формі нового будівництва, реконструкції, розширення і технічного переозброєння діючих підприємств і об'єктів невиробничої сфери; придбанням будівель, споруд, обладнання, транспортних засобів та інших об'єктів основних засобів; придбанням і створенням активів нематеріального характеру.

За останні роки значно скоротились обсяги фінансування та освоєння капітальних вкладень, незадовільно виконується програма введення в дію важливих виробничих потужностей та об'єктів соціальної сфери, погіршились показники технологічної та відтворювальної структури капітальних вкладень, зростають

обсяги незавершеного будівництва. Це є наслідком зменшення інвестиційної можливості переважної більшості суб'єктів господарювання, бюджетів усіх рівнів, недостатньо розвинутих ринкових механізмів акумулювання капіталів, зростання вартості будівництва та послаблення уваги з боку міністерств і відомств-замовників до підвищення ефективності капітального будівництва.

Планування обсягів капітальних вкладень тісно пов'язане з основними показниками розвитку економіки відповідно до проблем суспільства і встановлених пріоритетів. Для включення інвестиційних проектів у план їх детально вивчають і глибоко аналізують. Це здійснюється, як правило, в два етапи. На першому з них дається оцінка проекту з метою попереднього виявлення передумов реалізації і визначення його рентабельності на основі узагальнюючих оцінок (параметрів).

Оцінюються витрати найчастіше на основі проектів-аналогів, рідше — на основі фактичних матеріалів. Далі вивчаються загальні можливості реалізації проекту, враховуючи природно-економічні фактори конкретного регіону: його географічне положення, економічна характеристика, наявність сировинних ресурсів, можливості їх використання і витрати на освоєння, характер технологічних процесів діючої інфраструктури, попит на конкретну продукцію на внутрішньому і зовнішньому ринках, потреба в кваліфікованих кадрах, можливості будівельних організацій і матеріальна база будівництва, строки реалізації проекту і рівень виробничих затрат.

За результатами попереднього аналізу складається підсумковий висновок, який є основою для проведення поглибленого дослідження другого етапу — техніко-економічного обґрунтування проекту. При цьому досліджуються різні економічні альтернативи:

— ринки і потужності підприємства;

— попит і ринок;

— маркетинг і збут;

— виробнича програма і потужність підприємства;

— матеріальні витрати технологічної частини проекту;

— економічна частина, у тому числі розрахунки комерційної ефективності.

У разі необхідності дослідження можуть здійснюватись багаторазово з введенням додаткових змінних або з коригуванням діючих параметрів, особливо параметрів, які стосуються виробничої програми, а також матеріальних факторів з метою підвищення ефективності проекту.

Сучасного інвестора цікавить насамперед економічна вигода від реалізації інвестиційного проекту, він має бути впевненим, що прийняті у ньому рішення є найкращими з усіх можливих варіантів і забезпечать йому збільшення прибутку або доходу. Для держави як інвестора ефективність інвестиційного проекту чи програми виражається в прирості внутрішнього валового продукту. Відношення даних показників до обсягів інвестицій за проектами характеризує економічну ефективність інвестиційного капіталу. Головним критерієм державних вкладень в економіку мають стати їх ефективність, найвища віддача. Водночас завжди будуть галузі і виробництва, невигідні для комерційного капіталу. Це передусім об'єкти виробничої і соціальної інфраструктури, де досягається лише соціальний ефект, а тому назріла необхідність розроблення спеціальної методики його визначення.

Отже, визначення обсягів державного фінансування базується на пріоритетних напрямах розвитку економіки і соціальної сфери, прийнятними на близьку і далеку перспективу. Це насамперед:

— розвиток і модернізація паливно-енергетичного комплексу;

— створення власної бази й інфраструктури енергоносіїв;

— упровадження енергозберігаючих технологій;

— структурна перебудова економіки;

— науково обґрунтована конверсія виробництва;

— розвиток інфраструктурних галузей з використанням інноваційних проектів;

— реконструкція і створення нових екологічно чистих виробництв;

— інвестування галузей виробництв, які розширюють конкурентне середовище, розвивають приватизацію і підприємницьку діяльність, ліквідують неперспективні, технологічно відсталі й завідомо збиткові підприємства.

Зазначені пріоритетні напрями є основними орієнтирами під час оцінювання інвестиційних проектів з урахуванням у кожному конкретному випадку їх економічної і соціальної ефективності.

Капітальні вкладення на будівництво об'єктів виробничого призначення за галузями плануються окремо від капітальних вкладень на виробництво об'єктів невиробничого призначення. Під час розроблення проектно-кошторисної документації на будівництво, розширення і реконструкцію підприємств і споруд зведені кошторисно-фінансові розрахунки складаються і затверджуються окремо на:

— спорудження об'єктів виробничого призначення;

—будівництво житлових будинків, підприємств комунального господарства, шкіл, дитячих дошкільних установ, установ культури, охорони здоров'я та інших об'єктів невиробничого призначення.

У цілому на будівництво, розширення і реконструкцію підприємств складається зведення витрат. При цьому будівництво об'єктів виробничого призначення здійснюється за рахунок капітальних вкладень у відповідну галузь, а будівництво житлових будинків, побутового водопроводу і каналізації, шкіл, дитячих дошкільних установ, клубів, лікарень, поліклінік та інших — за рахунок капітальних вкладень відповідно на житлове і комунальне господарство, будівництво об'єктів освіти, культури, охорони здоров'я.

Згідно з цим плани капітальних вкладень розробляються окремо на:

—будівництво об'єктів виробничого призначення з виділенням у тому числі показників по кожній галузі;

—будівництво об'єктів невиробничого призначення з виділенням у тому числі житлового будівництва, комунального будівництва, будівництва об'єктів освіти, культури, охорони здоров'я, фізичної культури і соціального забезпечення.

Одним із найважливіших напрямів фінансового забезпечення розвитку економіки є *фінансування за рахунок Державного бюджету національних, державних і міждержавних програм.* Розроблення і реалізація програми передбачає розв'язання завдань структурної перебудови економіки, створення новітніх технологій та продукції, що забезпечують конкурентоспроможність, зменшення залежності від імпорту, ресурсо- та енергозбереження, радикальне підвищення продуктивності праці. Розробки, що мають велике соціально-економічне значення і високий ступінь завершеності, включаються до державного контракту на плановий рік.

Основою для формування програм є схвалені Урядом України концепції відповідних пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки.

Суб'єктами програми є:

— ініціатор розроблення програми;

— державний замовник;

— орган управління;

— керівник та її виконавець.

Ініціаторами розроблення програми можуть бути органи державної влади, органи місцевого самоврядування, академії наук, підприємства, установи, організації та громадяни. *Державним замовником програми* може бути міністерство, інший

центральний орган державної виконавчої влади, сфера діяльності якого найбільшою мірою відповідає меті і завданням цієї програми. *Органом управління* програмою може бути центральний орган державної виконавчої влади, Академія наук, національний науковий центр, а в окремих випадках — провідна державна наукова або проектно-конструкторська організація. *Керівником* програми, як правило, призначається керівник або заступник керівника органу управління програмою, який несе персональну відповідальність за формування та хід виконання програми.

Виконавцями програми є науково-дослідні, проектно-конструкторські, інші організації науково-технічної сфери, підприємства, установи та організації незалежно від форм власності. Виконавці програми визначаються, як правило, на конкурсних засадах.

Ініціатор програми розробляє і подає Міністерству освіти і науки концепцію програми, в якій зазначаються її мета, кількісні та якісні параметри науково-технічної продукції, які передбачається отримати внаслідок виконання програми, очікувані техніко-економічні й соціальні результати впровадження цієї продукції, пропозиції про замовника, орган управління та керівника програми, а також джерела та обсяги фінансування.

Міністерство освіти і науки за участю координаційних рад з відповідних пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки розглядає на підставі експертизи матеріали, внесені ініціатором програми, готує і подає Кабінету Міністрів обґрунтовані висновки щодо доцільності формування програми.

Уряд України з урахуванням висновків Міністерства освіти і науки, погоджених з Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції і Міністерством фінансів, приймає рішення про формування програми, визначення замовника, органу управління та керівника програми.

Організація виконання програми забезпечується через укладання угод (контрактів) між органом управління програмою та її виконавцями, в яких визначаються обсяги, терміни виконання робіт, порядок фінансування та звітування, а також відповідальність сторін за взяті зобов’язання.

Фінансове забезпечення програми здійснюється за рахунок коштів, передбачених у Державному бюджеті на фінансування державних науково-технічних програм, а також за рахунок коштів інноваційних фондів і коштів заінтересованих підприємств, організацій та інших інвесторів.

Кошти, виділені на виконання програми з Державного бюджету та інноваційних фондів, є цільовими асигнуваннями і не можуть бути використані виконавцями та співвиконавцями програми на будь-яку іншу мету.

Конкретний механізм фінансування кожної програми визначається замовником програми виходячи з умов максимально ефективного використання виділених коштів, реального складу і можливостей виконавців та змісту і термінів виконання завдань програми.

Замовник програми щорічно погоджує обсяги фінансування програми з Міністерством освіти і науки та Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України.

З метою забезпечення для наукових установ і проектно-конструкторських організацій необхідних умов для розроблення програм, спрямованих на розв'язання найважливіших науково-технічних проблем, створення принципово нових технологій, засобів виробництва, матеріалів, іншої наукоємної і конкурентоспроможної продукції, передбачається адресне пріоритетне фінансування та державна кредитна підтримка.

Порядок визначення обсягів цього фінансування та механізм контролю за використанням коштів затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Слід також підкреслити, що з метою забезпечення ефективного використання бюджетних коштів хід виконання програми поетапно перевіряється спеціально створюваними Міністерством освіти і науки комісіями з участю представників замовника програми, заінтересованих міністерств і відомств, відповідних координаційних рад, провідних учених та фахівців безпосередньо на підприємствах та в організаціях, що виконують роботи з організації програми.

Фінансування поставок продукції для державних потреб здійснюється за рахунок коштів Державного бюджету України та інших джерел фінансування, що залучаються для цього. Обсяги коштів для закупівлі зазначеної продукції щорічно передбачаються в Законі про Державний бюджет України на поточний рік та визначаються Кабінетом Міністрів України відповідними рішеннями про використання інших джерел фінансування.

Слід зазначити, що державні потреби — це потреби України в продукції, необхідній для розв'язання соціально-економічних проблем, підтримання обороноздатності країни та її безпеки, створення і підтримання на належному рівні державних матеріальних резервів, реалізації державних і міждержавних

цільових програм, забезпечення функціонування органів державної влади, що утримуються за рахунок Державного бюджету України. Формування обсягів державних потреб на наступний рік проводиться відповідно до пріоритетів, визначених у проекті Державної програми економічного і соціального розвитку держави.

Реалізація державних потреб здійснюється через державне замовлення, що являє собою засіб державного регулювання економіки шляхом формування на контрактній (договірній) основі складу та обсягів продукції, необхідної для державних потреб, розміщення державних контрактів на її поставку (закупівлю) серед підприємств, організацій та інших суб'єктів господарської діяльності України всіх форм власності.

Суб'єктами державного замовлення є державні замовники і виконавці цього замовлення. Державними замовниками можуть бути міністерства, інші центральні органи державної виконавчої влади України, Уряд Автономної Республіки Крим, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації, державні організації й установи, уповноважені Кабінетом Міністрів укладати державні контракти з виконавцями державного замовлення. Виконавці державного замовлення — це суб'єкти господарської діяльності України всіх форм власності, які виготовляють і постачають продукцію для державних потреб.

Основним інструментом, який визначає економічні й правові зобов'язання сторін і регулює взаємовідносини замовника і виконавця, є державний контракт (договір). З метою організації робіт, пов'язаних з формуванням державного замовлення, розміщення поставок продукції для державних потреб і контролем за їх виконанням, Кабінет Міністрів України визначає і затверджує, по-перше, державних замовників і, по-друге, міністерства, відомства, інші центральні органи державної виконавчої влади, які координують роботу державних замовників щодо розміщення поставок продукції для державних потреб, формують державне замовлення і доводять до державних замовників збалансовані з фінансовими ресурсами обсяги поставок продукції для укладення державних контрактів з виконавцями державного замовлення.

Державні замовники здійснюють вибір виконавців державного замовлення, укладають з ними державні контракти і гарантують їм оплату продукції. Вони є відповідальними за задоволення державних потреб у відповідній продукції. Слід підкреслити, що Кабінет Міністрів України є гарантом за зобов'язаннями державних замовників і забезпечує їх фінансовими ресурсами в

обсягах, необхідних для повної оплати державних потреб. З метою економічного стимулювання виконання державних замовлень виконавцям можуть надаватись пільги щодо податку на прибуток, пільгові дотації і субсидії, кредити на пільгових умовах, валютні кошти, митні та інші пільги.

Потреба в продукції, необхідній для забезпечення виконання регіональних цільових програм (поставки продукції для регіональних потреб), визначаються Урядом Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями. Поставки продукції для виконання регіональних програм забезпечуються за рахунок коштів Республіканського бюджету Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів, а також позабюджетних джерел, що залучаються для цієї мети.

5.6. Кошторисне планування

5.6.1. Основи кошторисного планування

Види і структура кошторисів. Установи невиробничої сфери, основним джерелом фінансування яких є бюджетні кошти, називаються *бюджетними*. До них належать установи освіти, охорони здоров'я, науки, державної влади й управління, оборони і правоохоронних органів. Установа, незалежно від того, веде вона облік самостійно чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси і плани асигнувань за кожною виконуваною нею функцією. Усі видатки цих установ визначаються на основі кошторису, а тому порядок планування і фінансування видатків називається *кошторисним*.

У практиці кошторисного планування застосовуються дві форми кошторисів: *кошторис доходів і видатків* складають, як правило, установи освіти й охорони здоров'я, які, крім бюджетних коштів, одержують кошти від комерційної діяльності (надання платних послуг); *кошторис видатків* складають органи державної влади й управління, оборони та правоохоронні органи, суди і прокуратура.

Кошторис доходів і видатків бюджетної установи, організації є основним плановим документом, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання нею своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до

бюджетних призначень. *Бюджетним призначенням* є повноваження, яке надано головному розпорядникові коштів бюджету Законом України про Державний бюджет, постановою Верховної Ради Автономної Республіки Крим, рішенням місцевої ради про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження. Таке призначення дає змогу Міністерству фінансів України, Державному казначейству або місцевому фінансовому органу надавати бюджетні асигнування для здійснення платежів на конкретні заходи за рахунок коштів відповідного бюджету.

Кошторис видатків бюджетної установи — це основний плановий документ, який визначає обсяг видатків, джерела їх формування, цільове спрямування коштів, необхідних для утримання бюджетної установи, розвитку її матеріально-технічної і соціальної бази.

Остаточне формування кошторису здійснюється на підставі лімітної довідки про асигнування з бюджету, яку в тижневий термін після опублікування Закону України про Державний бюджет України, відповідного рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників. Згідно із зазначеними лімітними довідками головні розпорядники та розпорядники вищого рівня уточнюють розпорядникам нижчого рівня річні обсяги бюджетних асигнувань, здійснюють помісячний розподіл асигнувань із загального фонду та доводять до них відповідні лімітні довідки.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування — це документ, який містить затверджені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством мають бути визначені на основі відповідних нормативів. Лімітна довідка видається відповідно Міністерством фінансів України, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, розпорядником вищого рівня та доводиться до головних розпорядників, розпорядників нижчого рівня для уточнення проектів кошторисів і складання проектів планів асигнувань.

План асигнувань із загального фонду бюджету установи — це помісячний розподіл видатків, затверджених у кошторисі для загального фонду, за скороченою формою економічної класифікації, який регламентує взяття установою зобов'язань протягом року. Він є невід'ємною частиною кошторису і затверджується разом з кошторисом.

Бюджетні асигнування — це повноваження розпорядникові бюджетних коштів на взяття зобов'язань та витрачання бюджетних коштів на конкретну мету в процесі виконання бюджету, яке надано відповідно до бюджетного призначення.

Установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів і планів асигнувань. При цьому установи мають право брати зобов'язання та витрачати бюджетні кошти на цілі і в межах, установлених затвердженими кошторисами і планами асигнувань.

Зобов'язання — це будь-яке розміщення замовлення, укладення контракту (угоди), придбання товару, одержання послуги чи інші ідентичні операції протягом бюджетного року, згідно з якими необхідно буде здійснити платежі з бюджету протягом цього ж бюджетного року або в майбутньому.

У бюджетному плануванні розрізняють такі види кошторисів: індивідуальний кошторис, загальний кошторис, кошторис на проведення централізованих заходів, зведений кошторис. Аналогічно до видів кошторисів розрізняють види плану асигнувань із загального фонду бюджету.

Індивідуальний кошторис — це фінансовий план конкретної бюджетної установи, що відображає специфіку й особливості її виробничої діяльності; його складають установи освіти, охорони здоров'я, державної влади й управління, правоохоронні органи, суди і прокуратура та ін. Він також є основним документом при плануванні і фінансуванні окремих заходів, передбачених кодами видатків бюджетної класифікації.

Загальний кошторис складається на видатки однотипних установ, що обслуговуються централізованою бухгалтерією. Такі кошториси складаються по школах, клубах, бібліотеках, фельдшерсько-акушерських пунктах. Для цих установ характерним є невеликий обсяг фінансування і стабільний штат працівників.

Кошторис видатків на проведення централізованих заходів розробляють міністерства, відомства, управління (відділи) місцевих органів влади й управління на видатки, які доцільно здійснювати в централізованому порядку (наприклад, видатки на підготовку кадрів, придбання цінного навчального обладнання та інвентарю, медичного обладнання, автомобілів швидкої медичної допомоги, проведення спортивних змагань тощо).

Зведений галузевий кошторис містить усі видатки на утримання установ одного відомства, наприклад управління (відділу) освіти чи охорони здоров'я, тобто в ньому об'єднуються індивідуальні кошториси, загальні кошториси і кошториси

видатків на проведення централізованих заходів. Розроблення зведених кошторисів можливе завдяки тому, що в основу індивідуальних кошторисів покладені єдині показники плану економічного і соціального розвитку, а базою для розрахунків усіх кошторисів слугують діючі норми витрат, і складаються вони за єдиними формами і статтями (підстаттями) бюджетної класифікації.

Зведені кошториси і плани асигнувань — це зведення показників усіх видів кошторисів і планів асигнувань розпорядників коштів бюджету нижчого рівня за функціональною класифікацією. Вони складаються головним розпорядником, розпорядником вищого рівня для подання їх Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам. Зведені кошториси не затверджуються.

Індивідуальний кошторис є основним елементом кошторисного планування і має дві складові:

— загальний фонд, який відображає надходження із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою, організацією основних функцій;

— спеціальний фонд, який відбиває надходження зі спеціального фонду бюджету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій.

До кошторису також додаються розрахунки та обґрунтування видатків і доходів у розрізі видів доходів і елементів витрат за кожним фондом кошторису.

У дохідній частині проектів кошторисів зазначаються планові обсяги асигнувань, які передбачається спрямувати на покриття видатків установи із загального та спеціального фондів проектів відповідних бюджетів.

Формування дохідної частини спеціального фонду проекту кошторису здійснюється на підставі розрахунків доходів, які складаються за кожним джерелом доходів, що плануються на наступний рік.

За основу цих розрахунків беруться такі показники:

- обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень та вартість обладнання, іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) та

розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен установлюватися відповідно до законодавства;

- прогнозне надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету.

На підставі цих показників визначається сума доходів на наступний рік за кожним джерелом їх надходження з урахуванням конкретних умов роботи установи. Під час формування показників, на підставі яких визначаються доходи планового періоду, обов'язково враховується рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує плановому. Показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному у розрахунку, і повною мірою відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

У процесі формування спеціального фонду проекту кошторису планування спеціальних коштів та інших власних надходжень установ здійснюється за правилами, визначеними для цих категорій чинним законодавством, включаючи кошти, що спрямовуються на відновлення касових видатків.

Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходжень коштів до цього фонду та відповідними напрямами їх використання (за видами).

Під видатками бюджетної установи розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними (односторонніми). Категорія видатків не включає платежів у рахунок погашення державного боргу, які класифікуються як фінансування.

Розрізняють чотири групи видатків бюджетної установи — поточні та капітальні видатки, кредитування з вирахуванням погашення і нерозподілені видатки. Групи видатків поділяються на предметні статті видатків кошторису, які, у свою чергу, містять підстатті видатків. Останні поділяються на елементи витрат. Фінансування установ і організацій, що перебувають на бюджеті, здійснюється згідно з кошторисом доходів та видатків, який має таку структуру за економічною класифікацією видатків:

Група 1. Поточні видатки (код 1000)

Стаття 1. Видатки на товари і послуги (код 1100)

Підстаття 1.1. Оплата праці працівників бюджетних установ (код 1110)

Ця категорія видатків включає оплату праці всіх працівників бюджетних установ (організацій) та/або залучених за трудовими угодами за встановленими посадовими окладами, ставками або розцінками. Величина оплати праці відображається без нарахувань на фонд оплати праці, які обліковуються за кодами 1121—1122. До цієї категорії також входить установлена чинним законодавством одноразова грошова допомога у зв'язку з виходом на пенсію. Величина оплати праці містить такі елементи витрат:

— код 1111 — основну заробітну плату за встановленими окладами, ставками або розцінками всіх штатних працівників; оплату праці за трудовими угодами; надбавку за вислугу років; доплату за ранг, надбавки та доплати обов'язкового характеру (оплати нічних змін, позаурочних годин, за науковий ступінь, за використання в роботі знання іноземних мов тощо); надбавки, що мають стимулюючий характер; премії (всі види преміальних виплат); матеріальну допомогу, в тому числі у разі нещасного випадку, хвороби, оздоровлення та в інших випадках за рішенням адміністрації відповідно до чинного законодавства;

— код 1112 — грошове утримання військовослужбовців, у тому числі основні й додаткові види грошового забезпечення військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ;

— код 1113 — виплати з тимчасової непрацездатності.

Підстаття 1.2. Нарахування на заробітну плату (код 1120)

Ця категорія містить такі елементи витрат бюджетних установ (організацій):

— код 1121 — збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, розмір і порядок сплати якого визначені Законом України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування»;

—код 1122 — збір на всі види обов'язкового соціального страхування, передбачені законодавством.

До цієї категорії «Нарахування на заробітну плату» належать усі зазначені вище нарахування на фонд оплати праці працівників бюджетних установ.

Підстаття 1.3. Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки (код 1130)

До цієї категорії належать видатки на придбання всіх предметів і матеріалів, які передбачаються на поточні видатки, оплата послуг тощо, за винятком капітальних активів.

Ця категорія видатків призначена для закупівлі матеріалів, канцелярського обладнання, предметів для поточних господарських потреб та потреб, безпосередньо пов'язаних з профілем діяльності установи чи організації, обладнання вартістю до 500грн, а також швидкозношуваних предметів з терміном служби до одного року, продуктів харчування, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, довідкових, офіційних та періодичних видань. Сюди також входять витрати на товари, що надаються працівникам безплатно або за зниженими цінами, у тому числі державні закупівлі продовольства та обмундирування для Збройних сил. Ця категорія видатків охоплює також витрати на придбання товарів та послуг, що надаються безплатно або за зниженими цінами як у звичайному порядку, так і при особливих обставинах, наприклад після стихійного лиха. Видатки, пов'язані з оплатою тари, доставкою зазначених матеріалів тощо враховуються за кодом придбання цього матеріалу у разі, коли це обумовлено угодою про поставку.

До цієї категорії видатків належать такі елементи витрат:

— код 1131 — предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у тому числі: канцелярське приладдя, креслярське, письмове приладдя і матеріали; виготовлення і придбання бухгалтерських, статистичних бланків, відомостей, а також класних журналів, бланків дипломів, свідоцтв, медалей, нагрудних значків, грамот, посвідчень, іншої документації для навчальних закладів, бюджетних установ і організацій.

Придбання або передплата періодичних, довідкових, інформаційних видань, підручників (крім бібліотечних фондів).

До цієї категорії відносять також видатки на придбання матеріалів та інвентарю для господарських цілей: щіток, мастики, мийних засобів, електричних лампочок тощо; видатки на прання і санітарно-гігієнічне обслуговування контингентів, що обслуговуються медичними, соціально-реабілітаційними закладами, військовослужбовців строкової служби та ін.; видатки на аптечки та їх поповнення, якщо в цій установі немає медичного кабінету чи пункту.

Сюди ж належать видатки на придбання предметів вартістю до 500 грн і терміном експлуатації менше року або однорідних малоцінних предметів (калькуляторів, посуду, іграшок для дитячих установ, фізкультурного інвентарю тощо), а також матеріалів і предметів для науково-дослідних та навчальних робіт (реактивів, хімікалій, спеціального посуду, тканин, насіння для дослідних робіт та випробовувань); дрібне обладнання,

хімікати, медичні та біопрепарати для оброблення лісових насаджень і рибопосадкового матеріалу тощо.

Ця категорія охоплює також видатки на виготовлення карт, схем, макетів, що мають тимчасовий характер, наприклад для організацій виставок; придбання інших матеріалів і предметів тварин та їх корму, для станцій переливання крові і науково-дослідних установ.

—код 1132 — медикаменти та перев'язувальні матеріали — медикаменти, медиковідновлювальні засоби, бактеріологічні препарати, ендопротези, діагностичні тести та перев'язувальні матеріали для лікувально-профілактичних і лікувально-ветеринарних закладів, а також для будинків-інтернатів, санаторіїв, профілакторіїв тощо. До цієї категорії входить: придбання вітамінів, вакцини, сироватки, дезинфекційних засобів, плівки для рентгенівських знімків, матеріалів для проведення аналізів; оплата донорів, крові для переливання; дрібний медичний інвентар (термометри, ланцети, пінцети, голки, шприци, супінатори та інше), слухові апарати тощо. Сюди ж входять також витрати на придбання безплатних ліків. До цього ж коду відносять видатки на лікування військовослужбовців строкової служби системи відповідних силових міністерств і відомств (лікування інших військовослужбовців тільки за окремим розпорядженням цих структур).

—код 1133 — продукти харчування, а саме: видатки на продукти харчування (у тому числі на оплату продукції, одержану від підсобних господарств) у лікувально-профілактичних закладах, будинках-інтернатах, загальноосвітніх навчальних закладах, дитячих будинках, дошкільних установах, профтехучилищах, вищих закладах освіти й інших установах та організаціях згідно з чинним законодавством, а також видатки на безплатне дитяче харчування дітей до двох років із малозабезпечених сімей. До цієї категорії належать також видатки на спецхарчування осіб, що працюють у шкідливих умовах, продовольчі пайки та компенсаційні виплати за всі види харчування, передбачені законодавством.

—код 1134 — м'який інвентар та обмундирування, а саме: постільна білизна та білизна, спеціальний одяг, усі види обмундирування, спортивна форма, захисний одяг, захисне та спеціальне взуття, штори та занавіски. Сюди також належить компенсація за речове забезпечення відповідно до затверджених нормативів, а також одяг та м'який інвентар (або компенсація за нього) дітям-сиротам, які залишилися без піклування батьків.

—код 1135 — оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів (у тому числі видатки на утримання транспорту, придбання пально-мастильних матеріалів, поточний ремонт автомобілів та транспортних засобів, планово-технічне обслуговування, придбання запчастин), а також видатки на страхування автомобіля, дорожний збір, проїзд платними дорогами (тунелями), оформлення прав водія, технічний огляд транспортного засобу тощо.

Видатки на наймання транспорту для будівельних робіт і капітального ремонту будівель відносять до капітального будівництва та капітального ремонту.

—код 1136 — оренда та експлуатаційні послуги, а саме: плата за використання приміщень і обладнання, утримання в чистоті будівель, дворів, вивіз сміття, обслуговування ескалаторів, ліфтів, сміттєпроводів, антен, плата за радіоточки тощо, якщо вони є складовою угоди оренди.

— код 1137 — поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання. До цієї категорії належать видатки, пов'язані з придбанням будівельних матеріалів для поточного ремонту приміщень, обладнання механізмів та/або оплати послуг сторонніх організацій за здійснення цих робіт, якщо це передбачено кошторисом.

— код 1138 — послуги зв'язку, а саме: абонентна плата за телефон, міжміські та міжнародні розмови, факсимільний зв'язок, електронну пошту, оплата поштових відправлень, включаючи телеграми, листи, бандеролі тощо. Сюди ж відносять видатки на обслуговування та утримання внутрішньої телефонної станції, а також видатки на послуги зв'язку, мобільний зв'язок, Інтернет тощо.

—код 1139 — оплата інших послуг та інші видатки, у тому числі оплата професійних послуг: з бухгалтерського аудиту, юридичних, інформаційно-обчислювальних, консультативних послуг, обробки інформації; страхування власних та орендованих приміщень відповідно до чинного законодавства та нормативних актів, медичного й особистого страхування; видатки на позавідомчу та протипожежну охорону; заходи з охорони праці та техніки безпеки, на палітурні й поліграфічні роботи (рекламні буклети, візитівки, запрошення, посвідчення, інформаційні бюлетені, видання книг, довідників тощо).

Наказом Міністерства фінансів України від 12 листопада 1993р. №88 визначено, що до представницьких видатків належать видатки, пов'язані з проведенням офіційного прийому представників інших установ, забезпечення їх транспортом,

культурною програмою, буфетним обслуговуванням під час переговорів, оплатою послуг перекладача, який не перебуває у штаті установи. Ці видатки здійснюються відповідно до угод, укладених з організацією — надавачем послуг.

За цим же кодом передбачаються витрати на проїзд та проживання свідків і потерпілих під час судового розгляду, а також послуги експертів під час слідства та при проведенні експертиз. Сюди ж відносять витрати на отримання послуг лікувальних, оздоровчих, побутових установ, закладів харчування тощо.

До цього коду належать також збір на обов'язкове пенсійне страхування, що стягується з окремих видів господарських операцій (у випадку купівлі валюти для відряджень або утримання бюджетних установ тощо), а також обов'язкові платежі в бюджет, які здійснюють бюджетні організації, та оплата внесків громадським організаціям, якщо це обумовлено законодавством України. Сюди ж відносяться штрафні санкції за рішеннями суду, видатки за ліцензування, сплату державного мита тощо.

Підстаття 1.4. Видатки на відрядження (код 1140)

До цієї категорії належать видатки на оплату проїзду, добових, квартирних під час службових відряджень; оплату підйомних, проїзду, добових при переміщенні працівників; сесійних виїздів народних суддів; відряджень на курси і в навчальні заклади, на сесії, семінари, наради і конференції, тобто всі видатки на відрядження, що сплачуються за рахунок бюджетних коштів у випадках, передбачених законодавством України.

За цим кодом обліковуються видатки на придбання службових проїзних квитків та оплату проїзду за маршрутними листами, а також надбавки до заробітної плати, що виплачуються в передбачених рішеннями Уряду випадках окремим категоріям працівників замість компенсації видатків на відрядження (добових, квартирних).

До цього ж коду належать видатки на відрядження працівників бюджетних установ (організацій) на сесії, наради, з'їзди наукового характеру, а також різного роду поїздки з науковою метою, відрядження викладачів, проїзд на виробничу практику студентів (учнів).

Підстаття 1.5. Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального

призначення, що мають загальнодержавне значення (код 1150)

Ця категорія охоплює придбання товарів військового призначення, військової техніки, інвентарю як коротко, так і довгострокового використання; військове будівництво (крім житла для військовослужбовців, будівництва об'єктів соціально-культурного та побутового призначення; придбання обладнання довгострокового використання для дитячих установ, соціально-культурних закладів тощо, що не належать до заходів спеціального призначення). Сюди ж відносять видатки на мобілізаційну підготовку та інші видатки спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення:

— інженерне обладнання — придбання в межах штатів і належних норм, утримання і ремонт інженерного обладнання;

— озброєння — придбання згідно з установленими нормами озброєння, боєприпасів, військово-хімічного майна, оптичних та навчальних стрілецьких приладів, утримання і зберігання всіх видів озброєння тощо;

— автобронетанкова техніка — придбання в межах штатів і установлених норм автомобілів різного призначення, автобусів, мотоциклів, мотороллерів, тракторів, тягачів, танків, бронетранспортерів, бойових машин піхоти, інших видів бойових, спеціальних машин тощо, придбання і виготовлення спецкузовів, утримання авторемонтних баз тощо;

— авіаційна техніка — придбання літаків, гелікоптерів, їх силових установок, обладнання, видатки на утримання, експлуатацію і ремонт авіаційної техніки, монтаж, утримання і поточний ремонт паркового та іншого обладнання, видатки на маскування авіаційної техніки;

— кораблі і морська техніка — видатки на придбання (будування, виготовлення), утримання і ремонт кораблів, катерів, суден, плавпричалів, плавказарм, корабельних артщитів та інших плавзасобів, озброєння, морської техніки, військово-технічного майна;

— мостіння, асфальтування, бетонування смуг, доріг, розвантажувальних майданчиків, обладнання заїздів до основних доріг тощо;

— засоби зв'язку та спеціальна техніка — видатки на придбання, утримання і ремонт засобів та майна зв'язку, спеціальної електронно-обчислювальної техніки та іншого обладнання й апаратури, які використовуються для потреб зв'язку, будівництво, реконструкція і капітальний ремонт ліній зв'язку і технічних споруд об'єктів зв'язку, плата стороннім

організаціям за ремонт і перевірку вимірювальних приладів і засобів зв'язку, установка телевізійних антен тощо;

— службові тварини — видатки на придбання та утримання коней, собак та інших службових тварин, передбачених штатами, придбання й утримання інвентарю для заготівлі і зберігання кормів, утримання і ремонт обозу та обозного майна тощо;

— придбання устаткування — видатки на придбання, утримання і ремонт меблів та устаткування за встановленими нормами для казармених і службових військових будинків, придбання лічильно-обчислювальних машин, копіювально-розмножувальних і комп'ютерних апаратів, друкарських машин тощо;

—видатки на бойову підготовку — видатки на тактичну, стрілецьку і спеціальну підготовку військовослужбовців, обладнання, утримання і ремонт навчальних об'єктів, ремонт і утримання ґрунтових доріг та низьководних мостів на території навчальних центрів полігонів, обладнання й утримання навчальних класів, проведення військових тактичних і тактично-спеціальних навчань тощо;

— видатки на фізичну підготовку і спорт — видатки на проведення спортивних змагань і навчально-тренувальних зборів за планами, що затверджуються в установленому порядку, оформлення місць змагань тощо;

— капітальне будівництво, капітальний ремонт будов і споруд військових частин, установ, підприємств і організацій;

—придбання, утримання і ремонт транспортних засобів, оплата транспортних послуг, у тому числі придбання пально-мастильних матеріалів, капітальний і поточний ремонт автомобілів та транспортних засобів, планово-технічне обслуговування, придбання запчастин, а також видатки на страхування автомобіля, проїзд по платних дорогах (тунелях), інші збори, передбачені законодавством, оформлення прав водія, страхування водія, технічний огляд транспортного засобу, податок із власників транспортних засобів тощо.

Підстаття 1.6. Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (код 1160)

Ця підстаття охоплює платежі бюджетних установ (організацій) за комунальні послуги та енергоносії, у тому числі оплату енергоносіїв для виробничих потреб, а саме:

- код 1161 — оплата теплопостачання;
- код 1162 — оплата водопостачання і водовідведення;

- код 1163 — оплата електроенергії;
- код 1164 — оплата природного газу, у тому числі оплата послуг з його транспортування;
- код 1165 — оплата інших комунальних послуг — утримання в чистоті будівель, дворів, вивіз сміття, обслуговування ескалаторів, ліфтів, сміттєпроводів, антен, плата за радіоточки тощо;
- код 1166 — оплата інших енергоносіїв — дров, мазуту, торфу, вугілля тощо.

Підстаття 1.7. Дослідження та розробки, державні програми (код 1170)

До цієї категорії відносять:

— витрати на геологорозвідувальні та топографо-геодезичні роботи, а також витрати, пов'язані з виконанням робіт із типового й експериментального проектування та послуг науково-дослідних організацій, інших установ, як державних, так і госпрозрахункових, щодо реалізації державних багатоцільових та інших програм. Видатки, призначені на реалізацію програм, що передбачають оплату різноманітних послуг, до ціни яких входять витрати установи — надавача послуг, у тому числі заробітна плата, але не вимагається розмежування цих витрат. Сюди ж входить оплата послуг підприємств, організацій, пов'язана з виконанням багатоцільових програм (проектів);

— витрати, пов'язані з виконанням Національних (державних) багатоцільових програм, що мають комплексний характер, оплата яких здійснюється на підставі укладених угод з виконавцями проектів програм (наприклад, Національна космічна програма, організація Антарктичної експедиції, Національна програма оздоровлення р. Дніпро тощо);

— збір на обов'язкове пенсійне страхування, що стягується відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 3 листопада 1998р. №1740 «Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій» у випадку закупівлі валютних коштів з метою обслуговування державного боргу та виконання функцій держави з міжнародної діяльності;

— витрати, пов'язані з прийомом офіційних іноземних делегацій в Україні, а також з реалізацією програм міжнародного співробітництва за кордоном, проведенням виставок, днів культури, техніки тощо, якщо це передбачено видатками на міжнародну діяльність.

До цього коду належать:

— оплата послуг з типового проектування, а саме: витрати, пов'язані з виконанням робіт з типового й експериментального проектування, складання загальнодержавних норм, технічних умов і технічних інструкцій щодо дослідження, проектування і будівництва, а також розроблення схем генеральних планів промислових вузлів, схем захисту територій від небезпечних геологічних процесів, проектів забудов міст і сіл та інших проектних робіт. Сюди ж входить оплата науково-дослідних послуг. Це оплата послуг бюджетним, госпрозрахунковим, будь-яким іншим установам та організаціям за надані науково-дослідні послуги;

— оплата виконання інших програм та видатки на виконання робіт відповідно до укладених угод з підприємствами (організаціями). Наприклад, такі програми: молодіжні програми і заходи державних органів у справах сім'ї і жінок; проведення навчально-тренувальних зборів і змагань; підготовка і участь національних збірних команд України в Олімпійських та Параолімпійських іграх, програми та заходи в галузі культури і мистецтва; проведення учнівських та студентських олімпіад, конкурсів тощо;

— видатки на проведення виборів та референдумів; оплата згідно з чинним законодавством підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації кадрів за договорами.

До цього коду належить оплата робіт, пов'язаних з докорінним поліпшенням земель, проведенням земельної реформи, хімічною паспортизацією земель; боротьбою зі шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин; протиепізоотичними заходами. Сюди входить оплата досліджень і прикладних розробок у галузі сільського господарства, робіт, пов'язаних з охороною і раціональним використанням водних ресурсів, земель, мінеральних ресурсів.

Стаття 2. Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями (код 1200)

Під процентами розуміють платежі за користування грошовими позиками. Ці платежі відрізняються від виплати (погашення) основної суми боргу, яка класифікується як фінансування, а також від комісійних зборів, що виплачуються за сприяння в розміщенні боргових зобов'язань.

Незважаючи на те, що сума процентів може накопичуватись постійно, її величина повинна показуватись на момент платежу.

У випадку дисконтних цінних паперів, коли сума процентів нараховується раніше, процент обчислюється як різниця між ціною емісії і ціною погашення цінного папера, а реєстрація здійснюється на момент фактичного погашення боргу банківським установам, у тому числі виплата процентів за позичками Національного банку України; виплата процентів комерційним банкам; виплати процентів за іншими внутрішніми позичками; виплати процентів за зовнішнім державним боргом.

Стаття 3. Субсидії і поточні трансферти (код 1300)

До цієї категорії належать усі невідплатні державні платежі, які не підлягають поверненню і передбачаються на поточні цілі. Таким чином виключаються капітальні трансферти, що надаються з метою фінансування видатків на придбання капітальних активів або збільшення фінансового капіталу отримувача.

Під субсидіями розуміють усі невідплатні поточні виплати підприємствам, які не передбачають компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів і послуг в обмін на проведені платежі, а також видатки, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств.

Трансферти населенню можуть надаватись як у готівковій формі, так і через оплату рахунків.

Підстаття 3.1. Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (код 1310).

Ця підстаття має такі елементи витрат:

- код 1311 — субсидії державним підприємствам, крім сільськогосподарських;
- код 1312 — субсидії фінансовим установам;
- код 1313 — субсидії підприємствам і організаціям сільського господарства;
- код 1314 — субсидії на покриття збитків підприємств, державна підтримка підприємств, приріст обігових коштів;
- код 1315 — інші субсидії.

Трансфертні платежі — є невідплатними і безповоротними і не передбачають придбання товарів чи послуг, надання кредиту або виплату непогашеного боргу.

Підстаття 3.2. Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів (код 1320)

Ця підстаття має такі елементи витрат:

- код 1321 — кошти, що передаються іншим бюджетам (включаючи дотації бюджетам інших рівнів);
- код 1322 — інші поточні трансферти органам державного управління.

Трансферти населенню — це поточні платежі фізичним особам у грошовій (не в натуральній) формі, які передбачені для збільшення їх доходу. Подібні платежі можуть бути окремою добавкою до бюджету певної сім'ї чи особи, або компенсуванням певних видів витрат, наприклад на харчування, комунальні послуги, оплату проїзду тощо. До цієї категорії також входять допомоги інвалідам, багатодітним сім'ям, стипендії, пенсії, путівки на оздоровлення тощо.

Підстаття 3.3. Поточні трансферти населенню (код 1340)

Ця підстаття має такі елементи витрат:

- код 1341 — виплата пенсій і допомоги;
- код 1342 — стипендії, матеріальна допомога студентам, учням, аспірантам, докторантам;
- код 1343 — інші поточні трансферти населенню, у тому числі оплату безплатно наданих квартир і комунальних послуг, додаткові виплати населенню на покриття витрат на оплату житлово-комунальних послуг; одноразову грошову допомогу громадянам, що потерпіли від стихійного лиха, виплати за шкоду, заподіяну здоров'ю; відшкодування моральних збитків; премії, гранти та стипендії, які призначаються Президентом, Кабінетом Міністрів України, інші виплати громадянам відповідно до законодавства України та рішень місцевих органів самоврядування; додаткові виплати населенню на покриття витрат з оплати житлово-комунальних послуг та придбання твердого палива і скрапленого газу; грошова допомога студентам і учням з числа дітей-сиріт та дітей, які залишилися без батьківського піклування; винагорода в грошовій або натуральній формі за участь у рятувальних роботах або в інших надзвичайних ситуаціях; повернення заощаджень громадян тощо.

Підстаття 3.4. Поточні трансферти за кордон (код 1350)

Ця підстаття охоплює невідплатні, безповоротні платежі іншим країнам, міжнародним організаціям, наднаціональним органам, некомерційним зарубіжним закладам.

Група 2. Капітальні видатки (код 2000)

Під *капітальними видатками* розуміють платежі з метою придбання капітальних активів, стратегічних і надзвичайних

запасів товарів, землі, нематеріальних активів або невідплатні платежі, що передаються отримувачам з метою придбання ними подібних активів, компенсації втрат, пов'язаних з руйнуванням чи ушкодженням основних фондів.

Стаття 4. Придбання основного капіталу (код 2100)

Ця стаття передбачає витрати на нові або існуючі товари тривалого користування, які купують або створюють власними силами. Вона охоплює лише видатки на товари тривалого користування — необоротні активи, що мають матеріальну форму і вартість яких становить понад 500грн за одиницю (комплект), та інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік, а вартість за одиницю не перевищує 500грн (телефони, обчислювальна техніка, пральні машини, холодильники тощо). Сюди належать такі види товарів тривалого користування, як нерухомі основні фонди, у тому числі житлові споруди, а також рухомі основні фонди, такі як транспортні засоби, устаткування, обладнання, прилади, меблі незалежно від вартості. Ця категорія охоплює також платежі, спрямовані на модернізацію, продовження термінів експлуатації основного капіталу, підвищення його продуктивності, поліпшення віддачі основних фондів.

Підстаття4.1.Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (код 2110)

Ця підстаття має такі елементи витрат:

— код 2111 — придбання виробничого обладнання і предметів довгострокового користування для підприємств (установ) і для реалізації багатоцільових проектів (програм). До цієї категорії входить придбання бюджетними установами й організаціями виробничого обладнання, транспортних засобів, спецавтомобілів, приладів, машин, вузлів, механізмів, двигунів, верстатів, бурового устаткування, геодезичних інструментів, науково-дослідних приладів, спеціальних креслярських столів та іншого виробничого обладнання довгострокового користування. Сюди також відносять придбання виробничого обладнання і предметів довгострокового користування в межах виділених обсягів капітальних вкладень за багатоцільовими програмами (проектами). За цим кодом обліковуються також видатки на придбання племінної худоби, інших тварин, зокрема, службових собак (крім тих, що обліковуються за кодом 1150);

— код 2112 — придбання невиробничого обладнання і предметів довгострокового користування для підприємств (установ) і для реалізації багатоцільових проектів (програм). До цієї категорії належать видатки бюджетних установ на придбання столів, стільців, інших канцелярських меблів, меблів для дитячих та навчальних закладів, меблів для медичних та лікувально-профілактичних закладів, а також спеціальних меблів для закладів культури, комп'ютерної та розмножувальної техніки, спортивного обладнання, протипожежного приладдя, обладнання для їдалень, буфетів тощо, включаючи автомобілі, що використовуються на невиробничі цілі. Сюди також входять видатки на поповнення музейних фондів, книг та періодичної літератури для бібліотечних фондів, придбання та випуск підручників для бібліотечних фондів навчальних закладів, придбання предметів довгострокового користування в межах виділених обсягів капітальних вкладень за багатоцільовими програмами (проектами). До цього коду відносять видатки на придбання зброї та боєприпасів для установ і організацій, які відповідно до чинного законодавства мають право на її придбання, але не мають видатків за кодом 1150, а також платежі до Пенсійного фонду у випадку купівлі валюти на придбання обладнання.

Підстаття4.2.Капітальне будівництво (придбання) (код 2120)

Ця підстаття містить такі елементи витрат:

- код 2121 — будівництво (придбання) житла, у тому числі для військовослужбовців, а також державний житловий фонд, гуртожитки тощо;
- код 2122 — будівництво (придбання) адміністративних об'єктів;
- код 2123 — інше будівництво (придбання), що не охоплюється позицією 2121—2122.

Зауважимо, що, враховуючи сучасні умови, капітальні видатки на придбання будівель (виробничого і невиробничого призначення) бюджетними організаціями та установами обліковуються за тими ж кодами, що й капітальне будівництво таких об'єктів.

За кодами 2121—2123 враховуються будівельні матеріали, які купують за рахунок коштів, що передбачаються на капітальне будівництво і використовуються у процесі будівельних робіт. Ці ж коди охоплюють також видатки на обладнання до установки, а саме: готові до встановлення будівельні конструкції і деталі. До них належать металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, збірні елементи, обладнання для опалювальної, вентиляційної,

санітарно-технічної системи, а також обладнання та меблі, що потребують монтажу і призначаються для встановлення (тобто те, що існує тільки вмонтованим, вбудованим, а також комплекти запасних частин такого обладнання), машини і механізми, необхідні для ведення будівельних робіт, обладнання і прилади, якщо це обумовлено кошторисом на будівництво.

Підстаття 4.3. Капітальний ремонт, реконструкція і реставрація (код 2130)

Ця підстаття має такі елементи витрат:

- код 2131 — капітальний ремонт та реконструкція житлового фонду;
- код 2132 — капітальний ремонт та реконструкція адміністративних об'єктів;
- код 2133 — капітальний ремонт та реконструкція інших об'єктів;
- код 2134 — реставрація пам'яток культури, історії та архітектури.

За кодами 2131—2134 враховуються видатки на будівельні матеріали, які купують за рахунок коштів, що передбачаються на капітальний ремонт та реконструкцію і використовуються у процесі ремонтних робіт.

Необхідно мати на увазі, що коди 2110—2130 охоплюють лише витрати бюджетних установ та організацій. Видатки з бюджету на придбання основного капіталу для госпрозрахункових або інших підприємств (організацій) відносять до категорії «Капітальні трансферти».

Стаття5.Створення державних запасів та резервів (код2200)

До цієї статті входять витрати на закупівлю товарів для створення стратегічних та надзвичайних запасів, запасів зерна та інших товарів, що мають особливо важливе значення для країни, зокрема державні фонди дорогоцінних металів та каміння, а також державний матеріальний резерв. Не включаються звичайні запаси або оборотні матеріальні кошти, а також резервні фонди.

Стаття6.Придбання землі і нематеріальних активів (код2300)

Ця стаття охоплює видатки на придбання землі, лісів, внутрішніх вод, родовищ корисних копалин, але не будівельних об'єктів і споруд, розміщених на них. Коли вартість землі неможливо відокремити від вартості споруди, сплачена сума повинна відображатись повністю у видатках на придбання того компонента, який є переважаючим. Також сюди входить оплата

права на використання надр, видатки на придбання нематеріальних активів. Поняття «нематеріальні активи» включає:

— права користування природними ресурсами (право користування надрами, геологічною та іншою інформацією тощо);

— права користування майном (земельною ділянкою, будівлею), права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торговельні марки, фірмові назви тощо);

— права на об'єкти промислової власності (права на винаходи, промислові зразки, сорт рослини, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

— авторські та суміжні права (літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);

— інші нематеріальні активи (права на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо);

— гудвіл.

До цієї ж категорії належить сплата роялті, тобто періодичні відрахування, які за ліцензійною угодою сплачує ліцензіат за право користування предметом ліцензійної угоди — винаходом, патентом, виданням книги, прокатом кінофільму, постановкою п'єси, виконанням авторської музики.

Стаття 7. Капітальні трансферти (код 2400)

Капітальні трансферти — це невідплатні односторонні платежі органів управління, які не ведуть до виникнення або погашення фінансових вимог. Вони передбачені для придбання капітальних активів, компенсації втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу, або на збільшення капіталу отримувачів. До цієї категорії входять також трансфертні платежі підприємствам для покриття збитків, акумульованих ними протягом ряду років, або таких, які виникли в результаті надзвичайних обставин. Капітальними трансфертами вважаються й невідплатні, безповоротні платежі, які мають одноразовий і нерегулярний характер як для донора, так і для їх отримувача (бенефіціара). Ці кошти мають цільове призначення.

Платежі органів державного управління, що являють собою інвестиції в акціонерний капітал підприємств або підлягають поверненню в майбутньому, належать не до даної категорії, а до кредитування.

Ця стаття містить такі елементи витрат:

— код 2410 — капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям);

— код 2420 — капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів;

— код 2430 — капітальні трансферти населенню;

— код 2440 — капітальні трансферти за кордон. До них входять невідплатні, безповоротні платежі органів державного управління, призначені для здійснення капітальних витрат, що передаються іншим країнам, міжнародним організаціям, наднаціональним органам, некомерційним установам та іншим економічним одиницям, що не є резидентами даної економіки;

— код 2450 — капітальні трансферти до бюджету розвитку.

Крім поточних та капітальних видатків бюджетної установи (організації), виділяються окремо такі групи видатків, як нерозподілені видатки (код 3000) і кредитування з вирахуванням погашення (код 4000).

Група 3. Нерозподілені видатки (код 3000)

До цієї категорії відносять видатки з резервних фондів Кабінету Міністрів України та фондів непередбачених видатків Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних та місцевих адміністрацій, виконкомів місцевих рад.

Група 4. Кредитування з вирахуванням погашення (код 4000)

До цієї категорії відносять платежі бюджетів усіх рівнів, в результаті яких у них з'являються фінансові вимоги до інших економічних одиниць, які передбачають обов'язкове повернення коштів.

Метою таких платежів є проведення економічної політики, ане управління ліквідністю або отримання прибутків. Видатки за цією групою можуть здійснюватись тільки за наявності бюджетних призначень, відображених у додатку до кошторису — розшифрування. Ці платежі охоплюють надання кредитів та їх повернення за такою деталізацією:

Стаття 8. Надання внутрішніх кредитів з вирахуванням погашення (код 4100)

Передбачає кредитування (мінус погашення) органів державного управління інших рівнів, державних підприємств, фінансових установ. Окремо виділено надання кредитів та повернення кредитів.

Підстаття 8.1. Надання внутрішніх кредитів (код 4110) подається в такому розшифруванні:

- код 4111 — надання кредитів органам державного управління інших рівнів, у тому числі державним позабюджетним фондам;
- код 4112 — надання кредитів підприємствам, установам, організаціям;
- код 4113 — надання інших внутрішніх кредитів.

Підстаття 8.2. Повернення внутрішніх кредитів (код 4120) включає:

- код 4121 — повернення кредитів органами державного управління інших рівнів, у тому числі державними позабюджетними фондами;
- код 4122 — повернення кредитів підприємствами, установами, організаціями;
- код 4123 — повернення інших внутрішніх кредитів.

Стаття 9. Надання зовнішніх кредитів з вирахуванням погашення (код 4200)

Включає кредитування і платежі в рахунок його погашення, які надаються зарубіжним країнам, міжнародним організаціям, підприємствам, приватним особам та іншим економічним одиницям за такою деталізацією:

- код 4210 — надання зовнішніх кредитів;
- код 4220 — повернення зовнішніх кредитів.

Засади кошторисних розрахунків. Визначення обсягу витрат за кожною статтею здійснюється на базі двох основних елементів: оперативно-сітьових показників і встановлених норм і нормативів.

Оперативно-сітьові показники — це показники, які відображають діяльність бюджетної установи й покладені в основу кошторисних розрахунків (кошторисного планування). Вони мають як директивний, так і розрахунковий характер. Директивними оперативно-сітьові показники є у разі створення бюджетної установи, коли державним планом економічного і соціального розвитку визначаються її потенційні можливості.

Директивний вплив на формування оперативно-сітьових показників можливий для окремих бюджетних установ у зв'язку з тим, що організація вищого рівня доводить план за показниками, які визначають обсяги її діяльності. Насамперед це стосується вищих навчальних закладів, яким щорічно доводиться план набору студентів. Розрахункові показники характерні для діючої системи бюджетних установ і повною мірою визначають весь обсяг її (установи) діяльності.

Оперативно-сітьові показники можна розділити на основні й похідні. Основні показники характеризують функціональне призначення установи, а похідні — деталізують функції реалізації її діяльності. Так, для дошкільних установ основним показником є кількість дітей, а похідним — кількість груп за строком перебування в них дітей. Для загальноосвітніх середніх шкіл основний показник — кількість учнів, а похідний показник першого порядку — число класів, яке визначається відповідно до кількості учнів у класі. Похідним показником другого порядку є кількість педагогічних ставок, яка залежить насамперед від числа класів як у цілому по школі, так і по групах класів (1—4-х, 5—9-х, 10—11-х).

Визначення системи показників для оцінки діяльності загальноосвітніх шкіл пов'язане з особливостями організації навчального процесу й оплати праці педагогічного персоналу. Під час формування класів ураховується гранична наповненість, яка становить для 1—9-х класів 30 учнів, а для 10—11-х — 35 учнів. У школах з поглибленим вивченням іноземної мови з першого класу число учнів у класі встановлено 24—30 осіб. Якщо в школі є групи з подовженим днем, то їх наповненість установлюється в кількості 35 учнів, а у малокомплектних школах — 20.

У невеликих населених пунктах, особливо в сільській місцевості, за рахунок обмеженого контингенту учнів не завжди можна сформувати класи з установленою наповненістю. У цих випадках початкові класи з невеликою наповненістю об'єднують у класи-комплекти, до яких входять кілька класів. З таким класом-комплектом заняття проводить один учитель. Так, якщо в 1-му класі є 15 учнів, у 2-му — 33, у 3-му — 18, у 4-му — 30, то для проведення занять 1-ші і 3-ті класи об'єднуються в один комплект. У цьому разі в школі будуть чотири класи із загальною кількістю учнів 96 осіб, а класів-комплектів, урахованих у кошторисі, — три.

Визначаючи кількість класів, необхідно враховувати можливості об'єднання паралельних класів певної школи або класів найближчих шкіл, для чого організовується підвіз учнів або створюються інтернати.

Кількість педагогічних ставок визначається на основі числа годин навчальних занять за навчальним планом і встановленої норми навчального навантаження учителя на тиждень.

Максимальну кількість обов'язкових годин навчальних занять на тиждень установлено для середньої загальноосвітньої школи: 1—4-х класів — 24; 5—9-х класів — 36; 10—11-х класів — 32. Міністерство освіти і науки України затверджує типовий

навчальний план початкової, основної і старшої середньої загальноосвітньої школи.

З метою одержання учнями поглиблених знань з фізико-математичних, природничих і гуманітарних наук, а також розвитку різнобічних інтересів і здібностей школярів, у школах починаючи з 7-го класу в навчальних планах передбачаються факультативні заняття.

Визначаючи кількість педагогічних ставок, необхідно мати на увазі, що в розрахунках до кошторису кількість годин навчальних занять на тиждень може бути більшою, ніж передбачено в затвердженому навчальному плані. Збільшення кількості оплачуваних годин занять на тиждень може бути викликане умовами оплати праці вчителів і особливостями проведення занять за окремими навчальними дисциплінами.

Учителям, яким з незалежних від них причин не може бути забезпечене повне навчальне завантаження, заробітна плата виплачується в розмірі не нижче місячної ставки, за умови завантаження її до встановленої норми годин якоюсь іншою навчально-виховною роботою. Заробітна плата в розмірі не нижче місячної ставки може виплачуватися: вчителям 1—4-х класів, які за станом здоров'я не можуть вести уроки фізичного виховання, а також за станом здоров'я та з інших причин — уроки співів; вчителям 1—4-х класів, які викладають низку предметів іноземною мовою.

Визначаючи кількість оплачуваних годин навчальних занять на тиждень для 5—11-х класів, необхідно враховувати, що на заняттях з трудового навчання та з іноземної мови клас може поділятися на дві групи, якщо в ньому є понад 25 учнів. Поділ класу на групи для проведення занять з іноземної мови здійснюється у разі наявності кваліфікованих вчителів іноземної мови й необхідних приміщень.

У 5—11-х класах заняття з фізичної культури проводяться окремо з хлопцями й дівчатами за наявності в кожній групі не менше восьми хлопців чи дівчат.

У професійно-технічних навчальних закладах та вищих закладах освіти першого рівня акредитації основними оперативно-сітьовими показниками є кількість учнів, навчальних груп і педагогічних ставок. Особливість визначення кількості педагогічних ставок полягає в тому, що розрахунок ведеться на загальну кількість годин, які підлягають оплаті, і виходячи з норми річного навантаження на одного викладача, що становить 720год.

Для вищих навчальних закладів другого—четвертого рівнів акредитації основними показниками їх діяльності є: кількість студентів за формою навчання (денна, вечірня, заочна); кількість аспірантів.

Наведені вище кількісні (об'ємні) показники протягом багатьох років є основними показниками державної програми розвитку соціально-культурної сфери як країни в цілому, так і окремих регіонів та адміністративно-територіальних одиниць (формувань). Вони покладені в основу державного фінансового забезпечення реалізації зазначеної програми.

У планах економічного і соціального розвитку показники мережі навчальних закладів і контингентів учнів та студентів затверджуються на кінець планового року. Для вищих і професійно-технічних навчальних закладів установлюється показник прийняття і випуску. А тому в процесі складання кошторису видатків на утримання окремих типів установ освіти дуже важливо правильно визначити перехідний і попереднього року контингенти учнів та студентів. Пояснюється це тим, що найбільші суми витрат у плановому році припадають на утримання перехідного контингенту, оскільки він, як правило, значно перевищує приріст контингенту в плановому році. Перехідний на початок планового року контингент учнів та студентів визначається на підставі даних статистичних і фінансових звітів.

Приріст контингентів навчальних закладів та інших установ, як правило, відбувається не одночасно з початком бюджетного року. До нового навчального року діє зазвичай перехідний на плановий рік контингент, а потім до кінця бюджетного року — розширений контингент. Цим викликана необхідність подвійного розрахунку усіх видатків — на перехідний контингент до моменту його розширення і на новий — до кінця року. Тому кошторисні розрахунки ведуться на середньорічні контингенти, які визначаються за такою формулою:

$$К_с = \frac{К_1 \cdot М_1 + К_2 \cdot М_2}{12},$$

де $К_с$ — середньорічний контингент;

$К_1$ — контингент на початок планового року;

$М_1$ — число місяців функціонування перехідного контингенту;

$К_2$ — контингент після розширення (або скорочення);

$М_2$ — число місяців функціонування нового контингенту.

Середньорічний показник може бути розрахований також за такою формулою:

$$К_с = К_1 + \frac{(К_2 \cdot К_1) \cdot М_2}{12}.$$

Оперативно-сітьові показники установ охорони здоров'я відбивають: кількість лікарняних ліжок, число лікарських відвідувань, кількість ліжко-днів, число лікарських посад.

Для всіх видів лікарняних установ (стаціонарних установ), до яких належать лікарні, санаторії, будинки дитини тощо, показником для планування є кількість ліжок та ліжко-днів в установі. Для визначення суми видатків на утримання лікарень розраховується середньорічна кількість ліжок ($К_с$), яку встановлюють за такою формулою:

$$К_с = К_1 + \frac{З \cdot М}{12} - \frac{В \cdot (12 - М_1)}{12},$$

де $М_1$ — число місяців функціонування ліжок, що виводяться з експлуатації;

$К_1$ — перехідна кількість ліжок на початок планового року;

З — кількість нових ліжок, які вводяться в дію в плановому році;

В — кількість ліжок, які виводяться з експлуатації в плановому році;

М — число місяців функціонування нових ліжок.

В амбулаторно-поліклінічних та інших установах, де здійснюються лікарські прийоми хворих (самостійні амбулаторії, поліклініки, станції швидкої медичної допомоги тощо), а також у бюро судово-медичної експертизи показником для формування видатків є число лікарських посад та лікарських відвідувань, річна завантаженість лікаря.

Важливим елементом механізму кошторисних розрахунків є *бюджетне нормування видатків.* Норми і нормативи є економічними важелями забезпечення обґрунтованого рівня видатків за окремими видами, створення рівних фінансових умов функціонування однотипних установ, задоволення їхніх потреб. За допомогою нормування раціоналізується техніка розрахунків видатків, досягається єдність методів аналізу кошторисів установ та оцінка їхньої діяльності, полегшується контроль за якістю складання і виконання кошторисів, значно скорочуються планові розрахунки.

Зміст нормування полягає у створенні науково обґрунтованої системи норм і нормативів, яка повинна забезпечити якісний рівень планових розрахунків. Слід зазначити, що створення такої системи стримується недостатнім розробленням теорії нормування та її методологічних основ. Крім того, в економічній літературі немає чіткого визначення понять норм і нормативів.

Норми і нормативи є показниками кількісного вираження матеріальних, трудових чи грошових витрат на виробництво матеріальних і нематеріальних благ певної розрахункової одиниці (на одного хворого, на одного студента тощо).

Норма відрізняється від нормативу тим, що вона слугує тільки основою для визначення розміру (величини) необхідних матеріальних і нематеріальних благ, тоді як норматив має додаткове призначення — державне регулювання тих чи інших розподільних відносин. Тому характерною ознакою нормативу є його затвердження вищим органом, тоді як норми може затвердити керівник будь-якої бюджетної організації.

Отже, норматив і норма є інструментами розподілу на всіх стадіях суспільного відтворення, тобто вони регулюють трудові, матеріальні і фінансові витрати як на виробничі, так і на споживчі цілі. Але нормативу притаманна вища роль — регулювання ззовні, тобто з боку держави. Нарешті, норматив відрізняється ще й тим, що він іноді виражає загальну потребу в матеріальних або грошових ресурсах, що зовсім не притаманне нормі.

Розрахунковою одиницею для розроблення норм слугує основний виробничий показник, прийнятий у плані економічного і соціального розвитку для відповідних установ і заходів (клас, ліжко та ін.). Норматив, на відміну від норми, не пов'язаний безпосередньо з одиницею нормування (наприклад, ставки заробітної плати, штатні нормативи, тарифи внесків на соціальне страхування та ін.). Основою практичного нормування можуть бути загальні соціальні нормативи, передбачені окремими законодавчими актами.

Норми і нормативи можна класифікувати за такими ознаками: за характером установлення і формою вираження.

За характером установлення норми і нормативи поділяються на *обов'язкові* і *факультативні*. Обов'язкові встановлюються Урядом або ж за його дорученням міністерствами та відомствами і не можуть бути змінені, наприклад ставки заробітної плати, норми видатків на харчування в лікарнях та інших установах, а факультативні визначаються фінансовими органами або відомствами і погоджуються з фінансовими органами. Вони

характеризують середні витрати ресурсів на розрахункову одиницю і відображають конкретні умови роботи установи.

За формою вираження норми можуть бути як *матеріальні*, так і *фінансові*; нормативи поділяються на абсолютні показники (матеріальні, трудові, фінансові) та відносні показники (процентні).

5.6.2. Планування видатків за окремими статтями (підстаттями, елементами видатків) кошторису

Специфіка роботи різноманітних бюджетних установ визначає особливості планування їх фінансово-господарської діяльності. Відмінності в методах розрахунків аналогічних показників кошторису неоднотипових установ часом дуже значні. Водночас ряд підстатей кошторису видатків, наприклад видатки на оплату комунальних послуг та енергоносіїв, відрядження, капітальний ремонт будівель та споруд, визначаються за єдиною для всіх установ методикою.

Планування видатків за стандартною методикою. Видатки на оплату комунальних послуг та енергоносіїв є найбільшими за обсягом і містять переважно видатки на оплату теплопостачання, водопостачання і водовідведення, постачання електроенергії, природного газу. Розраховуються вони у процесі планування кожний окремо, а інші види енергоносіїв та комунальних послуг, як правило, в загальній сумі входять до елементів витрат «Оплата інших комунальних послуг та енергоносіїв» (код 1165).

Серед видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв найбільшою є питома вага витрат, пов'язаних з опаленням будівель (приміщень). Їх величина і методи планування залежать насамперед від системи теплопостачання (опалення) будівель. Зараз бюджетні установи користуються послугами теплоцентралей або мають власне (пічне чи котельне) опалення. У першому випадку сума видатків бюджетної установи визначається відповідно до укладеної угоди з опалювальною організацією, в другому— плановий розрахунок складніший: видатки на опалення розраховуються згідно з установленими нормами витрат палива, діючих цін і тарифів на нього, даних про кубатуру опалювальних приміщень.

У розрахунках бюджетних асигнувань на опалення одним з найважливіших показників є показник об'єму (кубатури) приміщень. Кубатура будівель визначається за зовнішнім обміром. Слід мати на увазі, що при плануванні видатків на

опалення цей показник відрізняється від аналогічного показника, який використовується під час планування видатків на капітальний ремонт будівель і споруд. Різниться і методика їх використання.

Кубатура опалювальних приміщень визначається за формулою:

$$B_0 = B_1 + \frac{(B_2 - B_1) \cdot M_2}{M_1},$$

де B_0 — середньорічна кубатура будівель, за якою визначаються видатки на опалення;

B_1 — кубатура будівель на початок року;

B_2 — кубатура будівель на кінець року;

M_1 — тривалість опалювального сезону в місяцях;

M_2 — число місяців опалювального сезону, протягом яких функціонує нова кубатура.

Приклад. Тривалість опалювального сезону в районі, де розташована школа, становить 7 місяців (з 15 жовтня до 15 травня). Об'єм будівель за зовнішнім обміром на початок року — 15000м^3. З 1 вересня очікується введення нових приміщень сумарним об'ємом 600 м^3. За наведеною вище формулою середньорічний об'єм опалювальних приміщень становить 15214 м^3, тобто

$$15\,000 + \frac{(15\,600 - 15\,000) \cdot 2{,}5}{7}.$$

Якщо протягом року не передбачається зміна кубатури опалювальних приміщень, видатки на опалення визначаються виходячи з фактичної кубатури будівель на початок планового року.

Потреба в паливі розраховується окремо на опалення будівель, приготування (розігрів) їжі, кип'ятіння води тощо. Ця потреба визначається в кілограмах умовного палива на 1м^3 будівель за зовнішнім обміром, а при пічному опаленні — на 1м^3 опалювальної площі. Норми витрат умовного палива встановлюються, як правило, обласними органами державної влади. Переведення умовного палива в натуральне (сорт вугілля, мазуту, дров та ін.) здійснюється за встановленими коефіцієнтами. Якщо установа одержує один вид палива, то потреба визначається за нормами на цей вид палива, без застосування таких показників, як умовне паливо і коефіцієнти переведення. При використанні двох і більше видів палива

попередньо визначається питома вага кожного виду в загальній кількості палива.

Норми витрат палива для приготування (розігріву) їжі, санітарно-гігієнічних та інших потреб установлюються в кілограмах на одного учня, одне ліжко чи інші розрахункові одиниці в рік.

Приклад. Загальноосвітня школа використовує два види палива: вугілля Донецького басейну (85%) і дрова (15%). Норма витрат вугілля для підігріву їжі і кип'ятіння води — 2 кг на одного учня. У школі навчається 900 учнів. Коефіцієнт умовного палива для донецького вугілля дорівнює 1,11, а для дров — 5,387.

Умовного палива на 1 м^3 приміщень витрачається 7,14 кг. Потреба в паливі буде визначена в результаті такого розрахунку: (15214 × 7,14) + + (2 × 900) і становить 110428 кг умовного палива. Необхідний об'єм натурального палива становить: 104,2 т вугілля (110,428 × 0,85 × 1,11) і 89,2м^3 дров (110 428 × 0,15 × 5,387).

Загальна сума видатків на паливо визначається множенням потреби в паливі на вартість 1 т або 1 м^3 палива і додаванням до одержаного добутку вартості його перевезення та вартості рубання дров.

Приклад такого розрахунку показано в табл. 5.

Таблиця 5

РОЗРАХУНОК ВАРТОСТІ ПАЛИВА

Показник	Усього	У тому числі	
		вугілля	дрова
Загальна потреба в паливі, т або м^3	110,428	104,2	89,2
Ціна за 1 м^3 або 1 т, грн	×	32,0	9,5
Ціна за перевезення 1 т або 1 м^3, грн	×	4,0	3,0
Ціна за рубання 1 м^3 дров, грн	×	—	3,8
Загальна вартість палива, грн	5205,16	3751,2	1453,96

Другим за величиною видом видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв бюджетних установ є витрати на оплату електроенергії. Їх розмір залежить від площі освітлювальних приміщень, функціонального їх призначення (класна кімната, коридор, вестибюль тощо), тарифів на електроенергію, а також від кількості годин природного освітлення (географічні райони, в яких розташована установа і число змін її роботи).

Планування витрат на освітлення здійснюється за двома позиціями: освітлення приміщень і витрати електроенергії для технічних потреб. При визначенні витрат на освітлення із загальної площі виокремлюється площа підсобних приміщень, оскільки на їх освітлення електроенергії витрачається значно менше.

Витрати на освітлення визначаються залежно від площі будівель, фактичних витрат електроенергії та діючих норм і тарифів. Потреба в електроенергії на освітлення визначається за встановленими нормами на 1 м^2 площі або на одну освітлювальну точку в рік.

Витрати на оплату електроенергії для технічних потреб визначаються виходячи з потужності апаратури, терміну її використання і встановленого тарифу, а також з урахуванням фактичних витрат. За нововведеними в дію електроприладами витрати електроенергії визначаються на основі даних про їх потужність і число годин роботи.

Оскільки ці витрати призначені на оплату електроенергії, яка використовується бюджетними установами для своїх основних цілей, то державою встановлені для них нижчі тарифи, ніж на електроенергію, яка використовується іншими споживачами.

Витрати на оплату електроенергії визначаються на основі даних спеціальних лічильників, котрі встановлюються окремо для обліку електроенергії на освітлення і на технічні потреби. Коли в установі немає роздільного обліку витрат електроенергії, обсяги електроенергії, спожитої на технічні потреби, визначаються керівником бюджетної установи разом з організацією електропостачання.

У кошторисі бюджетної установи розрахунок видатків на оплату електроенергії складається приблизно за такою формою (табл. 6):

Таблиця 6

РОЗРАХУНОК ВИДАТКІВ НА ОПЛАТУ ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ

Показник	Ураховано в кошторисі на поточний рік	Визначено на плановий рік
Витрати електроенергії для освітлення 1 м^2 або на одну точку в рік, кВт · год.	10,5	10,5
Витрати електроенергії на всю площу робіт і на всі освітлювальні точки, кВт · год.	45 900	45 900
Витрати електроенергії для технічних потреб, кВт · год.	7000	7000

Загальна вартість електроенергії (вартість 1кВт · год. × Кількість електроенергії), грн	2592,1	2592,1

Третім видом видатків установ освіти й охорони здоров'я, розташованих у сільській місцевості, які визначаються за окремим розрахунком під час індивідуального кошторисного планування за кодом 1343, є витрати, пов'язані з наданням керівним, педагогічним і медичним працівникам та членам їхніх сімей, що проживають разом з ними, безплатних квартир і комунальних послуг.

Квартира, а також опалення й освітлення надаються в натурі за нормами, що діють у даній місцевості.

За рахунок бюджетної установи здійснюється оплата за квартиру, опалення й освітлення. Усі інші послуги оплачуються за рахунок доходів працівників цих установ.

У кошторисах бюджетних установ розрахунок видатків на оплату безплатно наданих квартир і комунальних послуг здійснюється за такою формою (табл. 7):

Таблиця 7

РОЗРАХУНОК ВАРТОСТІ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ

Прізвище, ім'я, по батькові	Посада	Число членів сім'ї	Площа квартири, $м^2$	Кіль-кість палива, т	Ціна 1т палива, грн	Оплата палива за рік, грн	Квартирна плата за рік, грн	Оплата освітлення за рік, грн	Оплата за житло, усього за рік, грн

Для розрахунку даного виду видатків основним показником є розмір житлової площі, яку займає працівник. При цьому до уваги беруться всі члени сім'ї працівника незалежно від того, перебувають вони на його утриманні чи мають самостійні заробітки.

Оплата квартир проводиться згідно з їх фактичною площею. Якщо в наданих квартирах житлова площа перевищує встановлені нормативи, то установа оплачує і надлишки, тобто за надлишки житлової площі плата з працівників не утримується.

Працівники, які мають право на безплатну житлову площу, забезпечуються паливом для опалення та електроенергією для освітлення їхніх квартир виходячи з фактичних витрат палива та електроенергії і тарифів (цін) на них. Витрати на опалення й освітлення квартир працівників освіти й охорони здоров'я

визначаються за тими самими місцевими нормами, за якими визначаються відповідні витрати на опалення та освітлення будівель бюджетних установ. Необхідно підкреслити, що комунальні послуги цим працівникам надаються тільки в натуральній формі, заміна їх грошовою компенсацією не допускається.

Якщо немає можливості надати квартири зазначеним вище працівникам у будинках, які належать місцевим органам влади чи відповідним державним установам, житлова площа надається за нормами місцевої влади в найманих приміщеннях. Укладання угод щодо наймання квартир та видатки на їх оплату здійснюють органи місцевого самоврядування або відповідні установи. При цьому вартість наймання квартири ці установи оплачують безпосередньо особі, яка здала житлову площу в найм.

Працівники, які проживають у власних будинках, мають право на безплатне отримання тільки палива й електроенергії за встановленими нормами.

За медичними та педагогічними працівниками і членами їхніх сімей зберігається право на безплатні квартири з опаленням та освітленням у разі виходу їх на пенсію за умови, що загальний стаж роботи кожного з цих працівників в установі освіти або охорони здоров'я становить не менше 10 років.

Право на безплатну квартиру (незалежно від розміру житлової площі) з опаленням та освітленням зберігається за членами сім'ї померлого пенсіонера, якщо на момент його смерті вони користувались цими пільгами і після смерті пенсіонера отримували пенсію, яка є для них єдиним джерелом існування.

Видатки на водопостачання і водовідведення, утримання в чистоті будівель (приміщень), вулиць і дворів установ визначаються на підставі фактичних середніх витрат на розрахункову одиницю (одного учня, одне ліжко тощо). Наприклад, видатки на поточний ремонт будівель визначаються за нормами на 1 $м^3$, а видатки на поточний ремонт інвентарю та обладнання — в розмірі 2—4% від його балансової вартості. Така методика розрахунків дає змогу забезпечити високу якість планування. А тому, коли необхідна особлива точність розрахунків цих видатків, найзначніші із них плануються окремо. При цьому виділяються витрати на водопостачання і водовідведення, поточний ремонт будівель і споруд, поточний ремонт інвентарю та обладнання, на заходи з охорони праці і техніки безпеки, на утримання і наймання автотранспорту, на позавідомчу охорону, а також видатки на канцелярське приладдя, матеріали й предмети для поточних господарських потреб.

Розрахунок господарських та інших поточних видатків здійснюється в кошторисах установ за такою формою (табл. 8).

Таблиця 8

РОЗРАХУНОК ГОСПОДАРСЬКИХ ТА ІНШИХ ПОТОЧНИХ ВИДАТКІВ

Види видатків	Ураховано в кошторисі на поточний рік, тис. грн	Передбачено на плановий рік, тис. грн
Канцелярське приладдя Оплата теплопостачання Оплата водопостачання і водовідведення Оплата електроенергії Оплата безплатно наданих квартир і комунальних послуг Поточний ремонт обладнання, інвентарю, будівель і споруд Інші поточні видатки		
Усього		

Видатки на відрядження (код 1140). Службовим відрядженням вважається поїздка працівника підприємства, організації, установи за розпорядженням керівника на певний строк для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи. Службові поїздки працівників, постійна робота яких має роз'їзний характер, не може розглядатись як відрядження.

Відрядження оформляється наказом по установі, в якому зазначається пункт призначення, установа (організація), куди відряджається працівник, термін і мета відрядження. Відрядному працівникові видається належним числом оформлена відрядна посвідка. Час прибуття працівника на місце відрядження позначається у відмітках про день прибуття і день від'їзду, які проставляються у відрядній посвідці. Якщо працівник відряджається в кілька населених пунктів, відмітки про день прибуття і від'їзд ставляться в кожному населеному пункті. Наказ про направлення працівника у відрядження не видається і відрядна посвідка не виписується, якщо працівник повинен повернутись на місце роботи в той самий день.

Службові відрядження реєструються на підприємствах, в організаціях, установах, у спеціальних журналах, форми яких установлені Міністерством фінансів України. У них фіксується дата від'їзду працівника у відрядження і повернення на постійне місце роботи.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) і середній заробіток на час відрядження. Час перебування працівника в дорозі входить у термін відрядження.

Заробітна плата відрядженому працівникові виплачується за основним місцем роботи, але за його бажанням може бути переведена йому поштовим переказом до місця відрядження. Витрати на пересилання заробітної плати несе установа, яка відрядила працівника.

Згідно з інструкцією термін відрядження не повинен перевищувати 30 днів у межах України, а за кордон — 60 календарних днів, не враховуючи часу перебування в дорозі. Цей строк визначається керівником або його заступником, але не може перевищувати встановленої вище загальної норми календарних днів.

Днем від'їзду працівника у відрядження вважається день відправлення транспортного засобу (потягу, літака, автобуса тощо), а днем прибуття — день прибуття до місця постійної роботи. При відправленні транспорту до 24-ої години включно днем від'їзду вважається поточна доба, а з 0 годин — наступна доба. Аналогічно визначається і дата приїзду. Якщо станція, пристань, аеродром розташовані за межами населеного пункту, де знаходиться місце роботи відрядженого, необхідно врахувати час прибуття працівника до станції, пристані, аеродрому.

Відрядженому працівникові виплачуються добові за кожний день перебування його у відрядженні, у тому числі витрати у святкові дні, дні перебування у дорозі, дні вимушеної зупинки в дорозі.

Установа, яка відрядила працівника, відшкодовує витрати, пов'язані з найманням ним житла за місцем відрядження (за винятком випадків, коли відрядженому безплатно надане житлове приміщення) на основі пред'явлених працівником рахунків з оплати житлових приміщень. Витрати на наймання житлового приміщення оплачуються за термін від дня вибуття працівника у відрядження до дня прибуття з неї включно.

У разі пред'явлення працівником документів, які підтверджують оплату ним бронювання місць у готелі, витрати також відшкодовує установа.

Установа (організація), яка відрядила працівника, оплачує йому проїзд до місця відрядження і назад на підставі поданих працівником проїзних документів, але оплата не повинна перевищувати: у разі користування залізницею — вартості проїзду в плацкартному (купейному) вагоні; водними шляхами — вартості проїзду в каютах, які оплачуються за 5—8-ю групами тарифних ставок на суднах морського флоту і в каютах 3-ї категорії на суднах річкового флоту; шосейними і ґрунтовими дорогами — вартості проїзду транспорту загального користування (крім таксі). Уразі користування повітряним транспортом відшкодовується вартість квитка звичайного класу.

Вид транспорту вибирає, як правило, відряджений. Але адміністрація вправі запропонувати працівникові вид транспорту, яким йому необхідно користуватись. Відрядженому компенсуються також видатки, пов'язані з його проїздом на громадському транспорті (крім таксі) до залізничної станції, пристані, аеродрому, якщо вони розташовані за межами населених пунктів.

З дозволу керівника установи відрядженому працівникові може бути оплачений проїзд у м'якому вагоні потягу, в каютах, які оплачуються за 1—4-ю групами тарифних ставок на суднах морського флоту, і в каютах 1—2-го класу на суднах річкового флоту, якщо проїзд продовжується більше доби в один кінець чи здійснюється в нічні години або можуть бути відшкодовані витрати на придбання квитка 1-го класу при користуванні повітряним транспортом.

Дозвіл керівника установи на відшкодування працівникові витрат з проїзду до місця відрядження і назад потрібний і тоді, коли працівник не подав проїзних документів. У даному разі з дозволу керівника працівникові компенсується лише мінімальна вартість проїзду від місця постійної роботи до місця відрядження і назад.

У разі тимчасової втрати працівником працездатності в період відрядження йому виплачуються добові і відшкодовуються витрати, пов'язані з найманням житлового приміщення (крім випадків, коли він перебуває на стаціонарному лікуванні).

Добові і видатки на наймання житлового приміщення оплачуються за термін, протягом якого працівник за станом здоров'я не зміг приступити до виконання службового доручення чи повернутись до місця постійного проживання. Але даний термін не повинен перевищувати двох місяців. Тимчасова непрацездатність і неможливість за станом здоров'я повернутись до місця постійного проживання підтверджуються відповідними

документами в установленому порядку. Дні тимчасової непрацездатності не включаються у строк відрядження. За ці дні працівникові виплачується допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю на загальних умовах.

За кодом 1140 кошторису видатків бюджетних установ «Видатки на відрядження» плануються тільки видатки, пов'язані з оплатою проїзду, виплатою добових і квартирних працівникам при відрядженнях та оплатою підйомних, проїзду, добових при переміщеннях працівників. Заробітна плата відрядженим працівникам виплачується за рахунок коштів, передбачених за підстаттею 1.1 «Оплата праці працівників бюджетних установ».

Бюджетні асигнування за цією підстаттею в кошторисах бюджетних установ передбачаються, як правило, на рівні сум, запланованих на попередній рік. У разі необхідності різкого збільшення бюджетних асигнувань на відрядження порівняно з попереднім роком (у зв'язку з виробничими потребами) бюджетна установа дає детальне обґрунтування і методом прямого розрахунку визначає суму видатків на вказані цілі.

Визначаючи кошти на оплату видатків на відрядження, необхідно врахувати можливість подальшого скорочення цих витрат у зв'язку з більш раціональною організацією відряджень, скороченням їх числа і терміну, а також зниженням витрат на оплату видатків за службовими переміщеннями.

Асигнування на ***капітальний ремонт будівель і споруд*** (код 2130) для бюджетних установ визначає вищестояща організація, спеціалісти якої проводять обстеження технічного стану будівель і споруд, складають перелік ремонтних робіт, необхідних для першочергового виконання. На основі дефектних актів і технічної документації на кожну будівлю складається кошторис витрат на капітальний ремонт.

Слід мати на увазі, що за кошти, виділені на капітальний ремонт будівель і приміщень, в установленому порядку може здійснюватися розширення, реконструкція та благоустрій об'єктів освіти й охорони здоров'я.

За рахунок цих коштів дозволено (надано право) здійснювати роботи з приєднання вказаних будівель (приміщень) до водопроводу, каналізації, електроосвітлювальних мереж, з улаштування центрального опалення замість пічного й упорядкування у зв'язку з цим споруд для котельних, з побудови споруд для дров, обладнання ліфтів.

Роботи з капітального ремонту, як правило, повинні виконувати ремонтно-будівельні організації, які здобули це право за конкурсом. На практиці невеликі за обсягом роботи з

капітального ремонту можуть здійснювати працівники цих установ із залученням інших осіб зі сторони.

Планування видатків за галузевою ознакою. Специфіка діяльності окремих бюджетних установ, як уже зазначалося, обумовлює значні відмінності в методиці розрахунків інших статей кошторису. Найважливішим у кошторисних розрахунках є визначення суми витрат за підстаттею 1.1 «Оплата праці працівників бюджетних установ». У більшості бюджетних установ ці витрати становлять понад 50%, а їх розрахунок є найбільш складною і трудомісткою частиною роботи зі складання кошторису.

Особливості кошторисного планування у середніх загальноосвітніх школах. До фонду заробітної плати працівників школи входить заробітна плата вчителів за проведені уроки і перевірку зошитів; заробітна плата за додаткову та інші види праці вчителів; заробітна плата керівних працівників (навчально-допоміжного персоналу), адміністративно-господарських працівників. За кожною категорією працівників у кошторисі школи складається окремий розрахунок.

Розрахунок витрат на оплату праці починається з визначення фонду заробітної плати педагогічного персоналу, який охоплює оплату учителям за години навчальних занять, перевірку зошитів та інші види робіт.

Фонд заробітної плати учителів планується виходячи з кількості педагогічних ставок і розміру середньої ставки вчителя в місяць. Визначення кількості педагогічних ставок (а не числа учителів) обумовлено тим, що оплата праці учителів здійснюється пропорційно виконаному навчальному навантаженню, встановленому на повну ставку: вчителям 1—4-х класів — за 20 год., а вчителям 5—11-х — за 18 год. педагогічної роботи в тиждень. Використання в розрахунку фонду заробітної плати педагогічного персоналу такого показника, як середня ставка учителя в місяць, викликане ще й тим, що ставки заробітної плати вчителям визначаються залежно від їх освіти і кваліфікації.

Число навчальних годин на один клас у тиждень на 1 січня планового року і на 1 вересня, як правило, однакове. Воно може змінитися, наприклад, у тому разі, якщо вчителі початкових класів будуть самі вести заняття з музики, співів і фізкультури або в окремих старших класах (особливо в сільській місцевості) зміниться наповненість класу й у зв'язку з цим клас буде (або, навпаки, не буде) розділятися на дві підгрупи на уроках праці та іноземної мови.

Середня ставка заробітної плати учителя за місяць визначається на основі даних тарифікаційного списку вчителів у школі. Для цього місячний фонд заробітної плати вчителів за кожною групою класів (1—4-ті, 5—9-ті, 10—11-ті), показаною у тарифікаційному списку, ділиться на відповідне цим групам класів число педагогічних ставок.

Тарифікаційний список слугує основним вихідним документом для визначення фонду заробітної плати вчителів та інших працівників школи.

Тарифікація вчителів — важливий і відповідальний момент у житті школи. Вона слугує не тільки для визначення заробітної плати, а й для раціонального та об'єктивного розподілу навчального навантаження, з тим щоб педагогічні кадри були використані найактивніше.

Головна роль у проведенні тарифікації належить директору школи. Він перевіряє документи про освіту і кваліфікаційну категорію учителів, вихователів та інших працівників разом з працівниками профспілкової організації, розподіляє навчальне навантаження і визначає ставки заробітної плати та посадові оклади.

Тарифікаційний список за затвердженою формою складає директор школи разом з представником централізованої бухгалтерії (бухгалтером школи), після чого подає його в вищестоящу організацію, де його затверджують у встановленому порядку.

У тарифікаційному списку вказуються всі працівники школи (директор, його заступники, вчителі, вихователі, лікарі, бібліотекарі та ін.), ставки заробітної плати і посадові оклади, які залежать від освіти та кваліфікаційної категорії працівників.

Місячний фонд заробітної плати визначається множенням середньої ставки на кількість педагогічних ставок, установлених за числом класів, планованих на 1 січня і 1 вересня.

Знаючи місячний фонд заробітної плати вчителів, який повинен виплачуватись у поточному і в наступному навчальних роках, можна обчислити фонд заробітної плати на відповідне число місяців і на рік. Річний фонд заробітної плати за кошторисом міської школи визначається множенням місячного фонду заробітної плати на 1 січня на 8,5 і на 1 вересня — на 3,5 місяця, а в сільських школах — відповідно на 8 і 4 місяці. Це обумовлено тим, що заробітна плата вчителям міських шкіл виплачується два рази в місяць, і тому за другу половину грудня вона виплачується в січні наступного бюджетного року. Вчителі ж сільських шкіл переважно одержують заробітну плату один раз

(20-го числа кожного місяця), у зв'язку з чим усі виплати проводяться протягом одного бюджетного року.

Річний фонд заробітної плати вчителів за години навчальних занять визначається як сума підсумків заробітної плати за 8,5 і 3,5 місяця або 8 і 4 місяці.

Крім заробітної плати за години навчальних занять, вчителі одержують додаткову оплату за перевірку зошитів і письмових робіт учнів. Учителям 1—4-х класів загальноосвітніх шкіл додаткова оплата за перевірку зошитів учнів проводиться в розмірі 10% ставки заробітної плати за місяць. Вона виплачується тільки основному вчителю класу, незалежно від обсягу педагогічного навантаження.

Вчителям 5—11-х класів загальноосвітніх шкіл доплата за перевірку письмових робіт учнів здійснюється в таких розмірах: мова і література — 13%; математика — 10%; іноземна мова — 6% ставки заробітної плати.

Якщо кількість учнів у класі менша 15 осіб, перевірка письмових робіт учнів оплачується вчителям у розмірі 50% установленої доплати.

Додаткова оплата за перевірку письмових робіт учнів 5—11-х класів проводиться пропорційно навчальному навантаженню учителів. При цьому розмір одержуваних кожним вчителем доплат за перевірку письмових робіт у місяць визначається під час тарифікації і не перераховується у зв'язку зі зміною кількості учнів у класі протягом року.

Загальне число годин на перевірку зошитів у 5—11-х класах обчислюється на підставі числа годин, передбачених навчальним планом на предмети, згідно з якими здійснюється оплата за перевірку зошитів.

Видатки на перевірку зошитів за місяць визначаються за даними тарифікаційного списку. У кошторисі школи планування видатків на оплату за перевірку зошитів проводиться виходячи із середніх витрат на один клас відповідно до тарифікації. Середні витрати за перевірку зошитів на один клас за тарифікацією визначаються діленням місячного фонду заробітної плати на перевірку зошитів на кількість класів за відповідними групами.

За фондом заробітної плати педагогічного персоналу в кошторисі школи здійснюється розрахунок фонду заробітної плати керівних працівників, адміністративно-господарського і навчально-допоміжного персоналу. Планування фонду заробітної плати цієї категорії працівників має деякі особливості, обумовлені встановленим порядком визначення штатів і посадових окладів.

Штатні розписи шкіл визначаються на основі затверджених Міністерством освіти і науки України типових штатів, де кількість штатних одиниць залежить переважно від кількості класів. Штатні розписи шкіл затверджуються відповідними органами освіти згідно з типовими штатами.

Ставки заробітної плати і посадові оклади керівних працівників залежать від кількості учнів у школі, адміністративно-господарського і навчально-допоміжного персоналу шкіл. Вони встановлюються згідно з чинними нормативами залежно від освіти та кваліфікаційної категорії окремих працівників.

Чисельність цього персоналу на початок планового року визначається з урахуванням його фактичної наявності і можливостей доукомплектування в межах типових штатів, а на кінець року— з урахуванням зміни числа класів, учнів та інших показників, залежно від яких установлюються штати. У зв'язку з цим для кошторису школи розраховують середньорічну кількість ставок. Під час розрахунку цього показника враховується місцезнаходження школи (місто або село). Для міських шкіл розрахунок ведеться за 8,5 і 3,5 місяця, а для сільських — із розрахунку 8і 4 місяці.

Для деяких категорій цього персоналу розрахунок середньорічної кількості ставок ведеться з урахуванням сезонного характеру роботи. Наприклад, у школі є чотири ставки машиніста (кочегара). Тривалість опалювального сезону — 7 місяців. На ремонт котельні і надання відпустки зазначеним працівникам передбачено ще 1 місяць. Середньорічне число ставок кочегарів у цьому разі становить 2,667 одиниць (4 ставки × 8 місяців / 12 місяців).

У школах, що знову відкриваються, посади директора школи і заступника директора з адміністративно-господарських питань вводяться не раніше, ніж за 2 місяці до відкриття школи, а інших працівників — не раніше, ніж за 2—3 тижні.

Для кожної групи персоналу школи в кошторисі вказується середня ставка заробітної плати за місяць. Її розрахунок для працівників, заробітна плата яких залежить від рівня освіти, кваліфікації і обсягу роботи, здійснюється на основі тарифікаційного списку, а для персоналу, посадові оклади якого встановлені в твердих сумах, — на основі штатного розпису.

До фонду заробітної плати навчально-допоміжного персоналу входить також додаткова оплата за виконання вчителями обов'язків, не пов'язаних безпосередньо з проведенням навчальних занять. Фонд заробітної плати за додатковими

видами оплати визначається виходячи із середньорічного числа ставок і середньої ставки за місяць.

Визначаючи кількість ставок, необхідно мати на увазі, що класне керівництво оплачується вчителям 1—4-х класів у розмірі 13%, а 5—11-х класів — у розмірі 20% ставки заробітної плати. Причому учитель може здійснювати класне керівництво тільки в одному класі. Питання про доплату за завідування конкретним кабінетом вирішується директором школи виходячи із наявності в кабінетах необхідного для проведення навчальних занять обладнання. За наявності в школі навчально-дослідної ділянки, доплата за завідування нею передбачається тільки на період сільськогосподарських робіт учнів. У школах, де є теплиці або парникове господарство, доплата за завідування здійснюється протягом усього року.

Після того як розраховано фонд заробітної плати за додатковими видами оплати праці вчителів, визначається загальна сума фонду оплати праці вчителів, а також загальна сума фонду заробітної плати керівного, адміністративно-господарського і навчально-допоміжного персоналу школи. До загальної суми річного фонду заробітної плати цієї категорії працівників включаються виплати допомоги у разі тимчасової непрацездатності.

Видатки за підстаттею 1.2 «Нарахування на заробітну плату» (код 1120) показують витрати, пов'язані зі сплатою зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування, загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Розмір відрахувань визначено у відсотках до суми фонду заробітної плати. До підстатті 1.2 видатків шкіл входять тільки нарахування на суми асигнувань, передбачених за підстаттею 1.1.

Обсяг видатків за підстаттею 1.2 визначається множенням фонду оплати праці за підстаттею 1.1 «Оплата праці працівників бюджетних установ» на тариф зборів, який встановлено чинним законодавством.

Видатки на продукти харчування (код 1133) плануються в кошторисі школи за рахунок бюджетних асигнувань на харчування учнів, які перебувають на режимі подовженого дня і повністю або частково звільнені від плати за харчування.

Виконавчим органам місцевих органів влади надано право звільняти від оплати за харчування дітей малозабезпечених сімей у кількості до 25% до загального числа учнів школи (групи) з подовженим днем, з них до 10% — повністю, до 15% —

половина розміру плати. Число днів харчування одного учня у рік визначається з урахуванням звітних даних за минулі роки.

У зв'язку з тим, що протягом року кількість учнів, що перебувають у групах подовженого дня, може змінюватись, у кошторисі розраховується середньорічна кількість учнів. Розрахунок видатків на харчування ведеться в перерахунку на повністю звільнених від плати за харчування.

Приклад. У школі на 1 січня планового року в групах подовженого дня перебувало 200 учнів, а з 1 вересня планується довести їх кількість до 290; середньорічна кількість учнів у групах подовженого дня становить 230 осіб, тобто $200 + \frac{90 \cdot 4}{12}$.

Число учнів, повністю звільнених від плати за харчування, — 23. У перерахунку на повністю звільнених від плати за рахунок бюджету харчування буде надаватися 40 учням (23 + 34,5 · 50%).

Загальна сума видатків на харчування визначається множенням середньорічної кількості учнів, звільнених від плати за харчування (у перерахунку на повністю звільнених), на кількість днів харчування в році і на вартість харчування одного учня в день.

Обсяг витрат на придбання обладнання та інвентарю з терміном служби менше одного року (код 1131) і придбання невиробничого обладнання та предметів довгострокового користування (код 2112) установлюється згідно з кошторисом школи вищестоящою організацією в межах асигнувань, передбачених на ці потреби з бюджету. При цьому враховується кількість наявного інвентарю та обладнання, а також розглядається перелік і вартість основних предметів та обладнання, яке підлягає придбанню в плановому році. Останній перелік необхідного школі обладнання та інвентарю складається з виділенням кількості намічених до придбання предметів і вартості одиниці кожного предмета.

На основі цих даних визначається сума видатків на придбання предметів кожного конкретного виду. Підсумувавши отримані величини, одержимо загальну суму витрат на ці потреби. Зауважимо, що витрати з доставки, монтажу та інші роботи щодо цих предметів і обладнання передбачаються також у межах асигнувань на ці потреби. У кошторисі розрахунок здійснюється за такою формою (табл. 9):

Таблиця 9

РОЗРАХУНОК ВАРТОСТІ ПРИДБАННЯ ОБЛАДНАННЯ ТА ІНВЕНТАРЮ

Назва обладнання та інвентарю	Належить за нормою	Фактична наявність обладнання		Передбачається придбати в плановому році		
		Усього	У тому числі минає строк експлуатації	Кількість	Ціна	Сума

У перелік предметів, що підлягають придбанню в плановому році, може входити тільки те обладнання та інвентар, яке передбачене затвердженими нормативами. Типовий перелік навчального обладнання для загальноосвітніх шкіл затверджується Міністерством освіти і науки України. Включати до списків обладнання та інвентарю предмети, не передбачені в цих переліках, не завжди правомірно. Придбання таких предметів за рахунок бюджетних коштів вважається порушенням фінансової дисципліни.

Асигнування на придбання м'якого інвентарю та обмундирування (код 1134) передбачаються в кошторисі школи з подовженим днем і кошторисах шкіл, які мають групи з режимом подовженого дня.

Розрахунок цих асигнувань здійснюється за формою, наведеною вище для обладнання та інвентарю, з урахуванням норми оснащення і в межах асигнувань, виділених вищестоящою організацією.

Планування видатків на придбання інших матеріалів і предметів здійснюється на основі середньорічної кількості класів і встановлених норм видатків на класи. Таким методом, наприклад, плануються видатки на придбання книг, періодичних, довідкових та інформаційних видань для бібліотечних фондів. Решта видатків на придбання матеріалів та інвентарю для господарських цілей планується методом прямого розрахунку, а також виходячи із фактичного виконання кошторису за зазначеним видом видатків у поточному році.

Особливості кошторисного планування у вищих закладах освіти. Штати професорсько-викладацького персоналу формуються за нормативом кількості студентів на одного викладача, який затверджує Міністерство освіти і науки України. Розміри посадових ставок професорсько-викладацького складу залежать від посади, наукового ступеня і вченого звання.

Фонд заробітної плати професорсько-викладацького персоналу визначається множенням кількості штатних одиниць на середню ставку заробітної плати одного викладача в поточному році, а фонд оплати праці викладачів з погодинною оплатою — множенням кількості навчальних годин на вартість оплати однієї академічної години. Погодинний фонд заробітної плати не повинен перевищувати 4% фонду заробітної плати професорсько-викладацького складу.

Погодинний фонд заробітної плати використовується також для оплати праці голів державних екзаменаційних комісій, рецензентів дипломних робіт і дисертацій.

Величина витрат на прання білизни для гуртожитків залежить від кількості студентів, котрі проживають у гуртожитку, періодичності прання білизни і вартості послуг з прання. Розрахунок витрат здійснюється за формою, що наведена в табл. 10.

Таблиця 10

РОЗРАХУНОК ВАРТОСТІ ПОСЛУГ З ПРАННЯ

Найменування	Число комплектів білизни, які здаються одноразово	Вага комплектів, кг	Число разів здавання білизни в пральню за рік	Вартість прання (чистки) 1 кг білизни, грн	Сума витрат за рік, тис. грн
1.Постільна білизна (простирадла, підодіяльники, наволочки, рушники)					
2. Покривала					
3. Ковдри					
4. Інший м'який інвентар (штори, скатерки та ін.)					
Усього					

Примітка. Число комплектів білизни має відповідати кількості мешканців гуртожитку.

Сума витрат на утримання позавідомчої охорони залежить від режиму роботи працівників правоохоронних органів і

визначається на основі договору, який укладається між даними органами і навчальним закладом.

Витрати на утримання автотранспорту залежать від кількості одиниць наявних транспортних засобів за видами і середніх витрат на їх утримання, що склалися за минулий період. Витрати на наймання автотранспорту для постійного обслуговування навчального закладу визначаються за договором між сторонами. Планування витрат на наймання автотранспорту для виконання разових робіт здійснюється на рівні фактичних витрат за попередній рік.

Витрати на виплату стипендій студентам денної форми навчання розраховуються на основі встановленої норми охоплення студентів стипендією і середнього розміру стипендії на одного студента.

Норма охоплення може встановлюватися і доводитись Міністерством освіти і науки України до кожного державного вищого навчального закладу залежно від обсягу бюджетних асигнувань, які виділяються Міністерством фінансів України на вказані цілі. Міністерство освіти і науки України може диференціювати норму охоплення з метою заохочення молоді до вступу на спеціальності, що визначені державою як пріоритетні.

На цей час норма охоплення визначається у вигляді середнього бала, який дає право на отримання стипендії, що встановлений Кабінетом Міністрів України.

Середній розмір стипендії обчислюється діленням стипендіального фонду на кількість стипендіатів.

Планова сума витрат на виплату стипендій визначається множенням кількості студентів та процент охоплення і на середню стипендію.

Стипендіальний фонд аспірантів планується виходячи із кількості аспірантів і середньої стипендії.

Планування витрат на науково-дослідну роботу здійснюється за такими напрямами:

— наукова робота кафедр;

— наукові відрядження;

— видатки на захист дисертацій.

Сума витрат за кожним напрямом розраховується виходячи із загальної величини наявних бюджетних асигнувань і конкретних заходів, які передбачає здійснити навчальний заклад у плановому році.

Так, перший напрям передбачає фінансування фундаментальних і прикладних наукових досліджень, передбачених державними програмами економічного, науково-

технічного, соціального, національно-культурного розвитку, охорони довкілля, які виконують кафедри вищого навчального закладу. Розмір асигнувань визначається методом прямого розрахунку залежно від обсягу науково-пошукових і дослідно-проектних робіт, кошторисних норм та цін.

За даним напрямом здійснюється фінансування підготовки навчальних підручників і посібників, іншої навчально-методичної літератури. Сума асигнувань розраховується на основі плану підготовки і видання вказаної навчальної літератури і необхідних витрат за кожною позицією видання. При цьому навчальний заклад виходить із можливостей бюджетного і позабюджетного фінансування цих робіт.

Витрати на наукові відрядження розраховуються на основі плану участі професорсько-викладацького складу, стажерів, аспірантів, докторантів у наукових конференціях, симпозіумах, семінарах, проведення наукових досліджень та експериментів, за межами місцевості, де розташований навчальний заклад, та ін. При цьому сума витрат розраховується методом прямого розрахунку виходячи із відстані і часу виконання цього виду робіт.

За відсутності інформації і неможливості прямого розрахунку сума асигнувань обчислюється на підставі фактичних витрат на зазначені цілі в поточному році.

Видатки на захист дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора чи кандидата наук розраховуються виходячи із передбачуваного в плановому році числа захистів дисертаційних робіт і середньої норми витрат на одну роботу, що склалась у поточному році. Сума видатків може плануватись за показниками фактичних витрат поточного року.

Особливості кошторисного планування в установах охорони здоров'я. Штати медичного персоналу установ охорони здоров'я формуються за такими категоріями: лікарі, середній медичний персонал, молодший медичний персонал.

За цими категоріями розраховується фонд оплати праці виходячи із кількості штатних одиниць та середньої заробітної плати за кожною категорією медичного персоналу.

Штати лікарського персоналу по стаціонару формуються залежно від потужності лікарняної установи, тобто обсягу медичних послуг, які потенційно може надати ця установа. Потужність лікарняної установи визначається не тільки кількістю ліжок, а й оснащеністю сучасним медичним обладнанням і апаратурою як необхідного засобу лікування та діагностики. Тому Міністерство охорони здоров'я України має розробити такі науково

обґрунтовані штатні нормативи лікарського персоналу, які б відповідали сучасним вимогам.

Штати лікарського персоналу за амбулаторно-поліклінічною установою формуються залежно від кількості населення, яке вона обслуговує. Нормативи штатної кількості лікарів відповідного профілю на 10 тис. жителів розробляє Міністерство охорони здоров'я України.

Середня заробітна плата лікаря, за якою розраховується фонд заробітної плати лікарського персоналу, обчислюється на основі тарифікаційного списку. Він є основним документом, який визначає місячний розмір заробітної плати кожного лікаря. Середня ставка розраховується діленням місячного фонду заробітної плати всього лікарського персоналу за тарифікацією на його чисельність. Фонд заробітної плати лікарського персоналу на місяць обчислюється множенням кількості штатних одиниць на середню зарплату одного лікаря.

Штати середнього медичного персоналу по стаціонару формуються залежно від кількості лікарів цілодобових постів. Число останніх визначається за встановленими Міністерством охорони здоров'я України нормативами на кількість ліжок у відділеннях відповідного профілю.

По поліклініках кількість штатних одиниць середнього медичного персоналу залежить переважно від кількості лікарів відповідної спеціальності.

Заробітна плата кожного працівника цього персоналу встановлюється на базі тарифікаційного списку. На його основі і розраховується середня заробітна плата середнього медичного працівника. Вона визначається діленням загальної суми місячного фонду заробітної плати за тарифікацією на чисельність середнього медичного персоналу. Фонд заробітної плати середнього медичного персоналу на місяць обчислюється множенням числа штатних одиниць на середню зарплату одного середнього медичного працівника.

Штати молодшого медичного персоналу залежать переважно від кількості лікарів, а також від обсягу медичних послуг, які надає установа. Ставки заробітної плати такого персоналу встановлюються на основі чинного законодавства з оплати праці. Фонд заробітної плати розраховується як добуток кількості штатних одиниць молодшого медичного персоналу і його середньої заробітної плати.

Планування витрат на харчування здійснюється на основі нормативів, що диференційовані за профілями відділень.

Нормативи встановлюються відповідно до чинного законодавства.

Сума витрат на харчування по кожному відділенню розраховується множенням кількості ліжок у відділенні на число днів їх функціонування протягом року і на грошову норму витрат на один ліжко-день.

Витрати по стаціонару на придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів плануються за грошовими нормативами на один ліжко-день, що встановлюються відповідно до чинного законодавства з диференціацією за профілем відділень. Планування цих же витрат по амбулаторно-поліклінічних установах здійснюється на основі грошових нормативів на одне лікарське відвідування, які затверджуються в установленому порядку. Сума витрат розраховується множенням кількості лікарських відвідувань за рік на норму витрат на одне відвідування. Кількість лікарських відвідувань за рік визначається множенням числа лікарських посад на число відвідувань у день і на кількість робочих днів у плановому році.

Число відвідувань лікаря відповідного профілю за день визначається за підсумком таких нормативів:

— прийому хворих у поліклініці;

— обслуговування хворих на дому;

— профілактичних оглядів населення в установлені дні або години в поліклініці і на виїздах.

Особливості кошторисного планування у дошкільних установах. Штати вихователів і обслуговуючого персоналу формуються залежно від кількості дітей, числа груп за строком перебування дітей у дошкільному закладі — садку чи яслах. За строком перебування дітей у дошкільному закладі створюють групи: 10,5-годинні; 12-годинні та цілодобові.

Дошкільні заклади, які забезпечують санаторно-курортне лікування, формують санаторні групи, які за кількістю дітей значно менші за звичайні.

Фонд заробітної плати навчально-виховного й адміністративно-обслуговуючого персоналу розраховується множенням числа штатних посад на середню заробітну плату. Середня зарплата визначається на основі штатного розпису. Крім того, планується фонд заробітної плати, призначений для залучення додаткового персоналу, пов'язаного зі заміною окремих категорій працівників на період чергової профспілкової відпустки (вихователі, поварі та ін.). Цей фонд визначається методом прямого розрахунку: множенням кількості днів відпустки працівників, яких замінюють на період відпустки, на

середню зарплату. Середньоденна заробітна плата визначається діленням місячної заробітної плати на кількість робочих днів на місяць.

Витрати на харчування плануються за нормативами, диференційованими за групами залежно від терміну перебування дітей у садках і яслах. Розрахунок здійснюється за формою, наведеною в табл. 11.

Таблиця 11

РОЗРАХУНОК ВАРТОСТІ ХАРЧУВАННЯ ДІТЕЙ

Групи за терміном перебування	Кількість дітей	Кількість днів функціонування групи	Кількість дітo-днів (гр. 2 × гр. 3)	Норма витрат на 1 дітo-день, грн	Сума витрат, грн. (гр. 4 × гр. 5)
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
10,5 год. 12 год. 24 год.					
Усього					

Контрольні запитання

1.У чому полягає призначення бюджетного планування?

2.Хто здійснює керівництво бюджетним плануванням?

3.З яких етапів складається процес формування бюджету?

4.Охарактеризуйте зведене бюджетне планування.

5. У чому полягають стратегічні й тактичні завдання бюджетного планування?

6.Що таке бюджетні резерви? Чим вони зумовлені та їх особливості?

7.Назвіть і охарактеризуйте методи бюджетного планування?

8.Що таке бюджетна програма?

9.Назвіть і охарактеризуйте етапи системи програмного планування бюджету?

10.Які основні елементи і переваги програмно-цільового методу бюджетного планування?

11.Які елементи програмно-цільового методу уже застосовуються у бюджетному плануванні?

12.Охарактеризуйте особливості формування Державного бюджету України за програмно-цільовим методом?

13.Охарактеризуйте заходи Міністерства фінансів України щодо забезпечення складання проекту Державного бюджету України на плановий рік.

14.Охарактеризуйте розгляд проекту Державного бюджету України.

15.Як відбувається затвердження Державного бюджету України?

16.Які існують обмеження для видатків нового бюджетного періоду у разі несвоєчасного прийняття Закону про Державний бюджет?

17.Охарактеризуйте складання, розгляд проектів і затвердження місцевих бюджетів.

18.Як планується сума податку на прибуток підприємств до бюджету?

19.Як проводиться розрахунок надходжень до бюджету податку на доходи фізичних осіб?

20.Як плануються надходження до бюджету платежів за використання природних ресурсів?

21.Як плануються надходження до бюджету від податку на додану вартість, акцизного збору і мита?

22.Як розраховуються надходження до бюджету від державного мита, консульських зборів та місцевих податків і зборів?

23.Охарактеризуйте планування деяких видів неподаткових надходжень до бюджету (рентна плата, різниця в ціні на природний газ, плата за транзит газу через територію України).

24.Назвіть форми фінансового забезпечення розвитку економіки.

25.Які установи називаються бюджетними?

26.Які застосовуються форми кошторисів?

27.Що таке бюджетні призначення та бюджетні асигнування?

28.Яке призначення лімітної довідки про бюджетні асигнування?

29.Які застосовуються види кошторисів?

30.Які є групи видатків бюджетних установ?

31.Охарактеризуйте загальні засади оперативно-сітьових показників?

32.Охарактеризуйте бюджетне нормування видатків.

33.Як розраховуються видатки на оплату комунальних послуг та енергоносіїв?

34.Як розраховуються видатки на відрядження та капітальний ремонт будівель?

35.Які особливості кошторисного планування у закладах освіти?

36.Які особливості кошторисного планування у закладах охорони здоров'я?

Розділ 6

ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Виконання бюджету означає забезпечення повного і своєчасного надходження запланованих доходів, податків і платежів до всіх ланок бюджетної системи та безперервне фінансування заходів, затверджених у бюджеті (рис.13). Ця частина бюджетного процесу включає заходи щодо виконання дохідної і видаткової частин кожного із бюджетів, що входять до складу бюджетної системи України.

До принципів організації виконання бюджету належать:

— забезпечення повного і своєчасного надходження доходів у цілому і за кожним джерелом окремо;

— фінансування заходів у межах затверджених у бюджеті сум і протягом бюджетного року;

— пропорційність при фінансуванні з бюджету;

— фінансування юридичних осіб тільки з одного бюджету;

— дотримання режиму економії у витрачанні трудових і природних ресурсів, матеріальних коштів;

— забезпечення ефективного контролю за правильним використанням бюджетних коштів;

— дотримання на підприємствах і в організаціях бюджетної сфери фінансової дисципліни.

Завдання щодо виконання бюджету покладаються на фінансові та фіскальні органи, установи банків, міністерства, відомства, місцеві органи влади, підприємства, організації й установи.

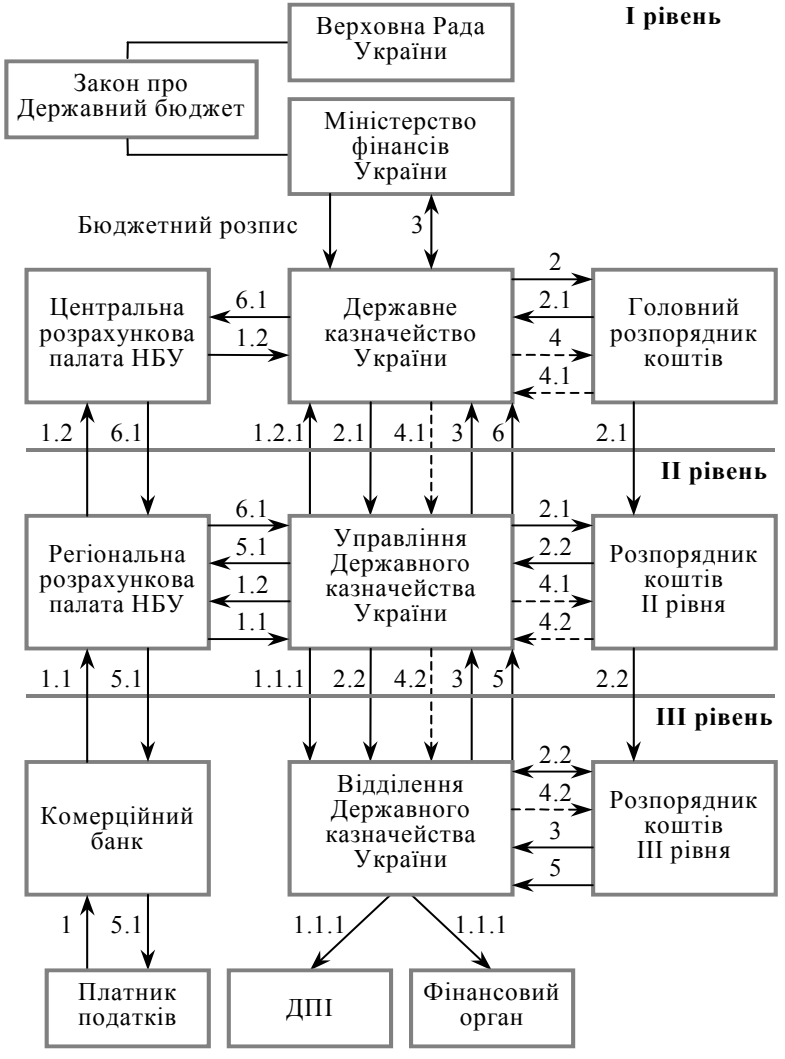


Рис. 13. Загальна схема виконання Державного бюджету:

Коментарі

→ рух коштів

інформація про рух/для руху коштів

- - - → річні, місячні планові показники

щотижневі планові показники

зобов'язання

1, 1.1 — сплата податків до бюджету;

1.1.1 — інформація про надходження податків до бюджету;

1.2 — щоденна акумуляція надходжень на центральний рівень;

1.2.1 — звіт про надходження до бюджету;
2, 2.1, 2.2 — доведення річних та місячних планових показників до розпорядників бюджетних коштів та затвердження ними кошторисів (доводяться на початку бюджетного року);
3 — облік зобов'язань та складання на їх підставі оперативних касових планів (пропозицій);
4, 4.1, 4.2 — щотижневе доведення до розпорядників бюджетних коштів оперативних касових планів;
5 — надання розпорядниками бюджетних коштів розрахункових документів на оплату рахунків та здійснення розрахунків управліннями Державного казначейства за рахунок оборотно-касових залишків на їх кореспондентських рахунках у НБУ;
5.1 — виписка банку (підтвердження проплати);
6 — надання управліннями Державного казначейства заявки на підкріплення коррахунків за рахунок ЄКР;
6.1 — підкріплення коррахунків УДК за рахунок ЄКР.

6.1. Бюджетний розпис. Бюджетна класифікація

Основою для виконання Державного і місцевих бюджетів є розпис. Розпис Державного бюджету України складає Міністерство фінансів України на підставі показників затвердженого бюджету в місячний термін після прийняття закону про Державний бюджет України. Розпис бюджету Автономної Республіки Крим (АРК) складає Міністерство фінансів АРК; обласних і міських (міста Київ і Севастополь) бюджетів — головні фінансові управління обласних і міських державних адміністрацій; районних (у сільській місцевості і в містах), міських (міст республіканського (Автономна Республіка Крим) і обласного значення) — фінансові управління відповідних виконавчих органів; міських (міст районного значення), сільських і селищних — виконавчі органи міських, сільських і селищних Рад. Розпис Державного бюджету України на відповідний рік включає: розпис доходів, розпис фінансування і розпис асигнувань державного бюджету. Ці розписи поділяються на річний і помісячний розпис доходів, розпис фінансування та розпис бюджетних асигнувань і кредитування загального фонду. Помісячний розпис спеціального фонду, як правило, не складається (окрім 2004р.).

Неспроможність збалансування бюджету в окремому місяці є підставою для отримання бюджетних позичок. Забезпечення збалансування бюджету в межах кожного місяця досягається рівномірним розподілом видатків та встановленням відповідних термінів надходження доходів.

Складання бюджетного розпису потребує певних навичок та високої відповідальності працівників фінансових органів. Чим краще складено розпис, тим чіткіше організовано виконання бюджету. Розпис бюджету складають відповідно до порядкових номерів надходжень та видатків бюджету. Порядкові номери (коди) і повні найменування доходів і видатків бюджету зазначені в бюджетній класифікації.

Бюджетна класифікація — єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету та державного боргу (боргу Автономної Республіки Крим чи боргу місцевого самоврядування) за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою та іншими ознаками відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

Відповідно до статті 8 Бюджетного кодексу України бюджетна класифікація застосовується для здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення необхідного аналізу в розрізі доходів, а також організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників. Зметою досягнення цілісності бюджетних категорій доходів і видатків та для забезпечення взаємозв'язку між функціональними призначеннями й економічним характером видатків бюджету Міністр фінансів України затверджує бюджетну класифікацію, а також зміни до неї та інформує про це в обов'язковому порядку Верховну Раду України.

Бюджетна класифікація має такі складові:

1) класифікація доходів бюджету;
2) класифікація видатків бюджету;
3) класифікація кредитування бюджету;
4) класифікація фінансування бюджету;
5) класифікація боргу.

При розгляді складових бюджетної класифікації слід розмежувати поняття «видатки бюджету» та «витрати бюджету», оскільки вони не тотожні. Поняття «витрати бюджету» є більш широким, ніж «видатки бюджету». ***Витрати бюджету*** — це сума видатків бюджету, коштів на кредитування та коштів на погашення основної суми боргу. ***Видатки бюджету*** — це кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основ-

ної суми боргу, надання кредитів із бюджету та повернення надміру сплачених до бюджету сум.

1.Доходи бюджету класифікуються за такими розділами:

- податкові надходження;
- неподаткові надходження;
- доходи від операцій з капіталом;
- трансферти.

Податковими надходженнями визнаються передбачені податковими законами України загальнодержавні і місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі.

До *неподаткових надходжень* належать:

а) доходи від власності та підприємницької діяльності;

б) адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу;

в) надходження від штрафів та фінансових санкцій;

г) інші неподаткові надходження.

Трансферти — це кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

2. Видатки бюджету класифікуються за:

1) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки (функціональна класифікація видатків);

2) економічною характеристикою операцій, під час проведення яких здійснюються ці видатки (економічна класифікація видатків);

3) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків);

4) за бюджетними програмами (програмна класифікація видатків).

Функціональна класифікація — це групування видатків бюджету за функціями, які виконуються державою при здійсненні цих видатків, наприклад на освіту, охорону здоров'я, оборону тощо.

Функціональна класифікація видатків має такі рівні деталізації:

1)розділи, в яких визначаються видатки бюджетів на здійснення відповідно загальних функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування;

2)підрозділи та групи, в яких конкретизуються напрями спрямування бюджетних коштів на здійснення відповідно функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування.

Функціональна класифікація, яка діяла до 2002 р., складалася з 25 розділів, серед яких окремі розділи не стосувалися загальних функцій держави (наприклад, КФКВ 240000 «Цільові фонди»). Ця класифікація містила також елементи відомчої класифікації

(наприклад, КФКВ 020002 «Верховний Суд України»), економічної класифікації (наприклад, КФКВ 150101 «Капітальні вкладення»), а інколи включала і назви програм. Окрім того, щороку деякі назви кодів функціональної класифікації змінювалися і все менше узгоджувалися з вимогами міжнародних стандартів та не відповідали призначенню функціональної класифікації.

Нова функціональна класифікація, яка була прийнята у 2001р., — це класифікація, побудована на основі загальноприйнятої міжнародної методології, розробленої статистичним відділом Організації Об'єднаних Націй. Вона складається з 10 розділів, у яких визначаються видатки бюджету на здійснення загальних функцій, та підрозділів і груп, у яких конкретизуються напрями видачі бюджетних коштів. Наприклад, розділ — «Охорона навколишнього природного середовища», підрозділ — «Запобігання та ліквідація забруднення навколишнього природного середовища», група — «Охорона та раціональне використання природних ресурсів».

Функціональна класифікація видатків бюджету застосовується з метою міжнародної порівнянності видатків бюджету за функціями держави. Вона використовується в аналітичних та статистичних документах (складання показників зведеного бюджету, макроекономічний аналіз тощо). Аналіз видатків, який проводиться на основі функцій, може служити основою для формуванням галузевої політики на рівні держави.

Економічна класифікація видатків — це їх групування за економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки, наприклад зарплата, нарахування на заробітну плату, придбання предметів постачання і матеріалів, оплата комунальних послуг та енергоносіїв.

За економічною класифікацією видатки бюджету поділяються на поточні видатки, капітальні видатки та кредитування за вирахуванням погашення, склад яких визначається міністром фінансів України. При формуванні бюджету за функціональною класифікацією, що існувала до 2002 р., саме економічна класифікація була головним предметом аналізу. З упровадженням програмно-цільового методу акцент аналізу змістився на програмну класифікацію (цілі, завдання та показники результативності). Наприклад, якщо раніше робився акцент на тому, що конкретна бюджетна установа має певну кількість працівників, яку необхідно забезпечити заробітною платою, то за програмного підходу до формування бюджету увага акцентується на тому, як найефективніше використати обмежені ресурси для досягнення поставлених програмою цілей та завдань. Тобто, можливо, потрібно пере-

глянути чисельність працівників та структуру оплати праці з метою проведення кількісного та якісного аналізу його складу і зробити висновки про альтернативні (найменш затратні) способи досягнення мети виконання бюджетної програми.

Разом з тим економічна класифікація залишається основою для ведення бухгалтерського обліку та звітності бюджетної установи. Крім цього, економічна класифікація є потужним інструментом контролю за використанням коштів, оскільки саме на її основі складається розпис, який не дозволяє бюджетним установам спрямовувати всі кошти на зарплату, перевищувати обсяг капітальних видатків або вимагає, щоб відповідні кошти спрямовувалися на оплату енергоносіїв, щоб не накопичувалася заборгованість за енергоносіями або іншими статтями. Тобто проведення видатків має здійснюватися на підставі затвердженого розпису за економічною класифікацією видатків бюджету. Звичайно, існує можливість вносити зміни до розпису бюджетних призначень протягом року. Так, видатки на оплату праці можна зменшувати, якщо відбувається економія коштів, наприклад, у зв'язку зі зміною штатної чисельності працівників (за кодами економічної класифікації). Інакше подібні зміни (зокрема капітальних видатків між головними розпорядниками бюджетних коштів) потребують внесення змін до Закону.

Відомча класифікація видатків бюджету містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів. На її основі Державне казначейство України та місцеві фінансові органи ведуть реєстр усіх розпорядників бюджетних коштів.

Ця класифікація теж відіграє важливу роль при програмному підході до формування бюджету. Саме вона детермінує структуру головних розпорядників, на основі якої визначаються підрозділи, відповідальні за виконання програм. Як уже зазначалося, існування одного відповідального виконавця програми є ключовою вимогою застосування програмно-цільового методу до формування бюджету. Водночас один організаційний підрозділ головного розпорядника може відповідати за здійснення кількох програм, що дає змогу здійснювати групування споріднених програм.

Із запровадженням програмно-цільового методу формування бюджету виникла необхідність у розробленні нової класифікації видатків бюджету — ***програмної***. Саме ця класифікація є основою для складання та затвердження бюджету. Її запроваджено в Україні з 2002 р. Відповідно до вимог частини третьої статті 38 Бюджетного кодексу України програмна класифікація видатків державного бюджету щорічно визначається у законі про Державний бюджет України. А функціональна класифікація, за якою ра-

ніше формувалися показники видатків бюджету, слугує для аналітичних цілей та порівнянності бюджету України з бюджетами інших країн. Тому поєднання програмної і функціональної класифікації є дуже важливим. Функціональна класифікація узагальнює всі програми відповідно до функцій держави — за напрямами діяльності.

Програмна класифікація використовується для планування видатків бюджету за програмами. При цьому чітко визначаються мета та завдання кожного розпорядника бюджетних коштів і передбачається подальше оцінювання ефективності їх використання.

Одночасно з розробленням програмної класифікації видатків державного бюджету виникла необхідність переглянути функціональну класифікацію видатків бюджету для приведення її у відповідність до міжнародних стандартів (нових стандартів статистики державних фінансів МВФ).

Кожна бюджетна програма за своїм змістом має стосуватися відповідного розділу функціональної класифікації, проте на відміну від функції, яка є загальною категорією, що визначає певний напрям діяльності держави, бюджетна програма повинна чітко визначати мету і завдання окремого головного розпорядника і давати можливість розробити показники виміру очікуваного результату в процесі її реалізації. При цьому сама назва бюджетної програми повинна окреслювати напрями витрачання бюджетних коштів. Наприклад, програма «Підготовка кадрів для агропромислового комплексу у вищих навчальних закладах» належить до однієї функції — «Освіта» та підфункції «Вища освіта», а її назва розкриває основний зміст заходу (програми).

Структура коду програмної класифікації має такий вигляд:

1) І частина коду (перша, друга і третя цифри коду) визначає головного розпорядника (відповідний код діючої відомчої класифікації видатків державного бюджету);

2) ІІ частина коду (четверта цифра коду) вказує на відповідальних виконавців у системі головного розпорядника (якщо відповідальним виконавцем є безпосередньо структурний підрозділ центрального апарату головного розпорядника, такою частиною коду є цифра «1», щодо всіх інших відповідальних виконавців використовуються цифри від «2» до «9»);

3) ІІІ частина коду (п'ята і шоста цифри коду) — показує бюджетну програму в межах одного відповідального виконавця. Якщо програма пов'язана з утриманням апаратів органів державної влади, ця частина коду визначається цифрами «01», усі інші — «02», «03», «04» і далі в межах одного відповідального виконавця;

4) IV частина коду (сьома цифра коду) — це напрям діяльності в межах бюджетної програми (код визначається цифрами від «1» до «9»).

Обов'язковою умовою є віднесення коду конкретної бюджетної програми до відповідного коду нової функціональної класифікації, що забезпечить можливість автоматичного групування показників бюджетних програм за функціональною класифікацією.

3.Класифікація кредитування бюджету:

Класифікація кредитування деталізує надання кредитів з бюджету та їх повернення. Раніше такі операції відображалися за економічною класифікацією видатків бюджету як «кредитування за вирахуванням погашення». Однак у 2003 р. до бюджетної класифікації було внесено відповідні зміни (та підготовлено ряд змін до Бюджетного кодексу України). Це пов'язано з тим, що за своєю економічною сутністю надання кредитів не відноситься до категорії видатків бюджету, оскільки кредитування не є безповоротним платежем для отримувачів коштів, як видатки бюджету. Надання кредиту відбувається на умовах строковості, платності та поверненості, тому економічний зміст таких операцій не відповідає суті поняття видатків з бюджету. Більше того, ці кошти при поверненні до державного бюджету через встановлені відповідною угодою терміни можуть бути і далі спрямовані на кредитування цієї самої програми або на інші бюджетні програми.

Тому, з метою більш прозорого відображення цих операцій та чіткого їх визначення, у Законі України «Про Державний бюджет України на 2004рік» надання з бюджету та повернення до бюджету кредитів відображаються в окремому додатку № 4 до Закону, а не за економічною класифікацією видатків бюджету «Кредитування з вирахуванням погашення», як у минулі роки.

У бюджетні запити на 2004 р. було внесено зміни, згідно з якими кожна бюджетна програма деталізується лише за одним видом класифікації: або економічною, або класифікацією кредитування. Крім того, всі бюджетні програми, у тому числі й ті, що передбачають надання та повернення кредитів до бюджету, обов'язково відносяться до відповідного коду функціональної класифікації державного бюджету, що дає змогу групувати їх за напрямами спрямування коштів відповідно до функцій держави.

Упроваджена методологія робить відображення бюджетних програм прозорим і зрозумілим не тільки за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомчою класифікацією), а й за типом проведених операцій, що відповідає принципам програмно-цільового методу, викладеним у Концепції застосування

програмно-цільового методу в бюджетному процесі України, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14вересня 2002 р. №538.

4. Класифікація фінансування бюджету:

Класифікація фінансування бюджету відбиває джерела отримання фінансових ресурсів, необхідних для покриття дефіциту бюджету, і напрями витрачання фінансових ресурсів, що утворилися в результаті перевищення доходів бюджету над його видатками (до цієї категорії належать платежі з погашення основної суми боргу).

Класифікація фінансування бюджету здійснюється за такими ознаками:

а) ***фінансування за типом кредитора*** — за категоріями кредиторів або власників боргових зобов'язань;

б) ***фінансування за типом боргового зобов'язання*** — за засобами, що використовуються для фінансування дефіциту або профіциту.

5. Класифікація боргу:

Класифікація боргу систематизує інформацію про всі боргові зобов'язання держави, Автономної Республіки Крим, місцевого самоврядування.

Борг класифікується за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання.

6.2. Організація і порядок виконання дохідної частини бюджету

Основою успішного виконання бюджетів усіх рівнів є своєчасне і повне надходження доходів, яке забезпечується раціонально організованою системою їх стягнення. Система мобілізації доходів повинна забезпечити рівномірне, регулярне і стійке надходження коштів на рахунки бюджету, а також таке їх документальне оформлення, яке дало б змогу фінансовим органам мати своєчасну інформацію про виконання плану за доходами. Зарахування коштів на рахунки бюджету повинно здійснюватися в короткі терміни. Одночасно мають забезпечуватися відповідні зручності платникам.

Установленою системою стягнення доходів бюджету передбачено, що для переважної частини доходів обчислення сум платежів та їх перерахування у бюджет здійснюють самі платники. Це значно прискорює процес мобілізації доходів. Безпосередню ро-

боту з обліку і контролю за правильним обчисленням, своєчасним і повним внесенням платежів у бюджет покладено на податкові органи.

Юридичні та фізичні особи вносять податки і збори до бюджету у безготівковій або готівковій формах через установи банків (у яких вони обслуговуються), установи Державного комітету зв'язку України, установи Державного ощадного банку України. Доходи зараховуються на рахунки бюджетів, відкриті в органах Державного казначейства України.

З 2001р. в Україні встановлено такий порядок зарахування доходів до Державного бюджету, який передбачає відкриття рахунків у розрахунковій палаті органів Державного казначейства середньої ланки (Управління Державного казначейства України в АРК, областях, містах Києві і Севастополі). З 2002 р. такий самий порядок використовується і при зарахуванні доходів до місцевих бюджетів України. Тобто банк платника (юридичної і фізичної особи) перераховує грошові кошти через СЕП Національного банку України на рахунки для зарахування доходів, відкритих в органах Державного казначейства в розрізі відповідних територій та кодів бюджетної класифікації.

Органи Державного казначейства України здійснюють такі функції у процесі виконання дохідної частини бюджету держави:

—установлюють порядок відкриття та відкривають рахунки в управліннях ДКУ для зарахування податків і зборів до бюджетів;

—ведуть бухгалтерський облік доходів бюджету;

—здійснюють розподіл платежів до Державного бюджету відповідно до нормативів відрахувань та перераховують за належністю розподілені кошти;

—готують розрахункові документи і проводять повернення надмірно або помилково сплачених платежів до бюджету;

—здійснюють відшкодування податку на додану вартість;

—складають щоденну, періодичну та річну звітність за доходами відповідно до кодів бюджетної класифікації.

Управління ДКУ щодня готує інформацію про доходи, які надійшли до бюджету і подає її:

1)Державному казначейству України;

2)відділенням Державного казначейства України в містах, районах і районах у містах;

3)державним податковим адміністраціям в АРК, областях, в містах Києві і Севастополі;

4)Міністерству фінансів АРК, Головним фінансовим управлінням обласних і м. Києва державних адміністрацій, фінансовому управлінню державної адміністрації м. Севастополя.

У свою чергу, ДКУ передає цю інформацію в Державну податкову адміністрацію України, а відділення казначейства — податковим інспекціям.

Кожного місяця працівники органів Державного казначейства проводять з податковими органами звірку доходів, які надійшли до Державного бюджету і місцевих бюджетів України. Про наслідки цієї звірки складається довідка, в якій зазначають види доходів відповідно до бюджетної класифікації, надійшло за місяць, надійшло з початку року, відхилення. Остаточне рішення про використання доходів, що надійшли до Державного бюджету України, приймає Державне казначейство України.

6.3. Організація, форми і методи фінансування видатків бюджету

Видаткова частина бюджету являє собою, як уже зазначалося, зведення бюджетних асигнувань конкретним міністерствам і відомствам, об'єднанням та установам, управлінням і відділам виконавчих органів місцевого самоврядування. Головне завдання щодо виконання видаткової частини бюджету — забезпечення раціонального використання державних коштів на всіх ділянках бюджетного фінансування.

Порядок фінансування з відповідної ланки бюджетної системи встановлюється центральним органом державної виконавчої влади у сфері фінансової діяльності — Міністерством фінансів.

Фінансування із бюджету — це перерахування коштів на рахунки розпорядників бюджетних коштів (особові, реєстраційні, спеціальні реєстраційні, поточні) з казначейського рахунка (або рахунка відповідного бюджету), які відкриті в банківських установах і в органах казначейства в межах, визначених у фінансових планах та кошторисах і затверджених у бюджеті.

Установи, підприємства й організації фінансуються за рахунок того бюджету, в якому були передбачені для них необхідні асигнування. ***Бюджетні асигнування*** — це планові суми, в межах яких можуть здійснюватися видатки з бюджету.

Фінансування з бюджету здійснюється на основі двох основних принципів: плановості та цільового характеру використання бюджетних коштів. Принцип плановості означає обов'язкову умову законодавчого затвердження даних видатків. Цільовий характер використання бюджетних коштів означає вимогу до роз-

порядників коштів використовувати виділені кошти за їх цільовим призначенням.

Організація фінансування покладена на фінансовий орган, який здійснює виконання відповідного бюджету. Органи Державного казначейства (або банківські установи) перераховують кошти з казначейського рахунка (або рахунка бюджету) на рахунки розпорядників коштів. У процесі фінансування фінансові органи здійснюють контроль за економним і цільовим використанням бюджетних коштів.

Керівники бюджетних установ, які одержують у своє розпорядження бюджетні асигнування, називаються *розпорядниками коштів.*

Розрізняють три ступені розпорядників коштів: головні, другого і третього ступенів. За обсягом наданих їм прав, обов'язків і відповідальності розпорядники коштів поділяються: по державному бюджету — на головних, другого і третього ступенів, а по місцевих бюджетах — на головних і третього ступеня.

Поділ розпорядників коштів на ступені по тому чи іншому бюджету залежить від структури управління галуззю економіки чи соціально-культурних установ.

Головними розпорядниками бюджетних коштів по державному бюджету є міністри і керівники інших центральних відомств (установ), по місцевих бюджетах — керівники управлінь (відділів) обласних, міських і районних державних адміністрацій, а по міських (міст районного підпорядкування), сільських і селищних бюджетах — голови цих рад.

До розпорядників коштів другого ступеня належать керівники підвідомчих міністерств і відомств, органів управління, яким, у свою чергу, підпорядковані окремі підприємства, організації та установи.

Розпорядниками коштів третього ступеня є керівники установ, організацій, підприємств, які підвідомчі головним чи другого ступеня розпорядникам бюджетних коштів (призначень).

Наприклад, органи Державного казначейства України фінансуються за рахунок Державного бюджету, а їхні керівники є розпорядниками коштів: голова Державного казначейства України— головним розпорядником коштів, начальники управлінь Державного казначейства в АРК, областях, містах Києві і Севастополі— розпорядниками коштів другого ступеня, а начальники відділень Державного казначейства у районах, містах і районах в містах — розпорядниками коштів третього ступеня.

Розподіл розпорядників коштів по місцевих бюджетах на два ступені обумовлено тим, що місцеві органи управління галуззю поділяються на дві ланки. Так, районне управління освіти очолює

керівник, який є головним розпорядником бюджетних коштів. Він має у своєму підпорядкуванні школи, директори яких вважаються розпорядниками коштів третього ступеня, їм надано право самостійно розпоряджатись бюджетними коштами.

Головні розпорядники коштів мають значно більше прав, обов'язків і відповідальності порівняно з нижчестоящими розпорядниками бюджетних коштів. Вони розробляють план своєї діяльності та на його підставі бюджетні запити, розглядають і затверджують кошториси підвідомчих установ, складають річні кошториси доходів і видатків у цілому по міністерству, відомству, управлінню (відділу), здійснюють у встановленому порядку перерозподіл бюджетних асигнувань з одних кошторисних підрозділів в інші.

Головні розпорядники мають право використовувати бюджетні кошти на утримання апарату тієї установи, яку вони очолюють, на централізовані заходи, а також розподіляти надані їм бюджетні кошти між нижчестоящими розпорядниками асигнувань. Одержані з бюджету кошти переводять у розпорядження підпорядкованим їм органам управлінь, організацій та установ, а в разі необхідності відкликають і передають бюджетні асигнування від однієї установи іншій. Головні розпорядники коштів мають право збільшувати асигнування за кошторисом одних установ за умови скорочення на ту ж саму суму і за тими самими статтями кошторису іншим аналогічним установам. Вони здійснюють постійну перевірку законності й ефективності використання бюджетних коштів підвідомчими їм установами, несуть повну відповідальність за виконання кошторису згідно з бюджетними призначеннями не тільки відомства в цілому, а й усіх підвідомчих їм установ та організацій, а також контролюють стан обліку й звітності в цих установах.

Розпорядники коштів другого ступеня одержують бюджетні кошти від головних розпорядників бюджетних коштів як на видатки на утримання апарату самого розпорядника коштів другого ступеня, так і для розподілу коштів підвідомчим установам і на централізовані заходи. Вони несуть відповідальність за використання бюджетних призначень перед головними розпорядниками коштів.

Розпорядники коштів третього ступеня одержують бюджетні кошти від вищестоящих розпорядників на утримання своєї установи. Вони мають свій кошторис, рахунки в установах Державного казначейства, ведуть самостійно бухгалтерський облік виконання кошторису, якщо їх облік не централізований, і

складають установлену звітність. Вони не користуються правом подальшого розасигнування бюджетних коштів.

Розпорядники коштів другого і третього ступенів одержують бюджетні кошти безпосередньо з рахунка Державного казначейства (відповідного територіального органу казначейства) на оплату рахунків за виконані роботи, одержані послуги від підприємств, установ, організацій та готівкою для виплати заробітної плати своїм працівникам.

Головні розпорядники коштів несуть відповідальність за економне та раціональне використання бюджетних коштів. Вони складають і подають фінансовому органу звіт про використання бюджетних коштів.

Розпорядники коштів другого і третього ступенів також несуть відповідальність за цільове використання бюджетних коштів. Вони складають і надають звіти про використання бюджетних коштів головним розпорядникам коштів та відповідному фінансовому органу.

Успішне виконання бюджету за видатками визначається чітким додержанням своїх функцій усіма юридичними особами: фінансовими органами, банками і розпорядниками коштів.

Виділяють такі форми бюджетного фінансування:

1)*бюджетні інвестиції*, які можуть здійснюватись у вигляді фінансування капітальних вкладень, проектного фінансування конкретного інвестиційного проекту та придбання частки акцій чи прав участі в управлінні підприємством;

2)*бюджетні кредити* — надання коштів з бюджету суб'єктам підприємництва на поворотній і платній основі. Вони відрізняються від банківських кредитів порівняно нижчим рівнем процентних ставок та наданням на більш пільгових умовах;

3)*кошторисне фінансування* означає виділення бюджетних асигнувань на основі спеціального планово-фінансового документа — кошторису. Визначає у безповоротному і безоплатному порядку обсяги коштів на фінансування певних об'єктів (програм, заходів) з визначенням їх цільового призначення і розподілом за окремими періодами фінансування;

4)*державні трансферти* — це невідплатні і безповоротні платежі з бюджету юридичним і фізичним особам, які не призначені для придбання товарів чи послуг, надання кредиту або на виплату непогашеного боргу. Державними трансфертами є державне субсидіювання (державні субсидії, державні субвенції, державні дотації) і державна допомога населенню.

Державні субсидії — всі невідплатні поточні бюджетні виплати підприємствам та громадянам, які не передбачають компенса-

ції у вигляді спеціально обумовлених виплат або поставки товарів чи надання послуг в обмін на проведені платежі. Наприклад, вУкраїні громадянам, які мають відповідні підстави, надається *щомісячно адресна грошова субсидія для відшкодування витрат на плату за користування житлом або його утримання та комунальні послуги* (водо-, тепло-, газопостачання, водовідведення, електроенергія, вивезення побутового сміття та рідких нечистот), а також *один раз на рік субсидія на придбання скрапленого газу, твердого та рідкого пічного побутового палива.* Житлова субсидія є безповоротною, і її отримання не пов'язане і не тягне за собою зміни форми власності житла.

Державна субвенція — цільове виділення коштів з бюджету суб'єктам підприємництва на фінансування певних програм і проектів на умовах пайової участі бюджету та отримувача коштів. ***Державна дотація*** — кошти, що виділяються з бюджету підприємствам на покриття їх збитків, переважно у випадку, коли збитковість є наслідком певної політики держави.

Державна допомога населенню — допомога, що надається фізичним особам за рахунок коштів бюджету чи цільових фондів держави, у грошовій або натуральній формі. ***Грошові трансферти населенню*** — поточні платежі фізичним особам у грошовій формі, які призначені для збільшення їх доходу. ***Натуральні трансферти***— державна допомога населенню, що надається у вигляді товарів, продуктів і послуг, повністю чи частково безоплатних.

Державні трансферти можуть передбачатись на поточні або капітальні потреби. ***Капітальні трансферти*** — безповоротні і невідплатні односторонні платежі органів державного управління, які не ведуть до виникнення або погашення фінансових вимог. Передбачені на придбання капітальних активів, компенсації втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу або збільшенням капіталу отримувачів.

Відомо два методи фінансування з бюджету:

— відкриття кредитів;

— перерахування коштів з рахунка бюджету на рахунки розпорядників коштів.

Різні методи надання бюджетних коштів обумовлені особливостями виконання бюджетів у різних ланках бюджетної системи.

Метод відкриття кредитів полягає в тому, що фінансовий орган через спеціальні документи — видаткові розписи — повідомляє відповідну установу банку про встановлені суми та терміни видання коштів з рахунків бюджету головним розпорядникам кредитів.

У практичній діяльності використовуються три типи видаткових розписів:

1) видатковий розпис для фінансування установ, які перебувають на бюджеті;

2) видатковий розпис для фінансування суб'єктів господарської діяльності;

3) план фінансування (для фінансування капітальних вкладень або геологорозвідувальних робіт).

При відкритті кредитів бюджетним організаціям у видатковому розписі наводиться розподіл кредитів у розрізі параграфів (що характеризують типи установ), а також за деякими статтями видатків (заробітна плата, стипендії, придбання медикаментів, придбання обладнання) відповідно до бюджетної класифікації.

Для підприємств і господарських організацій кредити відкриваються окремо видатковим розписом за кожною статтею видатків— цільовому призначенню коштів.

Відкриття кредитів не означає перерахування грошових коштів на видатки головним розпорядникам кредитів. Це — дозвіл фінансового органу на видачу коштів, яка потім здійснюється установами банків у межах визначених видатковим розписом асигнувань. Підставою для відкриття кредитів є річний розпис бюджету з поквартальним розподілом, де вказується сума затверджених на певний квартал асигнувань.

Сума відкритих кредитів зараховується на рахунки головних розпорядників кредитів, що означає збільшення їх грошових коштів у банку. При видачі коштів готівкою розпорядникам кредитів або оплаті їхніх видатків безготівковим шляхом зменшуються і грошові кошти на рахунках бюджету в банку.

Протягом строку, на який відкриті кредити, фінансовий орган може вносити відповідні зміни у встановлені суми фінансування, а за необхідності і закривати кредити.

Збільшення кредитів у кожному випадку здійснюється тільки за рішенням відповідних органів влади або ж виходячи із бюджетних прав, наданих чинним законодавством фінансовим органам і головним розпорядникам кредитів (переміщення кредитів у встановлених сумах з кварталу на квартал або з одного параграфа на інший). Необхідність у кредитах уточнюється з урахуванням перебігу виконання плану за відповідними показниками у разі наявності бюджетних резервів і невикористаних кредитів, а також можливостей для мобілізації внутрішніх ресурсів. З урахуванням цих факторів визначається фактична необхідність у кредитах, які треба відкрити їх головним розпорядникам.

Фінансові органи мають право *зменшувати* відповідно до плану розміри кредитів, які відкривають у випадках: недокомплектованості чисельності працівників бюджетних установ порівняно із затвердженим штатом; невиконання плану по мережі, по контингентах бюджетних установ, перевиконання плану надходження коштів батьків за перебування дітей у дошкільних закладах, наявності в бюджетних установах понаднормативних запасів матеріальних цінностей на початок року та ін.

У процесі здійснення бюджетного фінансування допускається *переміщення* кредитів. Воно означає зміну цільового призначення бюджетних коштів через збільшення асигнувань за одними видами видатків або розпорядникам кредитів за рахунок їх зменшення за іншими видами видатків або розпорядникам кредитів. Правом переміщення кредитів наділяються розпорядники кредитів у межах, установлених чинним законодавством.

Сутність другого методу фінансування полягає в перерахуванні грошових коштів з рахунка бюджету на рахунки головних розпорядників коштів. Воно здійснюється лише за наявності коштів на відповідному рахунку в цей момент. Підставою для переказування на рахунки головних розпорядників коштів є затверджені в бюджеті суми видатків (призначень) — асигнування на певний квартал, передбачені у річному розписі бюджету.

Перерахування грошових коштів здійснюється не більше трьох разів на місяць. У разі необхідності фінансовий орган може вносити зміни в помісячний розподіл асигнувань: переказувати кошти за рахунок асигнувань наступних місяців або надавати право використовувати перераховані кошти в наступному місяці. Допускаються також деякі зміни у цільовому (за статтями) призначенні перерахованих коштів.

Фінансування капітальних вкладень здійснюється на основі зазначених вище методів бюджетного фінансування. Кошти перераховуються відповідно до обсягів робіт, що фінансуються, як правило, один раз на місяць.

До 1 липня 1993 р. в Україні використовувались обидва методи бюджетного фінансування:

— відкриття кредитів — при фінансуванні з Державного бюджету;

— перерахування коштів з рахунка бюджету на рахунки розпорядників коштів — по місцевих бюджетах.

Застосування різних методів щодо Державного і місцевих бюджетів пов’язане з відмінностями в організації касового виконання бюджету.

Грошові кошти Державного бюджету не перебували на одному рахунку в Національному банку, а були розосереджені по території всієї країни. При цьому обсяг мобілізованих на певній території доходів не збігався із сумою фінансованих з Державного бюджету видатків. В одному районі (місті) могло надійти більше доходів у відповідний бюджет, ніж передбачається видатків, в іншому — навпаки, суми фінансованих видатків з Державного бюджету перевищували доходи, які надійшли. У зв'язку з цим фінансування з Державного бюджету здійснювалося шляхом відкриття кредитів щоквартально, а на фінансування капітальних вкладень — один раз на рік з поквартальною розбивкою.

Другий метод — перерахування коштів з рахунка бюджету на рахунки розпорядників коштів — застосовувався при виконанні місцевих бюджетів. Можливість використання такого методу визначалася тим, що грошові кошти місцевих бюджетів були зосереджені на рахунках в одній установі банку. Фінансування здійснювалося з поточного рахунка (основного) місцевого бюджету і тільки за наявності коштів на відповідному рахунку в цей час.

З 1 липня 1993 р. відповідно до Указу Президента України «Про порядок виконання Державного бюджету України» від 18 червня 1993 р. № 219/93 з метою забезпечення ефективного управління доходами і видатками Державного бюджету України, введення касового порядку його виконання, посилення контролю за надходженням, цільовим і економним використанням державних коштів Міністерство фінансів України одержало право фінансувати видатки в межах наявних фінансових ресурсів у Державному бюджеті України.

Для концентрації бюджетних коштів і здійснення видатків Міністерству фінансів України було відкрито в Національному банку України рахунок «Кошти Державного бюджету України». Це означало, що з 1 липня 1993р. в Україні почав застосовуватися єдиний метод бюджетного фінансування — перерахування коштів з рахунка бюджету на рахунки розпорядників коштів.

У 1995 р. на виконання Указу Президента України «Про Державне казначейство України» від 27 квітня 1995 р. було утворено Державне казначейство України. З цього часу почалося поступове впровадження виконання бюджету через органи Державного казначейства.

За існуючої організації виконання видаткової частини Державного бюджету України перерахування коштів здійснюється з казначейського рахунка Державного казначейства на рахунки (особові, реєстраційні, спеціальні реєстраційні), які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам коштів. Пере-

рахування бюджетних коштів через органи Державного казначейства включає організацію роботи з фінансування видатків у:

—центральному апараті Державного казначейства України;

—територіальних органах Державного казначейства.

Державне казначейство України здійснює фінансування видатків Державного бюджету шляхом переказування коштів територіальним управлінням державного казначейства. Для цього органи казначейства повинні мати інформацію про територіальне розташування підприємств, організацій, установ, а також показники кошторисів доходів і видатків розпорядників коштів відповідного рівня.

Державне казначейство України доводить до головних розпорядників коштів (ГРК) затверджені обсяги асигнувань. Головні розпорядники коштів готують розподіл бюджетних коштів по областях у розрізі підвідомчих установ, підприємств, організацій і подають до центральної ланки органів казначейства. На підставі розподілу бюджетних коштів Державне казначейство готує реєстри на здійснення видатків з єдиного казначейського рахунка по відповідній території і розпорядження на перерахування коштів. Потім готують платіжне доручення на переказування коштів територіальним управлінням органів казначейства та розпорядникам коштів. Територіальні управління Державного казначейства на своєму рівні доводять до розпорядників коштів отриману суму асигнувань. Вони можуть здійснювати (фінансувати) видатки в межах коштів, отриманих від розпорядника коштів вищого рівня. У свою чергу, територіальні управління Державного казначейства так само працюють із відділеннями Державного казначейства.

Перерахування бюджетних коштів з бюджету розпорядникам коштів здійснюється через оплату витрат: оплату рахунків і видачу готівки.

Оплата рахунків здійснюється Державним казначейством шляхом безготівкового перерахування бюджетних коштів з єдиного казначейського рахунка на користь суб'єктів господарської діяльності, що виконали роботи та надали послуги розпорядникам коштів, про що буде зроблено запис у реєстраційному рахунку цього розпорядника.

Оплата рахунків розпорядників коштів бюджету здійснюється лише за наявності в обліку органів казначейства їхніх зобов'язань та залишків коштів на рахунках розпорядників. Підставою для оплати рахунків є платіжні доручення розпорядників коштів та документи, які підтверджують цільове направлення коштів: рахунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт (крім договорів на

оплату комунальних послуг, послуг зв'язку, охорони, оренди приміщень), акти виконаних робіт, тендерна документація, акцепти тендерних пропозицій, договори про закупівлю тощо. Для оформлення документів на отримання заробітної плати, стипендії, допомоги, видатків на службові відрядження та інших коштів, що видаються на видатки, які не можуть бути проведені безготівковою оплатою, розпорядники коштів подають до органів казначейства заявку на видачу готівки. Заявки подаються в двох примірниках, один з яких після видачі готівки повертається розпорядникам бюджетних коштів з відповідним відбитком штампа казначея.

Заявки на видачу готівки виписуються розпорядниками бюджетних коштів на осіб, з якими в них укладені договори про повну матеріальну відповідальність і які мають право отримувати і видавати кошти. У заявках на видачу готівки вказуються суми податку на доходи фізичних осіб, суми нарахувань до фондів соціального страхування та суми страхових внесків до Пенсійного фонду України, інші податки й обов'язкові платежі, які утримуються із заробітної плати.

У заявках на видачу готівки розпорядники бюджетних коштів відмічають наявність чи відсутність заборгованості зі сплати податків.

На підставі перевіреної заявки органи Державного казначейства України виписують на осіб, указаних у заявці, грошові чеки на отримання готівки.

На підставі належно оформлених грошових чеків уповноважені особи розпорядників бюджетних коштів отримують готівку з бюджетних рахунків, відкритих в установах банків на ім'я органів Державного казначейства України. Невикористана готівка повертається уповноваженими особами розпорядників бюджетних коштів безпосередньо на цей самий рахунок за відповідними документами, під час заповнення яких обов'язково вказується номер реєстраційного рахунка, на який повинні бути зараховані кошти.

6.4. Касове виконання бюджету

У процесі виконання бюджету як державного, так і місцевого рівнів у самостійну сферу виділяється касове його виконання.

Під ***касовим виконанням бюджету*** слід розуміти організацію і здійснення розрахунково-касових операцій (приймання, зберігання і видання бюджетних коштів) щодо виконання бюджету відповідного рівня. Це одна з найскладніших сфер виконання бюджету в цілому.

Відомо три системи касового виконання бюджету:

1) банківська,

2) казначейська,

3) змішана.

За банківської системи рахунки для виконання бюджету відкриваються в установах банківської системи. Казначейська система касового виконання бюджету передбачає відкриття та ведення рахунків для виконання бюджету через спеціалізовану структуру — Державне казначейство. Змішана система передбачає можливість відкриття та ведення рахунків для виконання бюджету як в установах банківської системи, так і в Державному казначействі.

За банківської системи касового виконання бюджету установи банків здійснюють такі операції:

— приймають кошти в доходи кожного з бюджетів, які входять у бюджетну систему, і зараховують їх на рахунки відповідних бюджетів;

— розподіляють в установлених розмірах (у законі про Державний бюджет, у постановах місцевих органів влади про затвердження бюджетів) загальнодержавні податки і доходи між усіма бюджетами бюджетної системи країни;

—видають кошти міністерствам, відомствам, галузевим управлінням (відділам) виконавчих комітетів місцевих органів влади, підприємствам, організаціям і установам;

— ведуть облік доходів і видатків бюджетів і складають звітність про їх касове виконання;

— контролюють своєчасність подання підприємствами, організаціями й установами доручень в установи банків на перерахування в бюджет податків, стягнених із заробітної плати, і внесків із загальнообов'язкового державного соціального страхування та ряд інших операцій.

Коли Українська РСР входила до складу СРСР, Державний бюджет СРСР об'єднував союзний бюджет і державні бюджети союзних республік, а порядок касового виконання Державного бюджету СРСР установлювався Державним банком СРСР за погодженням з Міністерством фінансів СРСР. Контори Держбанку СРСР організовували і контролювали, забезпечували касове виконання Державного бюджету СРСР у міських (операційних) управліннях (відділах) контор і в підпорядкованих установах Держбанку СРСР. Держбанк Української РСР був підпорядкований Держбанку СРСР, а Міністерство фінансів Української РСР виконувало всі вказівки і розпорядження Міністерства фінансів СРСР. Тривалий час, а саме в умовах командно-адміністративної системи СРСР, діяла єдина централізована банківська система в особі одного банку — Держ-

банку СРСР, яка здійснювала касове виконання Державного бюджету СРСР.

У зв'язку з розпадом СРСР і проголошенням України як незалежної держави зі своїми органами законодавчої і виконавчої влади, своїм фінансовим планом з'явилася потреба у новій системі касового виконання бюджету. Проте тривалий час касове виконання бюджету в Україні, по суті, не змінювалося, як і в колишньому СРСР воно включало дві схеми фінансування видатків:

— виконання місцевих бюджетів здійснювалось у межах доходів, які реально надійшли;

— виконання Державного бюджету України базувалося на принципі авансування видатків на кредитній основі.

Доходи, які надходили в державний бюджет, акумулювались на окремих рахунках в установах комерційних банків.

Комерційні банки, де відкривалися рахунки організацій і установ, які фінансувалися з бюджету, повинні були спрямовувати свої кредитні ресурси на оплату видатків відповідно до одержаних від Міністерства фінансів України бюджетних доручень. По суті, бюджетні рахунки цих організацій і установ були активними рахунками, за якими здійснювалось авансування видатків Державного бюджету за рахунок кредитних ресурсів комерційних банків. Такий порядок виконання Державного бюджету був розрахований на систему єдиного Державного банку і підривав основи ліквідності банківської системи України: комерційні банки не мали у своєму розпорядженні достатньої суми ресурсів для авансування видатків Державного бюджету в умовах постійного зростання бюджетного дефіциту і здійснювали, по суті, необґрунтовану емісію грошової маси.

У 1993р. у зв'язку з прийняттям низки нормативних актів, зокрема Указу Президента України від 18 червня 1993 р. «Про порядок виконання Державного бюджету України» та Тимчасових методичних вказівок «Про порядок касового виконання Державного бюджету України по доходах та видатках», затверджених Міністерством фінансів України і НБУ від 28 червня 1993 р., касове виконання бюджету зазнало суттєвих змін. З 1 липня 1993 р. касове виконання Державного бюджету почало здійснюватись Національним банком України через його регіональні управління та за його дорученням, погодженим з Міністерством фінансів України — через Укрсоцбанк, банк «Україна», Промінвестбанк та інші комерційні банки. Новий порядок касового обслуговування означав, що фінансування повинно було здійснюватися в межах доходів, які реально надійшли, а також одержаних креди-

тів банку. Державний бюджет України почав виконуватися за схемою, аналогічною місцевим бюджетам.

Касове виконання дохідної частини бюджету здійснювалося шляхом перерахування коштів платниками податків, зборів та інших обов'язкових платежів зі своїх розрахункових рахунків на відповідний рахунок бюджету. Для цього установи комерційних банків відкривали відповідним фінансовим органам (районним, міським) рахунки для обліку доходів Державного бюджету на балансовому рахунку № 100 «Доходи Державного бюджету» за підрозділами бюджетної класифікації і символами щомісячного звіту Національного банку про виконання Державного бюджету України.

Для обліку загальнодержавних податків і зборів (податок на додану вартість, акцизний збір та прибутковий податок з громадян), які розподіляються між Державним бюджетом України і бюджетом Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя, був відкритий балансовий рахунок № 080 «Доходи, що розподіляються між бюджетами». Суми надходжень на вказаний рахунок розподілялися між бюджетами за нормативами, затвердженими Верховною Радою України, не пізніше наступного робочого дня. З метою забезпечення контролю за надходженням доходів Державного бюджету, своєчасним їх перерахуванням Міністерству фінансів України в установах комерційних банків був відкритий окремий, особовий активний рахунок на балансовому рахунку № 100 «Кошти Державного бюджету України, що перераховані Міністерству фінансів України», на якому відображалась сума щоденних перерахувань.

Суми доходів, що надійшли на дохідні рахунки, відкриті на балансовому рахунку № 100, переказувалися комерційними банками обласним управлінням Національного банку на відкриті в них транзитні рахунки на балансовому рахунку № 100 «Кошти Державного бюджету України».

З метою забезпечення контролю за своєчасним і повним перерахуванням доходів Державного бюджету в Управлінні Національного банку реєструвались дати і номери повідомлень (авізо), що надійшли з комерційних банків.

Управління Національного банку щоденно переказували регіональні залишки транзитних рахунків на централізований рахунок Міністерства фінансів України, що був відкритий в операційному управлінні Національного банку на балансовому рахунку №100 «Кошти Державного бюджету України». Операційне управління Національного банку щоденно видавало Міністерству фінансів виписки з централізованого рахунка, з додаванням копій повідомлень, одержаних від регіональних управлінь Національного банку.

Касове виконання дохідної частини місцевих бюджетів здійснювалося перерахуванням коштів з розрахункових рахунків платників податків і зборів, інших уповноважених на те органів або безпосередньо громадян на основні поточні бюджетні рахунки, які відкривалися відповідним (районним, міським, обласним) фінансовим органам.

По сільських і селищних бюджетах відкриття рахунків здійснювалося відповідно для сільської і селищної Рад, на які зараховуються всі внески до бюджету.

На вказані рахунки зараховувались і суми відрахувань від загальнодержавних податків і зборів, а також дотації, субвенції і бюджетні позички.

Касове виконання видаткової частини бюджетів здійснювалося шляхом перерахування коштів з відповідних бюджетних рахунків на поточні бюджетні рахунки головних розпорядників коштів по відповідних бюджетах.

Міністерство фінансів України здійснювало фінансування видатків з Державного бюджету України в межах доходів бюджету шляхом перерахування коштів платіжними дорученнями на відкриті міністерствам, відомствам, підприємствам, організаціям, установам і фінансовим органам бюджетні поточні рахунки в установах банків.

Для фінансування витрат за рахунок Державного бюджету Міністерству фінансів України відкривався в операційному управлінні Національного банку на балансовому рахунку № 124 «Видатки Державного бюджету України» — централізований рахунок за видатками Державного бюджету.

Перерахування коштів Державного бюджету на розрахункові рахунки підприємств, установ і організацій заборонялося.

Міністерствам і відомствам, іншим розпорядникам коштів в установах банків з фінансування видатків на економічну діяльність держави та на капітальні вкладення відкривалися поточні бюджетні рахунки відповідно до розділів, глав і статей бюджетної класифікації та символів звітності. Для фінансування видатків на соціально-культурні заходи та на утримання органів управління і влади, міністерствам і відомствам та іншим розпорядникам коштів у банку відкриваються поточні бюджетні рахунки згідно з бюджетною класифікацією. Головним розпорядникам коштів відкривались два бюджетні поточні рахунки: на видатки установи і для переказування підвідомчим установам та на централізовані видатки. Розпорядникам коштів в установі банку відкривається бюджетний поточний рахунок на видатки установи. Головним розпорядникам коштів поточні бюджетні рахунки відкриваються на підставі платіжного доручення Міністерства

фінансів України, а розпорядникам коштів другого і третього ступенів — на підставі платіжного доручення головного розпорядника коштів.

Фінансування міністерств і відомств (головних розпорядників коштів) здійснюється Міністерством фінансів України через операційні управління Національного банку України, Промінвестбанку, банку «Україна» та Укрсоцбанку. Фінансування здійснюється в межах квартальних асигнувань, а в разі недоодержання доходів, асигнування з бюджету відповідно коригуються.

Така система касового виконання бюджету має низку недоліків:

1.Указана схема передбачає постійний зустрічний рух доходів і видатків «по вертикалі». Як наслідок, значні суми коштів протягом тривалого проміжку часу перебувають «у дорозі», значна частка бюджетних коштів відволікається у взаєморозрахунки.

2.Розподіл загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів здійснювали установи комерційних банків. Вони порушували встановлені нормативи відрахувань та терміни їх перерахування. Унаслідок цього Державний бюджет недоотримував належних йому коштів.

3.Наявність великої кількості поточних бюджетних рахунків не давала змоги застосувати механізм попереднього контролю за їх використанням. Кошти бюджету були розосереджені на багатьох рахунках міністерств, відомств, які використовувалися неефективно.

4.Звітність Національного банку Міністерству фінансів була єдиним джерелом даних, які давали змогу контролювати процес виконання бюджету. Міністерство фінансів не мало повноважень та реальних важелів управління коштами.

Зазначені недоліки діючої на той час системи касового виконання бюджету не давали змоги забезпечити вирішення нагальних питань, які виникли з переходом до фінансування видатків Державного бюджету України в межах його доходів. Насамперед це стосувалося забезпечення системного контролю як за проходженням коштів бюджету через банківську систему, так і за ефективним використанням коштів розпорядниками. Зазначені питання можна було вирішити через перехід до казначейської системи касового виконання Державного бюджету України. З цією метою при Міністерстві фінансів України в 1995 р. було утворене Головне управління Державного казначейства України, на яке покладалася функція касового виконання Державного бюджету.

Принципова відмінність казначейської системи виконання Державного бюджету від банківської полягає в такому: всі бюджетні кошти акумулюються на єдиному казначейському рахунку, який об'єднує у собі систему рахунків, що діють в єдиному

режимі і через які органи Державного казначейства здійснюють операції по доходах та видатках.

В основу діяльності казначейства покладено принцип єдності каси Державного бюджету. Перехід від банківської системи касового виконання бюджету до казначейської означає заміну практики виконання бюджету за відомчим принципом системою, що ґрунтується на територіальному принципі (через територіальні органи казначейства). За цієї системи касового виконання мобілізацію доходів бюджету, фінансування видатків бюджету, розподіл фінансових ресурсів між відповідними рівнями бюджетної системи здійснюють органи Державного казначейства через систему єдиного казначейського рахунка, відкритого в Національному банку.

Система фінансування через органи Державного казначейства принципово відрізняється від відомчої системи фінансування, коли бюджетні кошти передаються у користування розпорядникам коштів. Для цього були закриті поточні бюджетні рахунки в комерційних банках і замість них відкриті особові (реєстраційні) рахунки в органах Державного казначейства. З цих рахунків здійснюються оплата рахунків за певні послуги чи виконані роботи, які були надані розпорядникові коштів, та видача готівки безпосередньо розпорядникові коштів. Перерахування коштів бюджетним установам здійснюється через територіальні органи Державного казначейства.

З 1 квітня **1997 р.** в Україні запроваджена казначейська система касового виконання Державного бюджету за видатками, яка передбачає відкриття рахунків розпорядникам коштів у системі органів Державного казначейства України. При цьому казначейські рахунки відкриваються в таких банківських установах — Національному банку України, Державному експортно-імпортному банку України, Акціонерно-комерційному агропромисловому банку «Україна», Акціонерно-комерційному банку соціального розвитку «Укрсоцбанк», Українському акціонерному промислово-інвестиційному банку «Промінвестбанк», Акціонерному поштово-пенсійному банку «Аваль», Ощадному банку України. На кінець 1997 р. через органи Державного казначейства здійснювалося близько 45% операцій з виконання Державного бюджету. Рахунки для виконання місцевих бюджетів відкриваються в установах тих банків, з якими укладають договори відповідні Ради. Ці рахунки можуть відкриватися і в установах банків, де розміщені казначейські рахунки.

1998 р. — рік завершення переведення на казначейську систему виконання видаткової частини Державного бюджету майже

всіх міністерств і відомств. Одночасно здійснювалася підготовча робота з переведення на казначейське обслуговування силових міністерств і відомств, які мали свої особливості, що вимагало від них структурної перебудови у галузевій фінансовій системі. Так, наприклад, Міністерству оборони України необхідно було скоротити підпорядкованість розпорядників коштів з п'яти ланок до трьох. Ця робота була завершена у 1999 р. Крім того, у **1998 р.** було запроваджено нову бюджетну класифікацію та План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

З **1999 р.** Державне казначейство України стає центральним органом виконавчої влади, діяльність якого регламентується Міністром фінансів. Основною подією **1999 р.** було переведення на казначейське обслуговування позабюджетних коштів бюджетних установ та організацій. Тим самим були створені необхідні передумови для включення цих коштів до Державного бюджету.

У **2000 р.** позабюджетні кошти розпорядників стали складовою Державного бюджету — увійшли до спеціального фонду державного бюджету. Бюджет держави став складатись із двох частин: загального фонду; спеціального фонду. У цьому ж році відбулися ще дві важливі події: у порядку експерименту в двох областях (Дніпропетровська, Чернігівська) запроваджено касове обслуговування місцевих бюджетів органами Державного казначейства; прийнято рішення про вдосконалення управління коштами державного бюджету наданням Державному казначейству статусу учасника Системи електронних платежів Національного банку України.

2001 р. став роком прийняття Бюджетного кодексу України, в якому вперше на законодавчому рівні було легалізовано казначейське обслуговування бюджетів та розпорядників бюджетних коштів. Крім того, Кодекс підтверджує його пріоритетність відносно всіх інших законодавчих актів, пов'язаних з бюджетним процесом, та дає можливість органам Державного казначейства проводити єдину політику в процесі виконання бюджетів.

2000—2002 рр. стали для Державного казначейства України роками оптимізації процесу управління бюджетними ресурсами шляхом удосконалення функцій з виконання дохідної та видаткової частин бюджету.

Першим кроком, зробленим Державним казначейством у **2000р.** у напрямі досягнення поставленої мети, стало переведення рахунків, через які здійснюються видатки Державного бюджету, з установ комерційних банків до Національного банку України. Консолідація всіх коштів державного бюджету на рахунках Державного казначейства у Національному банку України дала

змогу розпочати виконання однієї з основних функцій казначейства — управління загальним залишком грошових ресурсів і створила передумови для розміщення тимчасово вільних коштів на фінансовому ринку. Слід зазначити, що при цьому органи Державного казначейства залишалися клієнтами Національного банку України.

Крім досягнення ліквідності, ефект від такого кроку досягнутий не був. Залишалися не вирішеними проблеми, пов'язані з отриманням в оперативному режимі інформації і складанням фінансової звітності. Робота системи органів Державного казначейства була непрозорою та закритою.

2001 р. став роком зміни статусу Державного казначейства: із клієнта банку Казначейство стало учасником Системи електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ). З одного боку, це не викликало змін структури органів Державного казначейства, а з іншого — змінило їх статус. Завдяки тому, що в основу функціонування Системи електронних платежів покладено бухгалтерську модель, учасники цієї системи мають можливість здійснювати багатоступеневий контроль за достовірністю даних на всіх стадіях та рівнях розрахунків, отримувати в автоматизованому режимі щоденну інформацію у форматі затвердженого бюджету.

Однією з основних вимог переходу Державного казначейства в статус учасника Системи електронних платежів була необхідність розроблення нової системи бухгалтерського обліку та звітності, особливістю якої є, з одного боку, відповідність вимогам Національного банку щодо побудови структури рахунків, а з іншого — відповідність функціональності Державного казначейства і цілям бюджетного процесу. Такий план рахунків був розроблений і впроваджений по всій системі органів Державного казначейства та фінансових органів країни.

Суть переходу в СЕП НБУ полягала в тому, що будь-яка операція (чи то платіж, чи зіставлення планових показників) в автоматичному режимі відображається бухгалтерськими проведеннями в системі у розгорнутому вигляді. Цьому передує попередня методологічна робота з відображення у певній послідовності операцій чи їх складових і обов'язкове проведення необхідного контролю, що в майбутньому виключає втручання в роботу системи її користувачів та гарантує єдність підходу і достовірність відображення операцій з виконання бюджету. Особливістю роботи в СЕП НБУ є автоматичне формування інформації щодо виконання бюджету в розрахункових палатах Державного казначейс-

тва, яка за відповідними алгоритмами трансформується в необхідну звітність.

При цьому необхідно зазначити такі можливості СЕП НБУ: отримувати інформацію про здійснені операції в режимі реального часу; проводити міжбанківські платежі між усіма кореспондентськими рахунками за 10—15 хвилин; автоматично, в режимі реального часу, відображати у бухгалтерському обліку здійснені операції; складати звітність, у тому числі щоденний баланс, використовуючи інформацію з єдиної бази даних Держказначейства. Ці можливості та переваги значно відрізняють Державне казначейство України від аналогічних інституцій в інших країнах, де останні виступають як клієнти банку і мають доступ до інформації тільки після її отримання з установ банків та відповідної обробки.

У **червні 2001 р.** було завершено входження всієї системи органів Державного казначейства в Систему електронних платежів Національного банку України з виконання Державного бюджету за доходами. Слід зазначити, що два експериментальні обласні управління (Дніпропетровське і Чернігівське) ввійшли до СЕП НБУ з виконання Державного бюджету й за видатками.

Нині доходи бюджету зараховуються платниками податків відразу на рахунки обласних управлінь Державного казначейства та щоденно акумулюються на центральному рівні. Це дало змогу Державному казначейству України безпосередньо отримувати усю первинну інформацію щодо трансакцій за доходами Державного бюджету (на рівні управлінь Державного казначейства в режимі on-line) та формувати на її підставі звіт про виконання Державного бюджету за доходами не тільки в щоденному режимі, а й на будь-який момент протягом операційного дня. За рахунок доходів, які надходять на рахунки управлінь Державного казначейства, одномоментно формуються активи для здійснення видатків з Державного бюджету.

Входження Державного казначейства в СЕП НБУ в частині касового виконання Державного бюджету за доходами значно скоротило терміни проходження платежів, збільшило обіговість бюджетних коштів, дало можливість складати щоденну оперативну звітність з обліку доходів Державного бюджету, яка до цього часу надавалась виключно Національним банком України на другий (третій) робочий день з моменту платежу.

Однак цей процес був би неможливий без створення і функціонування відповідної автоматизованої системи Державного казначейства. Загальний обсяг коштів для створення та впровадження розвинутої автоматизованої системи Державного казначейства становить 26,2 млн дол. США, в тому числі позика Світового банку —

16,4 млн дол. США та фінансування держави — 9,8 млн дол. США. Згідно з планом закупівель проведено міжнародні конкурентні торги і підписано контракт на постачання та інсталяцію комп'ютерного і телекомунікаційного обладнання на суму 11,3 млн дол. США, що дасть змогу суттєво модернізувати існуючу технічну базу та створить передумови для належного впровадження прикладного програмного забезпечення.

На початку 2001 р. органи Державного казначейства використовували у своїй роботі три програмні продукти. Такий стан справ призводив до певних ускладнень у роботі всієї системи Державного казначейства, що обумовило необхідність прийняття рішень про використання єдиного прикладного програмного забезпечення. Оскільки програмний продукт АС «Казна» найбільш повною мірою забезпечував функціональність системи, було прийнято рішення про використання єдиного прикладного програмного забезпечення, розробленого одним із обласних управлінь Державного казначейства. Зараз Державне казначейство проводить роботу щодо запровадження цього програмного продукту по всій країні. Однак сьогодні в Україні існують певні труднощі, пов'язані з якістю чи взагалі відсутністю телекомунікаційного зв'язку, що стримує темпи розвитку Державного казначейства України.

У цьому ж році було запроваджено облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах казначейства, основна мета якого — здійснення органами Державного казначейства контролю за прийняттям юридичних та фінансових зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів; забезпечення якісного планування ресурсного балансу. Достовірний облік зобов'язань — досить складна проблема для Державного казначейства, оскільки Цивільний кодекс України не передбачає участі органів казначейства у двосторонніх договірних відносинах. Наслідком цього є те, що розпорядники бюджетних коштів мають можливість брати юридичні зобов'язання, які перевищують бюджетні призначення, а зареєструвати їх в органах Державного казначейства тільки в межах кошторису. Державне казначейство вживає заходів щодо виявлення таких випадків зіставленням даних звіту в органах казначейства з аналогічними даними розпорядників бюджетних коштів. Порушення правил укладання договорів розцінюється як бюджетне правопорушення, яке веде за собою призупинення платежів конкретного розпорядника коштів.

У **2002 р.** розпочався процес запровадження казначейського обслуговування місцевих бюджетів за доходами та перерахування міжбюджетних трансфертів. Це дає змогу володіти достовір-

ною інформацією про надходження в розрізі видів доходів та бюджетів у режимі реального часу, надавати звітні дані заінтересованим органам з метою здійснення аналізу та прийняття управлінських рішень, реалізувати на центральному рівні механізм доведення бюджетних коштів до 595 місцевих бюджетів шляхом автоматичного щоденного перерахування міжбюджетних трансфертів за індивідуальними нормативами до кожного місцевого бюджету, а також здійснювати вилучення коштів до державного бюджету з 91 місцевого бюджету. І цим досягається поєднання заінтересованості обласного, міських і районних рівнів влади у надходженні загальнодержавних податків і зборів та своєчасного і в повному обсязі отримання місцевими бюджетами дотацій вирівнювання.

Наступний дуже важливий етап — запровадження казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками. Він припадає на 2003—2004 рр. і передбачає, що рахунки розпорядників та одержувачів коштів поетапно будуть відкриті в органах Державного казначейства. Ці органи здійснюватимуть операції на рахунках розпорядників із зарахування та перерахування коштів, забезпечуючи попередній та поточний контроль за цільовим направленням бюджетних коштів.

З переходом місцевих бюджетів на казначейське обслуговування значно зростає обсяг навантаження на органи Державного казначейства. Кількість місцевих бюджетів, які повинні перейти на казначейське обслуговування, становить більше 12 тис., кількість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів — 30 тис., тобто в середньому один орган Державного казначейства обслуговуватиме 18 місцевих бюджетів.

Додатковий обсяг робіт виникне у зв'язку з великою кількістю звітної інформації, яку необхідно надавати органам місцевого самоврядування, іншим органам законодавчої влади на всіх рівнях. Крім того, необхідно враховувати також роботу з консолідації звітної інформації та складання управлінської звітності.

Сьогодні потрібно повністю вирішити питання управління бюджетними ресурсами держави. Всі ресурси держави повинні працювати максимально ефективно саме на державу, з дотриманням принципу наявності мінімально необхідної суми залишків коштів на рахунках Державного казначейства. З метою ефективного управління бюджетними ресурсами Державним казначейством України встановлено денний ліміт коштів на обласному рівні, який має забезпечити реальну потребу управлінь Державного казначейства у ресурсах на наступний день. Залишок коштів за день, який перевищує ліміт, перераховується щоденно після завершення операційного дня на рахунок Державного казначейства України.

У таких умовах Державне казначейство виважено підійшло до вибору моделі функціонування Єдиного казначейського рахунка. Ще в 1999 р. розглядалися два можливі варіанти відкриття кореспондентського рахунка (Єдиного казначейського рахунка) Державного казначейства в Національному банку України:

1) усім територіальним управлінням Державного казначейства України — в обласних управліннях Національного банку;

2) Державному казначейству України — на центральному рівні.

Ураховуючи реальні можливості та стан здобутків Державного казначейства, в 1999 р. було прийнято рішення про відкриття 28 кореспондентських рахунків — відкриття Єдиного казначейського рахунка в кожному з обласних управлінь Державного казначейства України та на центральному рівні. При цьому Державне казначейство прийняло виважене рішення щодо скорочення функцій на рівні районних відділень. Це дало змогу зосередити виконання складних процесів на обласному рівні, обмеживши функціональність районних відділень. Інформацію про здійснені операції Державне казначейство України отримує шляхом її консолідації в автоматизованому режимі.

Сьогодні всі бюджетні грошові надходження Уряду автоматично спрямовуються на центральний кореспондентський рахунок за доходами, а платежі за видатками здійснюються через 28 кореспондентських рахунків у Національному банку України: один — для центрального казначейства і один — для кожного з обласних управлінь казначейства. При цьому всі ці рахунки містяться в єдиній системі електронних платежів, і тому Державне казначейство має до них прямий доступ. Управління цими рахунками здійснюється центральним казначейством.

Таким чином були створені передумови для завершального кроку з упровадження Єдиного казначейського рахунка на центральному рівні казначейства — відкриття кореспондентського рахунка на центральному рівні шляхом технічного злиття 28 діючих кореспондентських рахунків казначейства в НБУ у консолідований Єдиний казначейський рахунок з субкореспондентськими рахунками для кожного обласного управління Державного казначейства України та з доступом до СЕП НБУ через розрахункові палати НБУ на обласному і центральному рівнях. При цьому управління Єдиним казначейським рахунком здійснюється центральним апаратом Державного казначейства.

Контрольні запитання

1.Опишіть основні етапи процесу виконання бюджету.

2.Яка мета виконання бюджету?

3.Назвіть органи, що забезпечують виконання дохідної частини бюджету. Опишіть механізм їх взаємодії.

4.Хто і для чого складає бюджетний розпис доходів і видатків?

5.Дайте визначення бюджетної класифікації.

6.Назвіть документи, які регламентують систему кодів та групування бюджетних показників.

7.Охарактеризуйте схему класифікації доходів бюджету.

8.Назвіть органи, які розробляють і затверджують структуру бюджетної класифікації.

9.Яким чином побудована система стягнення доходів бюджету в Україні?

10.Опишіть механізм взаємодії органів казначейства з податковими органами при виконанні дохідної частини бюджету.

11.Дайте визначення і назвіть системи касового виконання бюджету.

12.Визначте етапи становлення казначейської системи касового виконання бюджету в Україні.

13.Наведіть характеристику функціональної класифікації видатків бюджету.

14.Наведіть характеристику економічної класифікації видатків бюджету.

15.Наведіть характеристику відомчої класифікації видатків бюджету.

16.Наведіть характеристику програмної класифікації видатків бюджету.

17.Дайте визначення бюджетного фінансування.

18.Назвіть принципи фінансування витрат з бюджету.

19.Перерахуйте учасників бюджетного фінансування.

20.Наведіть приклади розпорядників коштів з Державного і місцевих бюджетів.

21.Назвіть методи і види фінансування.

22.Чим обумовлений перехід на казначейську систему виконання бюджету?

23.Опишіть документальне забезпечення і порядок перерахування бюджетних коштів Державним казначейством своїм територіальним управлінням і відділенням.

24.Опишіть документооборот, пов'язаний з оплатою рахунків.

25.Опишіть документооборот, пов'язаний з видачею готівки.

Частина 3

ОБЛІК ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Розділ 7. **Організація і порядок обліку виконання бюджету**

Розділ 8. **Звітність про виконання бюджету**

Розділ 7

ОРГАНІЗАЦІЯ І ПОРЯДОК ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

7.1. Організація обліку виконання бюджету у фінансових органах

Облік виконання бюджету у фінансових органах (місцеві фінансові органи та органи Державного казначейства України) здійснюють відповідні служби цих органів. Так, облік виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів за доходами здійснюють органи Державного казначейства. Облік виконання місцевих бюджетів за видатками до повного впровадження казначейського обслуговування ведуть управління бухгалтерського обліку і звітності у складі головних фінансових управлінь обласних, міських (міст Києва і Севастополя) державних адміністрацій, а також відділи бухгалтерського обліку і звітності районних, міських і районних у містах фінансових управлінь. Після впровадження повнофункціонального казначейського обслуговування місцевих бюджетів їх облік виконання буде здійснюватися територіальними органами Державного казначейства.

Фінансові органи належать до бюджетних установ. Крім обліку виконання бюджету, вони здійснюють облік виконання своїх кошторисів. Облік виконання бюджету і облік виконання кошторису у фінансових органах чітко розмежовані.

Бюджетним обліком називається сукупність облікових процедур про рух і стан фінансових ресурсів при виконанні бюджету та виконанні кошторисів бюджетних установ. Система бюджетного обліку складається з трьох підсистем (видів) обліку — бухгалтерський, фінансовий і управлінський облік, які ґрунтуються на єдиній теоретичній та інформаційній базі, відрізняючись за формою і періодичністю розрахунку даних.

Бухгалтерський облік забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій, надання користувачам інформації про стан активів і зобов'язань, результати виконання бюджетів (кошторисів) та їх змін.

Фінансовий облік ведеться з метою накопичення даних про доходи, видатки, кредитування за вирахуванням погашення і фінансування дефіциту бюджетів, а також підбиття результатів виконання бюджетів (кошторисів).

Управлінський облік ведеться з метою забезпечення керівництва оперативною фінансовою і нефінансовою інформацією у визначеній формі для планування й управління, оцінки і контролю використання бюджетних коштів.

Предметом бюджетного обліку є фактичний стан і рух фінансових ресурсів. Об'єктами бюджетного обліку є: доходи і видатки бюджету; фінансування і борг бюджету; кошти, що перебувають на рахунках; кошти в розрахунках; фонди і резерви, які формуються у бюджетах у процесі їх виконання; матеріальні цінності бюджетних установ.

Методом бюджетного обліку називається сукупність послідовно застосовуваних способів, за допомогою яких створюється інформаційна модель фактичного стану і руху фінансових ресурсів у процесі обліку виконання бюджетів (кошторисів) та постійно підтримується відповідність цієї моделі відображеній у ній дійсності. Кожна ланка цієї низки способів, взята окремо, називається елементом методу бюджетного обліку. До елементів методу бюджетного обліку належать: наскрізне документування первинної інформації про предмет обліку; періодичне проведення інвентаризацій; виявлення вартісної сутності економічних явищ, що змінюють стан фінансових ресурсів; використання бухгалтерських рахунків— специфічного інструментарію систематизації первинних відомостей, наявних у документах; застосування подвійного запису на бухгалтерських рахунках; подання інформаційної моделі стану фінансових ресурсів у вигляді балансу; відображення найважливіших фрагментів інформаційної моделі руху фінансових ресурсів у вигляді зовнішньої звітності та внутрішніх зведень.

Завданнями обліку виконання бюджету є повне, своєчасне і достовірне відображення процесу виконання державного та місцевих бюджетів.

Бюджетний облік, як і бухгалтерський облік загалом, здійснюється на підставі первинних документів, якими оформляються операції з виконання бюджету, схем їх документообороту, облікових реєстрів, у яких відображаються ті чи інші операції.

Усі операції з виконання бюджету оформляються документально. Документи, в яких відображаються відомості про ці операції та підтверджується їх здійснення, називаються ***первинними***, оскільки вони є основою для ведення обліку. Головним первинним документом у процесі виконання бюджету є платіжне доручення. Ознаки і показники операції, зафіксовані у первинному документі, називаються реквізитами документа.

Різноманіття первинних документів зобов'язує науково їх класифікувати за:

1)ступенем узагальнення інформації документи поділяються на первинні та зведені. Первинним є документ, у якому вперше відображається одна або кілька операцій, а зведеним — документ, узагальнюючий дані первинних документів;

2)характером використання документи поділяються на разові та накопичені. Разовим є документ, в якому подана одна операція, а накопиченим — документ, де показані ознаки й показники кількох однорідних операцій;

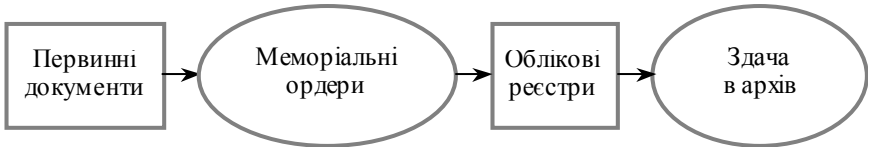
3)кількістю облікових позицій виділяють однорядкові і багаторядкові документи;

4)місцем створення документи поділяються на зовнішні та внутрішні;

5)способом заповнення документи поділяються на заповнені традиційно (вручну) і за допомогою засобів механізації.

Схеми документообороту показують, хто і на якій підставі виписує цей документ, кому він надсилається, де і як використовується. Під час здійснення однієї операції з виконання бюджету виписується один або кілька документів, які перебувають в обігу між різними організаціями. Документооборотом називається рух документів з моменту їх виникнення до здачі в архів.

Загальну схему документообороту можна подати так:



На основі первинних документів здійснюються записи в меморіальні ордери і в облікові реєстри.

Записи в облікових реєстрах ведуться в основному з *меморіальних ордерів*. Вони мають форму документів, які призначаються для скорочення записів в облікові реєстри з первинних документів. Наприклад, протягом дня надійшло кілька первинних документів, якими оформляється надходження доходів. Усі вони відображаються в одному меморіальному ордері. Меморіальний ордер складається за такою формою (табл.12):

Таблиця 12

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 10 за 10 липня 2002 р.

Найменування операції	Код	Дебет Кредит	Сума, грн
Надходження до загального фонду доходів (дотацій, субвенцій) Примітка: 1231→61211; 011→040	1001	1231→3141 6911→6121	489 539,56
Перерахування коштів розпорядникам на поточні видатки із загального фонду Примітка: 12324→1231; 014→011	2502	3142→1231 1232→3621 9221→9911	38 373,70
Райфінуправління: повернення кредиту до інших установ Примітка: 22316→1231; 054→011	6553	3142→1231 2231→4431 7231→7921	330 000,00

Разом за меморіальним ордером 857 913,26

ДОВІДКОВО (за всіма МО за день):

	За банківською випискою	За проведеннями	Відхилення
Залишок на початок дня:	370 782,19		
Надходження:	489 539,56	489 539,56	0,00
Видатки:	368 373,70	368 373,70	0,00
Залишок на кінець дня:	491 948,05	491 948,05	0,00

Головний бухгалтер _____

Обліковий реєстр — це носій інформації, отриманої на підставі первинних документів або з інших реєстрів. Зовнішній вигляд і матеріальна основа облікових реєстрів різноманітні: книги, відомості, картки, табуляграми, машинограми, магнітні стрічки, магнітні диски. Облікові реєстри класифікуються за такими ознаками: 1)за матеріальною основою поділяються на паперові та виконані без використання паперу; 2)за способом заповнення — на заповнення вручну, з використанням машин і автоматично; 3)за характером групування інформації — на систематичні, хронологічні і комбіновані; 4)за способом графлення реєстри бувають контокорентні, багатографні, шахові та ін.; 5)за ступенем узагальнення інформації розрізняють синтетичні, аналітичні і комбіновані реєстри; 6)за способом розміщення записів реєстри поділяються на односторонні і двосторонні.

Бюджетний облік може вестись за різноманітними системами і формами, різними способами, залежно від чого встановлюються форми облікових реєстрів.

Система і форма обліку. Розрізняють дві ***системи*** бухгалтерського обліку — просту і подвійну. За *простої* системи кожна операція оформляється одним записом в обліковому реєстрі, а за *подвійної* — реєструється на двох рахунках.

Подвійна система є більш сучасною і прогресивною, оскільки створює передумови для внутрішнього контролю через складання балансу. Вона є основною в бюджетному обліку. Проста система ведення обліку допускається в невеликих бюджетних установах, які не охоплені централізованим обліком.

За подвійної системи бухгалтерського обліку застосовують різні його ***форми***. У бюджетному обліку використовуються три форми: журнал-головна, меморіально-ордерна і журнально-ордерна. Відмінність однієї форми від іншої полягає у використанні для ведення обліку тих чи інших облікових реєстрів.

Облік виконання бюджету у фінансових органах ведеться за формою *«Журнал-головна»*. За цієї форми синтетичний облік здійснюється у книзі «Журнал-головна», де відображаються обороти за рахунками синтетичного обліку. Аналітичний облік ведеться у спеціальних книгах, відомостях та на картках. Ця форма є компактною, проте допустима у разі, коли план рахунків невеликий і здійснювані операції порівняно однорідні.

Відомо кілька ***способів ведення бюджетного обліку***: ручний, механізований і автоматизований.

За *ручного* способу облікові реєстри (книги, відомості, картки) заповнює вручну бухгалтер, який опрацьовує інформацію. Це традиційний спосіб ведення обліку, який характеризується великою трудомісткістю і потребою у залученні значної кількості кваліфікованих спеціалістів.

За *механізованого* обліку використовувалися спеціальні облікові реєстри, пристосовані для їх складання на бухгалтерських машинах. Такими реєстрами є відомості і картки. Зміст форм цих облікових реєстрів загалом відповідав обліковим реєстрам, що використовувалися за ручного ведення обліку. Бухгалтерські машини давали змогу поєднати операції заповнення облікових реєстрів з виконанням найпростішої арифметичної обробки їх (наприклад, підсумовування у рядках і графах даного документа). Такий спосіб ведення обліку зручний тоді, коли документ повністю заповнюється за одну обробку. Проте в практиці бюджетного обліку такі операції мають незначну питому вагу, і тому цей спосіб обліку великого поширення не набув. Крім того, розвиток комп'ютерної техніки витіснив його.

Автоматизований спосіб ведення обліку передбачає використання комп'ютерів. У сучасних умовах цей спосіб заснований на використанні персональних комп'ютерів. Інформація заноситься в комп'ютер бухгалтером і зберігається на машинних носіях. Основою комп'ютерного обліку є встановлені форми облікових реєстрів, тобто немає потреби, як за механізованого обліку, розробляти спеціальні форми. За комп'ютерного обліку відпадає потреба у заповненні бухгалтерських книг, карток, відомостей. Однак існує проблема зберігання інформації, яка може бути втрачена або пошкоджена з різних причин, у тому числі і через комп'ютерні віруси.

Підсумкові дані з комп'ютера завжди можуть бути роздруковані, тобто забезпечується перехід від машинних до звичайних носіїв інформації.

Автоматизований спосіб ведення обліку набув широкого використання з початку 90-х років. У даний час облік виконання Державного бюджету України ведеться на персональних комп'ютерах. Облік виконання місцевих бюджетів ведеться як вручну, так і автоматизовано, на персональних комп'ютерах.

План рахунків — це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку операцій з виконання Державного та місцевих бюджетів.

У бюджетному обліку окремо виділені плани рахунків з обліку виконання бюджету у фінансових органах та кошторисів у бюджетних установах.

Облік виконання бюджету у фінансових органах ведеться за єдиним планом рахунків, який поділяється на три частини: балансові рахунки, фінансові рахунки, меморандні і позабалансові рахунки. Кожна частина плану рахунків складається з класів (однозначні), розділів (рахунки другого порядку — двозначні), груп (рахунки третього порядку — тризначні) і самих рахунків (рахунки четвертого порядку — чотиризначні).

План рахунків обліку виконання Державного і місцевих бюджетів містить дев'ять класів:

Клас 1 «*Активи*». Він визначає — активи бюджетів і включає єдиний казначейський рахунок (консолідований кореспондентський рахунок) Державного казначейства в Національному банку України, кошти бюджетів у інших банках, розміщені депозити, цінні папери, надані бюджетні кредити, інші активи (кошти в дорозі та заблоковані на рахунках, товарно-матеріальні цінності), кореспондентські рахунки, відкриті управліннями Державного казначейства в територіальних управліннях НБУ.

Клас 2 «*Зобов'язання*». Він визначає зобов'язання держави, які виникають у процесі виконання бюджетів, та включає зобов'язання, що пов'язані з випуском в обіг цінних паперів, за отриманими кредитами і депозитами, за іншими зобов'язаннями.

Клас 3 «*Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів*». Цей клас відображає зобов'язання бюджетів і розпорядників бюджетних коштів та включає операції за коштами: державного бюджету, місцевих бюджетів; які підлягають розподілу між рівнями бюджетів; тимчасово віднесеними на доходи бюджету; на рахунках розпорядників бюджетних коштів, органів Державного казначейства.

Клас 4 «*Розрахунки*». Цей клас відображає розрахунки, які виникають між бюджетами в процесі їх виконання, розрахунки за векселями, позицію Державного казначейства щодо іноземної валюти та балансуючі рахунки.

Клас 5 «*Результат виконання бюджету*». Він включає результат виконання загального та спеціального фондів бюджетів.

Клас 6 «*Доходи бюджету*». Цей клас включає доходи: Державного та місцевих бюджетів; доходи, які підлягають розподілу; кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджетів.

Клас 7 «*Видатки бюджету*». Цей клас включає видатки Державного та місцевих бюджетів.

Клас 8 «*Управлінський облік*». Цей клас включає: меморандні (технічні) рахунки, які є елементом управлінського обліку і не входять у баланс про виконання бюджету; кошти передані та кошти отримані органами Державного казначейства в процесі виконання бюджетів.

Клас 9 «*Позабалансовий облік*». Цей клас включає: тимчасові планові показники, пропозиції та інші планові показники; кошторисні призначення; асигнування; планові показники за доходами бюджету; зобов'язання розпорядників бюджетних коштів; розрахункові документи, не оплачені в строк; нараховані доходи і витрати; зобов'язання і вимоги за кредитуванням та всіма видами гарантій.

Класи 1—4 описують операції, узагальнені у балансі, тобто відбивають кінцеві результати виконання бюджетів на певну дату. Рахунки цих класів називають *балансовими*.

Класи 5—7 характеризують виконання бюджетів і застосовуються для визначення результатів (різниця між доходами і видатками). Це — *фінансові* рахунки.

Класи 8 і 9 призначені для ведення управлінського обліку.

Розрізняють два види рахунків: активні й пасивні. *Активні* рахунки призначені для обліку ресурсів бюджету за їх складом та розміщенням, а *пасивні* — для обліку джерел бюджетних коштів

за їх цільовим призначенням. Наведемо схеми активного і пасивного рахунків (табл. 13 та 14).

Таблиця 13

СХЕМА АКТИВНОГО РАХУНКА

Дебет	Кредит
Залишок (сальдо) на початок місяця	
Операції, що супроводжуються збільшенням ресурсів бюджету у звітному місяці (+)	Операції, що супроводжуються зменшенням ресурсів бюджету у звітному місяці (–)
Сума (підсумок) операцій (оборот за дебетом рахунка за звітний місяць)	Сума (підсумок) операцій (оборот за кредитом рахунка за звітний місяць)
Залишок на кінець місяця (дорівнює залишку на початок місяця плюс оборот за дебетом і мінус оборот за кредитом)	

Таблиця 14

СХЕМА ПАСИВНОГО РАХУНКА

Дебет	Кредит
	Залишок (сальдо) на початок місяця
Операції, що супроводжуються зменшенням джерел бюджетних ресурсів у звітному місяці (–)	Операції, що супроводжуються збільшенням джерел бюджетних ресурсів у звітному місяці (+)
Сума (підсумок) операцій (оборот за дебетом рахунка за звітний місяць)	Сума (підсумок) операцій (оборот за кредитом рахунка за звітний місяць)
	Залишок на кінець місяця (дорівнює залишку на початок місяця плюс оборот за кредитом і мінус оборот за дебетом)

Залежно від змісту операції її сума записується двічі: за дебетом одного рахунка і за кредитом іншого.

Рахунки 1-го класу «Активи» та 7-го «Видатки бюджету» — активні, а 6-го класу «Доходи бюджету», 2-го класу «Зобов’язання» та 3-го класу «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів» — пасивні.

Рахунки 4-го класу «Розрахунки» та 5-го класу «Результат виконання бюджету» — активно-пасивні. Рахунки перелічених класів призначені для обліку розрахунків, коли бюджет є одночасно і дебітором, і кредитором.

Рахунки 81, 90, 91, 92, 94, 95 розділів — пасивні, а рахунки 82, 83 та 93 розділів — активні. Крім того, виділяються: контрактивні рахунки — 7911, 8911 і 9911; контрпасивні рахунки — 6911, 8921 і 9921; активно-пасивні рахунки — групи 713 і 723, 7921.

Бюджетний облік має забезпечувати виконання основних функцій:

—запис інформації про операції з виконання бюджетів, що здійснюються фінансовими органами, та можливість відображення їх в агрегованому вигляді у звітності з метою аналізу й управління;

—відображення детальної інформації про контрагентів кожної операції та параметрів самих операцій для складання внутрішніх звітів з метою аналізу та контролю.

Ведення агрегованого обліку забезпечується за допомогою синтетичного обліку з використанням балансових рахунків Плану рахунків обліку виконання бюджетів.

Синтетичний облік здійснюється на рівні класів, розділів, груп і балансових рахунків IV порядку Плану рахунків обліку виконання державного та місцевих бюджетів та забезпечує отримання інформації про операції, які виконуються органом Державного казначейства і відображаються у фінансовій звітності. Синтетичний облік забезпечується за допомогою синтетичних (зведених) рахунків — рахунки, на яких ураховуються операції у зведених показниках, без поділу їх на окремі елементи. На цих рахунках відображається склад коштів та джерела їх формування, а також процеси виконання плану у зведеному, узагальненому вигляді і тільки у вартісному виразі. Вони слугують для загального аналізу стану ресурсів і виконання планових показників у грошовому виразі. У синтетичному обліку всі операції відображаються в грошовій одиниці України.

Детальна інформація про кожного контрагента та кожну операцію забезпечується за допомогою аналітичного обліку на аналітичних (деталізованих) рахунках. Аналітичними є рахунки, які деталізують зміст синтетичних рахунків. Кожна однорідна група аналітичних рахунків об’єднується конкретним синтетичним рахунком. Дані аналітичних рахунків мають бути тотожними відповідним рахункам синтетичного обліку. Відкриті аналітичні рахунки повинні містити обов’язкові параметри, визначені окремими порядками Державного казначейства.

Реєстри синтетичного та аналітичного обліку операцій — це носії спеціального формату у вигляді відомостей, книг, журналів, карток обліку тощо. Їх призначення — хронологічне, систематичне чи комбіноване накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів. Органи Державного казначейства України ведуть такі обов’язкові облікові реєстри: оборотно-сальдовий баланс (щоденний баланс оборотів і залишків за балансовими, фінан-

совими, позабалансовими рахунками та рахунками управлінського обліку), особові картки (у тому числі з розподілом за кодами економічної класифікації видатків), сальдові та оборотно-сальдові відомості за аналітичними рахунками (таблиці 15—18).

Таблиця 15

Ф. 7-1

ОБОРОТНО-САЛЬДОВА ВІДОМІСТЬ ЗА АНАЛІТИЧНИМИ РАХУНКАМИ
на «___»_____ 20__ р.

Номер рахунка	Сальдо на початок		Обороти		Сальдо на кінець	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит

Таблиця 16

Ф. 7-2

САЛЬДОВА ВІДОМІСТЬ ЗА АНАЛІТИЧНИМИ РАХУНКАМИ

на «___»_____ 20__ р.

Номер рахунка	Сальдо	
	дебет	кредит

Таблиця 17

Ф. 7-3

ОСОБОВА КАРТКА ЗА АНАЛІТИЧНИМ РАХУНКОМ _____

Дата	Тип операції	Номер документа	Обороти		Сальдо	
			за дебетом	за кредитом	дебет	кредит
		Разом за операцією				
		Разом за день				
		Разом за місяць				
		Разом за рік				

Таблиця 18

Ф. 7-4

КПК _____ КВК _____ Код організації _____

ОСОБОВА КАРТКА ЗА АНАЛІТИЧНИМ РАХУНКОМ _____

Дата	Тип операції	Номер документа	КЕКВ	Обороти		Сальдо	
				за дебетом	за кредитом	дебет	кредит
		Разом за операцією					
		Разом за день					
		Разом за місяць					
		Разом за рік					

У щоденному оборотно-сальдовому балансі відображаються обороти за дебетом і кредитом за день, вихідні залишки за активом і пасивом за кожним балансовим, фінансовим та позабалансовим рахунками, а також за рахунками управлінського обліку з проміжним підсумком за рахунками другого та третього порядків. У ньому відображаються підсумки за кожним класом рахунків і загальний підсумок за всіма рахунками. Правильність складання щоденного балансу оборотів і залишків контролюється рівністю дебетових і кредитових оборотів та залишків за активом і пасивом. Наявність такої рівності є обов'язковою умовою початку нового операційного дня в органі Державного казначейства.

Звірка тотожності даних аналітичних рахунків відповідним рахункам синтетичного обліку обов'язково здійснюється не рідше одного разу на місяць відповідальними виконавцями за балансовими та позабалансовими рахунками перевірної відомості з даними відповідних рахунків оборотно-сальдового балансу. Свідченням проведеної звірки аналітичного обліку з синтетичним (даних перевірної відомості з балансом) — є підписи посадових осіб органу Державного казначейства — головного бухгалтера, його заступника.

За операціями в іноземній валюті облік здійснюється у грошовій одиниці України за діючим курсом НБУ на день здійснення. Одночасно вказані записи здійснюються у валюті розрахунків і платежів (за кожною валютою окремо). В аналітичному обліку операції в іноземній валюті ведуться в подвійній оцінці: в іноземній валюті за її номіналом та в гривневому еквіваленті за діючим курсом Національного банку України.

Відкриття аналітичних рахунків проводиться для обліку операцій з виконання бюджетів за Планом рахунків обліку виконання бюджетів, а саме:

— для зарахування доходів державного бюджету, що не надходять безпосередньо на рахунки розпорядників коштів бюджету. При цьому відкриваються рахунки для: обліку надходжень до загального фонду державного бюджету за балансовим рахунком 3111; обліку надходжень коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки за балансовим рахунком 3121; зарахування коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету за балансовим рахунком 3131; зарахування коштів, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами за балансовим рахунком 3311; зарахування коштів, тимчасово віднесених на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу за балансовим рахунком 3411; зарахування інших коштів, тимчасово віднесених на доходи державного бюджету за балансовим рахунком 3412 (зарахування коштів, які надходять від реалізації податкової застави);

— для зарахування коштів від повернення наданих бюджетних кредитів. При цьому рахунки для зарахування повернення бюджетних кредитів перевідкриваються за балансовим рахунком 3113;

— для акумулювання коштів загального та спеціального фондів (крім власних коштів розпорядників коштів бюджету) державного бюджету. При цьому відкриваються: три аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3112 для акумулювання доходів загального фонду, за якими здійснюється або не здійснюється відрахування дотацій місцевим бюджетам, та коштів загального фонду, що надійшли від повернення бюджетних кредитів; аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3122, окремо за кожним видом надходжень, для акумулювання коштів спеціального фонду, які направляються на спеціальні видатки; аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3132 для акумулювання коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, причому розподіл здійснюється у вищих органах Державного казначейства;

— для обліку операцій розпорядників коштів бюджету. При цьому відповідно до призначення бюджетних коштів відкриваються рахунки таких видів: 1) особові рахунки: особові рахунки для обліку коштів до розподілу загального фонду відповідного бюджету; зведені особові рахунки головних розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду відповідного бюджету; особові рахунки для обліку коштів до розподілу спеціального фонду від-

повідного бюджету; зведені особові рахунки головних розпорядників за коштами, отриманими зі спеціального фонду відповідного бюджету; 2) реєстраційні рахунки для обліку коштів загального фонду відповідного бюджету; 3) спеціальні реєстраційні рахунки: спеціальні реєстраційні рахунки для обліку спеціальних коштів; спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів на виконання окремих доручень; спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших власних коштів; спеціальні реєстраційні рахунки для обліку субвенцій, одержаних з бюджету іншого рівня; спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших коштів спеціального фонду, що надходять за розподілом вищих розпорядників коштів; спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших коштів спеціального фонду, що безпосередньо зараховуються на рахунки установ; 4) рахунки для обліку депозитних сум розпорядників коштів бюджету;

— для обліку операцій одержувачів коштів бюджету та інших клієнтів;

— для обліку активів бюджетів;

— для фінансового обліку;

— для управлінського обліку;

— для позабалансового обліку.

Національний банк України встановив загальні вимоги до формування коду аналітичного рахунка, а саме:

- довжина коду рахунка не повинна перевищувати 14 знаків, включаючи один контрольний розряд;
- перші п’ять цифр регламентовані, з них: перші чотири цифри — код рахунка четвертого порядку; п’ята цифра — ключ, що вираховується автоматично;
- останні дев’ять цифр установлюються органом Державного казначейства. Вони є ознаками і параметрами рахунків, що різняться за кількістю знаків, залежно від виду і призначень рахунків. Чим більше ознак і параметрів потрібно для вивчення та відображення тієї чи іншої операції бюджету, тим більшою мірою деталізується кожний рахунок. Такими ознаками і параметрами, що забезпечує унікальність номера рахунка, є: ознака коштів бюджету; код відомчої класифікації розпорядника коштів бюджету; назва клієнта, код за ЄДПРОУ, код програмної класифікації, код функціональної класифікації; код бюджетної класифікації за доходами, код відповідної податкової інспекції, код відділення Державного казначейства, код території.

План рахунків забезпечує мультивалютний облік операцій. Операції в іноземній валюті здійснюються за тими рахунками, що й операції в гривні. Зв’язок між операціями в іноземній і на-

ціональній валютах забезпечують технічні рахунки валютних позицій та гривневого еквівалента валютних позицій (4611, 4612).

Усі рахунки, що відкриваються в органі Державного казначейства, в тому числі рахунки клієнтів, рахунки фінансового, управлінського, позабалансового обліку та інші підлягають реєстрації в *книзі відкритих рахунків*, яка ведеться в розрізі балансових рахунків четвертого порядку з включенням таких позицій щодо рахунка:

— номер балансового рахунка;
— номер особового рахунка;
— код контрагента;
— найменування контрагента;
— дата відкриття рахунка;
— дата закриття рахунка.

Книги повинні бути пронумеровані, прошнуровані, засвідчені підписами керівника, головного бухгалтера та скріплені відбитком печатки органу Державного казначейства і зберігатись у призначеної (наказом чи розпорядженням) відповідальної особи.

Ведення книги відкритих рахунків можливе і в автоматизованому порядку на машинному (електронному) носії інформації зі збереженням архіву та обов'язковим роздруковуванням, в повному обсязі, за станом на 1-ше число кожного звітного місяця змін, що відбулися протягом наступного місяця та 1 січня року.

Інформація про відкриття (закриття) або зміни номерів усіх видів рахунків (крім рахунків фізичних осіб та офіційних представництв) відправляється відповідальною за це особою органу Державного казначейства в триденний термін, включаючи день відкриття (закриття) рахунка, в електронному вигляді або спеціальною поштою до Державної податкової адміністрації за місцем реєстрації клієнта та в Національний банк України для включення до зведеного електронного реєстру власників рахунків. При цьому уповноваженою особою (заступником головного бухгалтера, начальником відповідного структурного відділу/сектору) здійснюється контроль за отриманням довідки з ДПА про взяття на облік рахунка.

План рахунків з обліку виконання бюджету у фінансових органах розроблений для Державного і місцевих бюджетів. При цьому, як уже зазначалося, розмежовуються облік виконання бюджету і облік виконання кошторису фінансового органу як бюджетної установи (він ведеться за окремим планом рахунків, затвердженим для бюджетних установ).

Баланс виконання бюджету. За даними поточного обліку на початок кожного місяця складають баланс про виконання бюджету (ф. № 1-м). Одна його частина — це актив, який відбиває фінансові

ресурси бюджету на певну дату, їх склад та розміщення, друга — пасив, де відображаються джерела утворення ресурсів бюджету.

В активі балансу відображають дебетові залишки за активними рахунками 1-го класу «Активи» (ресурси бюджету) і 7-го класу «Видатки бюджету» та за активно-пасивними рахунками 4-го класу «Розрахунки». В активі також відображають залишок за дебетом 5-го класу рахунків «Результати виконання бюджету».

У пасиві балансу відображають кредитові залишки за пасивними рахунками 2-го класу «Зобов'язання», 3-го класу «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів» і 6-го класу «Доходи бюджету», за активно-пасивними рахунками 4-го класу «Розрахунки», 5-го класу «Результат виконання бюджету».

Баланс виконання бюджету фінансовими органами (Державного казначейства, територіальних органів казначейства, фінансових управлінь) дає узагальнену інформацію про стан активів і пасивів бюджету за звітний період. Структура балансу має такий вигляд (табл.19):

Таблиця 19

СТРУКТУРА БАЛАНСУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Актив	Пасив
1. Активи (ресурси бюджету) 2. Розрахунки 3. Видатки бюджету 4. Результат виконання бюджету	1. Доходи бюджету 2. Зобов'язання 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів 4. Розрахунки 5. Результат виконання бюджету
Баланс	Баланс

7.2. Облік ресурсів і доходів бюджету

Джерела формування та напрями використання ресурсів. У процесі виконання бюджету фінансування видатків не збігається в часі із зарахуванням доходів. Касове виконання бюджету має бути побудоване у такий спосіб, щоб доходи забезпечували видатки, тобто мало місце перевищення поточних надходжень

над поточними видатками. Це перевищення й утворює залишок коштів бюджету*.

Стійкий фінансовий стан держави багато в чому зумовлюється наявністю певного залишку коштів на рахунках бюджету, оскільки це дає змогу безперебійно здійснювати фінансування передбачених і непередбачених видатків. І навпаки, відсутність такого залишку створює труднощі у фінансовому забезпеченні потреб економічного і соціального розвитку.

Розміри залишків коштів на рахунках бюджету мають бути оптимальними. З одного боку, вони повинні забезпечувати сталий фінансовий стан, а з іншого — не бути надмірно завищеними, бо це означатиме вилучення коштів з обороту та необхідність залучення додаткових доходів. За державним і місцевими бюджетами залишок коштів на рахунках не лімітується у вигляді встановлюваної щороку під час затвердження бюджету оборотної касової готівки. Оптимальних розмірів залишку коштів на рахунках бюджету досягають через установлення відповідних строків мобілізації доходів і фінансування видатків. Строки надходження доходів мають забезпечувати строки фінансування видатків.

Загалом у бюджеті кожної країни кошти формуються за рахунок надходження доходів, а використовуються на фінансування видатків. Для окремих видів бюджетів процес формування й використання коштів охоплює і взаємовідносини між самими бюджетами. Тому загалом джерелами формування коштів того чи іншого конкретного бюджету є: доходи даного бюджету; кошти, одержані від інших бюджетів під час взаємних розрахунків; позички, одержані від фінансово-кредитних установ для покриття тимчасового касового розриву; частина доходів у вигляді процентних відрахувань від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів; дотації, субсидії і субвенції, які передають бюджети вищого рівня бюджетам нижчого рівня. Відповідно кошти бюджету спрямовуються: на фінансування видатків, передбачених даним бюджетом, шляхом перерахування коштів головним розпорядникам коштів; на погашення заборгованості перед іншими бюджетами за взаємними розрахунками; на видачу дотацій, субсидій і субвенцій.

Кошти бюджету розміщують на рахунках в органах системи Державного казначейства, який здійснює касове обслуговування того чи іншого бюджету. Перерахування з бюджетного рахунка можуть здійснюватися тільки в межах поточного залишку кош-

* У випадку, коли в процесі виконання бюджету планові видатки не забезпечені доходами, то джерелом їх покриття можуть бути кредитні ресурси.

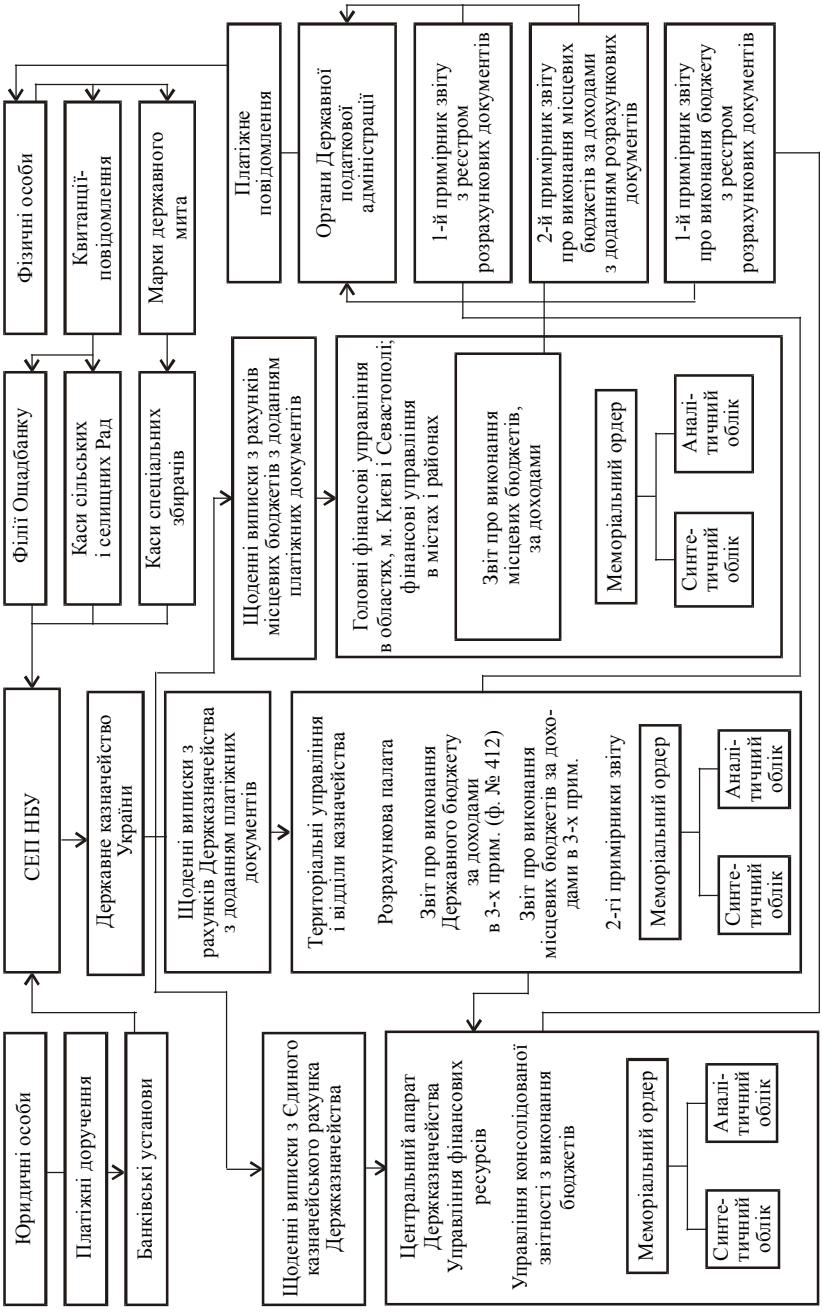
тів. Це передбачає здійснення постійного контролю з боку фінансового органу, який виконує цей бюджет, за ходом виконання плану мобілізації доходів.

Схематичне зображення документообороту, пов'язаного з мобілізацією доходів до бюджету, подане на рис. 14.

Кошти Державного бюджету мобілізуються на території всієї України й акумулюються на Єдиному казначейському рахунку Державного казначейства України, що відкривається в Національному банку України як консолідований кореспондентський рахунок учасника системи електронних платежів та міжбанківських розрахунків.

Рахунки з обліку ресурсів бюджету. Перший клас рахунків «Активи» охоплює рахунки з обліку операцій з грошовими коштами (готівкою), депозитами, цінними паперами, а також з коштами, залученими для виконання Державного та місцевих бюджетів.

Облік консолідованих ресурсів бюджету держави ведеться на активних рахунках: 11 «Кошти бюджетів в НБУ», 12 «Кошти бюджетів в інших банках», 13 «Розміщені депозити», 14 «Цінні папери», 15 «Надані бюджетні кредити», 16 «Інші активи», 17 «Субкореспондентські рахунки».



Рахунок 11 містить такі групи рахунків третього порядку:

111 — кошти в НБУ до запитання;

112 — інші рахунки Державного казначейства в НБУ.

Рахунок 111 містить балансовий рахунок четвертого порядку — 1111 «Єдиний казначейський рахунок», а рахунок 112—1121 «Рахунок Державного казначейства в НБУ для виплати готівкових коштів» та 1122 «Інші рахунки Державного казначейства в НБУ».

Дані рахунки призначені для обліку коштів на кореспондентських рахунках органів Державного казначейства, які відкрито в установах НБУ, а також обліку коштів для виплати готівки.

Третій клас рахунків «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів» містить такі розділи рахунків другого порядку:

31 — кошти бюджетів;

32 — кошти, залучені до бюджетів;

33 — кошти, які підлягають розподілу;

34 — кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджету;

35 — рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у Державному казначействі України;

36 — рахунки розпорядників бюджетних коштів, які не перебувають на казначейському обслуговуванні;

37 — рахунки інших клієнтів та банків;

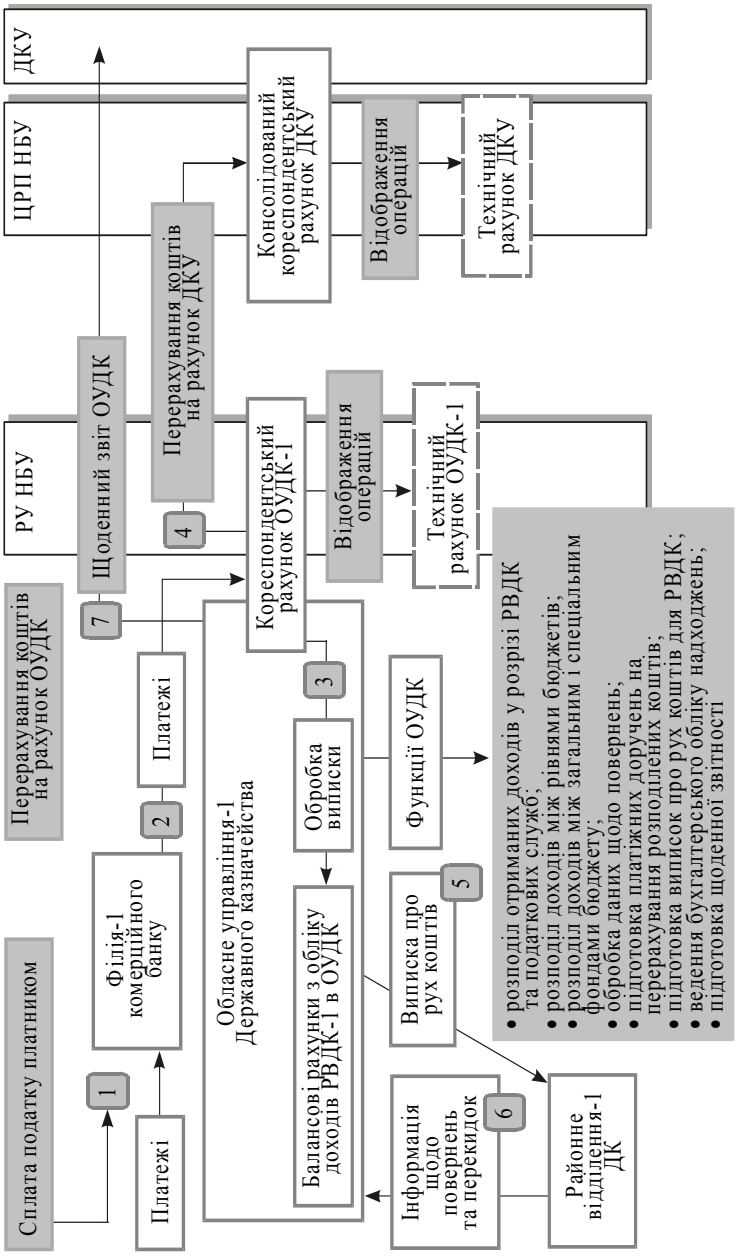
38 — рахунки за нез'ясованими сумами, несквитованими дебетовими сумами та інші транзитні рахунки;

39 — рахунки органів Державного казначейства.

Рахунок 31 містить такі групи рахунків третього порядку: 311 «Кошти загального фонду Державного бюджету»; 312 «Кошти спеціального фонду Державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки»; 313 «Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами Державного бюджету», 314 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів»; 315 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки»; 316«Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів». Кожен із цих груп рахунків має деталізацію за балансовими рахунками четвертого порядку.

Рахунки 161 та 164 призначені для обліку тих коштів, які перераховані до бюджету, але надійдуть за призначенням у наступному звітному періоді. Наприклад, перерахування здійснено наприкінці місяця, а зарахування коштів — на початку наступного місяця. Ці кошти можуть ураховуватися в балансі про виконання бюджету за звітний період.

Процес виконання бюджету пов'язаний з рухом коштів. У зв'язку з цим більшість бухгалтерських проведень охоплює один із рахунків 1-го та 3-го класу. Ці проведення, як і схеми документообороту, будуть показані далі.



Основним джерелом формування ресурсів бюджету є доходи. Надходження від підприємств і організацій відбувається через

перерахування коштів з рахунків платників на рахунки бюджету в Державному казначействі (рис.15) за допомогою платіжних доручень, які виписують самі платники — юридичні особи. У платіжних дорученнях зазначають: код (МФО) органу Державного казначейства, номер бюджетного рахунка, номер платіжного документа, ідентифікаційний код платника податків, призначення платежу, код бюджетної класифікації доходів, код відомства згідно з відомчою класифікацією, сума платежу. Треба зазначити, що Державне казначейство України є учасником СЕП НБУ (рис.16).

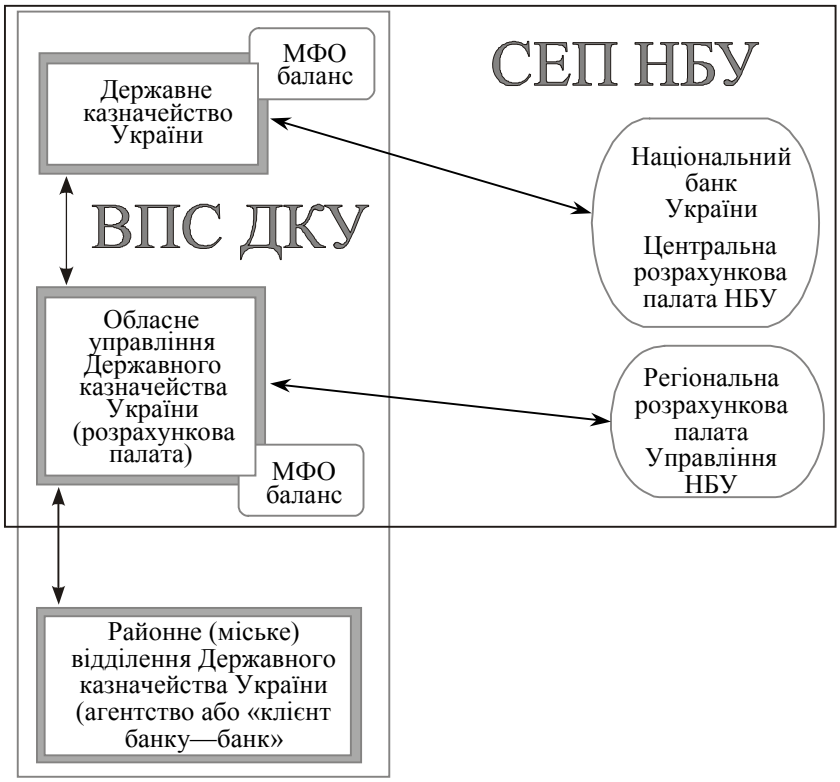


Рис. 16. Схема функціонування внутрішньої платіжної системи Державного казначейства України з використанням Системи електронних платежів НБУ без надання районним відділенням кодів МФО

Приймання платежів до бюджету від населення оформляють квитанцією-повідомленням (табл. 20). У ній зазначають прізви-

ще, ім’я та по батькові платника, його адресу, назву податкового органу, який видав платіжне повідомлення, назву платежу і його суму на даний строк сплати. Квитанція залишається у платника, аповідомлення — в установі, яка прийняла платіж.

Таблиця 20

КВИТАНЦІЯ-ПОВІДОМЛЕННЯ ПРИЙМАННЯ ПЛАТЕЖІВ ДО БЮДЖЕТУ ВІД НАСЕЛЕННЯ

Повідомлення

Форма № ПД-4

одержувач платежу

Установа банку

Рахунок одержувача		Особовий рахунок	

(прізвище, ім’я та по батькові, адреса)

Вид платежу	Недоїмка минулих років	Платежі поточного року	Дата	Сума
			Пеня	
Платник			Усього	

Касир

одержувач платежу

Установа банку

Рахунок одержувача		Особовий рахунок	

(прізвище, ім’я та по батькові, адреса)

Вид платежу	Недоїмка минулих років	Платежі поточного року	Дата	Сума
			Пеня	
Платник			Усього	

КВИТАНЦІЯ

Касир

Каси сільських рад перераховують одержані доходи у Державне казначейство на підставі супровідної відомості. Під час перерахування доходів додають платіжні документи (платіжні доручення та квитанції-повідомлення).

Платіжні доручення та квитанції-повідомлення — основні первинні документи, якими оформляють зарахування платежів у доходи бюджету, й вихідні для обліку доходів бюджету.

Квитанції-повідомлення заповнюють платники на підставі платіжних повідомлень, які податковий орган вручає платникам у визначені строки. У платіжному повідомленні зазначають суму й строки платежів і наводять розрахунок цієї суми.

Територіальні органи Державного казначейства перевіряють одержані з банку-платника документи:

— наявність штампа банку;

— наявність підпису бухгалтера банку;

— відповідність сум платіжних документів випискам банку;

— правильність зарахування податків, платежів відповідно до кодів бюджетної класифікації.

У процесі виконання бюджету за доходами органи Державного казначейства: відкривають рахунки в управліннях Державного казначейства України для зарахування платежів до бюджетів та до цільових фондів; ведуть бухгалтерський облік доходів бюджету у розрізі кодів бюджетної класифікації доходів і типів операцій; здійснюють розподіл платежів між бюджетами відповідно до затверджених законом нормативів та перераховують за належністю розподілені кошти; готують розрахункові документи і проводять повернення надмірно або помилково сплачених платежів до бюджету; здійснюють відшкодування податку на додану вартість; складають щоденну, періодичну і річну звітність за доходами та подають її відповідним органам, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою платежів до бюджету й цільових фондів. Вони повинні забезпечити облік надходжень на поточний рік у розрізі кодів бюджетної класифікації — доходи загального фонду; доходи спеціального фонду; доходи, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами бюджету; доходи, що розподіляються між державним та місцевими бюджетами або між рівнями місцевих бюджетів; надходження, тимчасово віднесені на доходи державного або місцевого бюджету.

1.Платежі до бюджетів, які відповідно до Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік та рішень місцевих рад є доходами загального фонду бюджету, зараховуються безпосередньо на аналітичні рахунки, відкриті в управліннях Державного казначейства за балансовими рахунками 3111 «Над-

ходження до загального фонду державного бюджету» та 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів».

Інформація щодо надходження та повернення надміру або помилково сплачених платежів до бюджету одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунками фінансового обліку 6111 «Доходи загального фонду державного бюджету» та 6121 «Доходи загального фонду місцевих бюджетів». Кредитовий залишок за рахунками 6111 та 6121, а також в розрізі кожного рахунка відкритого на даному балансовому рахунку, дає інформацію про надходження з урахуванням повернень кожного виду доходів (наприклад, відшкодування податку на додану вартість) і повернення платежів до загального фонду державного та місцевих бюджетів наростаючим підсумком з початку року. За окремими рахунками допускається від'ємний залишок, котрий показує, що повернень окремого виду доходу бюджету у поточному бюджетному періоді з цього рахунка відбулося більше, ніж надходжень (за рахунок загальних надходжень до загального фонду). У цілому за рахунками фінансового обліку 6111 та 6121 від'ємний залишок не допускається.

Для щоденного акумулювання платежів, які надійшли до загального фонду державного та місцевих бюджетів в органі Державного казначейства відкриваються рахунки за балансовими рахунками 3112 «Кошти загального фонду державного бюджету» та 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів» для кожного виду бюджету. На один із відкритих рахунків за даним бюджетом зараховуються доходи, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, а кількість інших рахунків для акумулювання (перерахування на центральний рівень) платежів залежить від рішення ради про відповідний бюджет і має забезпечити процес його виконання.

Залишки коштів, що склалися на кінець операційного дня з аналітичних рахунків за доходами, відкритих за балансовими рахунками 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету» та 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів», у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються (списуються) на відповідні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3112 і 3142, а саме щодо державного бюджету:

—на перший рахунок зараховуються доходи, за рахунок яких здійснюється перерахування дотацій місцевим бюджетам;

—на другий рахунок зараховуються доходи, які належать до загального фонду державного бюджету і з яких не здійснюється перерахування дотацій.

Суми коштів, зарахованих на перший рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3112, обласні управління Державного казначейства розподіляють за нормативами, установленими Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік, та цього самого дня у регламентований час перераховують суми дотацій на відповідні рахунки місцевих бюджетів. Інформація щодо перерахування суми дотацій місцевим бюджетам одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8311 «Кошти, передані органами Державного казначейства із загального фонду державного бюджету місцевим бюджетам Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя». Дебетовий залишок за рахунком 8311 дає інформацію про перераховану з початку року суму дотацій місцевим бюджетам.

Залишки коштів з першого рахунка, відкритого за балансовим рахунком 3112, після відрахування дотацій місцевим бюджетам та з другого рахунка, відкритого за цим самим балансовим рахунком, платіжними дорученнями обласного управління Державного казначейства у регламентований час перераховуються на відповідні рахунки, відкриті у Державному казначействі України (центральний рівень) за балансовим рахунком 3112. Інформація щодо перерахування суми доходів Державному казначейству України одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211 «Кошти загального фонду державного бюджету, передані вищестоящим органам Державного казначейства».

Сума дебетових залишків на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8211, дає інформацію про суми доходів, перераховані органам Державного казначейства вищого рівня з початку року.

2.Платежі до бюджетів, які згідно із Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік та рішенням відповідної ради є доходами спеціального фонду відповідного бюджету, крім власних надходжень розпорядників коштів бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в управліннях Державного казначейства за балансовими рахунками 3121 та 3151. Інформація щодо надходження коштів та повернення платежів одночасно відображається на відповідних рахунках, відкритих за рахунками фінансового обліку 6112 та 6122. Кредитовий залишок за останніми рахунками фінансового обліку та за кожним аналітичним рахунком, відкритим на даному рахунку фінансового обліку, відображає інформацію про надходження коштів (з урахуванням повернень платежів та кожного виду доходів

зокрема) до спеціального фонду відповідного бюджету наростаючим підсумком з початку року.

3.Платежі, які відповідно до Закону України про Державний бюджет України чи рішення місцевої Ради на поточний рік розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного або місцевих бюджетів, зараховуються відповідно на аналітичні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3131 «Надходження, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету» або 3161 Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Дані про надходження з урахуванням повернень одночасно відображаються на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6113 «Доходи державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами» або 6123. Кредитовий залишок за рахунками фінансового обліку 6113 та 6123 дає інформацію про надходження платежів, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами відповідного бюджету наростаючим підсумком з початку року.

Для щоденного перерахування коштів Державного бюджету до Державного казначейства України (центральний рівень) обласні управління Державного казначейства та Державне казначейство України (центральний рівень) відкривають рахунки за кожним видом надходження за балансовим рахунком 3132 «Кошти, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету». Залишки коштів за день (з урахуванням повернень) з аналітичних рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3131, за встановленим регламентом засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються (списуються) на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3132. Обласні управління Державного казначейства своїми платіжними дорученнями за встановленим регламентом перераховують кошти на рахунки, відкриті у Державному казначействі України за балансовим рахунком 3132. Інформація щодо перерахування коштів Державному казначейству України одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 8213 «Кошти державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним і спеціальним фондом, передані вищестоящим органам Державного казначейства». Дебетовий залишок за балансовим рахунком 8213 дає інформацію про суми платежів, перераховані з початку року, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами державного бюджету.

У Державному казначействі України здійснюється розподіл коштів між загальним і спеціальним фондами Державного бю-

джету відповідно до нормативів, визначених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Обласні управління Державного казначейства розподіляють (за встановленими нормативами відповідного бюджету) між загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів залишки коштів за день з рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3161 «Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів».

Кошти, які належать спеціальному фонду державного або місцевих бюджетів, перераховуються на рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3121 «Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки» або 3151 для подальшого їх зарахування на відповідні спеціальні та/або особові реєстраційні рахунки розпорядників коштів.

Кошти, які належать загальному фонду державного або місцевих бюджетів, перераховуються на рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3111 «Надходження до загального фонду державного бюджету» або 3141.

За результатами розподілу платежів між загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів формується Відомість розподілу платежів між загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету, які надійшли на рахунки 3161 (табл. 21), та засобами програмного забезпечення у регламентованому режимі проводиться перерахування розподілених коштів на відповідні рахунки.

4.Платежі до бюджету, які відповідно до Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік та рішенням місцевої Ради у поточному році розподіляються між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя або між рівнями місцевих бюджетів, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3311 «Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами» або 3311 Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Інформація про надходження з урахуванням повернень одночасно відображається на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6211 «Доходи, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами» або 6221. Кредитовий залишок за рахунком фінансового обліку 6211 або 6221 дає інформацію про надходження платежів, які підлягають розподілу між державним та місцевим бюджетами або між рівнями місцевих бюджетів з початку року.

Таблиця 21

Додаток 2
до Порядку казначейського
обслуговування місцевих бюджетів

_____
(назва органу Держказначейства)

_____
(назва бюджету)

ВІДОМІСТЬ
розподілу платежів між загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету, які надійшли на рахунки 3161 «Кошти, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів», за

_____
(число, місяць, рік)

№ рахунка _____ грн, коп.

Код бюджетної класифікації доходів	Надходження				Відрахування до фондів бюджету					
	за день		з початку року		загальний			спеціальний		
	загальна сума надходжень	сума до розподілу (за вирахуванням повернень)	загальна сума надходжень	сума до розподілу (за вирахуванням повернень)	відсоток	за день	з початку року	відсоток	за день	з початку року
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Усього за видом										
Усього за видом										
Разом										

Кошти, які протягом дня зараховувались на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3311 «Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами», в кінці операційного дня розподіляються за встановленими нормативами між державним та обласним бюджетом. Після розподілу частина коштів, яка належить загальному фонду державного бюджету, засобами програмного забезпечення зараховується на відповідний аналітичний рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3111, з якого перераховується на відповідний рахунок, відкритий за балансовим рахунком 3112 для перерахування платежів, які належать до загального фонду державного бюджету. Подальше перерахування коштів з рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3112, здійснюється на підставі платіжних доручень у регламентованому порядку. Частина коштів, належна бюджетам Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя, платіжним дорученням обласного управління Державного казначейства перераховується на рахунок відповідного бюджету, відкритий в установі банку, та/або меморіальним документом на рахунок, відкритий в органі Державного казначейства.

Залишки коштів на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3321 «Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету», наприкінці дня за встановленими нормативами розподіляються між рівнями місцевих бюджетів і засобами програмного забезпечення зараховуються: 1) на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів»; 2) на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3151 «Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки». При цьому частина коштів, яка належить цільовим фондам, перераховується на їхні рахунки.

За результатами розподілу платежів між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя або між рівнями місцевих бюджетів формується відповідно Відомість розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок 3311 (табл. 22) або Відомість розподілу платежів між рівнями місцевого бюджету, які надійшли на рахунки 3321 «Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету» (табл. 23).

5.Платежі, які тимчасово віднесені до доходів державного або місцевого бюджету і підлягають розподілу (фіксований сільськогосподарський податок, єдиний податок суб'єктів малого підприємництва та інші податки, що відповідно до чинного законодавства розподіляються між бюджетами і різними отримувачами

коштів), зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3411 і 3421.

Таблиця 22

_____
(назва органу Держказначейства)

Додаток 2
до Порядку виконання державного
бюджету за доходами

ВІДОМІСТЬ № 2
РОЗПОДІЛУ ПЛАТЕЖІВ ДО БЮДЖЕТУ,
ЯКІ НАДІЙШЛИ НА РАХУНОК № 3311
за _____
число, місяць, рік

Дата виписки _____ грн коп.

Код бюджетної класифікації доходів	Надходження				Відрахування до					
	за день		з початку року		державного бюджету			місцевого бюджету		
	загальна сума надходжень	сума до розподілу (за вирахуванням повернень)	загальна сума надходжень	сума до розподілу (за вирахуванням повернень)	%	за день	з початку року	%	за день	з початку року
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Усього за видом:										
Усього за видом:										
Разом										

Таблиця 23

Додаток 3
до Порядку казначейського
обслуговування місцевих бюджетів

_____
(назва органу Держказначейства)

_____
(назва бюджету)

ВІДОМІСТЬ
розподілу платежів між рівнями місцевого бюджету, які надійшли на рахунки 3321 «Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету», за _____
(число, місяць, рік)

№ рахунка _____ грн, коп.

Код бюджетної класифікації доходів	Надходження				Відрахування до бюджетів								
	за день		з початку року		обласний			районний			бюджет місцевого самоврядування		
	загальна сума надходжень	сума до розподілу (за вирахуванням повернень)	загальна сума надходжень	сума до розподілу (за вирахуванням повернень)	відсоток	за день	з початку року	відсоток	за день	з початку року	відсоток	за день	з початку року
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Усього за видом													
Усього за видом													
Разом													

Інформація про надходження з урахуванням повернень одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунками фінансового обліку 6411 і 6421 «Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу». Кредитовий залишок за рахунками 6411 і 6421 дає інформацію про надходження платежів, які тимчасово відносяться на доходи державного або місцевого бюджету і підлягають розподілу, наростаючим підсумком з початку року.

Залишки коштів на рахунках, відкритих за балансовими рахунками 3421 та 3411, у кінці дня розподіляються за нормативами, установленими відповідними законодавчими актами.

Після розподілу кошти, що відносяться на доходи державного або місцевого бюджету, засобами програмного забезпечення зараховуються:

—на відповідні аналітичні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3141 і 3111;

—на відповідні аналітичні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3151 і 3121. Частина коштів, яка належить цільовим фондам, перераховується на їхні рахунки.

За результатами розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи державного або місцевого бюджету, формується Відомість № 2м розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи бюджету (табл. 24), а також Реєстр платників за спрощеною системою оподаткування (кошти Пенсійного фонду та кошти на обов'язкове соціальне страхування) (табл. 25).

6.Повернення надміру та/або помилково сплачених платежів до бюджету здійснюється територіальними управліннями Державного казначейства на підставі висновків органів державної податкової служби, рішень судових органів, інших органів виконавчої влади, яким за законом надане право стягнення до бюджету платежів.

У разі надходження до органу Державного казначейства рішення судових органів, копія рішення передається відповідному органу податкової служби за місцем реєстрації платника податків. Органи державної податкової служби за місцем реєстрації платника передають районному відділенню Державного казначейства висновки на повернення надміру та/або помилково сплачених коштів. Відділення казначейства готує платіжне доручення про повернення надміру або помилково сплачених платежів до бюджету та щоденно засобами внутрішньої платіжної системи (електронного зв'язку) передає його до управління Державного казначейства.

Управління Державного казначейства перераховує кошти із відповідних рахунків бюджету на поточні рахунки платників податків, відкриті в установах банку, в яких зазначені платники обслуговуються.

Таблиця 24

_____
(назва органу Держказначейства)

_____
(назва бюджету)

ВІДОМІСТЬ № 2м
розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи бюджету
за _____
(число, місяць, рік)

№ рахунка _____ грн, коп.

Найменування отримувача коштів	Код бюджетної класифікації доходів	Надходження		Відрахування		
		за день	з початку року	відсоток	за день	з початку року
1	2	3	4	5	6	7
Надійшло У тому числі:				×	×	×
до Пенсійного фонду України	×	×	×			
до фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	×	×	×			
на обов'язкове соціальне страхування	×	×	×			
до Державного бюджету України	×	×	×			
до місцевого бюджету	×	×	×			
Усього						

Таблиця 25

Додаток 5
до Порядку казначейського
обслуговування місцевих
бюджетів

_____
(назва органу Держказначейства)

_____
(назва бюджету)

РЕЄСТР
платників за спрощеною системою оподаткування* (кошти Пенсійного фонду України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття та кошти на обов'язкове соціальне страхування)

за _____
(число, місяць, рік)

№	Назва платника	Код ЄДРПОУ платника	Дата сплати податку	Сума податку	Сума відрахувань
1	2	3	4	5	6

* Заповнюється за наявності технічних можливостей.

Повернення платежів здійснюється з відповідного аналітичного рахунка в межах поточних надходжень за день. У разі недостатності або відсутності коштів на відповідному аналітичному рахунка повернення здійснюється за рахунок поточних надходжень за день. При цьому, якщо повернення здійснюється за тими видами доходів, від яких проводиться відрахування дотацій місцевим бюджетам, то сума, яка повертається, не повинна перевищувати суми загальних надходжень за день за всіма аналітичними рахунками, з яких відраховується дотація.

Якщо ж повернення здійснюється за тими видами доходів, від яких не проводиться відрахування дотацій місцевим бюджетам, то сума, яка повертається, не повинна перевищувати суми загальних надходжень за день за всіма аналітичними рахунками, з яких не відраховується дотація.

У випадках недостатності або відсутності коштів на аналітичних рахунках у цілому по області повернення надміру або помилково сплачених платежів здійснюється на підставі рішення Державного казначейства України (центральний рівень). Підставою для прийняття рішення є звернення обласного управління Державного казначейства.

Для повернення надміру та/або помилково сплачених платежів до бюджету у готівковій формі управління (відділення) Державного казначейства платіжним дорученням перераховує кошти з відповідного аналітичного рахунка, з якого необхідно зробити повернення, на відкриті на їх ім'я в установах банків рахунки за балансовими рахунками групи 257 «Кошти до виплати» Плану рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України.

На підставі висновків органів стягнення або рішень органів судової влади, органи Державного казначейства України виписують грошові чеки на отримання готівки на фізичних осіб, указаних у висновках, та/або готують платіжні доручення на перерахування коштів на вкладні рахунки платників.

Фізичні особи, на ім'я яких виписано чеки, на підставі належно оформлених чеків отримують готівку з рахунків, відкритих в установах банків, за балансовими рахунками групи 257, на ім'я органів Державного казначейства України. Грошові чеки дійсні протягом 10 календарних днів (день виписки чека не враховується).

На початку наступного операційного дня, не пізніше 9-ї години ранку, за результатами обробки інформації формуються виписки з аналітичних рахунків (табл. 26), відкритих за балансовими рахунками 3111, 3121, 3131, 3311, 3411, 3412, у вигляді електронного реєстру розрахункових документів та паперові копії зазначених відомостей за підписом керівника органу Державного казначейства із відбитком печатки. До виписок з аналітичних рахунків 3-го класу додається реєстр розрахункових документів з повним переліком реквізитів.

Дані про надходження до державних цільових фондів у електронному вигляді або у вигляді паперових копій з реєстрами розрахункових документів до них передаються представникам цих фондів.

На підставі даних про рух коштів на всіх аналітичних рахунках щоденно формуються сальдові та оборотно-сальдові відомості (див. табл. 16 і 17) про операції за коштами бюджету.

На підставі даних про рух коштів на аналітичних рахунках, відкритих за балансовими рахунками 3111, 6111, 3121, 6112, 3131, 6113, 3522, 6114, щоденно на початку наступного операційного дня, не пізніше 9-ї години ранку, управління Державного казначейства складають Звіт про виконання Державного бюджету за доходами ф.412-Д (табл. 27) у розрізі видів надходжень у цілому по області та передають його (в електронному вигляді) до Державного казначейства України (центральний рівень).

Таблиця 26

Додаток 5
до Порядку виконання
державного бюджету за доходами

_____ _____
(код казначейства) (назва казначейства)

_____
(назва рахунка)

ВИПИСКА З РАХУНКА

Рахунок № _____

_____ _____
(остання дата руху коштів) (попередня дата руху коштів)

Вхідний залишок _____
(кредит)

Вид операції	Код банку	№ рахунка	№ розрахункового документа	Сума	
				Дебет	Кредит

Усього оборотів _____ _____
(дебет) (кредит)

Вихідний залишок _____
(кредит)

Реєстр розрахункових документів:

Документ _____ _____ _____
(№) (дата) (дата прийняття банком)

Платник _____ _____ _____
(поточний рахунок) (назва) (ідентифікаційний код)

Одержувач _____ _____ _____
(поточний рахунок) (назва) (ідентифікаційний код)

Банк платника _____ _____
(код) (назва)

Призначення платежу: _____

Кількість розрахункових документів _____

Виконавець: _____ _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

Таблиця 27

Додаток 6 до Порядку виконання державного бюджету за доходами

_____
(назва органу Державного казначейства)

_____
(код)

ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА ДОХОДАМИ
на _____ 200__ р.
(число, місяць)

(грн, коп.)

Група символів	Символ	Код	Сума за день	Сума наростаючим підсумком
1	2	3	4	5
1				
Усього				
2				
Усього				
3				
Усього				
4				
Разом (1—4)				
Усього				
5				
Усього				
6				
Усього				
7				
Усього				
8				
Разом				

Начальник _____
(підпис)

Головний бухгалтер _____
(підпис)

Роз'яснення щодо порядку заповнення форми Звіту про виконання Державного бюджету за доходами:

Перша графа: *1 група символів* — ознака надходжень до загального фонду державного бюджету; *2 група символів* — ознака надходжень від повернення бюджетних позичок; *3 група символів* — ознака надходжень до спеціального фонду державного бюджету; *4 група символів* — надходження, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету; *5 група символів* — ознака надходжень до державного бюджету за кодом бюджетної класифікації 50100200 (символ звітності банку 093) в розрізі відомств; *6група символів* — ознака надходжень за кодом бюджетної класифікації 50100700 (символ звітності банку 068) у розрізі відомств; *7 група символів* — ознака надходжень, що розподіляються між державним та місцевими бюджетами; *8 група символів* — ознака власних надходжень бюджетних установ і організацій в розрізі відомств.

Друга графа: *1—5 групи символів* — символи видів доходів; *6, 7 і 8 групи символів* — коди відомств за відомчою класифікацією бюджету.

Третя графа: коди згідно з класифікацією доходів бюджету.

Четверта графа: *1—8 групи символів* — суми кредитових оборотів за день на аналітичних рахунках з урахуванням повернень; *Усього* — загальні надходження за день за кожною з 1—8 груп символів.

П'ята графа = 4 гр. + 5 гр. Звіту про виконання Державного бюджету за доходами за попередній операційний день.

Одночасно обласні управління Державного казначейства формують Звіти про виконання державного бюджету за доходами в розрізі районних відділень за видами надходжень та передають їх (в електронному вигляді) органам податкової служби на обласному рівні та районним відділенням Державного казначейства для подальшого передання районним податковим інспекціям.

Звіти про виконання державного бюджету за доходами обласних управлінь Державного казначейства та Звіт про виконання державного бюджету за доходами складений у Державному казначействі України, консолідуються. Консолідований звіт надається відповідним органам, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою платежів до бюджету.

Управління Державного казначейства України наступного операційного дня передають (до 11-ї години) відповідним органам Державної податкової служби і Головних фінансових управлінь на обласному рівні та районним відділенням Державного казначейства для наступного передання (до 12-ї години) районним фінансовим управлінням і податковим інспекціям такі документи:

- відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами у вигляді технологічних файлів @B;
- звіти про виконання Державного та місцевих бюджетів за доходами в розрізі відділень за видами надходжень (табл. 27 та 28);

- відомість № 2 розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок 3311 «Кошти, які підлягають розподілу між державним та місцевими бюджетами», в електронному вигляді або її паперову копію (див. табл. 22);
- відомість розподілу платежів між рівнями місцевого бюджету, які надійшли на аналітичні рахунки 3321 «Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету» в електронному вигляді або її паперову копію (див. табл. 23);
- відомість № 2м розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи бюджету, які надійшли на рахунок 3411 «Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу» або на аналітичні рахунки 3421 «Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу» в електронному вигляді або її паперову копію (див. табл. 24);
- виписки з рахунків у вигляді електронного реєстру розрахункових документів (див. табл. 26).

Державне казначейство України після отримання звітів про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами від управлінь Державного казначейства до 13-ї години формує та передає Державній податковій адміністрації України: відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами державного бюджету (центральний рівень) у вигляді електронних документів — технологічного файла @B; звіти про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами в розрізі областей.

Щомісячно, не пізніше четвертого числа місяця, наступного за звітним, управління (відділення) Державного казначейства проводять з відповідними органами податкової служби звірку доходів за всіма кодами бюджетної класифікації на підставі даних про надходження до Державного і місцевих бюджетів та відомостей розподілу коштів станом на перше число місяця, наступного за звітним. За результатами складаються акти звірки надходжень до бюджету за розділом 1 «Усього» (табл. 29), розділом 2 «Грошові надходження в національній валюті», розділом 3 «Грошові надходження в іноземній валюті», розділом 4 «За іншими видами надходжень» та розділом 5 «Взаєморозрахунки між бюджетами». Акти звірки органів, підпорядкованих Державному казначейству, Державній податковій адміністрації, разом зі звітами про виконання дохідної частини Державного та відповідних місцевих бюджетів у терміни, передбачені для надання звітів, в обов'язковому порядку надсилаються до органів вищого рівня.

Таблиця 28

_____
(назва органу Держказначейства)

_____
(код)

_____
(назва бюджету)

ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ЗА ДОХОДАМИ
за _____ 200__ р.
(число, місяць)

Група символів	Символ	Код класифікації доходів	Надійшло	
			за день	наростаючим підсумком з початку року
1	2	3	4	5
1				
1				
Усього				
2				
2				
Усього				
3				
3				
Усього				
4				
4				
Усього				
5				
5				
Разом				

Начальник _____
(підпис)

Головний бухгалтер _____
(підпис)

Роз'яснення щодо порядку заповнення форми Звіту про виконання місцевих бюджетів за доходами:

Перша графа: *1-ша група символів* — ознака надходжень до загального фонду місцевого бюджету; *2-га група символів* — ознака надходжень до спеціального фонду місцевого бюджету; *3-тя група символів* — надходження, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами; *4-та група символів* — надходження, що підлягають розподілу між рівнями бюджетів; *5-та група символів* — надходження, тимчасово віднесені на доходи місцевих бюджетів, що підлягають розподілу.

Друга графа: *1—5-та групи символів* — символи видів доходів.

Третя графа: коди згідно з класифікацією доходів бюджету з додатка 1 до наказу Міністерства фінансів України від 27 грудня 2001 р. №604 «Про бюджетну класифікацію та її запровадження», зі змінами та доповненнями.

Четверта графа: *1—5-та групи символів* — суми надходжень за день за відповідними аналітичними рахунками з урахуванням повернень; *Усього* — загальні надходження за день за кожною з 1—5-ї груп символів.

П'ята графа: Дані графи 5 Звіту про виконання місцевих бюджетів за доходами за попередній операційний день плюс дані графи 4 за день складання Звіту про виконання місцевих бюджетів за доходами.

Таблиця 29

Додаток 2 до Порядку взаємодії між органами Державного казначейства України та державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами

_____
(назва органу Держказначейства)

_____
(код)

АКТ ЗВІРКИ
НАДХОДЖЕНЬ ДО _____ БЮДЖЕТУ
ЗА СТАНОМ на _____ 200__ р.
(число, місяць)

Розділ І. Усього

грн, коп.

Код бюджетної класифікації	За даними органів ДКУ	За даними органів ДПС	Розбіжності (гр. 2 – гр. 3)	Причини розбіжностей
1	2	3	4	5
За кодом за загальним фондом:				
…				
Усього за видом надходжень:				
Усього за загальним фондом:				
За кодом за спеціальним фондом:				
…				
Усього за видом надходжень:				
Усього за спеціальним фондом:				
Разом надходжень:				

Підпис відповідальної особи
органу Державного казначейства _____ _____

Підпис відповідальної особи
органу податкової служби _____ _____

Державне казначейство України (центральний рівень) та Державна податкова адміністрація України проводять звірки надходжень платежів до державного бюджету та бюджетів областей, міст Києва і Севастополя за всіма кодами бюджетної класифікації щомісячно, не пізніше 20-го числа місяця, наступного за звітним. Зазначені звірки проводяться на підставі звітів про надходження до бюджетів, одержаних від управлінь Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, Головних фінансових управлінь обласних і Київської міської державних адміністрацій та фінансового управління Севастопольської міської державної адміністрації. За результатами складаються акти звірки.

Для ведення аналітичного обліку операцій з виконання доходів бюджетів відкриваються особові картки для кожного рахунка (див. табл. 17 і 18). Облікові дані, відображені в особових картках, повинні відповідати аналогічним даним оборотно-сальдової і сальдової відомостей (див. табл. 15 і 16). Дані оборотно-сальдової відомості і сальдової відомості мають бути тотожними даним щоденного оборотно-сальдового балансу, що є підставою для складання щоденних форм звітів — «Звіт про виконання Державного бюджету за доходами» і «Звіт про виконання місцевих бюджетів за доходами», які складаються органами Державного казначейства.

Дані звіту про виконання бюджету за доходами мають відповідати аналогічним даним оборотно-сальдової відомості і сальдової відомості, а також відповідним даним оперативно-бухгалтерського обліку у податкових органах.

Облік доходів бюджету ведуть державна податкова інспекція і Державне казначейство. Податкова інспекція здійснює оперативний облік нарахованих і касових доходів, які мобілізуються на даній території, веде особові рахунки за кожним видом доходів і за кожним платником. Вона також готує статистичні звіти про суми доходів бюджетів в Україні, які надійшли до бюджету на даній території.

Функції податкової інспекції, пов’язані з обліком, випливають з організації виконання дохідної частини бюджету. Мобілізація доходів у бюджет і контроль за правильністю їх обчислення та додержанням строків сплати здійснюється за місцезнаходженням

платників. У зв'язку з цим податкова інспекція веде облік доходів, які мобілізуються на даній території (району, міста).

Первинними документами для оперативного обліку нарахованих доходів у податковій інспекції є платіжні повідомлення, а для обліку касових надходжень — платіжні доручення й повідомлення, які надходять від установ банків, і форма 412, що надходить з органів Державного казначейства.

Як облікові реєстри податкова інспекція використовує особові рахунки, котрі ведуть окремо за кожним платником і видом доходів. У них відображають суму нарахованих доходів і доходів, які надійшли у порядку планових платежів (касових) та в результаті перерахунків, а також повернення з бюджету сум надміру та/або помилково сплачених платежів. Записи про нарахування платежів в особових рахунках платників проводяться на підставі таких документів:

а) податкових декларацій, звітів, розрахунків, платіжних повідомлень, довідок платників про авансові платежі;

б) рішень начальника (заступника начальника) державної податкової інспекції за актами перевірок, проведених інспекторами державних податкових інспекцій;

в) рішень Державної інспекції з контролю за цінами, постанов Державного комітету зі стандартизації, метрології, сертифікації та інших органів стягнення, якщо це передбачено відповідними законодавчими актами.

Подані платниками документи про нарахування платежів реєструються у канцелярії державної податкової інспекції, після чого передаються до відділу обліку та звітності для проведення відповідних записів у картках особових рахунків. Записи про суми надходжень до бюджету в особових рахунках, реєстрах і в книгах проводяться на підставі таких документів:

а) виписок із рахунків, реєстрів кредитових платіжних документів з додатками копій платіжних доручень на перерахування коштів з рахунка платника на рахунки бюджету;

б)копій платіжних доручень відділень Ощадбанку та повідомлень до них;

в) копій квитанцій, виданих сільськими, селищними та міськими Радами платникам податків, супровідних відомостей, складених органами місцевого самоврядування для здавання або пересилання поштою прийнятих до установ банків;

г) талонів поштових переказів (у разі сплати платежів через установи зв'язку).

Рахунки та бухгалтерські проведення з обліку доходів. Для бухгалтерського синтетичного обліку доходів бюджету використ-

товують пасивні рахунки 61 «Доходи бюджету», 62 «Доходи, які підлягають розподілу між бюджетами», 64 «Кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджету», 69 «Контррахунок за операціями за доходами бюджету».

Наприклад. Рахунок 61 містить такі групи рахунків третього порядку, як 611 «Доходи Державного бюджету» та 612 «Доходи місцевого бюджету». Група рахунків 611 містить такі фінансові рахунки четвертого порядку: 6111 «Доходи загального фонду Державного бюджету»; 6112 «Доходи спеціального фонду Державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки»; 6113 «Доходи Державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами»; 6114 «Власні кошти розпорядників коштів Державного бюджету». Аналогічні фінансові рахунки місцевого бюджету має група рахунків 612.

На рахунках 6111 та 6121 враховуються всі доходи загального фонду, що надійшли на рахунки відповідних бюджетів. Це основний рахунок для обліку доходів. За дебетом цих рахунків здійснюється на підставі заяви платника повернення сум надміру та/або помилково внесених платниками податків.

На рахунки 38 відносять суми, що надійшли на рахунки бюджету, для яких немає достатніх підстав зараховувати їх у доходи даного бюджету або відносити їх до відповідних кодів бюджетної класифікації. Така ситуація може виникнути в разі нечіткого й неповного заповнення передбачених реквізитів у платіжних документах. Фінансовий орган зобов'язаний негайно вжити заходів для з'ясування належності даних сум. Якщо протягом місяця з дня надходження не встановлено належності нез'ясованих сум, їх відносять на доходи бюджету.

Доходи, які надходять, зараховують на основні рахунки з обліку грошових коштів: 311 і 312 — за державним бюджетом та 314 і 315 — за місцевим бюджетом. Операції за доходами бюджету оформляють проведеннями, які наведено в практикумі з бюджетного менеджменту.

Аналітичний облік доходів здійснюється за окремими видами доходів згідно з бюджетною класифікацією.

Зазначення кодів бюджетної класифікації дає змогу встановити вид доходів, з яких може повертатись сума надміру та/або помилково внесених платежів. При цьому зміст рядків оборотів за кредитом і за дебетом не збігається.

7.3. Облік асигнувань і видатків бюджету

Документооборот з фінансування видатків бюджету. При діючому в Україні з 1 липня 1993 р. методі фінансування з Державного і місцевих бюджетів — фінансування видатків у межах наявних фінансових ресурсів (залишків коштів на рахунку), основним первинним документом є платіжне доручення за формою 0410001, підготовлене власником рахунків (табл.30), та документи, які підтверджують цільове направлення коштів (рахунки, рахунки-фактури, накладні, товаротранспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт, звіти про результати здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти тощо). Порядок оформлення і подання цих документів органам Державного казначейства регламентується вимогами щодо обліку зобов'язань, згідно з якими розпорядник коштів бюджету, як споживач, повинен сплатити належну суму виконавцеві за умови реалізації цих зобов'язань.

Таблиця 30

Додаток 27
До Порядку виконання бюджету
за видатками за умови функціонування
внутрішньої платіжної системи

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ 777 | 0401001

Одержано банком

від «____» _____ 200__ р.

«___» _____ 200__ р.

Платник Обласне управління освіти

Код 87654321

Банк платника	Управління Держказначейства у Донецькій області м. Донецьк	Код банку 834016	Рах. №	35115022040718	ДЕБЕТ
Одержувач	ЗАТ «Госптовари»				КРЕДИТ
			Рах. №	26002100003756	100,00
Код 19078123					
Банк одержувача	Донецька обласна	Код банку	Рах. №		

СУМА

дирекція Укрсоцбанку м. Донецьк	334011	

Сума літерами *Сто гривень 00 копійок*

Призначення платежу КЕКВ 1131 = 100,00 #

Проведено банком

М. п. Підписи платника «___» _____ 200__ р.
(підпис банку)

Примітка. У полі «Призначення платежу» можуть бути введені додаткові параметри, визначені Державним казначейством України.

I стадія
II етап «Розподіл і перерахування асигнувань»
I етап «Виділення і зарахування асигнувань»
Державне казначейство України і його органи
Управління видатків Державного бюджету
1. Реєстри на виділення бюджетних асигнувань у розрізі розпорядників нижчого рівня (у 2-х прим.)
2. Зведений реєстр виділених бюджетних асигнувань у розрізі управлінь Державного казначейства (у 2-х прим.)
3. Розпорядження на підкріплення кошгами органів Державного казначейства (у 2-х прим.)
1-й прим. реєстру
1-й прим. зведеного реєстру
1-й прим. розпорядження
Управління платіжних систем і розрахунків
Зарахування виділених бюджетних асигнувань на зведені особові і/або особові рахунки головних розпорядників коштів
Розпорядження про виділення бюджетних асигнувань
Пропозиції про виділення асигнувань із загального фонду Державного бюджету в розрізі головних розпорядників коштів
Синте-тичний облік
Аналі-тичний облік
1-й прим.
Розподіл виділених бюджетних асигнувань (Державного бюджету) по територіях і розпорядниках нижчого рівня у 2-х примірниках
2-й прим.
Головний розпорядник коштів
Виписки із зведених особових і/або особових рахунків головних розпорядників
Витяг з розподілу і виписки з особових рахунків передаються розпорядникам коштів II ступеня
Перевірені реєстри і меморіальні документи засобами телекомунікаційного зв'язку (1-й прим.)
Управління ДК в АРК, областях, містах Києві та Севастополі
Меморіальні документи для зарахування виділених бюджетних асигнувань на рахунки розпорядників
ДКУ
1. Ресурсний баланс
2. Бюджетні призначення
3. Зведений реєстр неоплачених фінансових зобов'язань

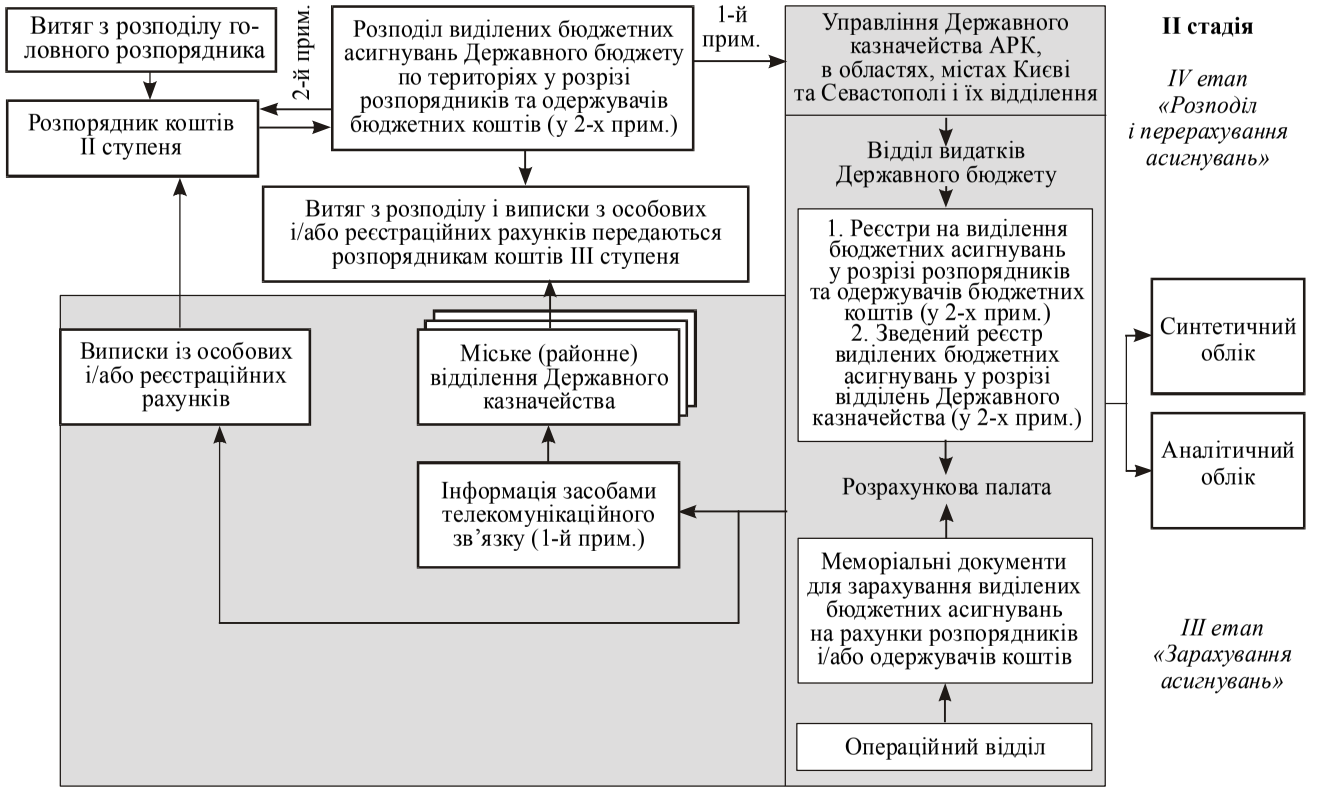


Рис. 17. Схема документообороту процесу фінансування видатків із загального фонду Державного бюджету через органи Державного казначейства

Документи приймаються органами Державного казначейства від розпорядників бюджетних коштів:

- за загальним фондом та іншими доходами спеціального фонду — відповідно до зареєстрованих в органах Державного казначейства зобов'язань, згідно з кошторисними призначеннями та помісячними планами асигнувань, у межах залишку коштів на рахунку за певним кодом економічної класифікації видатків;
- за спеціальним фондом (крім інших доходів спеціального фонду) — відповідно до кошторисних призначень та у межах загального залишку коштів на спеціальному реєстраційному рахунку за всіма кодами економічної класифікації видатків. Схема документообороту процесу фінансування видатків з Державного бюджету через органи Державного казначейства показана на рис.17.

Фінансування розпорядників коштів з Державного бюджету здійснюється зарахуванням коштів на їх рахунки, відкриті в органах Державного казначейства для наступної оплати видатків.

Фінансування видатків із загального фонду Державного бюджету здійснюється через органи Державного казначейства за такими стадіями:

перша (головна) *стадія* — виділення, зарахування, розподіл і перерахування бюджетних асигнувань головними розпорядниками коштів розпорядникам коштів II ступеня. Вона складається (див. рис.17) з першого етапу «Виділення і зарахування асигнувань» та другого етапу «Розподіл асигнувань і переказування коштів»;

друга стадія — зарахування, розподіл і переказування бюджетних асигнувань розпорядниками коштів II ступеня розпорядникам коштів III ступеня. Вона складається (див. рис.17) з двох етапів — третього етапу «Зарахування коштів» і четвертого етапу «Розподіл асигнувань і переказування коштів»;

третя стадія — зарахування, розподіл бюджетних асигнувань і переказування коштів розпорядниками коштів III ступеня підвідомчим установам та одержувачам коштів. Вона відбувається аналогічно другій стадії і складається з одного (п'ятого) етапу «Зарахування, розподіл асигнувань і переказування коштів»;

четверта стадія — безготівкова оплата рахунків розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів (див. рис. 18—19);

п'ята стадія — виплати готівкою розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів (див. рис. 20).

Фінансування видатків із Державного бюджету (здійснення асигнувань та оплата видатків) проводяться органами Державного казначейства за наявності даних про територіальне розташування мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, розпису асигнувань державного бюджету, розподілу показників зведених

кошторисів доходів і видатків та розподілу показників зведених планів асигнувань із загального фонду бюджету в розрізі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів за територіями, а також на підставі затверджених індивідуальних кошторисів доходів і видатків з планами асигнувань із загального фонду бюджету.

Доведені обсяги бюджетних асигнувань є підставою для прийняття розпорядниками та одержувачами коштів бюджету зобов'язань на здійснення видатків Державного бюджету України.

Органи Державного казначейства приймають від розпорядників та одержувачів коштів бюджету, які в них обслуговуються, реєстри зобов'язань і реєстри фінансових зобов'язань — у межах їх залишків, обліковують на відповідних бухгалтерських рахунках і ведуть картки обліку зобов'язань та фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів). З метою ефективного управління коштами Державного бюджету Державне казначейство України консолідує інформацію, одержану від своїх територіальних органів, щодо наявності неоплачених фінансових зобов'язань для прийняття відповідних рішень про виділення асигнувань розпорядникам коштів.

На підставі ресурсного балансу на відповідний період, бюджетних призначень та з урахуванням неоплачених фінансових зобов'язань складаються пропозиції про виділення асигнувань із загального фонду державного бюджету в розрізі головних розпорядників коштів загальною сумою (табл.31). Затверджені пропозиції обліковуються Державним казначейством на рахунках позабалансового обліку в автоматизованому режимі. При внесенні змін до пропозицій складається довідка (табл.32), облік цих змін здійснюється на відповідних рахунках позабалансового обліку.

На підставі затверджених пропозицій Державне казначейство України готує в автоматизованому режимі, використовуючи довідники відкритих зведених особових та особових рахунків, розпорядження про виділення бюджетних асигнувань (табл.33) у розрізі головних розпорядників коштів, яке підписується начальниками відповідних управлінь та затверджується Головою Державного казначейства України або його заступником. Це розпорядження про виділення бюджетних асигнувань є підставою для їх зарахування на зведені особові рахунки та/або особові рахунки головних розпорядників коштів.

Зведені особові рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства головним розпорядникам для зарахування виділених бюджетних асигнувань державного бюджету без зазначення кодів бюджетної класифікації видатків і подальшого їх зарахування на особові і реєстраційні рахунки.

Таблиця 31

Додаток 17
до Порядку виконання Державного бюджету за видатками за умови функціонування внутрішньої платіжної системи

ПРОПОЗИЦІЇ № _____
ПРО ВИДІЛЕННЯ АСИГНУВАНЬ ІЗ _____ ФОНДУ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ на _____ 200_ р.

1. Підлягає розподілу _____ тис. грн Код коштів _____

№	Головний розпорядник коштів		Функція		Сума, тис. грн			Довідково за станом на _____, млн грн	
	код	назва	код	назва	усього	у т.ч. соціальні виплати	у т.ч. інші виплати	затверджено	виділено
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Голова Державного казначейства України _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Примітка. Графи 4, 5 заповнюються у разі потреби.

Таблиця 32

Додаток 18
до Порядку виконання Державного бюджету за видатками за умови функціонування внутрішньої платіжної системи

ДОВІДКА
ПРО ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО ПРОПОЗИЦІЙ № _____
ПРО ВИДІЛЕННЯ АСИГНУВАНЬ ІЗ _____ ФОНДУ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ на _____ 200_ р.

1. Підлягає розподілу _____тис. грн Код коштів _____

№	Головний розпорядник коштів		Функція		Сума змін, тис. грн (збільшення «+», зменшення «–»)			Довідково за станом на _____ , млн грн	
	код	назва	код	назва	усього	у т.ч. соціальні виплати	у т.ч. інші виплати	затверджено	виділено
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Голова Державного казначейства України _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Примітка. Графи 4, 5 заповнюються у разі потреби.

Таблиця 33

Додаток 19
до Порядку виконання державного бюджету за видатками
за умови функціонування внутрішньої платіжної системи

ЗАТВЕРДЖУЮ
_____
(посада)

_____
(підпис, прізвище, ініціали)

РОЗПОРЯДЖЕННЯ № _____
ПРО ВИДІЛЕННЯ БЮДЖЕТНИХ АСИГНУВАНЬ
З РАХУНКА № _____

№	КВК	КПК	У кредит рахунка (номер рахунка)	КЕКВ	Сума
1	2	3	4	5	6

Начальник Управління видатків
державного бюджету та цільових фондів _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Начальник Управління бухгалтерського
обліку операцій державного бюджету
і звітності _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Відповідальна особа _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Примітки:
1. Графи 3, 5 можуть не заповнюватись при виділенні коштів на зведені особові рахунки без розбивки щодо КЕКВ.
2. У графі 3 можна зазначати перші два знаки КФК (наприклад, 070000).
3. Графа 5 може заповнюватись як у розрізі повної, так і скороченої економічної класифікації видатків, а також з інтервалом кодів (1110—1120).

Особові рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам за певною функцією для зарахування виділених асигнувань, що підлягають подальшому розподілу ними та перерахуванню конкретному розпоряднику (одержувачу) бюджетних коштів.

Виписка із зведеного особового або особового рахунка надається головному розпоряднику коштів за результатами попереднього операційного дня. Головні розпорядники протягом наступного робочого дня після отримання виписки подають відповідному управлінню Державного казначейства України розподіли виділених бюджетних асигнувань за територіями у розрізі розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів на паперових та електронних носіях (табл.34).

Державне казначейство України реєструє розподіли виділених бюджетних асигнувань у журналі реєстрації в автоматизованому режимі (табл.35). За несвоєчасне надання розподілу виділених бюджетних асигнувань відповідальність несуть головні розпорядники.

Таблиця 34

_____
(назва розпорядника бюджетних коштів)

КВК _____

РОЗПОДІЛ ВИДІЛЕНИХ БЮДЖЕТНИХ АСИГНУВАНЬ З РАХУНКА №
_____
від «__» _____ 200 __ р. № _____

Код коштів _____

Код території	Ідентифікаційний код	Код розпорядника бюджетних коштів	Назва розпорядника коштів	КПК	КЕКВ	№ рахунка розпорядника чи одержувача бюджетних коштів	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8

(назва територіальної одиниці)

Разом щодо територіальної одиниці

Усього, у тому числі щодо КПК та КЕКВ

Керівник _____ (підпис) _____ (прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (прізвище, ініціали)

М.п.

Таблиця 35

Додаток 22
до Порядку виконання державного бюджету
за видатками за умови функціонування
внутрішньої платіжної системи

ЖУРНАЛ
РЕЄСТРАЦІЇ РОЗПОДІЛУ ВИДІЛЕНИХ БЮДЖЕТНИХ АСИГНУВАНЬ

Дата складання розподілу	Номер розподілу	Дата надходження до Державного казначейства України	Назва розпорядника бюджетних коштів	КВК	КПК*	Сума	Підпис представника головного розпорядника коштів державного бюджету	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Примітка. Пронумеровані сторінки журналу брошуруються, прошнуровуються та скріплюються підписами керівника і головного бухгалтера та відбитком печатки.

*** Графа 6 може не заповнюватися.**

Отримані розподіли, за підписом керівника та головного бухгалтера або осіб, яким надано право розпорядження рахунками і підписання розрахункових документів, перевіряються в автоматизованому режимі Державним казначейством щодо відповідності вказаних у них сум залишкам на відповідних рахунках, залишкам невикористаних асигнувань розпорядників нижчого рівня та одержувачів, включених до розподілу за даними бухгалтерського обліку, невиконаним зареєстрованим фінансовим зобов'язанням та наданій мережі.

У разі невідповідності цим даним розподіл повертається головному розпоряднику на доопрацювання з відміткою причини відмови у день його подання. Якщо виділення бюджетних асигнувань має цільове призначення, то розподіл повинен ураховувати примітку щодо їх призначення. Якщо вищезазначена примітка не врахована, то розподіл повертається без виконання.

Перевірені розподіли групуються Державним казначейством України за територіями і складаються реєстри на перерахування виділених

бюджетних асигнувань (табл. 36), які є підставою реєстрів складення та затвердження зведеного реєстру у розрізі управлінь Державного казначейства (табл. 37). Після цього засобами електронного зв'язку вони передаються територіальним управлінням Держказначейства.

Рішення щодо механізму підкріплення коштами приймається Державним казначейством України на підставі платіжного календаря відповідної області та інформації територіальних управлінь про залишки коштів на рахунках, відкритих у відповідних органах Державного казначейства. Підставою для перерахування коштів відповідному органу Державного казначейства є розпорядження (табл. 38). Механізм підкріплення коштами реєстрів під виділені бюджетні асигнування встановлюється окремо у кожному конкретному випадку.

Таблиця 36

Додаток 23
до Порядку виконання Державного бюджету за видатками
за умови функціонування внутрішньої платіжної системи

_____
(назва органу Державного казначейства)

РЕЄСТР
НА ВИДІЛЕННЯ БЮДЖЕТНИХ АСИГНУВАНЬ З РАХУНКА № _____
від «___» _____ 200__ р. № _____

(грн)

№	КОК	Назва розпорядника бюджетних коштів	КВК	КПК	КЕКВ	№ рахунка розпорядника чи одержувача бюджетних коштів	Сума, грн	Примітка *
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Усього _____
(сума літерами)

Начальник Управління _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

* За умови перерахування коштів робиться відповідна примітка «перерахування».

Таблиця 37

Додаток 24
до Порядку виконання Державного бюджету за видатками
за умови функціонування внутрішньої платіжної системи

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____
(посада)

_____
(підпис, прізвище, ініціали)

ЗВЕДЕНИЙ РЕЄСТР ВИДІЛЕНИХ БЮДЖЕТНИХ АСИГНУВАНЬ З РАХУНКА № _____
від «___» _____ 200__ р. № _____

(грн)

№	Код органу Державного казначейства	Назва органу Державного казначейства	Код за ЄДРПОУ	Назва банку, номер коду	Номер рахунка органу Державного казначейства	Сума, грн	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8

Усього _____
(сума літерами)

Начальник Управління _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Начальник Управління _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Таблиця 38

Додаток 25
до Порядку виконання Державного бюджету за видатками
за умови функціонування внутрішньої платіжної системи

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____
(посада)

_____
(підпис, прізвище, ініціали)

РОЗПОРЯДЖЕННЯ
НА ПЕРЕРАХУВАННЯ КОШТІВ З РАХУНКА ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА № _____
НА РАХУНКИ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА
від «___» _____ 200 __ р. № _____

(грн)

№	Код органу Державного казначейства	Назва органу Державного казначейства	Код за ЄДРПОУ	Назва банку, номер коду	Номер рахунка органу Державного казначейства	Сума, грн	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8

Усього _____
(сума літерами)

Начальник Управління _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Управління Державного казначейства на підставі реєстрів готує меморіальні документи для зарахування виділених бюджетних асигнувань на відповідні рахунки розпорядників коштів та/або одержувачів. **Меморіальні документи —** це документи, що використовуються для безготівкових перерахувань з рахунка на рахунок у межах управлінь Державного казначейства, а також для документального підтвердження зазначених операцій. До їх складу входять меморіальні ордери, платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, акредитиви, векселі, інкасові доручення (розпорядження), розпорядження операційному відділу, чеки.

Після зарахування виділених бюджетних коштів на відповідні рахунки розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів органи Державного казначейства надають їм виписку з відповідного рахунка за результатами попереднього операційного дня. Інші дії з перерозподілу виділених бюджетних асигнувань аналогічні операціям, які проводяться на рівні Державного казначейства України.

Облік виконаних операцій здійснюється в щоденному режимі. Інформація подається до Державного казначейства України засобами електронної пошти у визначені терміни для формування бази даних.

У разі внесення змін до реєстрів та розпорядження про виділення асигнувань загального/спеціального фонду державного бюджету готується нове розпорядження із зазначенням суми збільшення (+) чи зменшення (–) асигнувань головному розпоряднику. Підставою для внесення змін та перерозподілу асигнувань є звернення (лист) головного розпорядника бюджетних коштів з обґрунтуванням необхідності вищезазначених змін та перерозподілу, готуються нові зведені реєстри та реєстри з приміткою ***«зміни асигнувань»***. Якщо вносяться зміни до пропозицій, розпоряджень про виділення бюджетних асигнувань, зведених реєстрів та реєстрів, здійснюється облік цих змін на відповідних рахунках позабалансового обліку в автоматизованому режимі.

На спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів, відкриті в органах Державного казначейства, зараховуються кошти, що надходять як від вищих та підвідомчих установ, так і від будь-яких інших юридичних та фізичних осіб на утримання, виконання певних доручень, здійснення певних видатків, поновлення касових видатків тощо. Кошти, що надходять безпосередньо на рахунки розпорядників бюджетних коштів, уважаються доходами спеціального фонду державного бюджету або коштами, що відносяться на відновлення касових видатків.

Усі суми коштів, що надходять готівкою в каси установ, мають бути зараховані на спеціальні реєстраційні рахунки установ, які відкриті в органах Державного казначейства. У разі внесення го-

тівки на ім'я розпорядників бюджетних коштів або одержувачів відправники коштів у розрахункових документах (квитанціях тощо) зазначають номери спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників коштів, відкритих в органах Державного казначейства. Зарахування коштів органами Державного казначейства здійснюється на підставі платіжних доручень на вказані в них рахунки.

Кошти спеціального фонду державного бюджету, що являють собою власні надходження установ та субвенції, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки без конкретного віднесення до кодів економічної класифікації видатків, однак видатки здійснюються відповідно до кошторису доходів та видатків за конкретними кодами економічної класифікації видатків з урахуванням довідок про внесення змін до розпису за спеціальним фондом державного бюджету.

Усі інші дії щодо видатків із спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників бюджетних коштів спеціального фонду бюджету здійснюються відповідно до порядку, установленого для загального фонду державного бюджету.

Зі спеціальних реєстраційних рахунків, на яких обліковуються власні надходження установ, розпорядники бюджетних коштів можуть перераховувати вищим та підвідомчим установам і організаціям кошти, що не передбачені кошторисами доходів і видатків. Перерахування таких коштів здійснюється на підставі платіжних доручень або меморіальними ордерами у разі роботи органів Державного казначейства у Внутрішній платіжній системі без виходу в Систему електронних платежів Національного банку України. Дане перерахування коштів розпорядниками бюджетних коштів вищим та/або підвідомчим установам відображається відповідно як отримання та/або зменшення доходів.

Взаємовідносини органів Державного казначейства і розпорядників коштів на рівні області організовуються в такому самому порядку, як і взаємовідносини Центрального апарату Державного казначейства та головного розпорядника коштів.

Основним плановим документом, на підставі якого одержувачу перераховуються бюджетні кошти і надається право їх використовувати, є план використання бюджетних коштів. Одержувачем бюджетних коштів є підприємства і організації, що не мають статусу бюджетної установи, які отримують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників бюджетних коштів. План використання бюджетних коштів одержувачами затверджується їх керівниками за погодженням з розпорядниками, через яких вони

одержують бюджетні кошти. За відсутності зазначеного планового документа видатки з рахунка одержувача не здійснюються. Тому потрібно відрізняти одержувачів коштів бюджету від підприємств, установ і організацій, які отримують бюджетні кошти за виконані роботи (надані послуги тощо).

Оплата видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (оплата рахунків і виплати готівкою) проводиться як шляхом безготівкових платежів безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, організацій та установ, що виконали роботи або надали послуги розпорядникам (одержувачам) коштів, так і через надання чеків на отримання готівки в установах банків на цілі, передбачені в кошторисах доходів та видатків розпорядників коштів або планах використання бюджетних коштів одержувачів.

Для обліку доходів і видатків розпорядників та одержувачів коштів на їх ім'я відкриваються реєстраційні рахунки. ***Реєстраційні рахунки*** — це рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам і одержувачам коштів державного та місцевих бюджетів для обліку операцій за коштами загального фонду відповідного бюджету.

У зв'язку із включенням до складу бюджету коштів спеціального фонду розпорядникам коштів в органах казначейства відкриваються також спеціальні реєстраційні рахунки. ***Спеціальні реєстраційні рахунки*** — це рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів усіх ступенів та одержувачам коштів відповідного бюджету для обліку доходів і видатків, передбачених їх кошторисами в частині спеціального фонду. До кожного реєстраційного та спеціальних реєстраційних рахунків в органах Державного казначейства відкриваються ***особові картки*** (табл.39—44), які містять інформацію про виділені бюджетні кошти на оплату витрат, суми їх використання та залишку.

У міру зарахування коштів на реєстраційні рахунки розпорядників на підставі виписки та реєстрів на виділення бюджетних асигнувань проводяться записи в особових картках. Виписки з реєстраційних рахунків, що підтверджують зарахування коштів, видаються розпорядникам або одержувачам коштів.

Виписки з реєстрів за рахунками складаються в двох примірниках, з обов'язковим зазначенням призначення коштів, які надійшли з Державного бюджету, кодів їх бюджетної класифікації, дати і підпису виконавця. Перший примірник виписки з реєстрів видається розпоряднику коштів, а другий — залишається в операційному підрозділі Держказначейства. Одночасно з цим в особових картках (див. табл.39—44) розпорядників коштів зазначається сума коштів, виділених на здійснення витрат.

Таблиця 39

Реєстраційний рахунок _____

_____
(назва органу Державного казначейства)

КВК КПК

ОСОБОВА КАРТКА З ОБЛІКУ КОШТІВ ЗАГАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТУ НА РЕЄСТРАЦІЙНОМУ РАХУНКУ
за _____ р.

№	КЕКВ	Дата	Номер документа	Затверджено		Виділено коштів		Касові видатки		Залишок на реєстраційному рахунку	Залишок невикористаних асигнувань (призначень)	
				кошторисом на рік	планом асигнувань з початку року	з початку року	за поточний місяць	з початку року	за поточний місяць		на рік	на відповідний період
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	1110			×								
	1111				×							×
	1112				×							×
	1120			×								
	1130				×							
	1131				×							
	1132				×							
	…				×							
	1340			×								
	1341				×							
	4000			×								
Усього за день												

З початку року										
РАЗОМ										

Таблиця 40

_____
(назва органу Державного казначейства)

_____
(назва розпорядника коштів)

_____
(№ спеціального реєстраційного рахунка)

КВК КПК

ОСОБОВА КАРТКА З ОБЛІКУ ВЛАСНИХ КОШТІВ
за _____ р.

№	Залишок на початок року	Дата	Номер документа	Надійшло коштів з початку року	Видатки				Залишок коштів на рахунку
					КЕКВ	Затверджено кошторисом на рік	Касові видатки з початку року		
							усього	у т. ч. на видатки загального фонду	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Усього за день									
Усього									
Разом за рахунком									

Таблиця 41

_____
(назва органу Державного казначейства)

_____
(назва розпорядника коштів)

_____
(№ спеціального реєстраційного рахунка)

КВК КПК

ОСОБОВА КАРТКА З ОБЛІКУ КОШТІВ НА ВИКОНАННЯ ОКРЕМИХ ДОРУЧЕНЬ
за _____ р.

№	Залишок на початок року	Підстава для зарахування коштів	Дата	Номер документа	Надійшло коштів з початку року	Видатки				Залишок коштів на рахунку
						КЕКВ	Затверджено кошторисом на рік	Касові видатки з початку року		
								усього	у т. ч. на видатки загального фонду	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Усього за день										
Усього										
Разом за рахунком										

Таблиця 42

_____
(назва органу Державного казначейства)

_____
(назва розпорядника коштів)

_____
(№ спеціального реєстраційного рахунка)

КВК КПК

ОСОБОВА КАРТКА З ОБЛІКУ ДЕПОЗИТНИХ КОШТІВ
за _____ р.

№	Залишок на початок року	Дата	Номер документа	Надійшло коштів з початку року	Видатки з початку року	Залишок коштів на рахунку
1	2	3	4	5	6	7

Усього за день						
Усього						
Разом за рахунком						

Таблиця 43

_____
(назва органу Державного казначейства)

_____
(назва розпорядника коштів)

_____
(№ спеціального реєстраційного рахунка)

КВК КПК

ОСОБОВА КАРТКА З ОБЛІКУ СУБВЕНЦІЙ, ПЕРЕРАХОВАНИХ БЮДЖЕТОМ ІНШОГО РІВНЯ
за _____ р.

№	Залишок на початок року	Дата	Номер документа	Надійшло коштів з початку року	Видатки				Залишок коштів на рахунку
					КЕКВ	Затверджено кошторисом на рік	Касові видатки з початку року		
							усього	у т. ч. на видатки загального фонду	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Усього за день									
Усього									
Разом за рахунком									

Таблиця 44

(назва органу Державного казначейства)

(назва розпорядника коштів)

(№ спеціального реєстраційного рахунка)

КВК КПК

ОСОБОВА КАРТКА З ОБЛІКУ ІНШИХ КОШТІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТУ
за _____ р.

№	Залишок на початок року	Дата	Номер документа	Надійшло коштів з початку	Видатки			Залишок коштів на рахунку
					КЕКВ	Затвер-джено ко-	Касові видатки з початку року	

				року		шторисом на рік	усього	у т. ч. на видатки загального фонду	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Усього за день									
Усього									
Разом за рахунком									

Після отримання виписки з реєстраційного рахунка розпорядник коштів протягом операційного дня (з 9 до 13 год.) подає до органу Державного казначейства, в якому відкриті його реєстраційні рахунки, необхідні документи для проведення платежів (рахунки-фактури, накладні, товаротранспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт тощо) і платіжні доручення. На підставі цих документів відповідний орган Державного казначейства переказує кошти за надані послуги, виконані роботи безпосередньо суб'єктам господарської діяльності або відмовляє в оплаті. Схема документообороту і процес безготівкової оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів з рахунків загального чи спеціального фондів Державного і місцевого бюджету показані на рисунках 18—19.

Особові картки до спеціальних реєстраційних рахунків ведуться окремо за кожним видом видатків спеціального фонду та за кодами класифікації видатків (див. табл.40—44). Усі інші дії з оплати витрат розпорядників і одержувачів бюджетних коштів по спеціальному фонду здійснюються в тому самому порядку, що й з оплати витрат розпорядників бюджетних коштів по загальному фонду, тільки в межах загального залишку коштів на рахунку.

Для одержання коштів готівкою (на заробітну плату, стипендії, службові відрядження тощо) розпорядник або одержувач коштів подає до Управління обслуговування кошторисів або операційного відділу органу Державного казначейства заявку на видачу *готівки* (табл.45). Заявка виписується розпорядником чи одержувачем коштів на уповноважену особу, з якою у нього укладено договір про повну матеріальну відповідальність і яка має право отримувати і видавати кошти.

При отриманні заробітної плати та прирівняних до неї платежів разом з довіреністю подаються платіжні доручення на перерахування сум податку на доходи фізичних осіб, сум нарахувань до фондів соціального страхування та сум страхових внесків до Пенсійного фонду. Чек виписується на ім'я особи, яка вказана в заявці на видачу готівки.

На підставі належно оформленого грошового чека (табл.46) уповноважена особа розпорядника коштів отримує готівку з відкритого в установі банку поточного рахунка органу Державного казначейства. Невикористана готівка повертається на цей самий поточний рахунок за спеціальними документами. У них обов'язково вказується номер відповідного реєстраційного рахунка. Схема документообороту і порядок отримання готівки розпорядником чи одержувачем коштів показані на рис.20.

Рис. 18. Схема документообороту і процес оплати рахунків за умови, що суб'єкт господарської діяльності обслуговується в іншій банківській установі, а не в системі Державного казначейства

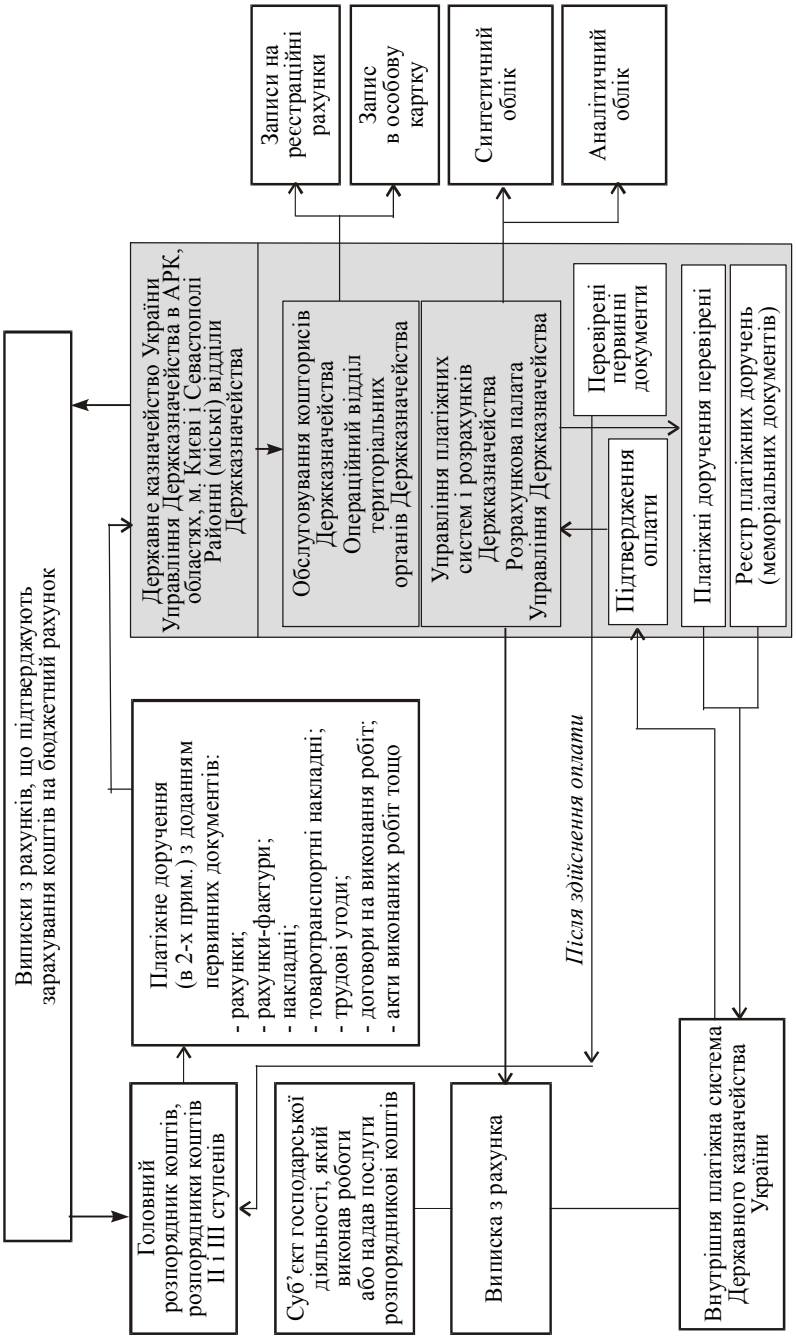


Рис. 19. Схема документообороту і процес оплати рахунків за умови, що суб'єкт господарської діяльності обслуговується в системі Державного казначейства

Таблиця 45

_____

(назва органу Державного казначейства)

ЗАЯВКА
НА ВИДАЧУ ГОТІВКИ

«___» _____ 200 __ р.

_____

(назва розпорядника бюджетних коштів)

_____

(номер реєстраційного / спеціального реєстраційного рахунка)

просить погодити видачу готівки

_____

(мета, код бюджетної класифікації і повна назва)

і видати чек на суму _____

(літерами)

на ім'я _____

(прізвище, ім'я, по батькові, зразок підпису)

_____

(посада)

дані паспорта (посвідчення — для військових)

серія _____, № _____ від _____, виданий _____

Розрахункова відомість із заробітної плати за _____ місяць 200__ р.
(заповнюється при отриманні заробітної плати)

№	Нараховано за місяць		Утримано								Сума до виплати
	показник	сума	усього	податок на доходи фізичних осіб	до Пенсійного фонду України	до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	профспілкові внески	інші утримання	виплачено в міжрозрахунковий період	
1	Заробітної плати										
2	Грошові утримання										
3	Зарплати працюючим інвалідам										

Закінчення табл. 45

№	Нараховано за місяць		Утримано								Сума до виплати
	показник	сума	усього	податок на доходи фізичних осіб	до Пенсійного фонду України	до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	профспілкові внески	інші утримання	виплачено в міжрозрахунковий період	
4	Усього										
	з них:										
4.1	а) матеріальної допомоги										
4.2	б) лікарняних у т.ч. страхове відшкодування за лікарняними										
4.3	в) відпускних										
4.4	г) депоненти										

НАРАХУВАННЯ НА ЗАРОБІТНУ ПЛАТУ

Сума нарахованої заробітної плати	До Пенсійного фонду України	До Фонду загальнообов'язкового державного страхування на випадок безробіття	До Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	До Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Інші нарахування

Суми за нарахованою заробітною платою, утриманням і нарахуванням відповідають аналітичним і синтетичним даним у бухгалтерських регістрах

(прізвище і підпис відповідальної особи розпорядника бюджетних коштів)

Керівник установи _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

М.п.

Штамп казначея

Таблиця 46

Грошовий чек

Корінець чека КВ 1308567 *Управління казначейства в м. Києві* на *5000 грн 00 к.* *15.03.2002 р.* Чек видано *Іваненку І. І.* (прізвище) Підписи (начальник) (бухгалтер) Чек отримав *15.03.2002 р.* (підпис)	*Управління казначейства в м. Києві* Чек КВ 1309576 На *5000 грн* (цифрами) *м. Київ* (місце видачі) *Управління НБУ по м. Києву та області* *МФО 32120* (найменування установи) М.П.	124104 (№ рахунка чекодавця) *15 березня 2002 р.* (число, місяць прописом) ЗАПЛАТИТИ *Іваненку Івану Івановичу* Сума *П'ять тисяч грн 00 к.* Підписи _____	КВ 1309576 В касу— контроль марка Місце для контрольної марки

Чек дійсний протягом десяти днів, ураховуючи день видачі

Мета витрат		Сума
40	Заробітна плата за лютий	5000 грн 00 к.
46	Закупка с/г продукції	
50	Пенсії, допомоги	

Підписи

_____(підпис)_____

Оприбутковано по касі,
касовий ордер № ____
Від «__» _____ 200__ р.
Головний (старший) бухгалтер

_____
(підпис)

Національний

Відмітки, що засвідчують особу отримувача:		*університет*
Надано *Паспорт за № 723124 серія СА*		*р/р 2000750*
Видано *Дарницьким ВВС «10» липня 1998 р.*		
Місце видачі *м. Київ*		
Перевірено	Оплатити	«__» _____ 200 __ р.
Контролер	Відповідальний контролер	Оплачено
	Бухгалтер	Касир

Рис. 20. Схема документообороту і порядок отримання готівки розпорядником або одержувачем коштів

Фінансування видатків з місцевих бюджетів проводиться за:

а)*казначейського обслуговування місцевих бюджетів лише в частині доходів та міжбюджетних трансфертів* шляхом переказування коштів територіальним органом Державного казначейства з рахунків за надходженнями місцевих бюджетів на поточні видаткові рахунки, відкриті відповідним місцевим бюджетам в установах банків за групою балансових рахунків 254 «Кошти місцевих бюджетів та бюджетні кошти клієнтів, що утримуються з місцевих бюджетів». Зарахування коштів розпорядникам на їх поточні бюджетні рахунки здійснюється на основі розпорядження бюджетного відділу (інспекції) місцевого фінансового органу за допомогою платіжних доручень. Документооборот фінансування видатків з місцевих бюджетів до впровадження їх казначейського обслуговування за видатками показано на рис.21;

б)*повнофункціонального казначейського обслуговування місцевих бюджетів* шляхом зарахування коштів на рахунки розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів, відкритих в органах Державного казначейства для наступної оплати їх видатків. У процесі повнофункціонального казначейського обслуговування місцевих бюджетів органи Державного казначейства здійснюють такі функції:

— обслуговують місцеві бюджети за доходами, видатками та фінансуванням дефіциту;

— відкривають рахунки розпорядникам коштів місцевих бюджетів у розрізі місцевих бюджетів та кодів бюджетної класифікації видатків;

— здійснюють розрахунки за міжбюджетними трансфертами;

— щоденно перераховують залишки надходжень на рахунки загального та спеціального фондів місцевих бюджетів;

— здійснюють операції на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства;

— надають фінансовим органам виписки з рахунків для обліку руху коштів відповідних місцевих бюджетів;

— ведуть бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання місцевих бюджетів;

— здійснюють попередній контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів;

— здійснюють операції щодо виконання платіжних доручень розпорядників бюджетних коштів на підставі підтвердних документів, зареєстрованих зобов’язань, відповідно до розпису місцевих бюджетів і кошторисів розпорядників бюджетних коштів;

— ведуть облік зобов’язань розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів;

— здійснюють кредитування місцевих бюджетів для покриття тимчасових касових розривів;

— установлюють порядок складання та складають фінансову звітність про виконання місцевих бюджетів, крім звіту про виконання плану по штатах і контингентах.

Рис. 21. Документооборот фінансування видатків з місцевих бюджетів до впровадження казначейського обслуговування за видатками

Фінансування видатків розпорядників коштів з місцевих бюджетів здійснюється через органи Державного казначейства за такими стадіями:

перша (головна) стадія — виділення, зарахування, розподіл і переказування бюджетних асигнувань головними розпорядниками коштів розпорядникам коштів III ступеня. Вона складається з двох етапів — «Виділення і зарахування асиг-

нувань» та «Розподіл асигнувань і переказування коштів» (рис. 22);

друга стадія — зарахування, розподіл і переказування бюджетних асигнувань розпорядниками коштів ІІІ ступеня підвідомчим установам та одержувачам коштів. Вона також складається з двох етапів — «Зарахування коштів» і «Розподіл, переказ і зарахування коштів» (див. рис.22);

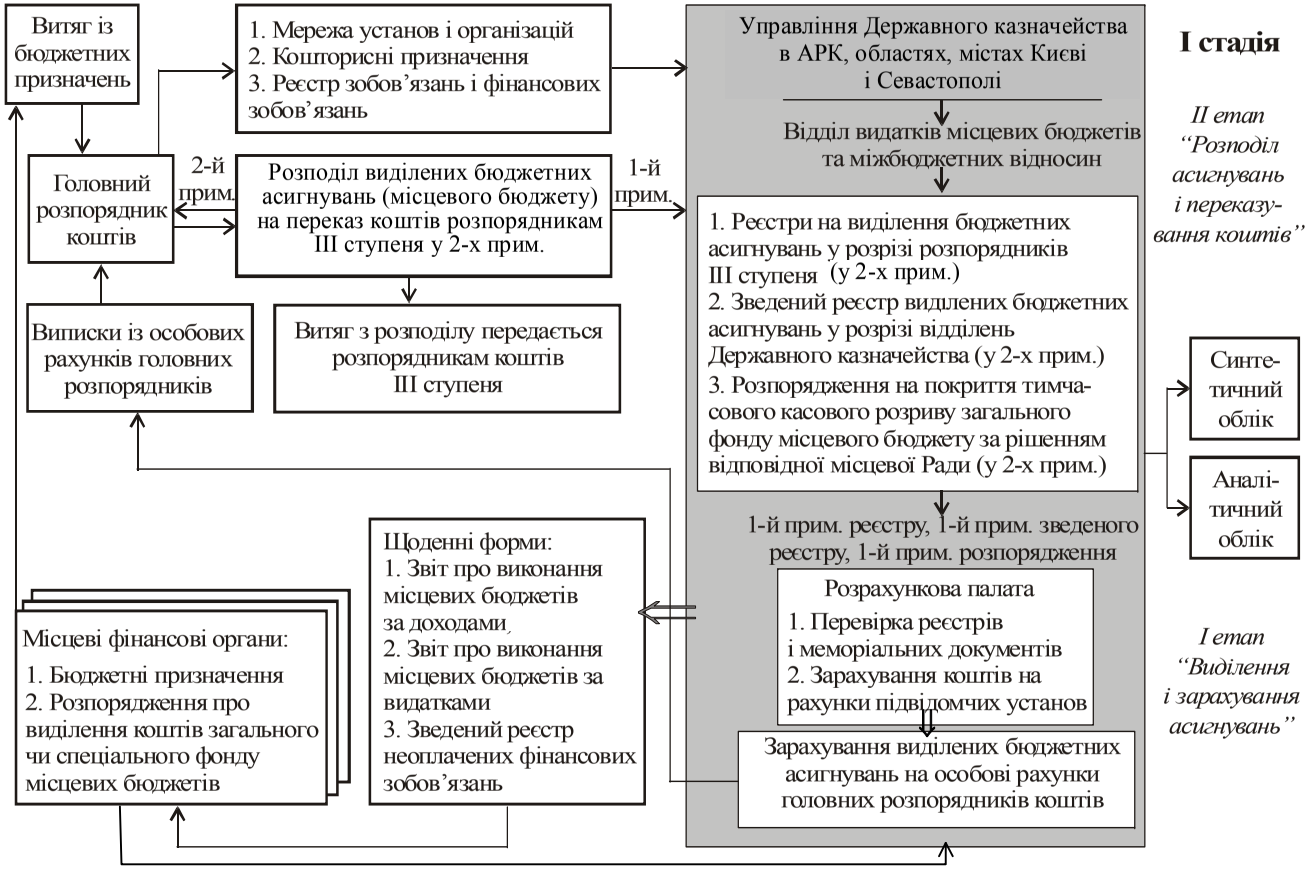
третя стадія — безготівкова оплата рахунків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів (див. рис.18—19);

четверта стадія — виплати готівкою розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів (див. рис.20).

Виконання місцевих бюджетів за видатками здійснюється за такою послідовною процедурою: установлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі затвердженого розпису місцевого бюджету; затвердження кошторисів розпорядникам бюджетних коштів; взяття бюджетних зобов'язань; отримання товарів, робіт та послуг; здійснення платежів; використання товарів, робіт та послуг на виконання бюджетних програм.

Розпорядники бюджетних коштів не пізніше ніж за 15 днів до початку бюджетного року подають на паперових і електронних носіях до органу Державного казначейства за місцезнаходженням дані про розташування мережі установ та організацій, погоджені з відповідним фінансовим органом, за формою, наведено в табл.47.

Після затвердження місцевих бюджетів фінансові органи складають річний розпис асигнувань місцевих бюджетів та помісячний розпис асигнувань загального фонду місцевих бюджетів і на паперових та електронних носіях направляють органам Державного казначейства України, які реєструють їх на відповідних рахунках, відкритих за групами рахунків позабалансового обліку 922 «Бюджетні призначення з місцевих бюджетів» та 927 «Бюджетні призначення з загального фонду місцевого бюджету за помісячним розписом асигнувань». Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, фінансові органи в тижневий термін доводять до головних розпорядників витяги із затвердженого річного розпису асигнувань відповідних місцевих бюджетів та помісячного розпису асигнувань загального фонду місцевих бюджетів (табл. 48—49), які є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів та планів асигнувань розпорядниками бюджетних коштів.


Витяг із бюджетних призначень
1. Мережа установ і організацій
2. Кошторисні призначення
3. Реєстр зобов'язань і фінансових зобов'язань
Управління Державного казначейства в АРК, областях, містах Києві і Севастополі
Відділ видатків місцевих бюджетів та міжбюджетних відносин
I стадія
II етап "Розподіл асигнувань і переказування коштів"
Головний розпорядник коштів
2-й прим.
Розподіл виділених бюджетних асигнувань (місцевого бюджету) на переказ коштів розпорядникам III ступеня у 2-х прим.
1-й прим.
1. Реєстри на виділення бюджетних асигнувань у розрізі розпорядників III ступеня (у 2-х прим.)
2. Зведений реєстр виділених бюджетних асигнувань у розрізі відділень Державного казначейства (у 2-х прим.)
3. Розпорядження на покриття тимчасового касового розриву загального фонду місцевого бюджету за рішенням відповідної місцевої Ради (у 2-х прим.)
Виписки із особових рахунків головних розпорядників
Витяг з розподілу передається розпорядникам коштів III ступеня
Синтетичний облік
Аналітичний облік
1-й прим. реєстру, 1-й прим. зведеного реєстру, 1-й прим. розпорядження
Щоденні форми:
1. Звіт про виконання місцевих бюджетів за доходами
2. Звіт про виконання місцевих бюджетів за видатками
3. Зведений реєстр неоплачених фінансових зобов'язань
Розрахункова палата
1. Перевірка реєстрів і меморіальних документів
2. Зарахування коштів на рахунки підвідомчих установ
Місцеві фінансові органи:
1. Бюджетні призначення
2. Розпорядження про виділення коштів загального чи спеціального фонду місцевих бюджетів
Зарахування виділених бюджетних асигнувань на особові рахунки головних розпорядників коштів
I етап "Виділення і зарахування асигнувань"

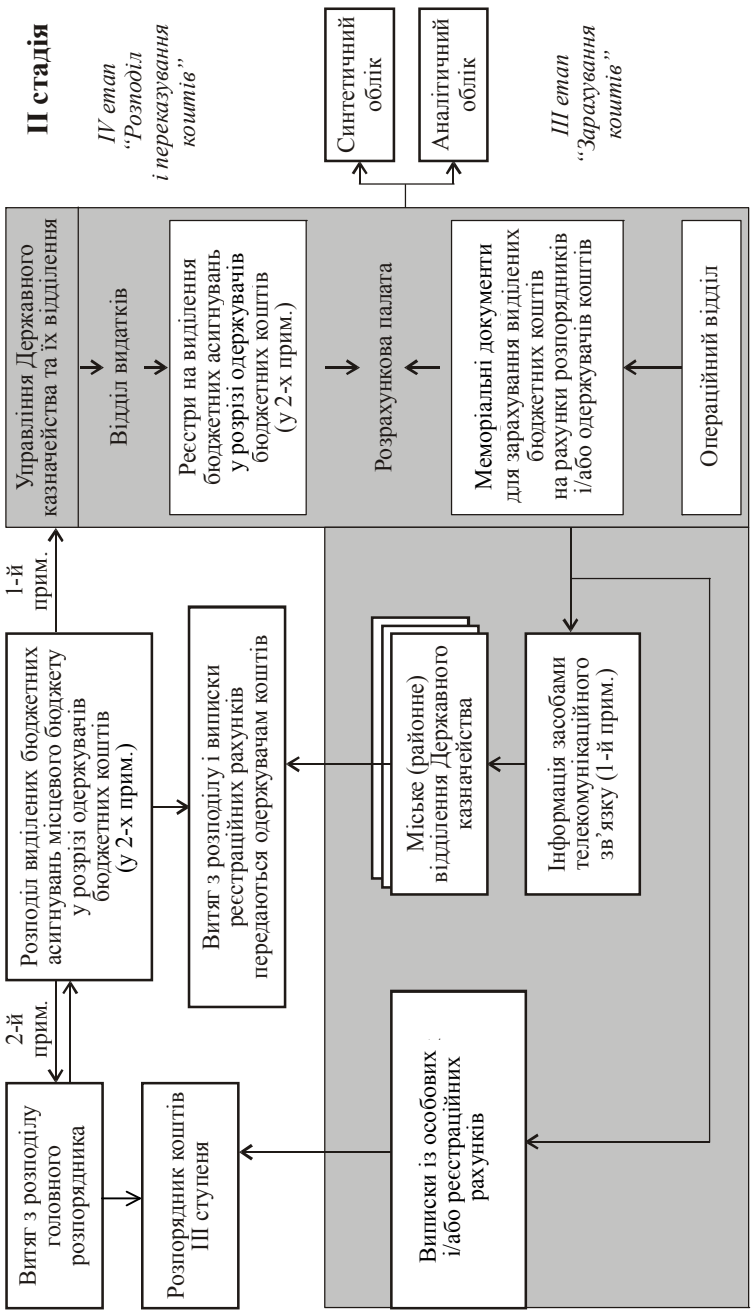


Рис. 22. Схема документообороту процесу фінансування видатків із загального чи спеціального фонду місцевого бюджету через органи Державного казначейства після впровадження повнофункціонального казначейського обслуговування місцевих бюджетів

Таблиця 47

Додаток 6
до Порядку казначейського
обслуговування місцевих бюджетів

ПОГОДЖЕНО

_____
(посада)

_____
(вид бюджету)

_____
(підпис, ініціали і прізвище)

_____
(назва бюджету)

_____
(число, місяць, рік)

М. п.

МЕРЕЖА
установ та організацій, які отримують кошти з місцевого бюджету в 200__ р.

_____
(назва розпорядника коштів)

№	Код розпорядника коштів	Код ЄДРПОУ	Назва установи (організації)	Місцезнаходження та код території	Рівень розпорядника коштів (РРК)	Код органу Державного казначейства	Назва органу Державного казначейства
1	2	3	4	5	6	7	8

Керівник установи (організації) _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

М. п.

Таблиця 48

Додаток 9
до Порядку казначейського
обслуговування місцевих бюджетів

_____
(вид бюджету)

_____
(назва бюджету)

ВИТЯГ
з річного розпису асигнувань з місцевих бюджетів за 200__ р.

_____
(назва головного розпорядника коштів)

тис. грн

КПК	Найменування видатків (КЕКВ)	Загальні видатки	Спеціальні видатки	Усього

1	2	3	4	5

Підпис відповідальної особи _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Таблиця 49

Додаток 10
до Порядку казначейського
обслуговування місцевих
бюджетів

_____
(вид бюджету)

_____
(назва бюджету)

ВИТЯГ
з помісячного розпису асигнувань з загального фонду місцевих бюджетів за 200__ р.

_____
(назва головного розпорядника коштів)

тис. грн

КПК	Найменування видатків (КЕКВ)	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Усього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Підпис відповідальної особи _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Головні розпорядники коштів протягом трьох робочих днів після отримання витягу з річного розпису асигнувань з місцевих бюджетів подають органам Державного казначейства України, в яких вони обслуговуються, розподіл показників зведених кошторисів та розподіл показників зведених планів асигнувань із загального фонду місцевих бюджетів у розрізі розпорядників коштів нижчого рівня на паперових та електронних носіях за формами, наведеними в таблицях 50—51. Розпорядники, які не мають підвідомчих установ, подають кошторис та план асигнувань із загального фонду місцевих бюджетів. Дані зведених кошторисів та планів асигнувань із загального фонду місцевих бюджетів обліковуються органами Державного казначейства України на рахун-

ках, відкритих за групами рахунків позабалансового обліку 912 «Кошторисні призначення з місцевих бюджетів» та 914 «Призначення з місцевого бюджету за планом асигнувань». До кошторису додається зведення показників спеціального фонду кошторису на відповідний рік за підписом керівника та головного бухгалтера установи.

Таблиця 50

Додаток 11
до Порядку казначейського
обслуговування місцевих
бюджетів

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____
(вид бюджету)

_____
(посада відповідальної особи розпорядника бюджетних коштів)

_____
(назва бюджету)

_____
(підпис, прізвище, ініціали)

М. п. «___»_____

РОЗПОДІЛ ПОКАЗНИКІВ ЗВЕДЕНИХ КОШТОРИСІВ
на _____ 200__ р.

Код та назва головного розпорядника коштів _____

грн

Рівень розпорядника коштів	КПК	КЕКВ	Усього на рік, у тому числі		Разом на рік
			загальний фонд	спеціальний фонд	
Усього по головному розпоряднику коштів					

(_____) _____ _____ _____ _____
код території назва розпорядника коштів код розпорядника назва УДК (ВДК) код УДК (ВДК)

Разом по розпоряднику коштів

Головний бухгалтер
(начальник планово-фінансового відділу _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Таблиця 51

Додаток 12
до Порядку казначейського
обслуговування місцевих
бюджетів

_____
(вид бюджету)

_____
(назва бюджету)

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____
(посада відповідальної особи розпорядника бюджетних коштів)

_____
(підпис, прізвище, ініціали)

М. п. «____» _____

РОЗПОДІЛ ПОКАЗНИКІВ ЗВЕДЕНИХ ПЛАНІВ АСИГНУВАНЬ із загального фонду місцевих бюджетів на 200__ р.

Код та назва головного розпорядника коштів _____

грн

Рівень розпорядника	КПК	КЕКВ	Усього на рік	У тому числі за місяцями											
				Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
Разом по головному розпоряднику коштів															

(_____) _____ _____ _____ _____
код території назва розпорядника коштів код розпорядника назва УДК (ВДК) код УДК (ВДК)

Разом по розпоряднику коштів

Головний бухгалтер
(начальник планово-фінансового відділу) _____ _____
(підпис) (прізвище і ініціали)

Органи Державного казначейства України здійснюють контроль за відповідністю загальних сум, указаних у зазначених документах, сумам, зазначеним у річному розписі асигнувань місцевих бюджетів. У разі їх невідповідності даним розпису місцевих бюджетів розпорядники повинні привести зазначені документи у відповідність до розпису бюджету.

Доведені обсяги бюджетних асигнувань є підставою для взяття розпорядниками коштів бюджету зобов'язань на здійснення видатків, передбачених відповідними місцевими бюджетами.

Органи Державного казначейства України приймають від розпорядників коштів бюджету, які в них обслуговуються, реєстри зобов'язань та фінансових зобов'язань разом з первинними документами (або їх копіями) у межах залишків на відповідних рахунках, відкритих за рахунками позабалансового обліку 9241 «Асигнування на взяття зобов'язань по загальному фонду місцевих бюджетів» та 9242 «Асигнування на взяття зобов'язань по спеціальному фонду місцевих бюджетів». Вони обліковують зазначені зобов'язання розпорядників коштів місцевих бюджетів, яких вони обслуговують, на рахунках, відкритих за групою рахунків позабалансового обліку 942 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами місцевого бюджету».

Згідно з помісячним розписом асигнувань загального фонду місцевих бюджетів фінансові органи проводять розподіл коштів загального фонду місцевих бюджетів, що зараховані на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3142 «Кошти загального фонду місцевого бюджету» з урахуванням зареєстрованих фінансових зобов'язань, та подають органам Державного казначейства розпорядження про виділення коштів загального фонду місцевих бюджетів (табл. 52) у розрізі головних розпорядників коштів. Дане розпорядження затверджується головою місцевого органу виконавчої влади або, за його дорученням, одним з його заступників (керівником фінансового органу). Кошти зараховуються на

рахунки головних розпорядників, відкриті за балансовим рахунком 3531 «Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету».

Виписка з особового рахунка (табл. 53) надається головному розпоряднику коштів. На підставі виписки головний розпорядник готує та подає органу Державного казначейства України розподіл виділених бюджетних асигнувань на перерахування коштів підвідомчим установам (див. табл. 34). Отриманий розподіл перевіряється органом Державного казначейства щодо відповідності вказаних у ньому сум залишкам на рахунках, залишкам невикористаних бюджетних асигнувань за загальним фондом та зареєстрованим фінансовим зобов'язанням підвідомчих установ у розрізі кодів економічної класифікації. Якщо перерахування коштів проводиться за цільовим направленням, то поданий розподіл в обов'язковому порядку повинен містити примітку щодо призначення коштів. У разі, коли вищезазначена примітка не врахована, документи повертаються без виконання. За наявності всіх необхідних показників кошти зараховуються на рахунки підвідомчих установ.

Таблиця 52

_____
(назва органу Державного казначейства)

_____
(назва бюджету)

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____
(посада відповідальної особи)

_____
(підпис, прізвище, ініціали)

М. п. «____» _____

РОЗПОРЯДЖЕННЯ про виділення коштів загального фонду місцевих бюджетів з рахунка № _____
Державним казначейством у _____
(область, місто, район)
від _____ № _____
(число, місяць, рік)

грн

№	Код головного розпорядника бюджетних коштів	Назва головного розпорядника бюджетних коштів	КВК	КПК	КЕКВ	Номер особового рахунка головного розпорядника бюджетних коштів	Сума	Примітка

1	2	3	4	5	6	7	8	9

Усього _____
(сума словами)

Відповідальна особа _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Таблиця 53

Додаток 18
до Порядку казначейського
обслуговування місцевих
бюджетів

_____
(вид бюджету)

_____
(назва бюджету)

_____ _____
(код казначейства) (назва органу казначейства)

_____ _____
(код клієнта) (назва клієнта)

_____
(номер рахунка)

ВИПИСКА З РАХУНКА рахунок № _____
за період з _____ по _____ 200__ р.

№	Тип операції	МФО	Рахунок	Номер документа	Дата	Сума	
						дебет	кредит
Вхідний залишок:							
Усього оборотів:							
Вихідний залишок:							

Реєстр документів за рахунком: _____

Виконавець: _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Для безготівкових перерахувань платежів з одного рахунка на інший, відкритих на балансі одного органу Державного казначейства України без виходу в СЕП НБУ, використовуються меморіальні ордери (заповнюються відповідно до зразка, наведеного в табл. 54), складені на підставі відповідних платіжних доручень розпорядників коштів.

Таблиця 54

Додаток 20
до Порядку казначейського
обслуговування місцевих
бюджетів

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № *39*

Одержано банком _____

від *"20" січня 2002 р.*

«___» _____ 200__ р.

Платник *Обласне управління освіти*

Код	*23287791*			ДЕБЕТ	СУМА
Банк платника	*УДК у Черкаській області*	Код банку	рах.№	*35415190099002*	*5000,00*
	м. Черкаси	*321024*			
Одержувач *Районне управління освіти*				КРЕДИТ	
Код	*24982153*		рах.№	*35412311861*	
Банк одержувача	*УДК у Черкаській області*	Код банку	рах.№		
	м. Черкаси	*321024*			

Сума літерами *П'ять тисяч гривень 00 копійок*

Призначення платежу *КЕКВ 1110 — 4500,00 грн; КЕКВ 1120 — 500,00 грн*

Проведено банком

М. п. Підписи платника «__» _____ 200__ р.
(підпис банку)

Кошти спеціального фонду місцевого бюджету, зараховані на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3152 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки», органи Державного казначейства на підставі розпорядження про виділення коштів спеціального фонду місцевих бюджетів у розрізі головних розпорядників коштів (табл.55), затвердженого головою місцевого органу виконавчої влади або, за його дорученням, одним з його заступників (керівником фінансового органу), засобами програмного забезпечення направляють на рахунки розпорядників, відкриті за балансовим рахунком 3532 «Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із спеціального фонду місцевого бюджету».

Таблиця 55

_____
(назва органу Державного казначейства)

_____
(назва бюджету)

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____
(посада відповідальної особи)

_____
(підпис, прізвище, ініціали)

М. п. «____»_____

РОЗПОРЯДЖЕННЯ про виділення коштів спеціального фонду місцевих бюджетів з рахунка № _____
Державним казначейством у _____
(область, місто, район)

від _____ № _____
(число, місяць, рік)

грн

№	Код головного розпорядника бюджетних коштів	Назва головного розпорядника бюджетних коштів	КВК	КПК	КЕКВ	Номер особового рахунка головного розпорядника бюджетних коштів	Сума	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Усього _____
(сума словами)

Відповідальна особа _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Оплата видатків розпорядників бюджетних коштів здійснюється органами Державного казначейства України з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників бюджетних коштів, відкритих в органах Державного казначейства України за групою рахунків балансового обліку 354 «Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами місцевих бюджетів», шляхом проведення платежів з цих рахунків. Інформація щодо проведених видатків одночасно відображається на відповідних рахунках, відкритих за рахунками фінансового обліку 7211 «Видатки загального фонду місцевого бюджету» та 7221 «Видатки спеціального фонду місцевого бюджету».

Із спеціальних реєстраційних рахунків, на яких обліковуються власні надходження, розпорядники бюджетних коштів можуть здійснювати переказування коштів вищим та підвідомчим установам і організаціям відповідно до чинних законодавчих актів. Переказування таких коштів здійснюється на підставі платіжних доручень, наданих власниками рахунків. Переказ коштів розпорядниками відображається як зменшення доходів, а їх отримання— як збільшення доходів. Власні надходження зараховуються на відповідні рахунки, відкриті в органах Державного казначейства (за місцем обслуговування розпорядника коштів бюджету) за балансовим рахунком 3542 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету», в розрізі груп власних надходжень. Інформація щодо власних надходжень, які зараховуються на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3542, одночасно відображається на рахунках фінансового обліку 6124 «Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету». Органи Державного казначейства щоденно складають виписки з рахунків, відкритих за балансовим рахунком 3542, що разом з реєстром розрахункових документів надаються розпорядникам коштів місцевих бюджетів.

Оплата рахунків розпорядників бюджетних коштів здійснюється лише за наявності в обліку органів Державного казначейства їх зобов'язань та залишків коштів на рахунках розпорядників коштів за відповідними кодами економічної класифікації видатків. Підставою для здійснення видатків є платіжні доручення з розрахунковими документами розпорядників коштів і зареєстровані в органах Державного казначейства зобов'язання та фінансові зобов'язання, які підтверджують цільове спрямування коштів.

Для контролю цільового спрямування бюджетних коштів при виконанні місцевих бюджетів за видатками органи Державного казначейства здійснюють:

- попередній контроль — на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, у тому числі фінансових. При цьому перевіряється підстава для здійснення платежів, відповідність платежів вимогам обліку і контролю за зобов'язаннями, атакож правильність оформлення розрахункових документів;
- поточний контроль — у процесі оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів. Перевірка документів на оплату рахунків розпорядників коштів місцевих бюджетів здійснюється в органах Державного казначейства України за наявності:

—залишків коштів на відповідних рахунках у розрізі кодів економічної класифікації видатків за коштами загального та/або спеціального фонду місцевих бюджетів;

— зареєстрованих зобов'язань;

—відповідності змісту операцій, наведених у документах, кодам економічної класифікації видатків, зазначених у призначенні платежу.

Відмови в оплаті рахунків розпорядників бюджетних коштів можуть надаватися:

—у разі відсутності затверджених кошторисів та помісячних планів асигнувань;

—за відсутності або недостатності бюджетних і кошторисних призначень;

— за відсутності або недостатності коштів на відповідних рахунках;

—у разі неподання необхідних документів для підтвердження оплати рахунків (рахунків, рахунків-фактур, накладних, товаротранспортних накладних, трудових угод, договорів на виконання робіт, актів виконаних робіт, звітів про результати здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти тощо);

— у разі недотримання або порушення встановленого порядку використання коштів загального та/або спеціального фондів бюджету;

— за відсутності в бухгалтерському обліку виконання місцевих бюджетів прийнятих розпорядниками бюджетних коштів зобов'язань;

— якщо документи на оплату видатків оформлені неправильно та/або не підтверджують цільового направлення коштів;

— у разі неподання розпорядниками бюджетних коштів фінансової звітності.

У разі невиконання однієї з цих вимог органи Державного казначейства України відмовляють в оплаті та повертають документи для усунення причин, через які було відмовлено в оплаті.

Усі операції органів Державного казначейства України мають оформлятися відповідними документами, які містять інформацію про характер операції та є підставою для відображення в обліку.

Відповідно до Бюджетного кодексу України Рада міністрів АРК, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних рад за рішенням Верховної Ради АРК чи відповідної ради можуть отримувати:

— короткострокові позички на покриття тимчасових касових розривів, що виникають під час виконання загального фонду місцевих бюджетів. Вони зараховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3252 «Рахунок для зарахування до загального фонду місцевих бюджетів інших кредитів». Потім на підставі меморіальних документів у регламентований час засобами програмного забезпечення ці кошти перераховуються (списуються) на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів». Повернення позичок за рахунок коштів загального фонду місцевого бюджету здійснюється управлінням Державного казначейства України з окремого рахунка, відкритого за балансовим рахунком 3252;

— запозичення до бюджету розвитку місцевих бюджетів, що зараховуються на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3254 «Рахунок для зарахування до спеціального фонду місцевих бюджетів інших кредитів». У регламентований час засобами програмного забезпечення на підставі меморіальних документів кошти перераховуються (списуються) на рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3152 «Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки». Повернення запозичень до бюджету розвитку місцевих бюджетів здійснюється управлінням Державного казначейства України з окремого рахунка, відкритого за балансовим рахунком 3254, за рахунок коштів спеціального фонду місцевого бюджету.

Рахунки та бухгалтерські проведення. Облік асигнувань і видатків бюджету ведеться на різних рахунках. Переказування асигнувань на рахунки розпорядникам коштів по Державному і місцевих бюджетах характеризує рух грошових коштів, а використання зарахованих коштів — видатки бюджету. Для обліку видатків бюджету використовуються активні рахунки: 71 «Видатки Державного бюджету», 72 «Видатки місцевого бюджету», 79 «Контррахунок за операціями за видатками бюджету».

Рахунок 71 містить такі рахунки III порядку:

711 — «Видатки загального фонду Державного бюджету»;

712 — «Видатки спеціального фонду Державного бюджету»;

713 — «Кредитування Державного бюджету за вирахуванням погашення».

Рахунок 72 містить такі рахунки III порядку:

721 — «Видатки загального фонду місцевого бюджету»;

622 — «Видатки спеціального фонду місцевого бюджету»;

624 — «Кредитування місцевого бюджету за вирахуванням погашення».

Операції з обліку асигнувань і видатків Державного і місцевих бюджетів оформляють проведеннями, які наведені в практикумі з бюджетного менеджменту.

Рахунок 79 містить такі рахунки третього порядку:

791 — «Контррахунок за видатковими операціями»;

792 — «Контррахунок за операціями з кредитування за вирахуванням погашення».

Проведення, якими оформляють операції щодо видатків та їх оплати за рахунок коштів спеціального фонду бюджету, здійснюють із використанням відповідних рахунків за подвійною системою бухгалтерського обліку.

У 9-му класі плану рахунків «Позабалансовий облік» передбачені такі рахунки другого порядку: 90 «Тимчасові планові показники, пропозиції та інші планові показники», 91 «Кошторисні призначення», 92 «Асигнування», 93 «Планові показники за доходами бюджету», 94 «Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів», 95 «Розрахункові документи, не оплачені в строк», 96 «Нараховані доходи і витрати», 98 «Зобов'язання і вимоги за кредитуванням, усіма видами гарантій та цінними паперами, емітованими державою», 99 «Контррахунки до рахунків 90—98 розділів».

Аналітичний облік асигнувань і видатків бюджету ведеться за головними розпорядниками коштів окремо за видатками безпосередньо головного розпорядника коштів, розпорядників коштів другого і третього ступенів, одержувачів коштів та на централізовані заходи.

Для ведення аналітичного обліку операцій з виконання місцевих бюджетів відкриваються особові картки для кожного рахунка (див. табл. 17—18, 39—44). Відображені в них облікові дані повинні відповідати аналогічним даним оборотно-сальдової відомості (див. табл. 15) і сальдової відомості (див. табл. 16). Дані оборотно-сальдової і сальдової відомостей мають бути тотожними даним щоденного оборотно-сальдового балансу, що є підставою для складання щоденних форм звіту «Звіт про виконання місцевих бюджетів за видатками» (табл. 56), які складаються органами Державного казначейства України в розрізі місцевих бюджетів. Зазначений звіт передається фінансовим органам до 12-ї години робочого дня, наступного за звітним, у встановленому порядку. Дані звітів за останній робочий день місяця є підставою для складання звітності про виконання відповідних місцевих бюджетів.

Таблиця 56

_____
(назва органу Держказначейства)

_____
(код)

_____
(назва бюджету)

ЗВІТ
про виконання місцевих бюджетів за видатками
за _____ 200__ р.
(число, місяць)

№	КПК	КЕКВ	Сума за день	Сума з початку року
1	2	3	4	5

Начальник _____

Головний бухгалтер _____

Для визначення результатів виконання бюджету в плані рахунків передбачено 5-й клас рахунків «Результат виконання бюджету». Він містить два рахунки другого порядку — 51 «Результат виконання бюджету» і 59 «Контррахунок за результатом виконання бюджету».

Рахунок 51 має такі рахунки третього порядку:

511 «Результат виконання Державного бюджету»;

512 «Результат виконання місцевого бюджету». Ці рахунки мають рахунки четвертого порядку — результат виконання загального фонду і результат виконання спеціального фонду Державного чи місцевого бюджету відповідно.

Контррахунок 5911 призначений для забезпечення подвійного запису при віднесенні на результат виконання бюджетів контррахунків 6911, 7911, 7921.

Операції з обліку результатів виконання Державного і місцевих бюджетів відображені в практикумі з бюджетного менеджменту.

7.4. Облік операцій з управління єдиним казначейським рахунком

Усі операції з управління єдиним казначейським рахунком (далі — ЄКР) здійснюються виключно на рівні центрального

апарату Державного казначейства України, у тому числі через рахунки управлінь Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі. При цьому усі розрахунки між органами Державного казначейства будь-якого рівня здійснюються тільки грошовими коштами без застосування операцій з управління єдиним казначейським рахунком. На Управління консолідованої звітності з виконання бюджетів Державного казначейства України (далі — Управління консолідованої звітності) покладено обов'язок забезпечити з 10 березня 2002 р. щоденну консолідацію сальдових балансів управлінь Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі та Управління платіжних систем і розрахунків Державного казначейства України.

Крім того, з метою підвищення ефективності управління бюджетними коштами територіальним органам Державного казначейства **заборонено** в рамках управління єдиним казначейським рахунком відволікати кошти за межі системи Державного казначейства України без письмового погодження з Головою Державного казначейства України.

Для цього Державне казначейство України встановлює територіальним управлінням Державного казначейства з урахуванням їх платіжного календаря **ліміт ЄКР** — максимально можливий залишок коштів на кінець операційного дня за рахунками управлінь Державного казначейства, відкритими за балансовим рахунком №1111. Лімітна довідка (табл.57) готується Відділом внутрішніх казначейських операцій та затверджується заступником Голови Державного казначейства України або начальником (заступником начальника) Управління фінансових ресурсів Державного казначейства України (далі — Управління фінансових ресурсів). Управління Державного казначейства щоденно в регламентованому режимі після завершення операційного дня перераховують залишки коштів, які обліковуються ними за балансовим рахунком №1111 та перевищують установлений ліміт ЄКР, на рахунки, визначені Державним казначейством України. Дотримання ліміту ЄКР є обов'язковим.

Таблиця 57

ЕЛЕКТРОННА ПОШТА
ЛІМІТНА ДОВІДКА
ВІД ___ ___ 2002 р. № ___

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ _____
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Управління Державного казначейства	Ліміт ЄКР, грн	Період, на який установлюється ліміт	
		з	до

підпис

Начальник Відділу казначейських операцій _____ _____
(підпис) (прізвище, ініціали)

Операціями з управління єдиним казначейським рахунком є: запозичення з єдиних казначейських рахунків територіальних управлінь Державного казначейства та поновлення ЄКР територіальних управлінь Державного казначейства.

Запозичення з єдиних казначейських рахунків управлінь Державного казначейства здійснюється на підставі: реєстрів Державного казначейства України на виділення бюджетних асигнувань (див. табл.45); розпоряджень Державного казначейства України на перерахування коштів з ЄКР центральному апарату або іншим територіальним управлінням Державного казначейства України за встановленою формою (див. табл. 47); перерахованих центральному апарату Державного казначейства України коштів, що перевищують установлений ліміт ЄКР.

Поновлення ЄКР управлінь Державного казначейства здійснюється на підставі: реєстрів Державного казначейства України на зменшення виділених бюджетних асигнувань (див. табл.45); розпоряджень Державного казначейства України на поновлення ЄКР управлінь Державного казначейства за рахунок доходів загального фонду державного бюджету, належних до перерахування центральному апарату Державного казначейства України; розпоряджень Державного казначейства України на перерахування коштів з ЄКР іншим територіальним управлінням Державного казначейства; розпоряджень на перерахування коштів з рахунка Державного казначейства на рахунки його територіальних органів (див. табл.38). Суми поновлення ЄКР по кожному управлінню Державного казначейства не можуть перевищувати сум зобов'язань Державного казначейства перед цими управліннями.

Для виділення (зменшення виділених) бюджетних асигнувань Управління видатків державного бюджету та Управління міжбюджетних відносин Державного казначейства України формують реєстри та зведені реєстри за встановленими формами. Зведений

реєстр складається та затверджується в двох примірниках. Перший примірник зведеного реєстру та його електронна копія передається Управлінню консолідованої звітності для відображення в обліку зобов'язань Державного казначейства перед територіальними управліннями Державного казначейства. Другий примірник зведеного реєстру та його електронна копія передається Управлінню фінансових ресурсів для прийняття рішень щодо підкріплення ЄКР територіальних управлінь Державного казначейства. Електронні копії реєстрів на виділення бюджетних асигнувань Управління видатків державного бюджету та Управління міжбюджетних відносин у регламентованому режимі засобами телекомунікаційного зв'язку доводять територіальним управлінням Державного казначейства.

Для перерахування коштів з ЄКР центральному апарату Державного казначейства України, у тому числі перевищення встановленого ліміту ЄКР, Управління фінансових ресурсів готує розпорядження Державного казначейства України (табл.58). Розпорядження підписує начальник Управління фінансових ресурсів або його заступник (начальник Відділу внутрішніх казначейських операцій) та затверджує Голова Державного казначейства України або його заступник. Далі управління фінансових ресурсів засобами електронного зв'язку доводить розпорядження до виконання управлінням Державного казначейства та надає копію розпорядження Управлінню консолідованої звітності. Кошти, отримані від управлінь Державного казначейства згідно з розпорядженням, Управління консолідованої звітності відображає в бухгалтерському обліку як зобов'язання Державного казначейства України перед управліннями Державного казначейства.

Таблиця 58

ЕЛЕКТРОННА ПОШТА

Державне казначейство України Адресат

ЗАТВЕРДЖУЮ
Голова
Державного казначейства України

_____ _____
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

РОЗПОРЯДЖЕННЯ
від ___ ___ 200__ р. № ____

1.Управлінню Державного казначейства в _____ області виконати операцію:

1.1.Запозичення з ЄКР.

1.2.Поновлення ЄКР за рахунок доходів загального фонду державного бюджету, належних до перерахування центральному апарату Державного казначейства України.

2.Кошти перерахувати до ___:___ «___» _____ 200__ р. за такими
(час) (дата)

реквізитами:

Отримувач:	
Код ЄДРПОУ отримувача:	
Банк отримувача:	
Код банку отримувача:	
Рахунок №:	
Сума, грн	
Сума літерами	

Начальник Управління
фінансових ресурсів _____ _____
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Для перерахування коштів з ЄКР іншим управлінням Державного казначейства Управління фінансових ресурсів готує розпорядження Державного казначейства України за встановленим порядком. Далі управління фінансових ресурсів засобами електронного зв'язку доводить розпорядження до виконання управлінню Державного казначейства, за рахунок запозичення ЄКР якого здійснюється поновлення ЄКР іншому управлінню Державного казначейства, та надає копію розпорядження Управлінню консолідованої звітності. Управління Державного казначейства, якому поновлено ЄКР, протягом 30 хвилин з часу поновлення ЄКР (але не пізніше 20:00) надає Управлінню фінансових ресурсів звіт за наведеною нижче формою (табл.59). На підставі звіту територіального Управління Державного казначейства, якому поновлено ЄКР, Управління фінансових ресурсів готує розпорядження на відображення заміни кредитора в бухгалтерському обліку Державного казначейства України за наведеною нижче формою (табл.60). Після цього дане розпорядження надається для виконання Управлінню консолідованої звітності.

Для поновлення ЄКР управлінь Державного казначейства за рахунок доходів загального фонду Державного бюджету, належних до перерахування Державному казначейству України,

Управління фінансових ресурсів готує розпорядження за формою табл.58, яке після затвердження доводить до виконання управлінням Державного казначейства та надає копію розпорядження Управлінню консолідованої звітності. Розпорядження обов'язкове до виконання управлінням Державного казначейства в першочерговому порядку. Після його виконання в повному обсязі здійснюється перерахування на рахунок Державного казначейства України належних йому доходів загального фонду державного бюджету. Якщо вказана в розпорядженні сума більша за денні надходження, належні до перерахування Державному казначейству України, розпорядження виконується протягом кількох днів до повного виконання. Управління Державного казначейства надає Управлінню фінансових ресурсів не пізніше 9:00 наступного робочого дня звіт про виконання розпорядження за встановленою формою (див. табл. 59). Звіт надається до повного виконання розпорядження. Управління фінансових ресурсів отримані звіти управлінь Державного казначейства передає Управлінню консолідованої звітності для відображення в бухгалтерському обліку як зменшення зобов'язань Державного казначейства України перед територіальними управліннями Державного казначейства за отримані кошти від них.

Таблиця 59

ЕЛЕКТРОННА ПОШТА

Адресат — Державне казначейство України
Управління фінансових ресурсів

ЗВІТ
від ___ ___ 200_ р. № ___
ПРО ВИКОНАННЯ РОЗПОРЯДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА УКРАЇНИ від ___ ___ 200_ р. № __

1.На виконання розпорядження Державного казначейства України від ___ ___ 200__ р. № ___ управлінням Державного казначейства в _____ області поновлено ЄКР за рахунок:

1.1.Доходів загального фонду Державного бюджету, належних до перерахування центральному апарату Державного казначейства України.

Кошти надійшли о ___:___ «__» _____ 200__ р. за такими реквізитами:
(час) (дата)

Отримувач:	
Код ЄДРПОУ отримувача:	
Банк отримувача:	

Код банку отримувача:	
Рахунок №:	
Сума, грн	
Сума літерами	

1.2.Коштів, запозичених з ЄКР управління Державного казначейства в _____ області.

Кошти надійшли о ___:___ «__» _____ 200__ р. за такими реквізитами:
(час) (дата)

Отримувач:	
Код ЄДРПОУ отримувача:	
Банк отримувача:	
Код банку отримувача:	
Рахунок №:	
Сума, грн	
Сума літерами	
№ п/д	

Керівник підпис

Таблиця 60

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ _____
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

РОЗПОРЯДЖЕННЯ від ___ ___ 200__ р. № _____
НА ВІДОБРАЖЕННЯ ЗАМІНИ КРЕДИТОРА В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА УКРАЇНИ

Платник:	Державне казначейство України
Код ЄДРПОУ платника:	20055032
Банк платника:	Державне казначейство України
Код банку платника:	820172
Дебет рахунка №:	2431**********
Отримувач:	Державне казначейство України

Код ЄДРПОУ отримувача:	20055032
Банк отримувача:	Державне казначейство України
Код банку отримувача:	820172
Кредит рахунка №:	2431**********
Сума, грн	
Сума літерами	
Призначення платежу	Заміна кредитора згідно з розпорядженням ДКУ від ___ ___ 200__ р. № ____ та звіту УДК у _____ області від ___ ___ 200__ р. № ____

Начальник Управління фінансових ресурсів _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Отримав: Начальник Управління консолідованої звітності з виконання бюджетів _____ (час, дата, підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

При перерахуванні коштів з рахунка Державного казначейства на рахунки управлінь Державного казначейства Управління фінансових ресурсів готує розпорядження за встановленою формою (див. табл. 38). Затверджений оригінал розпорядження на паперових та електронних носіях Управління фінансових ресурсів доводить до виконання Управлінню консолідованої звітності. Розпорядження виконується Управлінням консолідованої звітності протягом 10 хвилин з часу його отримання. Кошти, перераховані відповідно до розпорядження, є підставою для зменшення в бухгалтерському обліку зобов'язань Державного казначейства України перед управлінням Державного казначейства.

Моніторинг фінансового стану управлінь Державного казначейства здійснює у щоденному режимі відділ внутрішніх казначейських операцій Управління фінансових ресурсів та вносить пропозиції керівництву Державного казначейства України щодо сум та джерел підкріплення ЄКР.

Управління Державного казначейства для своєчасного підкріплення ЄКР Державним казначейством України щоденно до 16:00 надають електронною поштою Управлінню фінансових ресурсів заявку-розрахунок про прогнозовану потребу в коштах наступного робочого дня. У разі виникнення ризиків втрати плати-

жної спроможності (здатності своєчасно здійснити розрахунки за дорученням клієнтів) протягом дня управління Державного казначейства надсилають заявку про підкріплення ЄКР Управлінню фінансових ресурсів за встановленою ним формою. Загальна сума заявки не може перевищувати суми зобов'язань Державного казначейства України перед відповідним управлінням Державного казначейства.

Кожного першого робочого дня місяця, наступного за звітним, Управління фінансових ресурсів надсилає електронною поштою управлінням Державного казначейства для звіряння реєстр кредиторської заборгованості Державного казначейства України перед управліннями Державного казначейства. Управління Державного казначейства кожного другого робочого дня місяця, наступного за звітним, електронною поштою повідомляють Управління фінансових ресурсів про встановлені розбіжності та з'ясовують причини їх виникнення.

Відображення в бухгалтерському обліку виконання Державного бюджету операцій з управління єдиним казначейським рахунком наведено в практикумі з бюджетного менеджменту.

7.5. Облік державного боргу та операцій, пов'язаних з ним

Державний борг складається з державного внутрішнього боргу та державного зовнішнього боргу й не включає боргу місцевих органів влади та державних підприємств. Розмір державного боргу розраховується у грошовій формі як непогашена основна сума прямих боргових зобов'язань держави. Стан державного боргу визначається на останній день звітного періоду та включає операції за цей день.

При цьому державною гарантією є зобов'язання України повністю або частково виконати платежі на користь кредитора у разі невиконання позичальником, іншим, ніж Україна, зобов'язань щодо повернення грошових коштів на умовах строковості та платності.

Державне казначейство України на підставі розпоряджень Департаменту державного боргу Міністерства фінансів України та первинних документів відображає операції, пов'язані з державним боргом та використанням залучених коштів у бухгалтерському обліку виконання державного бюджету.

Департамент державного боргу є відповідальним за оперативний облік та надання оперативної звітності щодо стану державного боргу, підготовку та обґрунтування розрахунків до проекту

Державного бюджету за операціями, пов'язаними з державним боргом. Крім того, Департамент державного боргу здійснює облік операцій, пов'язаних з державним боргом, на дату завершення розрахунків за такими операціями.

Департамент зовнішніх економічних зв'язків Міністерства фінансів України надає Департаменту державного боргу розрахунки щодо прогнозних обсягів надходжень коштів за кредитами Світового банку, Європейського банку реконструкції та розвитку, а також інших кредиторів, у тому числі дані про обсяги отримання кредитів, що залучаються під державні гарантії, на поточний рік та наступні чотири роки з помісячною розбивкою, а також планові обсяги платежів з повернення та обслуговування позик, що були надані з державного бюджету за рахунок залучених коштів.

До операцій, пов'язаних з державним боргом, відносять операції державного бюджету, пов'язані зі зміною обсягу державного боргу, його обслуговуванням, управлінням та використанням залучених коштів, а саме:

—*одержання/випуск (отримання)* — надходження до державного бюджету, що виникають унаслідок державного запозичення та/або взяття боргових зобов'язань у разі набрання чинності державних гарантій, реструктуризації, визнання боргу;

—*обслуговування* — здійснення платежів на виконання державних боргових зобов'язань перед кредиторами за користування запозиченими коштами (сплата відсотків, комісій тощо);

—*погашення* — здійснення платежів на виконання державних боргових зобов'язань перед кредиторами щодо погашення основної суми боргу та/або погашення державних боргових зобов'язань в разі набрання чинності державних гарантій;

—*надання (використання)* — використання залучених коштів через надання позик, трансфертів та/або оформлення бюджетними позиками погашення державою боргових зобов'язань у разі невиконання юридичними особами своїх зобов'язань щодо погашення та обслуговування кредитів, залучених під державні гарантії;

—*повернення основної суми наданих позик* — здійснення платежів до державного бюджету позичальниками з повернення позик, що були надані з державного бюджету за рахунок залучених коштів та/або з повернення позик, якими було оформлено погашення державою боргових зобов'язань у разі набрання чинності державних гарантій;

—*плата за користування бюджетними коштами* — здійснення платежів до державного бюджету позичальниками за користування бюджетними коштами (сплата відсотків, комісій тощо), що були надані з державного бюджету у вигляді позик за рахунок залучених коштів;

—*плата за надання позик та/або гарантій* — здійснення платежів до державного бюджету позичальниками за надання державних гарантій та позик, що були надані з державного бюджету за рахунок залучених коштів;

—*управління державним боргом* — виконання заходів щодо досягнення економії коштів державного бюджету з погашення та обслуговування державного боргу України та поліпшення його структури (у тому числі дострокове погашення боргових зобов'язань держави, зменшення ризиків, пов'язаних із борговим навантаженням тощо); проведення заходів щодо інформаційної та рейтингової підтримки залучення коштів на ринках капіталу; оплата дорадчих послуг з питань управління державним боргом, у тому числі управління ризиками, випуску та обігу похідних інструментів, упровадження сучасних засобів обробки інформації та зв'язку, створення інформаційно-аналітичної системи управління державним боргом.

Боргові угоди — угоди, за якими виникають боргові зобов'язання держави в результаті державного запозичення або набрання чинності державних гарантій та іншими шляхами, передбаченими законодавством України.

Державні боргові зобов'язання поділяються на:

—*прямі боргові зобов'язання* — зобов'язання, що беруться державою як безпосереднім позичальником через випуск державних цінних паперів, укладення угод про позику або іншими шляхами, передбаченими законодавством України, у тому числі в результаті отримання розпорядниками коштів державного бюджету кредитів, залучених під державні гарантії;

—*умовні (гарантовані) боргові зобов'язання* — зобов'язання, що беруться безпосередньо юридичними особами та гарантуються державою, у тому числі зобов'язання за кредитами МВФ, крім випадків їх безпосереднього спрямування до Державного бюджету. До набрання чинності державних гарантій зазначені зобов'язання не враховуються як державний борг й операції за ними не відображаються в показниках державного бюджету, крім випадків отримання таких кредитів розпорядниками. У разі набрання чинності державних гарантій умовні (гарантовані) боргові зобов'язання переходять до прямих боргових зобов'язань та визнаються прямим державним боргом у розмірі невиконаних позичальником у строк зобов'язань.

У свою чергу, позики, за якими виникають прямі боргові зобов'язання, поділяються на:

1.*Позики на фінансування бюджету* — позики, що залучаються державою з метою фінансування бюджету і не мають цільово-

го призначення. При цьому передбачається таке. Одержання позик на фінансування бюджету відображається у загальному фонді державного бюджету в розділі «Фінансування бюджету» за позицією «одержання»; обслуговування позик на фінансування бюджету відображається у загальному фонді державного бюджету в розділі «Видатки бюджету»; погашення основної суми державного боргу за позиками на фінансування бюджету відображається у загальному фонді державного бюджету в розділі «Фінансування бюджету» за позицією «погашення».

2.*Позики на фінансування проектів або пов'язані з реструктуризацією чи визнанням боргу* — позики, що залучаються державою на фінансування цільових програм розвитку або державні зобов'язання, які виникають у результаті реструктуризації чи визнання боргу, в тому числі, позики, які залучаються державою для інституційних проектів підтримки та розвитку органів державного управління та які не є самоокупними: позики, що залучаються державою для фінансування інвестиційних проектів розвитку окремих галузей, секторів економіки, виробництв та регіонів на умовах повернення; позики, які залучаються розпорядниками під державні гарантії: зобов'язання, що виникають в результаті реструктуризації чи набрання чинності державними гарантіями. Відображення у державному бюджеті операцій, пов'язаних з **позиками на фінансування проектів або пов'язаних з реструктуризацією чи визнанням боргу**, а саме: одержання шляхом взяття державою боргових зобов'язань за позиками на фінансування проектів або пов'язаними з реструктуризацією чи визнанням боргу відображається у спеціальному фонді державного бюджету в розділі «Фінансування бюджету» за позицією «одержання»; обслуговування позик на фінансування проектів або пов'язаних з реструктуризацією чи визнанням боргу відображається у загальному фонді державного бюджету в розділі «Видатки бюджету»; погашення основної суми державного боргу за позиками на фінансування проектів або пов'язаними з реструктуризацією чи визнанням боргу відображається у загальному фонді державного бюджету в розділі «Фінансування бюджету» за позицією «погашення»; в разі, якщо до зобов'язань, що підлягають реструктуризації, входить сума нарахованих відсотків або інших платежів з обслуговування боргу, такі платежі відображаються у спеціальному фонді державного бюджету в розділі «Видатки бюджету».

Сервісні угоди — угоди, за якими виникають неборгові зобов'язання щодо сплати супутніх витрат, пов'язаних з оплатою банківських, посередницьких, юридичних, консультаційних та інших послуг, потреба в яких виникає при утворенні та управлін-

ні державним боргом. Сплата витрат за сервісними угодами відображається у загальному фонді державного бюджету в розділі «Видатки бюджету».

Активні угоди — угоди, за якими виникають зобов'язання у позичальників кредитів перед державою в результаті надання позик з бюджету за рахунок залучених державою коштів на фінансування інвестиційних проектів (рекредитування за рахунок залучених коштів), та угоди, якими оформлюються вимоги держави до позичальників у разі взяття державою боргових зобов'язань перед кредиторами в результаті набрання чинності державними гарантіями або визнання державою боргів інших юридичних осіб.

Відображення в державному бюджеті операцій, пов'язаних з активними угодами та наданням трансфертів за рахунок залучених коштів, а саме: надання позик з державного бюджету на впровадження інвестиційних проектів за рахунок залучених на ці цілі позик або на суму взятих державою боргових зобов'язань у результаті набрання чинності державними гарантіями чи іншого визнання боргу відображається у спеціальному фонді державного бюджету в розділі «Видатки бюджету»; надання трансфертів з державного бюджету за рахунок залучених коштів на впровадження інституційних проектів за рахунок залучених на ці цілі позик відображається у спеціальному фонді державного бюджету в розділі «Видатки бюджету»; плата за користування бюджетними коштами та/або плата за надання позик відображається у загальному фонді державного бюджету в розділі «Доходи бюджету»; повернення основної суми наданих позик до державного бюджету відображається у загальному фонді державного бюджету в розділі «Видатки бюджету» з від'ємним знаком; плата за надання державних гарантій відображається у загальному фонді державного бюджету в розділі «Доходи бюджету»; якщо в процесі виконання державного бюджету з'являється проміжок часу між одержанням залучених коштів та фактом надання позик з державного бюджету, такі кошти відображаються у спеціальному фонді державного бюджету в розділі «Фінансування бюджету» за позицією «Зміни в обсягах готівкових коштів, депозитів і цінних паперів, призначених для управління ліквідністю».

Відображення в обліку з виконання бюджету ***операцій з боргових зобов'язаннями державного бюджету*** наведено в практикумі з бюджетного менеджменту.

7.5.1. Здійснення платежів щодо погашення та обслуговування внутрішньої державної позики та інших внутрішніх державних цінних паперів

Загальний обсяг, цільовий напрямок, поквартальний та помісячний обсяг асигнувань на погашення та обслуговування внутрішнього державного боргу визначені розписом фінансування та бюджетних призначень загального та спеціального фондів державного бюджету.

Платежі, пов'язані з погашенням та обслуговуванням внутрішнього державного боргу, проводяться на підставі наданих Міністерством фінансів розпоряджень на перерахування коштів з відображенням реквізитів платежу та кодів бюджетної класифікації.

При погашенні та обслуговуванні облігацій внутрішньої державної позики кошти за основним боргом і доходом перераховуються з рахунка №321240101 «Видатки загального фонду державного бюджету» на рахунок Національного банку №46298992744 «Транзитний рахунок за розрахунками з ОВДП».

Погашення основної суми державного боргу за облігаціями внутрішніх державних позик відображається у загальному фонді державного бюджету за позицією «погашення» (КФТК: 203520; КФТБЗ: 401200, 402200, 403200).

Обслуговування внутрішніх позик на фінансування бюджету відображається у загальному фонді державного бюджету в розділі «Видатки бюджету» (КФКВ: 230102, 230103, 230104; КЕКВ: 1200, 1170; КВК 351).

Погашення реструктуризованої заборгованості за облігаціями внутрішньої державної позики відбувається шляхом сплати основної суми боргу та нарахованого щомісячного доходу. Дохід розраховується Міністерством фінансів і повідомляється Державному казначейству не пізніше 15 грудня року, який передує року нарахування доходу.

Для погашення та обслуговування облігацій інших внутрішніх державних позик кошти, призначені на сплату основного боргу і доходу, перераховуються з рахунка №321240101 «Видатки загального фонду державного бюджету» на відповідні рахунки уповноважених банків.

Облік обслуговування державного боргу передбачає сплату комісій та агентської винагороди уповноваженим банкам за розміщення внутрішніх державних позик та перерахування коштів Національному депозитарію України за кодування облігацій. Проведення таких витрат відображається у видатках бюджету за кодами КФКВ 230103, КЕКВ 1170.

У державному бюджеті передбачені витрати, пов'язані з друкуванням державних цінних паперів. Кошти перераховуються з єдиного казначейського рахунка на рахунок Національного банку Банкнотно-монетному двору. Ці витрати відображаються у видатках за кодами КФКВ 230104, КЕКВ 1170.

Платежі, пов'язані з управлінням внутрішнім державним боргом, а також з наданням послуг на здійснення заходів, спрямованих на інформаційну і рейтингову підтримку залучення коштів на ринках капіталу, рекламу, дорадчі послуги та інші спеціальні послуги, перераховуються з загального фонду єдиного казначейського рахунка №311240101 на реєстраційні рахунки №23010335100001 та №23010435100001, які відкриті в Державному казначействі України на ім'я Міністерства фінансів України. З реєстраційних рахунків згідно з договорами між Міністерством фінансів та виконавцем, актів-звітів, кошторисів та рахунків-фактур за виконані роботи кошти перераховуються на рахунок виконавця.

Платежі, пов'язані з управлінням внутрішнім державним боргом, відображаються у загальному фонді державного бюджету в розділі «Видатки» за кодом 230103 «Сплата комісій» та за кодом 230104 «Витрати, пов'язані з друкуванням цінних паперів».

Кошти від розміщення облігацій внутрішньої державної позики надходять від Національного банку на рахунок Державного казначейства №3211908228 «Кошти, залучені до Державного бюджету від розміщення облігацій внутрішньої державної позики».

При розміщенні інших внутрішніх державних цінних паперів (облігацій внутрішньої державної ощадної позики, казначейських зобов'язань та інших цінних паперів) кошти надходять від уповноважених банків на рахунок Державного казначейства №3211204528 «Кошти, залучені до Державного бюджету від розміщення інших цінних паперів».

Кошти, що надходять від внутрішніх державних цінних паперів, обліковуються також і за номінальною вартістю.

Одержання коштів на фінансування бюджету відображається в загальному фонді державного бюджету в розділі «Фінансування бюджету» за позицією «одержання» (КФТБЗ: 401100, 402100, 403100; КФТК 203510).

У разі реструктуризації боргових зобов'язань за облігаціями внутрішньої державної позики здійснюється випуск нових облігацій, які відображаються за номінальною вартістю.

Дострокові викупи облігацій внутрішньої державної позики передбачають наявність економії коштів. На суму економії зменшується обсяг внутрішнього боргу за облігаціями внутрішньої державної позики.

Облік заборгованості за цінними паперами буде здійснюватись у другому класі плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного бюджету відповідно до форм бюджетної класифікації (КБТК 211000; КБТКЗ 410000, 420000, 430000).

7.5.2. Облік заборгованості за кредитами, одержаними в Національному банку України на покриття дефіциту бюджету

Облік заборгованості за кредитами, одержаними в Національному банку України на покриття дефіциту бюджету в 1994—1996рр., здійснюється відповідно до умов реструктуризації, визначених Законом України від 20.04.2000р. №1697-ІІІ «Про реструктуризацію боргових зобов'язань Кабінету Міністрів України перед Національним банком України».

Згідно зі статтею 1 вищезазначеного Закону заборгованість за кредитами в національній валюті підлягає погашенню починаючи з 2010 до 2035 р. щоквартально рівними частками, заборгованість за кредитами в іноземній валюті та процентів, нарахованих за користування цими кредитами, підлягає погашенню починаючи з 2002 до 2009 р. щоквартально рівними частками.

Погашення заборгованості за кредитами, одержаними в Національному банку на покриття дефіциту бюджету та процентів, нарахованих за користування цими кредитами, здійснюється відповідно до передбачених у бюджеті річних призначень та помісячних асигнувань у розписі фінансування і відображається на рахунках 2211 «Кредити, не віднесені до інших категорій», 4421 «Розрахунки за операціями з кредитами загального фонду державного бюджету», 9711 «Поточний розпис фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання», 9721 «Поточний помісячний розпис фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання», 9814 «Нараховані суми за обслуговування кредитів», 9911 «Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку», 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

У разі відкриття аналітичних рахунків можуть бути використані такі параметри, як номер договору, на підставі якого було одержано кредит у Національному банку; вид валюти; термін погашення.

7.5.3. Облік векселів, виданих Державним казначейством

Погашення векселів здійснює Державне казначейство через перерахування коштів з Єдиного казначейського рахунка на рахунок останнього векселедержателя за умов пред'явлення векселів до погашення, дотримання термінів погашення векселів та окремих рішень Уряду і Міністерства фінансів.

Погашення векселів, оформлених у рахунок погашення заборгованості за облігаціями внутрішньої державної позики, здійснюється відповідно до затверджених річних призначень та помісячних асигнувань у розписі фінансування і відображається на рахунках 9831 «Емітовані короткострокові облігації державного бюджету», 9832 «Емітовані середньострокові облігації державного бюджету», 9833 «Емітовані довгострокові облігації державного бюджету», 4311 «Розрахунки за цінними паперами загального фонду державного бюджету».

Облік та погашення векселів по реструктуризованій заборгованості перед комерційними банками здійснюються відповідно до затверджених річних призначень та помісячних асигнувань у розписі видатків і відображаються на рахунках 2111 «Казначейські векселі видані», 4311 «Розрахунки за казначейськими векселями загального фонду державного бюджету».

Аналітичний облік операцій з векселями повинен забезпечуватись за допомогою аналітичних рахунків.

Додаткова інформація, необхідна для обліку операцій з векселями, забезпечується за допомогою такого параметру, як термін погашення векселя.

7.6. Облік операцій з річного заключення рахунків

У зв'язку з завершенням бюджетного року органи Державного казначейства та НБУ в термін до 15-ої години останнього робочого дня року зобов'язані забезпечити проведення платежів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у межах кошторисних призначень (насамперед заробітної плати, стипендій, пенсій, інших соціальних виплат та розрахунків за енергоносії).

Для завершення бюджетного року відповідно до статті 57 Бюджетного кодексу залишки невикористаних коштів **загального фонду державного бюджету** у національній валюті, що містяться на рахунках, відкритих безпосередньо на ім'я розпорядників бюджетних коштів, здійснюються такі операції:

а) за балансовими рахунками 2512, 2520, 2523, 2570 (за Планом рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків), 3512, 3520, 3523 (за Планом рахунків Національного банку України) станом на 19-ту годину останнього робочого дня року перераховуються на рахунок Державного казначейства України №311240101 (за Планом рахунків бухгалтерського обліку Державного казначейства України), відкритий у Державному казначействі України (код органу 820172 згідно з постановою Правління НБУ від 23.12.1999 р. №609) на підставі платіжних доручень власників рахунків;

б) з рахунків обласних управлінь Державного казначейства за балансовим рахунком №3921 «Інші рахунки органів Державного казначейства» ***останнього робочого дня року*** перераховуються на рахунок Державного казначейства України №311240101, відкритий у Державному казначействі України. Зазначені залишки коштів перераховуються на рахунок Державного казначейства загальною сумою без розшифрування за кодами бюджетної класифікації (у призначенні платежу вказується: «Завершення бюджетного року»).

Залишки коштів загального фонду, які залишаються на рахунках розпорядників бюджетних коштів, будуть віднесені в рахунок зменшення асигнувань наступного бюджетного року.

Взаєморозрахунки між установами Державного казначейства України після завершення бюджетного року за балансовим рахунком 3240 (НБУ) з використанням СЕП НБУ будуть виконуватись наступним за останнім робочим днем року з 9:00 до 12:00 (без клієнтів).

Зменшення асигнувань в обсязі їх залишків на реєстраційних рахунках надається окремо в Реєстрах повернених асигнувань. Залишки невикористаних асигнувань можуть відрізнятись від суми залишків коштів на реєстраційних рахунках на суму боргових зобов’язань.

У зв’язку з цим Управління державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, Управління з обслуговування кошторисів бюджетних установ та інших клієнтів Державного казначейства України зобов’язані надати ***Державному казначейству України*** відповідний Реєстр повернених асигнувань у розрізі кодів бюджетної класифікації за такою структурою:

—вид асигнувань (0);

—усі суми повернених асигнувань відповідно до кодів бюджетної класифікації (КФК, КВК, КЕКВ), які повинні мати позитивне значення;

—код одержувача коштів;

—назва розпорядника коштів;

—код УДК — код територіального управління;

—сума (в грн та коп.) проставляється в полі «Всього перерахування» та в полі «у т.ч. оплата рахунків».

Списані з рахунків кошти, які надійшли не в рахунок отриманих асигнувань, а від інших органів і віднесені на відновлення касових видатків, у Реєстр не включаються. Ці суми будуть зараховані Державним казначейством як інші надходження до державного бюджету. Розшифровуючи в Реєстрі повернуті асигнування за КФК 250101 («Резервний фонд Кабінету Міністрів України»), у реквізиті «Примітка» слід обов'язково вказати номер постанови, згідно з якою вони були отримані. Залишки коштів за балансовим рахунком №2570 (за Планом рахунків комерційних банків), відкритим на ім'я органів Державного казначейства, мають бути нульовими. Асигнування, отримані розпорядниками другого рівня Міністерства оборони України та інших силових структур від базових областей, повертаються зворотним шляхом, тобто невикористані асигнування повертаються транзитними областями на рахунки базових, а останні перераховують їх на центральний рівень за загальним порядком. Кошти на асигнування заходів, пов'язаних з ліквідацією наслідків Чорнобильської катастрофи та соціальним захистом населення, отримані бюджетними установами як відшкодування, поверненню не підлягають.

Персональну відповідальність за достовірність даних Реєстрів несуть головні бухгалтери управлінь Державного казначейства.

Реєстр повернених асигнувань формується за допомогою АРМ «Формування розпорядження та реєстру на здійснення видатків державного бюджету» і надсилається на адресу Відділу управлінської звітності Управління консолідованої звітності з виконання бюджетів Державного казначейства України.

Підтвердження розшифрування Реєстру повернених невикористаних асигнувань надсилається поштою на паперових носіях за підписом керівника та головного бухгалтера УДК на адресу Державного казначейства України до 14 січня наступного року. Без підтвердження розшифрування повернених асигнувань на паперових носіях Реєстр не вважається наданим.

Відображення в бухгалтерському обліку з виконання державного бюджету і місцевих бюджетів ***операцій з річного заключення рахунків*** наведено в практикумі з бюджетного менеджменту.

Контрольні запитання

1.Хто здійснює облік виконання бюджету?
2.Що таке бюджетний облік?
3.Охарактеризуйте систему бюджетного обліку.
4.Що є предметом бюджетного обліку?
5.Назвіть елементи методу бюджетного обліку.
6.Що таке первинні документи та їх класифікація?
7.Що показують схеми документообороту?
8.Що таке облікові реєстри та їх класифікація?
9.Які є системи і форми обліку?
10.Які є способи ведення обліку?
11.Охарактеризуйте план рахунків обліку виконання бюджетів.
12.Охарактеризуйте баланс виконання бюджету.
13.Назвіть рахунки з обліку ресурсів бюджету.
14.Охарактеризуйте рух доходів до бюджету.
15.Охарактеризуйте операції в процесі виконання бюджету за доходами.
16.Назвіть рахунки та деякі бухгалтерські проведення з обліку доходів бюджету.
17.Як здійснюється аналітичний облік доходів бюджету?
18.Як здійснюється виділення бюджетних асигнувань?
19.Як здійснюється зарахування і розподіл виділених бюджетних асигнувань?
20.Як здійснюється перерахування виділених бюджетних асигнувань?
21.Як здійснюються операції за спеціальними реєстраційними рахунками розпорядників коштів?
22.Охарактеризуйте процес оплати рахунків.
23.Як отримує готівку розпорядник коштів?
24.Як проводяться операції з управління єдиним казначейським рахунком та їх облік?
25.Назвіть операції, пов'язані з державним боргом.
26.Як розподіляються державні боргові зобов'язання?
27.Охарактеризуйте сервісні та активні угоди.
28.Назвіть деякі види операцій з боргових зобов'язань Державного бюджету в обліку його виконання.
29.Як здійснюються платежі з погашення та обслуговування внутрішньої державної позики та інших внутрішніх державних цінних паперів?
30.Як проводиться облік заборгованості за кредитами, одержаними в НБУ на покриття дефіциту бюджету?
31.Як проводиться облік векселів, виданих Державним казначейством України?
32.Назвіть рахунки для визначення результатів виконання бюджету.
33.Як відбувається облік операцій з річного заключення рахунків в обліку виконання бюджету?

Розділ 8

ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

8.1. Звітність розпорядників коштів про використання бюджетних коштів

Звітність розпорядників коштів — це метод узагальнення зведених у певну систему планових і облікових даних про виконання кошторису доходів і видатків та показників, які характеризують виконання встановленого плану по мережі, штатах і контингентах за звітний період.

Звітність — це метод контролю за цільовим і економним витрачанням державних (бюджетних) коштів. Вона складається на основі облікових реєстрів, які використовуються під час обліку виконання кошторису доходів і видатків, а також оперативних даних по мережі, штатах і контингентах.

Установи, які фінансуються з Державного і місцевих бюджетів, складають місячні, квартальні і річні звіти (до квартальних і річних звітів додаються бухгалтерські баланси). Підготовлені звіти підписуються керівником установи і головним бухгалтером. Усі звіти складають наростаючим підсумком з початку року.

З 1995 р. (у листопаді 1995 р. було утворено Державне казначейство України) право розроблення і затвердження нормативно-методичних та інструктивних документів з питання звітності про виконання бюджетів усіх рівнів закріплено за Центральним апаратом Державного казначейства України.

Місячні звіти. Міністерства, відомства, інші центральні органи виконавчої влади, установи й організації, які отримують кошти Державного бюджету, готують та подають такі форми місячної звітності:

№2мд «Звіт про виконання загального фонду кошторису установи»;

№2-валюта «Звіт про використання коштів загального фонду бюджету з міжнародної діяльності України»;

№4-1мд «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами»;

№4-2мд «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

№4-3мд «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»;

№7мд «Звіт про заборгованість бюджетних установ»;

№8мд «Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ».

Установи та організації, які отримують кошти місцевих бюджетів, місячний звіт про виконання кошторисів готують та подають у такому обсязі за формами:

№2мм «Звіт про виконання загального фонду кошторису установи»;

№4-1мм «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами»;

№4-2мм«Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

№4-3мм «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»;

№7мм «Звіт про заборгованість бюджетних установ»;

№8мм «Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ».

Звіти за формами №2мд і №2мм складаються щомісячно, за наростаючим підсумком з початку року відповідно до кодів економічної класифікації видатків.

У графі 3 «Затверджено кошторисом на рік» відображаються затверджені в кошторисі річні асигнування установи із загального фонду, з урахуванням унесених протягом року змін до кошторисів.

У графі 4 «План асигнувань на звітний період» показуються місячні планові асигнування установи за звітний період наростаючим підсумком з початку року.

У графі 5 «Ліміти асигнувань звітного періоду» зазначаються скорочення (обмеження) видатків загального фонду, якщо воно буде прийнято.

У графі 6 «Залишок коштів на початок звітного року» залишку не повинно бути. У виняткових випадках відображається сума коштів на реєстраційному (поточному) рахунку установи, що була зазначена на початок року.

У графі 7 «Надійшло коштів за звітний період» показують суму коштів загального фонду, які фактично надійшли на ім'я установи, за мінусом суми залишків коштів на реєстраційних (поточних) рахунках, що не була використана й перерахована до бюджету.

У графі 8 «Касові видатки за звітний період» відображаються касові видатки загального фонду бюджету.

У графі 9 «Залишок коштів на кінець звітного періоду» показується залишок коштів на кінець звітного періоду.

Установи, що отримують асигнування з загального фонду бюджету в іноземній валюті, щомісячно складають звіт за формою №2-валюта «Звіт про використання коштів загального фонду бюджету з міжнародної діяльності України».

Установи й організації, що утримуються за рахунок Державного бюджету та/або місцевих бюджетів і мають кошти спеціального фонду, щомісяця складають звіт за загальною формою № 4. Форми складаються і подаються відповідно до кодів програмної класифікації видатків.

Звіти форми №4-1мд і №4-1мм складаються установами, що отримують плату за послуги, які надаються бюджетними установами (відповідно до чинного законодавства), мають постійний характер і обов'язково плануються у кошторисі. Зазначені форми включають плату за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетної установи; кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської та/або виробничої діяльності; плату за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна.

Звіти форми №4-2мд і №4-2мм складаються установами, що отримують гранти та дарунки (благодійні внески), кошти на виконання окремих доручень та інвестиції, що отримують установи, в тому числі на будівництво житла. Ці кошти (інвестиції) не мають постійного характеру та плануються лише у випадках, що попередньо обумовлені рішеннями Уряду або за вже укладеними угодами.

Звіти форми №4-3мд і №4-3мм складаються установами, які за розподілами головних розпорядників коштів отримують кошти, що належать до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

Звіти форми №7мд і №7мм складаються установами, що отримують кошти із Державного і місцевого бюджетів відповідно на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську і кредиторську заборгованість, яка виникла у зв'язку з виконанням кошторису за поточний та минулі роки. Простроченою вважається заборгованість, яка залишилася на обліку після строку, установленого для оплати. У випадках, коли строк оплати не встановлено, заборгованість вважається простроченою після 30днів з дня виписки рахунка.

Звіти форми № 8мд і №8мм складаються установами, що отримують кошти загального фонду Державного і місцевих бюджетів.

Місячні звіти складаються в гривнях з наростаючим підсумком. За казначейської форми виконання кошторисів доходів і видатків звіти перевіряються і візуються органом Державного казначейства України, в якому відкрито реєстраційний рахунок установи, при цьому проставляються підпис, відбиток печатки або штампа.

Термін подання місячних звітів установлюється органами, до яких ці звіти подаються, але за умови своєчасного подання звітів до органів Державного казначейства і фінансових органів.

До складу *квартальної* звітності розпорядників коштів, що отримують кошти із Державного і місцевих бюджетів, входять такі документи:

— № 1 «Баланс»;

— № 2кд(км) «Звіт про використання коштів загального фонду кошторису установи»;

— № 2-валюта «Звіт про використання коштів загального фонду бюджету з міжнародної діяльності України»;

— № 4-1кд(км) «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами»;

— № 4-2кд(км) «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

— № 4-3кд(км) «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»;

— № 7кд(км) «Звіт про заборгованість бюджетних установ»;

— № 8кд(км) «Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ».

Форма № 1 «Баланс» складається на підставі даних аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку на кінець кварталу. Кожна установа заповнює у балансі ті рядки, які стосуються її діяльності.

Звіт форми № 2кд складається за кожною програмою у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

У графі 4 «Затверджено кошторисом на рік» вказуються затверджені в кошторисі річні асигнування установи із загального фонду, з урахуванням змін в асигнуваннях, що відбулися протягом року.

У графі 5 «План асигнувань на звітний період» відображаються планові асигнування установи за звітний період наростаючим підсумком з початку року.

У графі 6 «Ліміти асигнувань на звітний період» проставляється сума лімітованих асигнувань у випадку введення лімітів.

У графі 7 «Залишок коштів на початок звітного року» показується залишок коштів на реєстраційному (поточному) рахунку на поча-

ток звітного року в розрізі кодів економічної класифікації видатків. У графі 8 «Надійшло коштів за звітний період» відображається сума коштів загального фонду бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків, яка фактично надійшла на ім'я установи за вирахуванням залишків коштів на реєстраційних (поточних) рахунках, що були не використані та повернені до бюджету.

У графі 9 «Касові видатки» відображаються касові видатки загального фонду бюджету установи, проведені за всіма видами операцій.

У графі 10 «Фактичні видатки» показуються фактичні видатки установ, що оформлені та підтверджуються відповідними документами.

Установи, що отримують асигнування з загального фонду бюджету в іноземній валюті, складають квартальну форму звітності № 2-валюта «Звіт про використання асигнувань із загального фонду з міжнародної діяльності України».

Звіти форми № 4 про надходження і використання коштів спеціального фонду складаються установами, які отримують кошти Державного і місцевого бюджетів у розрізі кодів програмної класифікації видатків.

Звіти форми № 7 «Звіт про заборгованість бюджетних установ» відображають фактичні дебіторську та кредиторську заборгованості установи за кодами економічної і програмної класифікацій видатків.

Звіти форми №8 складають усі установи, що отримують кошти загального фонду бюджету за кожною програмою у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Зведені звіти складають вищестоящі органи на підставі завізованих звітів в органах казначейства підвідомчих установ та організацій. Зведена звітність головних розпорядників коштів повинна повністю збігатися з даними, надісланими територіальними органами казначейства Державному казначейству України.

Такий набір звітних квартальних документів подають міністерства, відомства, установи й організації, які фінансуються з Державного і місцевих бюджетів, органам Державного казначейства (або відповідному фінансовому органу) з 10-го числа першого місяця, наступного за звітним кварталом, до 1-го числа другого місяця за звітним кварталом. Термін подання звіту повідомляється індивідуальним листом, який надсилають органи Державного казначейства (або відповідний фінансовий орган) головним розпорядникам коштів та розпорядникам коштів нижчих ступенів.

До складу *річної* звітності розпорядників коштів входять такі форми:

— № 1 «Баланс»;

— № 2д(м) «Звіт про виконання загального фонду кошторису установи»;

— № 2-валюта «Звіт про використання коштів загального фонду з міжнародної діяльності України»;

— № 3д(м) «Звіт про виконання плану по штатах та контингентах»;

— № 4д(м) «Звіт про надходження і використання коштів спеціального фонду»;

— № 5д(м) «Звіт про рух необоротних активів»;

— № 6 «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування»;

— № 7 «Звіт про заборгованість бюджетних установ»;

— № 8 «Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ»;

— № 9 «Звіт про результати фінансової діяльності»;

— № 15 «Звіт про нестачі і крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей в бюджетних установах».

Такий вигляд має річна звітність, яку складають і подають головні розпорядники коштів, установи й організації, що фінансуються з Державного і місцевих бюджетів, з 10-го лютого до 1-го березня року, наступного за звітним. Термін подання звіту повідомляється відповідним індивідуальним листом.

«Баланс» (ф. № 1) складають на підставі даних синтетичного й аналітичного обліку на кінець року. Залишки на рахунках обліку на початок року повинні відповідати даним на кінець року в балансі звіту за попередній рік. Установи складають єдиний баланс за всіма коштами загального і спеціального фондів бюджету. У зазначеній формі передбачені «Довідки про рух асигнувань загального фонду та спеціального фонду». Ці довідки призначені для відображення:

— залишків асигнувань відповідного фонду на початок року;

— асигнувань, виділених вищестоящим органом підвідомчим установам за певним видом коштів відповідного фонду;

— коштів, що перераховуються на збільшення або зменшення асигнувань відповідного фонду.

Форми № 2, 3 і 4 річної звітності є одночасно і формами квартальної звітності. Зміст та вимоги до складання зазначених форм викладені вище.

«Звіт про рух необоротних активів» (ф. № 5) містить таку інформацію:

— вартість основних засобів установ на початок року;

— вартість основних засобів установ на кінець року;

— рух основних засобів протягом звітного року.

«Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування» (ф. № 6) відображає:

— залишок матеріальних цінностей на початок року;
— залишок матеріальних цінностей на кінець року;
— вартість витрачених протягом року матеріальних цінностей.

«Звіт про заборгованість бюджетних установ» (ф. № 7) дає інформацію про фактичні дебіторську та кредиторську заборгованості на підставі даних бухгалтерського обліку.

«Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ» (ф.№8) дає інформацію про фінансові зобов'язання установ, що отримують кошти загального фонду бюджету.

«Звіт про нестачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей у бюджетних установах» (ф. № 15) відображає заборгованість, пов'язану з нестачами та крадіжками коштів і матеріальних цінностей на початок і кінець року, а також нестачі і крадіжки протягом року із зазначенням заходів, ужитих для їх усунення.

Порядок подання звітності про виконання кошторисів доходів і видатків розпорядниками коштів, які фінансуються із Державного бюджету України, показано на рис.23.

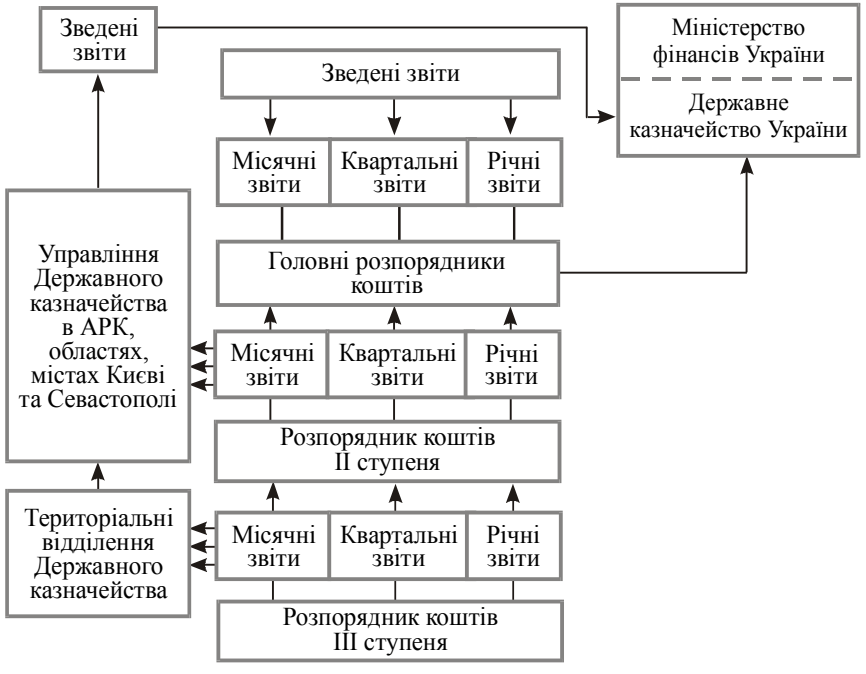


Рис. 23. Порядок подання звітності про виконання кошторисів доходів і видатків розпорядниками коштів, які фінансуються із Державного бюджету України

8.2. Періодична звітність про виконання бюджету

До періодичної звітності відносять місячні та квартальні звіти.

Зведені місячні звіти про виконання Державного бюджету подаються управліннями Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі засобами телекомунікаційного зв'язку з обов'язковим підтвердженням їх у паперовій формі в Державне казначейство України в термін з 8 до 25-го числа місяця, наступного за звітним.

Місячні звіти про виконання Державного бюджету складаються територіальними органами Державного казначейства в тисячах гривень за наростаючим підсумком з початку року та за показниками бюджетної класифікації, що мають внутрішню ієрархічну структуру кодів.

До форм місячної звітності про виконання Державного бюджету відносять:

— № 1мдб «Сальдовий баланс рахунків»;

— № 2мдб «Звіт про виконання державного бюджету»;

— № 2-валюта «Звіт про використання коштів Державного бюджету з міжнародної діяльності України»;

— № 7мдб «Звіт про бюджетну заборгованість»;

— Довідка про повернення кредитів, наданих з Державного бюджету;

— Інформація про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України;

— Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України;

— Довідка про суми залишків коштів, перерахованих у поточному році.

Сальдовий баланс рахунків складається на підставі даних синтетичного обліку звірених з даними аналітичного обліку за всіма рахунками 1—7-го класів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Місячний звіт про виконання Державного бюджету (ф.№2мдб) складається з трьох розділів:

1. Доходи.

2. Видатки.

3. Погашення кредитів, наданих з державного бюджету за рішеннями Уряду в минулі роки.

Звіт за доходами Державного бюджету складається органами Державного казначейства за загальним та спеціальним фондами з виділенням негрошових операцій.

Звіт за доходами органи Державного казначейства складають відповідно до кодів бюджетної класифікації на підставі аналітичного обліку доходів, дані якого до складання звіту мають бути звірені з органами Державної податкової адміністрації України, та Державною митною службою.

Звіт за видатками складають у розрізі кодів програмної та економічної класифікації видатків на підставі даних аналітичного обліку та на підставі перевірених звітів підприємств, установ і організацій за формами №2мд «Звіт про виконання загального фонду кошторису установи», №4-1мд «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами», № 4-2мд «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ», №4-3мд «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду».

У цьому розділі передбачені такі підрозділи:

2.1. Видатки загального фонду бюджету.

2.2. Видатки спеціального фонду бюджету, який, у свою чергу, містить:

2.2.1. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені як плата за послуги, що надаються бюджетними установами.

2.2.2. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих із інших джерел власних надходжень бюджетних установ.

2.2.3. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок доходів спеціального фонду, що направляються на спеціальні видатки.

Розділ 3 місячного звіту про виконання Державного бюджету (ф.№2мдб) складають на підставі даних аналітичного обліку кредитів, наданих за рішеннями Уряду в минулі роки. У ньому відображають загальну суму залишку непогашених кредитів станом на 1 січня року, наступного за звітним (гр.3 «Залишок непогашеної суми кредитів)»; загальну суму погашених кредитів з початку року (гр.4 «Сума погашених кредитів з початку року»); загальну суму залишку непогашених кредитів на звітну дату (гр.5 «Залишок непогашеної суми кредитів на звітну дату»).

Місячний звіт за формою №2-валюта «Звіт про використання коштів державного бюджету з міжнародної діяльності України» складається на підставі звітів головних розпорядників коштів, що отримують бюджетні асигнування в іноземній валюті.

Місячний звіт за формою №7мдб «Звіт про бюджетну заборгованість» складається на підставі звітів розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів програмної й економічної класифікації за формами №7мд «Звіт про заборгованість бюджетних установ» та №8мд «Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ».

Зазначена форма передбачає два розділи:

1. Дані про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості розпорядників коштів.

2.Дані про фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів.

У першому розділі відображають дебіторську і кредиторську заборгованість на початок року та на звітну дату, а також зареєстровану і прострочену кредиторську заборгованість. Другий розділ передбачає відображення даних про наявність невиконаних фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів.

Довідку про повернення кредитів, наданих з Державного бюджету, складають по загальному та спеціальному фондах державного бюджету із виділенням негрошових операцій на підставі даних аналітичного обліку коштів, що надійшли в рахунок повернення бюджетних кредитів.

Інформацію про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України складають на підставі даних бухгалтерського обліку по загальному фонду державного бюджету в розрізі кодів програмної та економічної класифікації видатків. Ця інформація складається тільки на рівні центрального апарату органів Державного казначейства.

Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України складають на підставі даних бухгалтерського обліку по загальному фонду Державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків загального фонду за кодом програмної класифікації.

Довідка про суми залишків коштів, перерахованих у поточному році, складається як додаток до відповідних частин розділу 2 форми №2м за умови перерахування залишку, що склався на кінець року, в поточному році у розрізі кодів програмної та економічної класифікації видатків.

Управління Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, в областях, містах Києві і Севастополі складають зведені місячні звіти про виконання Державного бюджету на підставі звітних даних, поданих територіальними відділеннями Державного казна-

чейства, та даних бухгалтерського обліку за доходами та видатками, здійснених безпосередньо відповідним управлінням Державного казначейства. Зведені місячні звіти підписуються керівниками і головними бухгалтерами органів Державного казначейства.

Порядок і терміни подання місячної звітності про виконання Державного бюджету України відповідним органам законодавчої і виконавчої влади показано на рис.24.

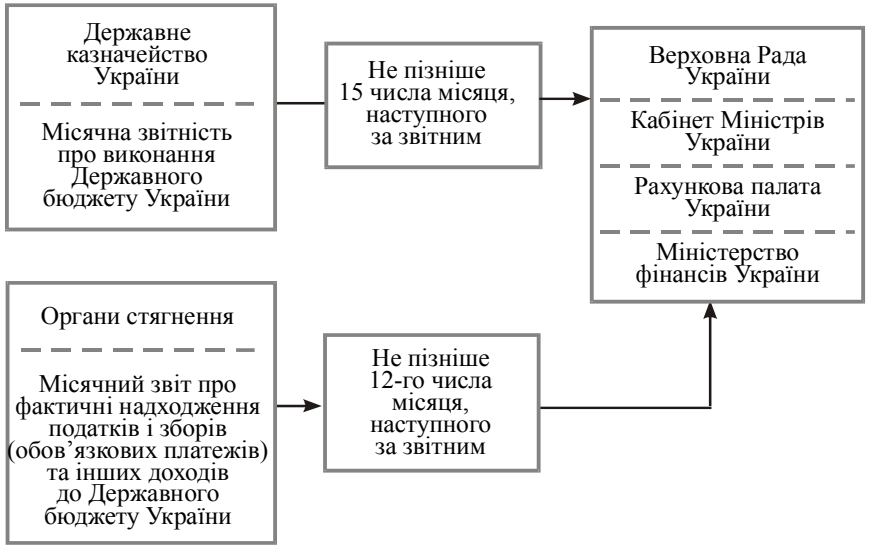


Рис. 24. Порядок і терміни подання місячної звітності про виконання Державного бюджету України відповідним органам законодавчої і виконавчої влади

Квартальна звітність органів казначейства про виконання Державного бюджету складається з таких документів:

— № 1кдб «Звіт про фінансовий стан Державного бюджету України (баланс)»;

— № 1-1к «Сальдовий баланс рахунків»;

— № 2 «Звіт про результат виконання державного бюджету»;

— № 2кдб «Звіт про виконання державного бюджету»;

— № 2-валюта «Звіт про використання коштів державного бюджету з міжнародної діяльності України»;

— № 3кдб «Звіт про рух грошових коштів»;

— № 7кдб «Звіт про бюджетну заборгованість».

— Довідка про повернення кредитів, наданих з Державного бюджету;

— Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України;

— Інформація про стан державного боргу;

— Звіт про кредити та операції, що стосуються державних гарантійних зобов'язань;

— Інформація про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України;

— Довідка про суми залишків коштів, перерахованих у поточному році.

Форму №1кдб «Звіт про фінансовий стан Державного бюджету України» складають на підставі даних синтетичного обліку, звірених з даними аналітичного обліку за рахунками 1—5 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Форму №1-1к «Сальдовий баланс рахунків» складають на підставі даних синтетичного обліку звірених за даними аналітичного обліку за всіма рахунками 1—9 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Форма квартальної звітності №2кдб «Звіт про виконання Державного бюджету» складається з трьох розділів, а саме:

I. Доходи.

II. Видатки.

III. Фінансування Державного бюджету України за типом боргового зобов'язання.

Перший і другий розділи цієї форми мають ту саму інформацію, що й місячна форма №2м. У третьому розділі виділяють два підрозділи: «Внутрішнє фінансування» і «Зовнішнє фінансування» в розрізі класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання загального та спеціального фондів державного бюджету на підставі даних аналітичного обліку.

Форму №2-валюта «Звіт про використання коштів Державного бюджету з міжнародної діяльності України» складають на підставі звітів №2-валюта «Звіт про використання коштів загального фонду бюджету з міжнародної діяльності України» головних розпорядників коштів, що отримують бюджетні кошти в іноземній валюті.

Форму №3кдб «Звіт про рух грошових коштів» складають у розрізі чотирьох розділів:

I. Операційна діяльність.

II. Інвестиційна діяльність.

III. Нерозподілені видатки.

IV. Фінансова діяльність.

Квартальний звіт за формою №7кдб «Звіт про бюджетну заборгованість» складають у розрізі кодів програмної та економічної класи-

фікації видатків на підставі звітів розпорядників коштів бюджету за формами, №2 «Звіт про виконання загального фонду кошторису установи», №7 «Звіт про заборгованість бюджетних установ» та №8 «Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ». Зазначена форма передбачає два розділи, як і форма місячної звітності №7мдк «Звіт про заборгованість бюджетних установ». Звіт складається окремо по загальному та спеціальному фондах Державного бюджету.

Довідку про повернення кредитів, наданих з Державного бюджету, складають по загальному та спеціальному фондах із виділенням негрошових операцій на підставі даних аналітичного обліку сум коштів, що надійшли в рахунок повернення бюджетних кредитів.

Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України складають на підставі даних бухгалтерського обліку по загальному фонду державного бюджету. Заповнюється в розрізі кодів економічної класифікації видатків загального фонду державного бюджету за кодом програмної класифікації.

Інформацію про стан державного боргу складають по загальному та спеціальному фондах державного бюджету на підставі даних аналітичного обліку державних боргових зобов'язань, які виникли та погашені в поточному бюджетному періоді, в розрізі кодів класифікації боргу за типом кредитора. Інформація про стан державного боргу складається тільки на центральному рівні органів Державного казначейства.

Звіт про кредити та операції, що стосуються державних гарантійних зобов'язань, складають тільки на центральному рівні органів Державного казначейства.

Інформацію про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України складають на центральному рівні органів Державного казначейства на підставі даних бухгалтерського обліку по загальному фонду державного бюджету в розрізі кодів програмної та економічної класифікації видатків.

Довідку про суми залишків коштів, перерахованих у поточному році, складають як додаток до відповідних частин розділу 2 звіту форми №2к. Вона складається за умови перерахування у поточному році залишку, що виник на кінець минулого року на відповідному рахунку розпорядника бюджетних коштів, у розрізі кодів програмної та економічної класифікації видатків.

Зведені квартальні звіти про виконання Державного бюджету складаються територіальними органами Державного казначейства у тисячах гривень за наростаючим підсумком з початку року і подаються засобами телекомунікаційного зв'язку в термін до 30-го числа першого місяця наступного кварталу Державному казначейству України.

Управління Державного казначейства складають зведені квартальні звіти про виконання Державного бюджету на підставі звітів, поданих територіальними відділеннями Державного казначейства та даних бухгалтерського обліку за доходами та видатками, які здійснені безпосередньо управліннями. Зведені квартальні звіти підписуються керівниками й головними бухгалтерами органів Державного казначейства.

Порядок і терміни подання квартальної звітності про виконання Державного бюджету України відповідним органам законодавчої і виконавчої влади показано на рис.25.

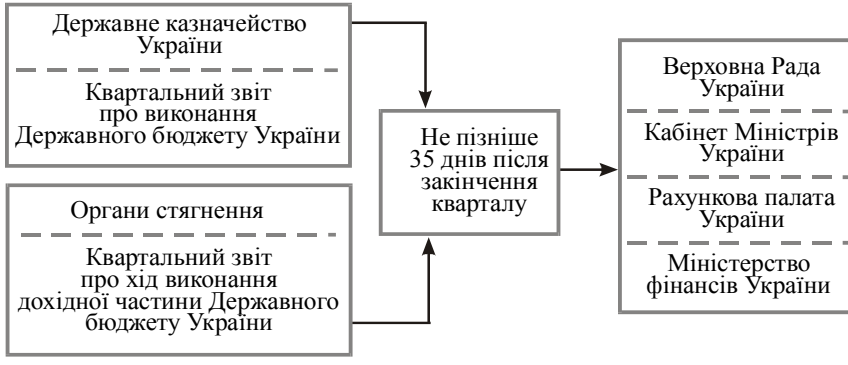


Рис. 25. Порядок і терміни подання квартальної звітності про виконання Державного бюджету України відповідним органам законодавчої і виконавчої влади

Звітність про виконання місцевих бюджетів[1] Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, Головні фінансові управління державних адміністрацій областей, міста Києва, фінансове управління державної адміністрації м. Севастополя подають Державному казначейству «Місячні звіти про виконання місцевого бюджету» телеграфом або телетайпом до 12-го числа, наступного за звітним місяцем. У місячному звіті міститься інформація про доходи, які надійшли з початку року, і про видатки, які здійснені з початку року. Інформація подається у місячній звітності наростаючим підсумком. Доходи і видатки зазначаються за кодами бюджетної класифікації.

Місячний звіт про виконання місцевого бюджету складається з трьох частин: 1. Доходи. 2. Видатки. 3. Джерела фінансування дефіциту — та в розрізі загального і спеціального фондів.

[1] До переведення місцевих бюджетів на казначейське обслуговування.

Звіт за доходами місцевого бюджету складається у розрізі таких груп:

1. Податкові надходження.
2. Неподаткові надходження.
3. Державні цільові фонди.
4. Офіційні трансферти.

Цю частину звіту складають відповідно до кодів бюджетної класифікації на підставі аналітичного обліку доходів.

Звіт за видатками місцевого бюджету складають на підставі аналітичного обліку касових видатків. У цій частині звіту вказуються:

1. Видатки за функціональною класифікацією.
2. Видатки за економічною класифікацією.

У третій частині звіту також відповідно до кодів бюджетної класифікації зазначають:

1. Фінансування за рахунок коштів бюджетів різних рівнів та державних фондів.
2. Фінансування за рахунок позик Національного банку України.
3. Фінансування за рахунок комерційних банків.
4. Фінансування за рахунок зміни обсягів цінних паперів.
5. Інше внутрішнє фінансування.

До форм місячної звітності про виконання місцевого бюджету відносять також і форму №7ммб «Звіт про заборгованість бюджетних установ, що знаходяться на місцевих бюджетах», яку складають на підставі звітів розпорядників коштів.

Квартальна звітність місцевих фінансових органів системи Міністерства фінансів, а саме: Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, Головних фінансових управлінь державних адміністрацій областей, міста Києва і фінансового управління державної адміністрації м. Севастополя — складається з таких документів:

— № 1к «Баланс виконання бюджету»;

— № 2 «Звіт про виконання бюджету»;

— № 3 «Звіт про виконання плану по мережі, штатах і контингентах установ, що знаходяться на місцевих бюджетах»;

— № 7кдк «Звіт про заборгованість бюджетних установ, що утримуються за рахунок загального фонду місцевих бюджетів»;

— № 7кдк «Звіт про заборгованість бюджетних установ, що утримуються за рахунок спеціального фонду місцевих бюджетів»;

— №15 «Звіт про нестачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах, що знаходяться на місцевих бюджетах».

Дані про виконання відповідного місцевого бюджету зазначаються у квартальній звітності за кодами бюджетної класифікації в тисячах гривень. Так, у звіті за формою № 1 показують залиш-

ки бюджетних коштів на рахунках з обліку виконання бюджету на кінець звітного періоду. У формі № 2 доходи і видатки відповідного бюджету показують у такий спосіб:

— виконано з початку року (загальний фонд);

— виконано з початку року (спеціальний фонд);

— виконано з початку року (усього).

У звіті за формою № 3 показують фактичну наявність установ, дітей, учнів, громадян, штатних одиниць установ і організацій тощо на кінець звітного періоду.

Усі вказані форми квартальної звітності підписують керівник фінансового органу, начальник бюджетного відділу фінансового органу та головний бухгалтер. Звіт подають за термінами, установленими Державним казначействам України, а саме: з 23-го числа першого місяця наступного за звітним кварталом до 27-го числа другого місяця наступного за звітним кварталом. Терміни встановлюються відповідними індивідуальними листами.

Квартальні звіти фінансові органи нижчого рівня складають у такому самому обсязі і подають до відповідних вищестоящих фінансових органів до 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом. На основі звітів фінансових органів нижчого рівня готуються звіти про виконання бюджету Автономної Республіки Крим, бюджетів областей, міст Києва і Севастополя.

Порядок подання звітності про виконання місцевих бюджетів України показано на рис.26.

Після переведення місцевих бюджетів на казначейське обслуговування місячні і квартальні звіти про їх виконання складаються органами Державного казначейства України. Органи Державного казначейства України подають звіти про виконання місцевих бюджетів відповідним фінансовим органам і своїм вищестоящим органам. Фінансові органи готують пояснювальну записку до одержаного звіту і передають їх разом до вищого фінансового органу. Органи Державного казначейства України (територіальні управління і відділення) подають звіти про виконання місцевих бюджетів Державному казначейству України, яке, у свою чергу, подає зведений звіт про виконання місцевих бюджетів Міністерству фінансів України.

До форм місячної звітності про виконання місцевих бюджетів, що здійснюється органами казначейства, відносять такі:

- № 1ммб «Сальдовий баланс рахунків»;
- № 2ммб «Звіт про виконання місцевих бюджетів»;
- № 7ммб «Звіт про бюджетну заборгованість».

Квартальна звітність органів казначейства про виконання місцевих бюджетів складається з таких документів:

- № 1кмб «Звіт про фінансовий стан (баланс)»;

- № 1к «Сальдовий баланс рахунків»;
- № 2кмб «Звіт про виконання місцевих бюджетів»;
- № 3кмб «Звіт про рух грошових коштів»;
- № 7кмб «Звіт про бюджетну заборгованість»;
- Інформації про надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів.

Терміни підготовки і подання місячної та квартальної звітності про виконання місцевих бюджетів установлюються наказами Державного казначейства України.

Порядок подання звітності про виконання місцевих бюджетів України після переходу на казначейське обслуговування показано на рис. 27.

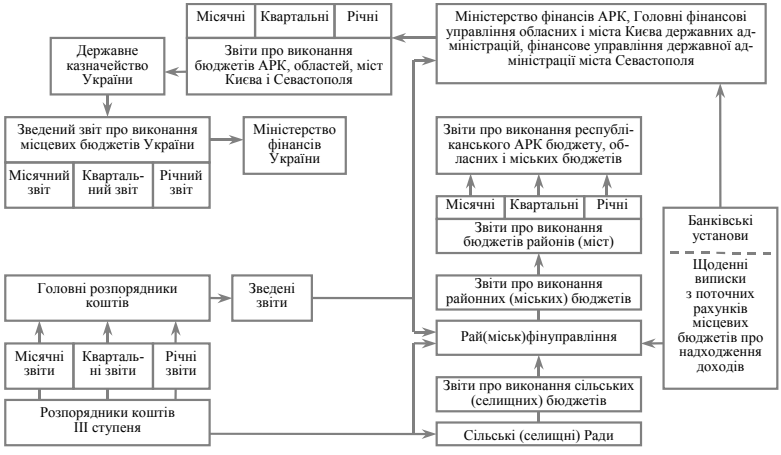


Рис. 26. Порядок подання звітності про виконання місцевих бюджетів України (до переведення місцевих бюджетів на казначейське обслуговування)

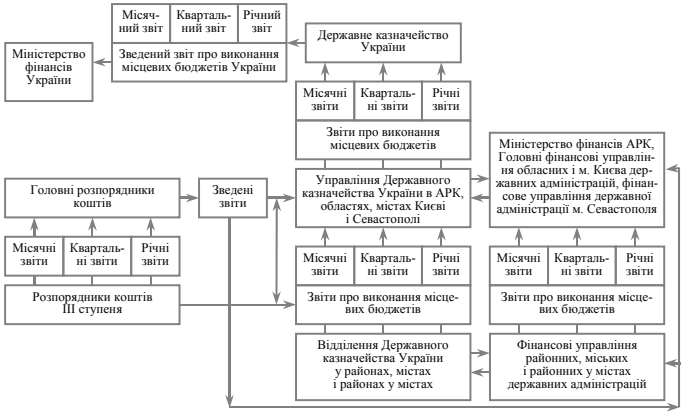


Рис. 27. Порядок подання звітності про виконання місцевих бюджетів України (після переведення місцевих бюджетів на казначейське обслуговування)

8.3. Річна звітність про виконання бюджету і порядок її затвердження

Звіти про виконання республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, обласного, міського (крім міст районного підпорядкування), районного, районного в місті бюджетів складають відповідно Міністерство фінансів АРК, Головні фінансові управління і фінансові управління виконавчих органів обласної, міської, районної, районної в місті Ради; про виконання міського бюджету (міст районного підпорядкування), селищного та сільського бюджету — виконавчі органи відповідних Рад[1].

Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, Головні фінансові управління державних адміністрацій областей і міста Києва, фінансове управління державної адміністрації міста Севастополя складають річні звіти про виконання бюджету на основі поданих до 10-го лютого року, наступного за звітним, звітів фінансових органів нижчого рівня.

Річні звітні документи з виконання місцевого бюджету містять такі форми:

— № 1 «Баланс виконання бюджету»;

— № 2 «Звіт про виконання бюджету»;

[1] До переведення місцевих бюджетів на казначейське обслуговування.

— № 3 «Звіт про виконання плану по мережі, штатах і контингентах установ, що знаходяться на місцевих бюджетах»;

— № 6 «Дані про наявність та рух основних засобів установ, що знаходяться на місцевих бюджетах»;

— № 7 «Звіт про бюджетну заборгованість установ, що знаходяться на місцевих бюджетах України по загальному і спеціальному фондах».

Крім названих форм, до річної звітності додається:

—довідка про надходження і використання коштів фонду всеобучу;

— довідка про видатки на оплату безплатно наданих робітникам квартир і комунальних послуг;

— звіт про нестачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей у бюджетних установах, що фінансуються з місцевих бюджетів (ф. № 15);

— довідка про видатки з фонду оплати праці працівників установ, що фінансуються з місцевих бюджетів;

— довідка про суми, що надходять на видатки за рахунок цільових коштів.

З переліку документів видно, що багато форм річної звітності входить до переліку документів квартальної звітності, а саме: форми № 1, 2, 3, 7. Решта форм є складовими річної звітності.

У формі звітності № 6 «Дані про наявність та рух основних засобів установ, що знаходяться на місцевих бюджетах» показують вартісний вираз основних засобів на початок року, на яку суму було придбано основних засобів протягом року, на яку суму вибуло основних засобів протягом року, а також вартісний вираз основних засобів на кінець року. У формі вказується загальна вартість основних фондів, у тому числі по установах: освіти; культури і засобів масової інформації; охорони здоров'я, фізичної культури і спорту, соціального забезпечення; сільських, селищних та інших Рад.

У «Довідці про надходження і використання коштів фонду всеобучу» відображають:

— залишок коштів на початок року;

— суму коштів, що надійшла за рік, у тому числі з бюджету, від організацій;

— суму коштів, використаних за рік;

— залишок коштів на кінець року.

У «Довідці про видатки по оплаті безплатно наданих робітникам квартир і комунальних послуг» показують видатки на оплату квартир і послуг працівникам агропромислового комплексу, освіти, культури, охорони здоров'я, соціального забезпечення у двох аспектах:

— призначено;

— виконано.

Форма «Звіт про нестачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей у бюджетних установах» дає змогу встановити суми виявлених нестач та крадіжок грошових коштів і матеріальних цінностей в установах освіти, охорони здоров'я, культури, системи Міністерства аграрної політики, а також у сільських, селищних і міських (міст районного підпорядкування) Радах. Уформі міститься така інформація:

— заборгованість, пов'язана з нестачами та крадіжками грошових коштів і матеріальних цінностей на початок року;

— сума виявлених нестач та крадіжок на початок року;

— сума, стягнена з винних осіб;

— списано за рахунок установ;

— залишок заборгованості на кінець року.

У «Довідці про видатки по фонду оплати праці працівників установ, що знаходяться на місцевих бюджетах» показують фонд оплати праці працівників бюджетних установ у двох аспектах:

— план з урахуванням внесених змін;

— виконано.

Форма звітності «Довідка про суми, що направлені на видатки за рахунок цільових коштів» дає змогу проаналізувати видатки місцевих бюджетів за статтями і фонд оплати праці, придбання обладнання та інвентарю, державні капітальні вкладення. У ній показані окремі суми видатків:

— за рахунок резервного фонду Кабінету Міністрів України;

— за рахунок фондів непередбачених видатків Республіки Крим та місцевих Рад;

— за рахунок залишків бюджетних коштів на початок року, що використовуються на покриття видатків;

— за рахунок додатково одержаних доходів у процесі виконання бюджету.

Річні звіти подаються до Державного казначейства з 20 лютого до 1 березня року, наступного за звітним. Форми річної звітності підписують керівник фінансового органу, начальник бюджетного відділу і головний бухгалтер.

Після переведення місцевих бюджетів на казначейське обслуговування річні звіти про їх виконання складаються органами Державного казначейства України. Порядок підготовки і подання звітності про виконання місцевих бюджетів України описано у попередньому підрозділі і подано на рис. 27

До форм річної звітності про виконання місцевих бюджетів, що здійснюється органами казначейства, відносять такі:

- № 1 «Звіт про фінансовий стан (баланс)»;

- № 1-1 «Сальдовий баланс рахунків»;
- № 2мб «Звіт про виконання місцевих бюджетів»;
- № 2 «Звіт про результат виконання місцевих бюджетів»;
- № 3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- Інформація про надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів;
- Звіт про використання коштів з резервного фонду;
- Довідка про рух необоротних активів, матеріалів і продуктів харчування бюджетних установ, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів;
- Звіт про нестачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів;
- Інформація про надходження до бюджету розвитку місцевих бюджетів.

Звіти про виконання республіканського бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів розглядають постійні комісії Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних місцевих Рад, готують висновки і подають їх на розгляд сесії. Вони затверджуються відповідно Верховною Радою Автономної Республіки Крим та місцевими Радами.

Річний звіт про виконання Державного бюджету складає Державне казначейство України на підставі звітів, які подають територіальні управління Державного казначейства. Терміни подання Державному казначейству України річних звітів про виконання Державного бюджету територіальними управліннями казначейства встановлюються Міністерством фінансів України. Порядок подання звітності про виконання Державного бюджету України показано на рис.28.

Рис. 28. Порядок подання звітності про виконання Державного бюджету України

До річних звітних документів з виконання Державного бюджету входять такі:

— № 1 «Звіт про фінансовий стан Державного бюджету України (баланс)»;

— № 1-1 «Сальдовий баланс рахунків»;

— № 2дб «Звіт про виконання Державного бюджету»;

— № 2 «Звіт про результат виконання Державного бюджету»;

— № 2-валюта «Звіт про використання асигнувань із Державного бюджету з міжнародної діяльності України»;

— № 3 «Звіт про рух грошових коштів»;

— № 7 «Звіт про бюджетну заборгованість».

Одночасно готується звіт про виконання закону України про Державний бюджет України. До зазначених форм річної звітності додають:

— інформацію про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України;

— звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України;

— інформацію про стан державного боргу;

— звіт про кредити та операції, що стосуються державних гарантійних зобов'язань;

— зведені показники звітів про виконання бюджетів;

— інформацію про виконання місцевих бюджетів;

— іншу інформацію, визнану Кабінетом Міністрів України необхідною для пояснення звіту.

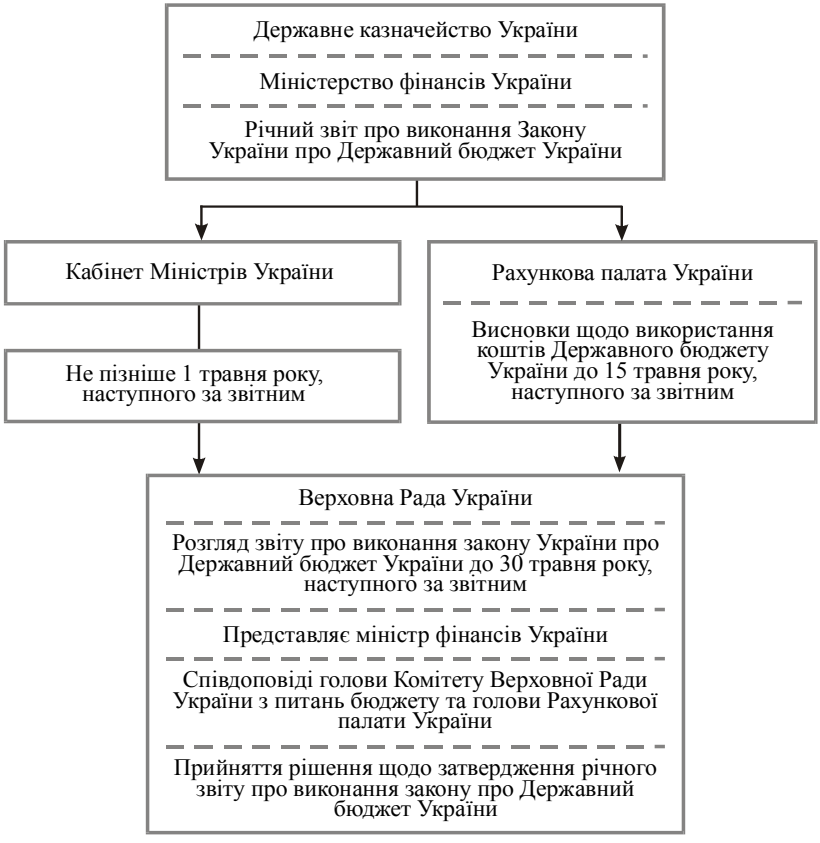


Рис. 29. Процедура розгляду і прийняття рішення щодо затвердження річного звіту про виконання закону України про Державний бюджет України

Річний звіт про виконання закону України про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України не пізніше 1-го травня року, наступного за звітним. Після подання звіту Верховній Раді України Рахункова палата протягом двох тижнів готує висновки щодо використання коштів Державного бюджету України. Верховна Рада України

розглядає звіт у двотижневий термін з дня отримання висновків Рахункової палати. Звіт про виконання закону України про Державний бюджет України перед Верховною Радою України представляє міністр фінансів України. Із співдоповіддю виступають голова Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та голова Рахункової палати. За результатами розгляду Верховна Рада України приймає рішення щодо звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

Процедура розгляду і прийняття рішення щодо звіту про виконання закону України про Державний бюджет України подана на рис.29.

Контрольні запитання

1.Назвіть види бюджетної звітності.

2.Назвіть форми місячної звітності розпорядників коштів, які фінансуються із Державного бюджету. Зазначте терміни їх подання і зміст.

3.Назвіть форми місячної звітності розпорядників коштів, які фінансуються із місцевих бюджетів. Зазначте терміни їх подання і зміст.

4.Назвіть форми квартальної і річної звітності розпорядників коштів, які фінансуються із Державного бюджету. Зазначте терміни їх подання і зміст.

5.Назвіть форми квартальної і річної звітності розпорядників коштів, які фінансуються із місцевих бюджетів. Зазначте терміни їх подання і зміст.

6.Яку звітність готують органи Державного казначейства України?

7.Які органи готують звітність про виконання місцевих бюджетів?

8.Назвіть квартальні і річні форми звітності про виконання Державного бюджету України.

9.Назвіть квартальні і річні форми звітності про виконання місцевих бюджетів.

10.Охарактеризуйте порядок подання звітності про виконання бюджету вищим виконавчим органам.

11.Хто і в які терміни затверджує звіт про виконання Державного бюджету України?

Частина 4

КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТУ

Розділ 9. **Сутність, призначення та органи бюджетного контролю**

Розділ 10. **Податковий контроль**

Розділ 11. **Митний контроль**

Розділ 12. **Контрольно-ревізійна робота з бюджету**

Розділ 9

СУТНІСТЬ, ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ОРГАНИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

9.1. Роль і місце фінансового контролю в бюджетному процесі

Фінансовий контроль у бюджетному процесі охоплює такі види ревізійної та аналітичної діяльності:

— контроль за виконанням основного фінансового плану держави — Державного бюджету і місцевих бюджетів за доходами і видатками;

— контроль за дотриманням вимог податкового законодавства щодо своєчасного і повного виконання фінансових зобов'язань юридичними особами перед бюджетом;

— збір та аналіз фінансової інформації, у тому числі результатів податкового контролю, пошук резервів збільшення обсягу фінансових ресурсів і вироблення пропозицій з додаткового залучення їх у бюджет;

— забезпечення ефективного, раціонального використання бюджетних коштів шляхом удосконалення нормування витрат, контролю за дотриманням установлених лімітів, норм і нормативів, розроблення і впровадження функціонально розвиненої інформаційної комп'ютеризованої системи касового виконання державного і місцевих бюджетів;

— виявлення і ліквідація диспропорцій у розподілі фінансових ресурсів за галузями економіки і територіями, визначення суспільних пріоритетів з метою диференційованого задоволення потреб у фінансових ресурсах галузей і регіонів;

— виявлення фактів «розбазарювання» державних коштів, їх нецільового використання, безгосподарності, розтрат і розкрадання, проведення профілактичних заходів боротьби з корупцією і хабарництвом.

Отримані в процесі фінансового контролю результати перевірок, їх аналіз є основою для складання нових прогнозів, планів, перегрупування фінансових ресурсів, зміни форм фінансових відносин, розроблення фінансової концепції, у тому числі бюджетної політики.

Фінансовий контроль у бюджетному процесі *— це контроль держави на макрорівні, який здійснюється державними органами влади й управління під час складання, розгляду, затвердження бюджетів, їх виконання і контролю за їх виконанням, а також при затвердженні звітів про виконання бюджетів, що входять до бюджетної системи України*. Він спрямований на реалізацію фінансової політики держави у сфері бюджетних відносин і за своєю сутністю являє собою комплекс заходів, що вживаються державою з метою забезпечення формування і раціонального використання бюджетних коштів і коштів державних фондів цільового призначення.

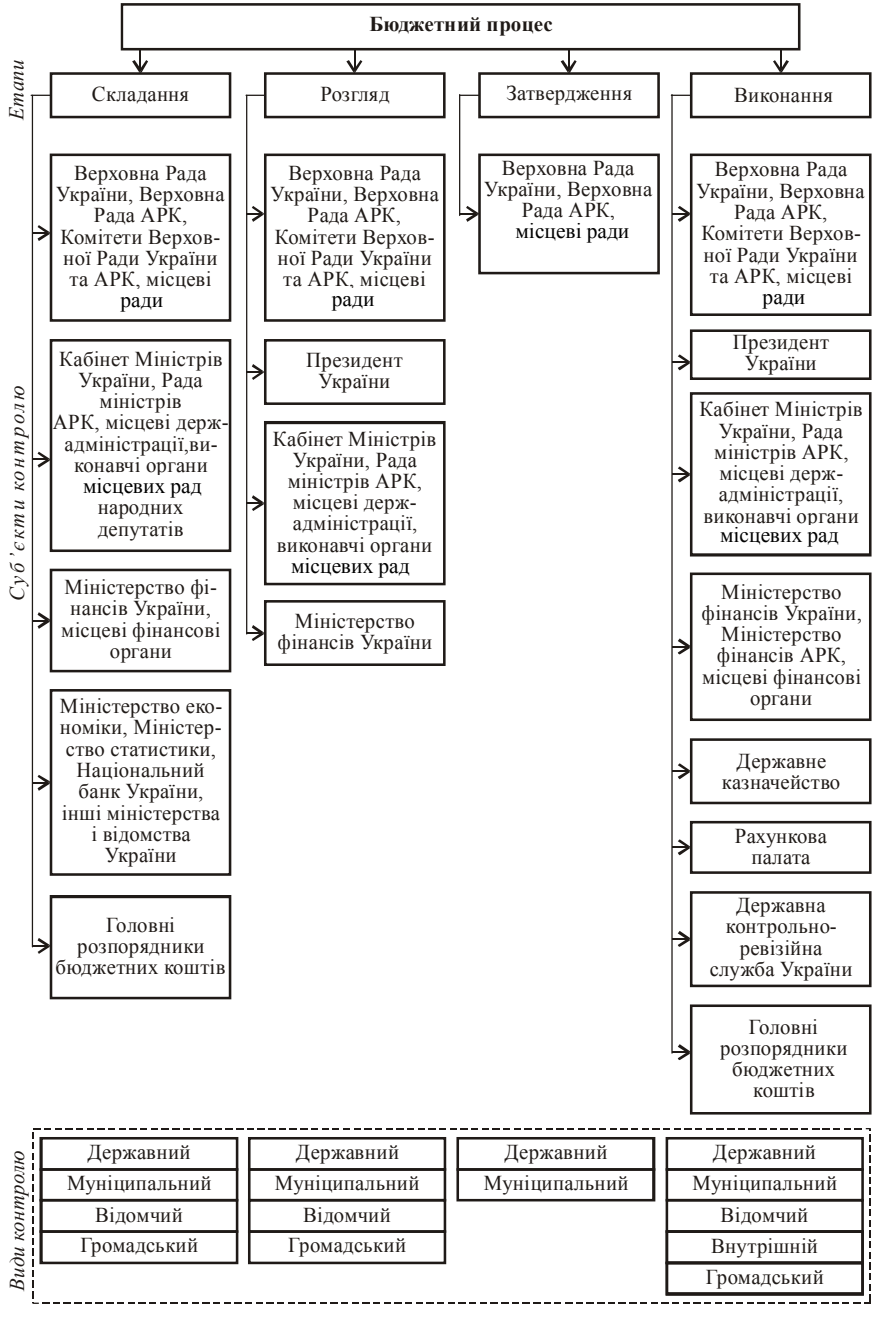
У Бюджетному кодексі України визначені повноваження зі здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства такими органами, як Верховна Рада України, Рахункова палата, Міністерство фінансів, Державне казначейство, Державна контрольно-ревізійна служба, Верховна Рада і Рада міністрів Автономної Республіки Крим та відповідними місцевими радами.

Сферою фінансового контролю є всі етапи бюджетного процесу, відображені на рис.30.

У процесі бюджетного планування важливу роль відіграє попередній фінансовий контроль за визначенням обсягу фінансових ресурсів держави та окремих адміністративно-територіальних одиниць, мобілізованих у бюджет, їх розподілом між окремими суспільними потребами. Фінансові органи аналізують прогнозні показники економічного та соціального розвитку, які є основою для розроблення проектів Державного бюджету України і місцевих бюджетів. Особливу увагу приділяють показникам, від яких залежить обсяг бюджетних доходів, а також розмір і структура запланованих видатків. Насамперед це стосується таких показників, як загальний обсяг валового внутрішнього продукту, індексів споживчих та гуртових цін, прогнозованого офіційного обмінного курсу гривні, прогнозованого рівня безробіття.

Розглядаються й аналізуються також чинники зростання випуску і реалізації продукції, що виробляється різними галузями економіки; чинники зростання рентабельності, скорочення витрат виробництва й обігу; товарообіг, його відповідність грошовим доходам населення; обсяг капіталовкладень та їх забезпечення необхідними матеріальними і фінансовими ресурсами; дані про зміни складу об’єктів, що підлягають бюджетному фінансуванню; контингенти в закладах освіти, охорони здоров’я тощо.

На основі такого аналізу Міністерство фінансів України і фінансові органи на місцях розробляють конкретні пропозиції щодо забезпечення намічених видатків фінансовими ресурсами, виявляють можливі резерви зростання бюджетних надходжень.


Бюджетний процес
Етапи
Складання
Розгляд
Затвердження
Виконання
Суб'єкти контролю
Верховна Рада України, Верховна Рада АРК, Комітети Верховної Ради України та АРК, місцеві ради
Кабінет Міністрів України, Рада міністрів АРК, місцеві держадміністрації,виконавчі органи місцевих рад народних депутатів
Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи
Міністерство економіки, Міністерство статистики, Національний банк України, інші міністерства і відомства України
Головні розпорядники бюджетних коштів
Верховна Рада України, Верховна Рада АРК, Комітети Верховної Ради України та АРК, місцеві ради
Президент України
Кабінет Міністрів України, Рада міністрів АРК, місцеві держадміністрації, виконавчі органи місцевих рад
Міністерство фінансів України
Верховна Рада України, Верховна Рада АРК, місцеві ради
Верховна Рада України, Верховна Рада АРК, Комітети Верховної Ради України та АРК, місцеві ради
Президент України
Кабінет Міністрів України, Рада міністрів АРК, місцеві держадміністрації, виконавчі органи місцевих рад
Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів АРК, місцеві фінансові органи
Державне казначейство
Рахункова палата
Державна контрольно-ревізійна служба України
Головні розпорядники бюджетних коштів
Види контролю
Державний
Муніципальний
Відомчий
Громадський
Державний
Муніципальний
Відомчий
Громадський
Державний
Муніципальний
Державний
Муніципальний
Відомчий
Внутрішній
Громадський

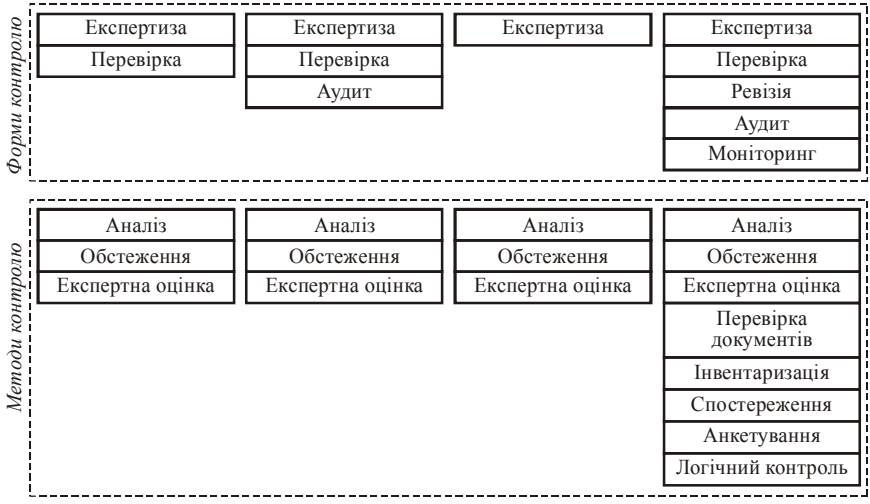


Рис. 30. Фінансовий контроль у бюджетному процесі

Розроблення проекту Державного бюджету здійснюється з урахуванням Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний рік, які визначаються в Бюджетній резолюції. Тому в процесі фінансового контролю звертається увага на відповідність проекту бюджету тим вимогам, які викладені в затвердженій Верховною Радою України Бюджетній резолюції. Основні серед цих вимог такі: посилення соціальної орієнтації бюджету; створення умов для макроекономічної стабілізації економіки та її структурної перебудови; послаблення інфляційних процесів; сприяння стабілізації матеріального виробництва та підвищенню його ефективності; виявлення додаткових джерел доходів бюджету; забезпечення ефективного використання бюджетних коштів.

Ухвалюючи Основні напрями бюджетної політики, Верховна Рада затверджує також граничний розмір бюджетного дефіциту (профіциту), рівень перерозподілу валового внутрішнього продукту через дохідну частину зведеного бюджету України, граничний обсяг державного боргу та його структуру, питому вагу обсягу міжбюджетних трансфертів у видатках Державного бюджету України і коефіцієнти вирівнювання для місцевих бюджетів, питому вагу капітальних вкладень у видатках Державного бюджету та пріоритетні напрями їх використання, перелік головних розпорядників коштів Державного бюджету і захищених статей видатків бюджету. Ці показники також враховуються при розробленні проекту Державного бюджету і місцевих бюджетів. Відхилення

від вимог Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період мають бути обґрунтовані й зазначені окремо.

Вихідною базою для обчислення бюджетних надходжень і видатків на наступний рік є оцінка виконання бюджету за попередній рік або кілька років. Очікуване виконання відповідного бюджету оцінюється Міністерством фінансів України, місцевими державними адміністраціями та виконавчими органами місцевих рад. Для цього використовуються фактичні дані про виконання показників бюджету за минулий період року (наприклад за 3, 6 і 9 місяців) і визначається очікуване виконання на ту частину року, яка залишилась. До уваги беруться також матеріали проведених протягом поточного року ревізій, перевірок, обстежень.

Визначаючи доходи і видатки на новий бюджетний рік, слід врахувати ті фактори, які можуть вплинути на їх розмір і структуру. Велике значення тут має правильна оцінка інфляційних процесів.

Для забезпечення реальності джерел бюджетних надходжень і напрямів видатків важливим є контроль за відповідними розрахунками та обґрунтуваннями, які подають до проекту бюджету головні розпорядники бюджетних коштів. Розрахунки у грошових одиницях мають здійснюватися на основі натуральних показників та норм чи нормативів витрат на розрахункову натуральну одиницю.

Значна увага приділяється аналізу бюджетних запитів, поданих головними розпорядниками бюджетних коштів з погляду їх відповідності меті, пріоритетності, а також ефективності використання бюджетних коштів. На основі результатів аналізу приймається рішення про включення бюджетного запиту до проекту відповідного бюджету.

Розгляд і затвердження проекту Закону про Державний бюджет України, а також звіту про його виконання здійснює Верховна Рада в порядку, передбаченому Регламентом Верховної Ради України.

Через постійні комітети, депутатські групи та фракції Верховної Ради України контролюються законність, правильність, доцільність і повнота передбачених у Державному бюджеті доходів і видатків згідно з бюджетною класифікацією. Депутати в постійних комітетах Верховної Ради здійснюють глибокий і всебічний аналіз основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку, доходів і видатків бюджету, обґрунтування особливостей міжбюджетних взаємовідносин, обсягів державного боргу, його структури, в тому числі за типом боргового зобов'язання, планів доходів і кошторисів видатків бюджетних установ, аналізують інвестиційні програми, передбачені на на-

ступний бюджетний період, та ін. На засідання профільних комітетів запрошуються керівники міністерств, відомств та інших органів, які детально інформують депутатів про роботу відповідних галузей і про ті заходи, які вживаються для поліпшення фінансово-господарської діяльності підвідомчих підприємств і організацій. Це сприяє повнішому виявленню невикористаних резервів виробництва, зростанню прибутку і додаткових надходжень у бюджет.

У процесі аналізу показників доходів і видатків бюджету особлива увага звертається на їх обґрунтування з урахуванням впливу зміни цін, заробітної плати, норм матеріальних і грошових витрат, змін чинного законодавства щодо податків, визначення впливу зовнішньоекономічних факторів, вишукування можливостей збільшення доходів бюджету і скорочення його видатків.

Розглянувши проект Державного бюджету, Комітети Верховної Ради України формують свої пропозиції до проекту закону про Державний бюджет і передають їх до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету. Аналізуючи подані пропозиції, Комітет Верховної Ради з питань бюджету забезпечує контроль за дотриманням передбаченого у проекті закону про Державний бюджет обсягу державного боргу і податкових надходжень. Пропозиції стосовно збільшення видатків Державного бюджету України мають визначати джерела їх покриття; пропозиції щодо зменшення доходів повинні містити обґрунтування стосовно компенсації втрат або види та обсяги видатків, що підлягають відповідному скороченню. Показники, що містяться у підготовлених бюджетним комітетом висновках та пропозиціях до проекту закону про Державний бюджет, мають бути збалансованими.

Аналогічні висновки з відповідного бюджету готують виконавчі органи місцевих рад та місцеві державні адміністрації і подають свої пропозиції місцевим фінансовим органам. У цих висновках міститься: загальна оцінка виконання бюджету поточного року; зауваження про недоліки в роботі галузей економіки у процесі виконання бюджету і можливість їх усунення; загальна оцінка поданого на наступний рік бюджету, його відповідність прогнозним показникам економічного і соціального розвитку відповідної адміністративно-територіальної одиниці; пропозиції щодо зростання доходів бюджету на основі повнішого виявлення внутрішньогосподарських резервів і можливих скорочень недоцільних бюджетних видатків. Підготовлені висновки і пропозиції щодо проекту відповідного місцевого бюджету передаються в комісію з питань бюджету, яка аналізує їх і робить загальний висновок щодо поданого звіту про виконання бюджету за попередній бюджетний період і проекту бюджету на наступний бюджетний рік.

Загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету здійснює Міністерство фінансів України, яке координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету. Державний бюджет України, бюджет Автономної Республіки Крим і місцеві бюджети виконуються за розписом відповідно до бюджетних призначень. У процесі виконання бюджету Міністерство фінансів України і місцеві фінансові органи здійснюють прогнозування та аналіз доходів відповідного бюджету. Контролюється своєчасне та повне надходження податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів відповідно до законодавства, доходи бюджету зараховуються на відповідні казначейські рахунки і не можуть акумулюватися на рахунках органів стягнення. Державне казначейство України здійснює контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів затвердженому розпису бюджету. Платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів можуть здійснюватись лише за наявності відповідного бюджетного зобов'язання і наявності невикористаних бюджетних асигнувань. Якщо під час виконання Державного бюджету фактичний рівень його дефіциту перевищує встановлений або значно знижуються надходження від дохідних джерел, Верховна Рада України за пропозицією Кабінету Міністрів України приймає рішення про пропорційне скорочення затверджених бюджетних видатків щомісячно за всіма статтями бюджету (крім захищених статей, перелік яких визначається Верховною Радою) до кінця бюджетного року. Пропорційне скорочення Державного бюджету може мати місце також у випадку, якщо в ході його виконання дефіцит бюджету не зменшується, внаслідок чого стає неможливим фінансування передбачених бюджетом заходів. За наявності названих вище обставин Державний бюджет виконується за видатками в тих пропорціях відносно загальної суми видатків бюджету, які були затверджені Верховною Радою України. Міністерство фінансів України здійснює помісячний контроль за дотриманням пропорційного фінансування.

Бюджет Автономної Республіки Крим і місцеві бюджети також виконуються за видатками в тих пропорціях відносно загальної суми видатків відповідного бюджету, які були затверджені Верховною Радою АРК та відповідними радами народних депутатів. Контроль за пропорційним фінансуванням здійснюється щоквартально Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим і місцевими фінансовими органами.

Міністр фінансів України персонально відповідає перед Верховною Радою України за дотримання Закону про Державний бюджет України. Він зобов'язаний інформувати Верховну Раду

України про всі випадки порушення органами державної виконавчої влади і посадовими особами виключного права Верховної Ради України встановлювати податки, збори, інші обов'язкові платежі і визначати законність використання бюджетних коштів. За порушення бюджетного законодавства посадові особи органів державної виконавчої влади несуть дисциплінарну, адміністративну та кримінальну відповідальність згідно з чинним законодавством.

Контроль за виконанням бюджету та використанням органами державної виконавчої влади й виконавчими органами місцевих рад коштів позабюджетних фондів, створених з участю органів виконавчої влади, здійснює відповідно Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим та місцеві ради народних депутатів, які самостійно визначають організаційні форми такого контролю.

Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, місцеві держадміністрації та виконавчі органи відповідних рад, Рахункова палата можуть у процесі виконання бюджету вимагати від головних розпорядників бюджетних коштів, органів управління позабюджетних фондів будь-яку інформацію, пов'язану з виконанням бюджету, використанням коштів позабюджетних фондів. Порядок і строки надання такої інформації визначаються відповідними радами, які можуть також прийняти рішення про залучення аудитора для проведення перевірки виконання бюджету, а також використання коштів позабюджетних фондів виконавчим органом влади чи органами управління позабюджетних фондів.

З метою посилення державного контролю за виконанням бюджету з 1 лютого 1997р. запроваджено касове виконання Державного бюджету через Державне казначейство. У зв'язку з цим фінансування міністерств, інших центральних органів виконавчої влади — головних розпорядників коштів Державного бюджету забезпечується через Головне управління Державного казначейства.

Державне казначейство фінансує видатки установ та організацій у межах асигнувань, передбачених у Державному бюджеті, через свої територіальні органи. Для цього щорічно, в місячний термін після затвердження Державного бюджету, головні розпорядники коштів Державного бюджету повинні подавати Державному казначейству погоджений з Міністерством фінансів зведений кошторис доходів і видатків у розрізі підприємств, установ і організацій.

Указом Президента України від 28 лютого 1997 р. «Про заходи щодо забезпечення наповнення Державного бюджету та посилення фінансово-бюджетної дисципліни» встановлено порядок

затвердження кошторисів доходів і видатків бюджетних організацій. Кошторис є основним документом, який визначає загальний обсяг, цільовий напрямок і поквартальний розподіл коштів. За відсутності в органах Державного казначейства затверджених в установленому порядку кошторисів фінансування або оплата витрат не здійснюється. Крім того, з метою посилення фінансово-бюджетної дисципліни і створення умов для своєчасної виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, інших соціальних виплат посилюється бюджетний контроль за використанням коштів бюджетними організаціями. Установлена така черговість здійснення виплат і платежів:

— заробітна плата та прирівняні до неї платежі;
— оплата харчування та медикаментів;
— оплата комунальних послуг;
— інші платежі.

Бюджетним організаціям забороняється витрачати кошти на цілі, не передбачені затвердженими кошторисами доходів і видатків, та допускати понадлімітне використання бюджетних асигнувань; розміщувати за рахунок відповідного бюджету замовлення на продукцію, роботи і послуги, фінансування яких не передбачене відповідними бюджетами чи затвердженими в установленому порядку кошторисами доходів і видатків.

Територіальні органи Державного казначейства здійснюють видатки Державного бюджету в межах коштів, отриманих від вищого органу Державного казначейства.

На підставі поданих розпорядником бюджетних коштів платіжних доручень, до яких додаються відповідні рахунки, рахунки-фактури, накладні, товаротранспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт тощо, орган Державного казначейства перераховує кошти за надані послуги, виконані роботи безпосередньо суб'єктам господарської діяльності.

Перехід до казначейського виконання Державного бюджету означає створення єдиного казначейського рахунка, який об'єднав у систему бюджетні рахунки, відкриті на ім'я органів Державного казначейства, та поточні рахунки розпорядників державних коштів, які були відкриті в установах комерційних банків. Це дало змогу запобігти розпорошенню бюджетних коштів, забезпечити налагоджений попередній фінансовий контроль з боку держави за їх раціональним використанням, дотриманням фінансової дисципліни державними органами, тобто контроль за виконанням вимог законів, що регулюють фінансові взаємовідносини різних суб'єктів господарювання з державою.

Реалізація принципу єдиного казначейського рахунка Державного казначейства в НБУ дає змогу мати точну, вичерпну інформацію про щоденний стан державних фінансів, керуючись якою можна маневрувати державними коштами з метою їх найраціональнішого використання.

Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, Державна контрольно-ревізійна служба України, місцеві фінансові органи, голови виконавчих органів міських, міст районного значення, селищних та сільських рад, головні розпорядники бюджетних коштів у межах своїх повноважень можуть призупиняти бюджетні асигнування у разі:

— несвоєчасного і неповного подання звітності про виконання бюджету;

— невиконання вимог щодо бухгалтерського обліку, складання звітності та внутрішнього фінансового контролю за бюджетними коштами і недотримання порядку перерахування цих коштів;

— подання недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету;

— порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо взяття ними бюджетних зобов'язань;

— нецільового використання бюджетних коштів.

У разі виявлення бюджетного правопорушення до винних осіб можуть застосовуватись адміністративні стягнення та зупинятись операції з бюджетними коштами.

Бюджетному контролю приділяється значна увага в усіх країнах світу. Залежно від специфіки форм державного устрою, національних традицій система фінансового контролю організована по-різному. Як правило, в усіх країнах є спеціальні інституції парламентського контролю за витрачанням державних коштів. УСША — це Головне контрольне управління Конгресу на чолі з генеральним контролером, у Великобританії — Національна ревізійна рада, очолювана головним ревізором, у Канаді — Генеральний контролер, у Фінляндії — п'ять державних ревізорів, у ФРН, Франції, Угорщині — Рахункові палати.

Поряд з інститутом парламентського контролю у більшості країн одночасно і паралельно функціонують урядові контрольно-ревізійні системи. У США — це Адміністративно-бюджетне управління при президентові, система інспекторських служб у федеральних відомствах, урядових установах, у Фінляндії — Ревізійне управління державного господарства, яке входить до міністерства фінансів. У деяких країнах створено спеціальні органи, які контролюють не тільки бюджетно-фінансову, а й усю роботу державного апарату. В Японії таку функцію виконує

Управління адміністративного контролю при Канцелярії прем'єр-міністра, яке має своїм завданням також підготовку пропозицій щодо удосконалення структури державного управління, зміцнення службової дисципліни державних чиновників, боротьбу з корупцією і бюрократизмом.

Контрольно-ревізійні органи зарубіжних країн здійснюють головним чином контроль за витрачанням державних коштів і використанням державного майна міністерствами, відомствами та іншими органами управління, перевіряють виробничо-фінансову діяльність приватних фірм з виконання державних замовлень і урядових програм, страхові установи, благодійні фонди й установи та ін. Державна рахункова палата Угорщини контролює також діяльність податкового управління, Державної митниці, управління гербових зборів і навіть фінансову діяльність партій.

Контрольно-ревізійні інститути незалежні у своїй діяльності від органів управління. Правовою гарантією такої незалежності є діючий порядок призначення і затвердження керівників контрольно-ревізійних органів. Строк їх повноважень більш тривалий, ніж визначені строки повноважень самих парламентаріїв. Так, для керівників контрольно-ревізійних органів США установлені строки повноважень 15 років, Канади — 10, ФРН, Австрії й Угорщини — 12 років.

Витрати на утримання контрольно-ревізійної системи затверджуються парламентом за окремим кошторисом, що також є важливою гарантією її незалежності.

Створення ефективної контрольно-ревізійної системи в Україні та координація діяльності всіх контрольних органів і служб є одним з важливих напрямів подальшого вдосконалення фінансового контролю. З цією метою необхідно передбачити заходи щодо посилення ролі державного і відомчого контролю, розвитку муніципального та аудиторського контролю, комп'ютеризації контрольних органів і створення єдиної комп'ютерної мережі, що б дало змогу координувати їх діяльність.

Не менш важливим завданням є розроблення методичної бази контролю з урахуванням особливостей об'єктів контролю, а також залучення до ревізійної роботи кваліфікованих спеціалістів.

Створення ефективної цілісної системи фінансового контролю пов'язується із розробленням Концепції вдосконалення державного фінансового контролю та прийняттям базового закону «Про фінансовий контроль в Україні». Передбачено, зокрема, закріплення в Законі структури системи та статусу і функцій суб'єктів фінансового контролю, основних засад його методологічного і

методичного забезпечення; правових норм взаємодії органів фінансового контролю з правоохоронними органами та дерегулювання підприємницької діяльності шляхом законодавчого обмеження створення нових органів фінансового контролю, визначення і розмежування їх функцій, обмеження застосування деяких форм фінансового контролю та втручання правоохоронних органів і органів державного фінансового контролю у діяльність суб'єктів господарювання. За однією із контрольних служб має бути закріплена роль координатора з правом приймати останнє рішення у спірних питаннях. В Україні — це Міжвідомча комісія з питань державного фінансового контролю, створена при Раді національної безпеки й оборони України. Проте і надалі залишається актуальною необхідність створення Державної координаційної ради з питань фінансового контролю, яка взяла б на себе координацію дій усіх структур щодо розроблення і реалізації заходів, спрямованих на удосконалення державного фінансового контролю. Удосконаленню контрольно-ревізійної роботи в Україні сприяло б створення Асоціації зі співробітництва органів державного фінансового контролю, що уже зроблено в ряді країн, у тому числі й у Російській Федерації.

9.2. Види, форми і методи бюджетного контролю

Бюджетний контроль є важливою складовою фінансового контролю. Завдання фінансового контролю, його види, форми і методи, суб'єкти й об'єкти залежать від рівня здійснення контролю. Відповідно до побудови економічної системи розрізняють *фінансовий контроль на макро- і мікрорівнях*. Бюджетний контроль належить до макрорівня, де об'єктом фінансового контролю є державні фінанси. Оскільки бюджет держави, як уже зазначалось, охоплює все суспільство, то і суб'єктами бюджетного контролю є, з одного боку, державні органи влади й управління, а з іншого— юридичні та фізичні особи.

Фінансовий, у тому числі бюджетний, контроль є одним із функціональних елементів управлінської діяльності у сфері фінансів. Оскільки фінанси, і насамперед бюджет, пов'язані з вартісним розподілом і перерозподілом валового внутрішнього продукту, вони мають властивість кількісно (через фінансові ресурси і грошові фонди) відбивати відтворювальний процес у цілому й окремі його фази, регулювати пропорції, які складаються в процесі формування, розподілу і використання централізованих і децентралізованих фондів цільового призначення.

За допомогою методів фінансового впливу на розвиток соціально-економічних процесів у суспільстві фінансовий контроль дає можливість суб'єкту управління (керуючій системі) через використання вартісних показників впливати на функціонування і фактичний стан керованого об'єкта, оцінити обґрунтованість та ефективність прийнятих управлінських рішень, виявити допущені відхилення від вимог цих рішень, установити їх причини, у разі необхідності скоригувати раніше прийняті рішення і вжити заходів щодо усунення несприятливих ситуацій. Отже, через фінансовий контроль реалізується на практиці об'єктивно притаманна фінансам у цілому і бюджету зокрема *контрольна функція*. За своєю сутністю *бюджетний контроль* являє собою систему заходів органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, спрямованих на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів і звітування про їх виконання з використанням специфічних форм і методів їх організації.

Завданнями бюджетного контролю є:

— запобігання ухваленню рішень, які можуть призвести до вчинення бюджетних правопорушень;

— виявлення бюджетних правопорушень та вжиття заходів для їх припинення;

— виявлення слабких місць у виконанні бюджетних програм;

— розроблення пропозицій щодо попередження бюджетних правопорушень та підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів.

Для більш чіткого визначення сфери контрольних функцій відповідних органів на всіх рівнях управління і раціональної організації бюджетного контролю його, як і фінансовий контроль у цілому, класифікують за видами, формами і методами.

Залежно від суб'єктів, які ініціюють і здійснюють контроль, розрізняють державний, муніципальний, відомчий, внутрішній і громадський бюджетний контроль.

Склад органів бюджетного контролю залежить від структури фінансового апарату держави, яка, у свою чергу, визначається державним устроєм і функціями державних органів, закріпленими в Конституції країни.

За ознаками ініціювання і здійснення державного контролю виділяють суб'єкти, що здійснюють загальний і спеціалізований бюджетний контроль. До суб'єктів загального контролю належать ті органи державної влади й управління, які є ініціаторами і виконавцями контролю, у тому числі і в бюджетній сфері. Здійс-

нення специфічних контрольних повноважень ними делегуються підпорядкованим їм спеціалізованим структурам. Наприклад, функції зі здійснення постійного контролю за використанням коштів державного бюджету парламент України делегував Рахунковій палаті. Уряд, у свою чергу, делегував функції зі здійснення поточного контролю за видатками державного бюджету Міністерству фінансів і Державному казначейству, а наступного — Державній контрольно-ревізійній службі. Функції фіскального контролю за діяльністю платників податків главою держави покладено на Державну податкову службу.

Основна особливість ***державного бюджетного контролю*** полягає в тому, що він є позавідомчим, проводиться стосовно будь-якого суб'єкта незалежно від його відомчої належності і підпорядкування.

Верховна Рада України проводить державний бюджетний контроль під час визначення основних напрямів бюджетної політики, розгляду проекту Державного бюджету на новий бюджетний рік, внесення змін та доповнень до затвердженого бюджету, розгляду і затвердження звіту про виконання Державного бюджету за минулий бюджетний період, прийняття законодавчих актів щодо виконання бюджету.

Комітети Верховної Ради України беруть участь у складанні, прийнятті, контролі за виконанням Державного бюджету в частині, що віднесена до компетенції комітетів, з метою забезпечення доцільності, економності та ефективності використання бюджетних коштів. Одним із провідних є Комітет з питань бюджету, який забезпечує контроль за відповідністю поданого Кабінетом Міністрів України проекту закону про Державний бюджет Основним напрямам бюджетної політики на наступний бюджетний період та підготовку відповідного висновку, заслуховує звіти про стан виконання Державного бюджету України, в тому числі звіти розпорядників бюджетних коштів, здійснює контроль за використанням коштів резервного фонду державного бюджету та дотриманням бюджетного законодавства.

Рахункова палата, як конституційний орган парламентського контролю, проводить ревізії і перевірки витрачання коштів Державного бюджету України і державних позабюджетних фондів в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форми власності. До її функцій віднесено також здійснення контролю за законністю і своєчасністю руху бюджетних коштів в уповноважених банках та кредитних установах України.

До повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

— використанням коштів Державного бюджету України відповідно до Закону України про Державний бюджет України;

— утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України;

— ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України;

— використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади за доходами і видатками.

Президент України забезпечує бюджетний контроль під час розгляду проекту Закону про Державний бюджет України на наступний рік і внесення його на розгляд Верховної Ради. Президент України також має право приймати рішення щодо забезпечення реалізації бюджетної політики і посилення фінансово-бюджетної дисципліни. Згідно зі статтею 106 Конституції України Президент має право звертатись до Верховної Ради, а також до Кабінету Міністрів з Посланням, присвяченим проблемам бюджетної політики.

У 1995р. при Президентові України був створений Національний аудиторський комітет, основними завданнями якого визначено: аналіз ефективності, доцільності і правильності використання державних грошових коштів органами державного управління; перевірка стану і достовірності бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, Національному банку України, інших центральних органах державної виконавчої влади; проведення експертизи цільового використання державних і валютних кредитів і кредитів, за якими держава є гарантом; з'ясування причин і умов, які призводять до порушень фінансово-господарської дисципліни і розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків.

Важливі функції у державному бюджетному контролі виконує Кабінет Міністрів України, який організовує і контролює процес складання проекту Державного бюджету і його виконання. Від уряду контроль здійснює Міністерство фінансів України (центральний апарат та місцеві фінансові органи), Державне казначейство та Державна контрольно-ревізійна служба (ДКРС). Кожний із цих органів державного бюджетного контролю має свої функціональні обов'язки і завдання.

Міністерство фінансів як центральний спеціалізований орган виконавчої влади з управління фінансами виконує функції не

тільки державного, а й відомчого фінансового контролю. Державний контроль здійснюється стосовно головних розпорядників бюджетних коштів, уповноважених на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків із бюджету. Відомчий контроль пов'язаний з перевіркою роботи фінансових органів за дотриманням бюджетного законодавства в процесі складання, розгляду і виконання місцевих бюджетів. Фінансові органи проводять перевірки звітів, планів, кошторисів та інших фінансово-бухгалтерських документів щодо зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів.

Державна контрольно-ревізійна служба здійснює ревізії і перевірки з питань законності, ефективності та цільового використання коштів бюджетів усіх рівнів і коштів державних цільових фондів, цільового використання і своєчасного повернення валютних кредитів, бюджетних і позабюджетних позичок, а також позик і кредитів, гарантованих бюджетними коштами, достовірності звітності про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів і кошторисів.

Важливим напрямом розвитку діяльності ДКРС є проведення аудиту ефективності використання бюджетних ресурсів, що дає змогу оцінювати якість запроваджених механізмів управління бюджетними коштами та рівень ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами цілей, а також обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів. Державна контрольно-ревізійна служба України щомісячно надає Верховній Раді України та Міністерству фінансів узагальнені результати звітів про проведені перевірки.

Створення Державного казначейства пов'язане з необхідністю посилення державного бюджетного контролю за виконанням Державного бюджету. Казначейство здійснює бухгалтерський облік усіх надходжень та витрат бюджету, встановлює єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, значну увагу приділяє контролю за відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням.

Утвердження правових засад місцевого самоврядування і розширення сфери відповідальності територіальних громад, органів та посадових осіб за вирішення місцевих справ дають підставу виділити такий вид бюджетного контролю, як ***муніципальний***.

Об'єктом муніципального бюджетного контролю є місцеві бюджети, фінансова діяльність бюджетних установ, підприємств і організацій комунальної власності, що використовують бюджетні кошти. Контроль за відповідністю бюджетному законодавст-

ву України показників затверджених бюджетів, бюджетного розпису та кошторисів бюджетних установ здійснюється:

— Верховною Радою Автономної Республіки Крим та відповідними місцевими радами;

— Радою міністрів Автономної Республіки Крим — стосовно бюджетів міст республіканського значення та районних бюджетів Автономної Республіки Крим;

— обласними державними адміністраціями — стосовно районних та міських (міст обласного значення) бюджетів;

— міськими державними адміністраціями в містах Києві та Севастополі — стосовно районних у цих містах бюджетів;

— районними державними адміністраціями — стосовно міських (міст районного значення), сільських, селищних та їх об'єднань бюджетів;

— виконавчими органами міських рад — стосовно бюджетів районів у місті, сільських, селищних чи міст районного значення, що входять до складу цих міст.

Суб'єктами муніципального бюджетного контролю є також тимчасові контрольні комісії, рішення про створення та порядок роботи яких приймають органи місцевого самоврядування відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні». Депутати, які входять до складу тимчасової контрольної комісії, та залучені комісією для участі в її роботі спеціалісти і експерти мають право на здійснення контрольних заходів у місцевих органах самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях з питань, що стосуються забезпечення дотримання законності, ефективності й економності використання бюджетних коштів, а також повноти і своєчасності виконання зобов'язань перед місцевими бюджетами.

Місцеві ради можуть делегувати власні повноваження на здійснення бюджетного контролю з питань, які належать до їхньої компетенції, структурним підрозділам відповідного рівня суб'єктів державного фінансового контролю центральних органів виконавчої влади.

Забезпечення надійних фінансових основ місцевої влади і фінансової автономії місцевого самоврядування сприяють подальшому розвиткові муніципального фінансового контролю. До речі, сам термін «муніципальний» у перекладі з латинської означає «беру на себе тягар».

Суб'єктами ***відомчого*** бюджетного контролю є контрольно-ревізійні підрозділи галузевих міністерств та інших центральних і місцевих органів виконавчої влади. Відомчий контроль поширюється на підпорядковані підприємства, організації та установи.

До функцій відомчого контролю належать: перевірка законності господарських і фінансових операцій, контроль за ефективністю використання матеріальних ресурсів, придбаних за бюджетні кошти; перевірка збереження і цільового використання бюджетних коштів; правильність ведення бухгалтерського обліку, а також достовірність фінансової звітності; контроль за обґрунтованістю бюджетних запитів бюджетних установ, дотриманням бюджетної, кошторисної дисципліни, своєчасністю і повнотою виконання зобов'язань перед бюджетом.

З метою усунення недоліків практики відомчого контролю, коли намагаються «не виносити сміття з хати», для ревізорів відомчої системи введено подвійну підпорядкованість: з методологічних питань контрольно-ревізійної роботи — керівникові контрольно-ревізійної служби, з адміністративних — керівникові міністерства (центральному органу виконавчої влади).

Внутрішній бюджетний контроль проводиться керівниками підприємств (установ, організацій), їх головними бухгалтерами і фахівцями в момент вчинення й оформлення господарських операцій, що дає можливість вчасно виявити недоліки в роботі й ужити заходів до їх усунення. Керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю цієї установи. Розпорядники бюджетних коштів несуть відповідальність за організацію і стан внутрішнього контролю як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах. Надзвичайно важлива роль у здійсненні внутрішнього контролю належить головному бухгалтеру і керівникам функціональних відділів бухгалтерій. Безпосередньо на головного бухгалтера покладена відповідальність за правильну організацію системи бюджетного обліку і контролю, цільове й ефективне використання бюджетних коштів. Контроль має дискретний характер (від лат. discretus — відокремлений, відособлений, перервний).

Громадський бюджетний контроль здійснюється громадянами країни та об'єднаннями громадян. Наявність розвинутої системи зв'язку з громадськістю дає змогу врахувати зауваження і пропозиції спеціалістів у процесі складання і виконання бюджету.

Громадський бюджетний контроль може здійснюватись групами спеціалістів, які створюються при парламентських комітетах і комісіях Рад народних депутатів, а також безпосередньо на підприємствах, в установах та організаціях на основі добровільності й безоплатності.

Підтримка громадськості і широка гласність — запорука високої ефективності діяльності контрольно-ревізійних органів у

зарубіжних країнах. Так, у Франції річні доповіді Рахункової палати президенту і парламенту публікують в офіційному журналі разом з відповідями заінтересованих міністерств. У Головному контрольно-ревізійному управлінні США є відділ зв'язку з громадськістю і відділ громадської інформації, діє безплатний телефонний канал, по якому кожний громадянин може анонімно повідомити про фінансові або інші зловживання у державних установах.

Основною запорукою дійовості та ефективності громадського бюджетного контролю є відкритість і гласність бюджетного процесу, забезпечення доступу до інформації про бюджет кожному громадянинові. В Україні громадський контроль ще не набув належного значення. Власне, він має бути основним видом контролю, адже з фінансового погляду контролювати має насамперед той суб'єкт, який виділяє кошти. Громадськість повинна знати, на що і як витрачаються кошти бюджету, а державна влада мусить бути діловою, скромною, моральною та відкритою для громадського контролю. Бюджет держави формується головним чином за рахунок податків, носіями яких (незалежно від того, хто сплачує податки) є громадяни. Отже, основним суб'єктом бюджетного контролю мають бути громадяни, або, як їх визначають з фінансового погляду, платники податків. Якщо платникам податків не подобається бюджетна політика держави, то вони переобирають органи влади, домагаються відставки уряду. При цьому кожний громадянин може отримати вичерпну інформацію про бюджети. Має існувати збалансована система суперечностей: громадяни контролюють державу, держава — громадян, що і є основою оптимізації бюджету.

Зміст і завдання бюджетного контролю залежать від часу проведення контрольних дій, тобто від його віддаленості від моменту здійснення фінансових операцій. За цим критерієм контроль підрозділяють на попередній, поточний і наступний.

Попередній бюджетний контроль проводиться на стадіях складання і розгляду проекту бюджету та кошторисів бюджетних установ. Прийняття управлінських рішень щодо бюджету має базуватись на глибокому аналізі та варіантних прорахунках очікуваних макроекономічних показників і фінансових результатів суб'єктів господарювання. Експертна оцінка фінансової ефективності управлінських рішень дає можливість вибрати найоптимальніший варіант використання державних фінансових ресурсів, виявити резерви їх зростання, не допускати надмірностей і зловживань у витрачанні бюджетних коштів. Попередній контроль має надзвичайно важливе значення у бюджетному менеджменті.

Адже, як це вже неодноразово підкреслювалось, виконується затверджений бюджет. Якість бюджетного процесу визначається якістю затвердженого бюджету. Саме налагоджений попередній контроль дає можливість уникнути помилок і прорахунків і забезпечує належний якісний рівень прийнятого бюджету.

Поточний бюджетний контроль полягає у контролі за відповідними операціями в процесі виконання бюджету. Мета цього контролю — по-перше, сприяти виконанню прийнятого бюджету, тобто забезпеченню відповідності між надходженням доходів і фінансуванням видатків у бюджетному розписі. По-друге, поточний контроль повинен перевіряти обґрунтованість виконання бюджету. Фінансування з бюджету здійснюється за планом, але в міру досягнення реальних результатів діяльності розпорядників коштів. Таким чином, поточний контроль має забезпечити цільове і раціональне використання бюджетних коштів.

Наступний бюджетний контроль проводиться після здійснення фінансових операцій. У бюджетному процесі він виявляється в перевірці виконання бюджету, кошторисів бюджетних установ та фактичного використання бюджетних асигнувань. Мета наступного контролю — виявити невикористані резерви у формуванні та використанні коштів бюджету, порушення законодавчих і нормативно-правових актів, перекручення у звітності, вжити заходів щодо виправлення і попередження порушень, підвищення ефективності організації бюджетної роботи.

В основу класифікації форм бюджетного контролю покладено способи його здійснення. Звідси під ***формою бюджетного контролю*** розуміють способи конкретного вираження та організації контрольних дій на кожному етапі бюджетного процесу, спрямовані на виконання функцій контролю в процесі формування, розподілу і використання бюджетних коштів. *До форм бюджетного контролю належать: експертиза, перевірка, ревізія, аудит і моніторинг*.

Експертиза — це дослідження якого-небудь питання з метою зробити правильний висновок, дати правильну оцінку відповідному явищу. Наприклад, Рахункова палата наділена правом проводити експертизу проектів Державного бюджету України, а також проектів законів та інших нормативних актів, міжнародних договорів України, загальнодержавних програм та інших документів, що стосуються питань Державного бюджету і фінансів України. За результатами експертизи готують експертний висновок.

Перевірки здійснюються з метою докладного вивчення окремих питань складання і виконання бюджету, реалізації бюджетних

програм, ефективності управління коштами бюджету. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.

Ревізія як форма бюджетного контролю — це система контрольних дій, спрямованих на всебічну перевірку діяльності учасників бюджетного процесу з метою встановлення законності операцій з мобілізації, розподілу або використання бюджетних коштів, виявлення винних у бюджетних правопорушеннях посадових і матеріально відповідальних осіб і спричинених порушеннями фінансових втрат. Фактично ревізія складається з комплексу взаємопов'язаних перевірок питань фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів, спрямованих на виявлення обґрунтованості, доцільності та економічної ефективності бюджетних витрат.

Залежно від об'єкта і обсягу матеріалу, який використовується, ревізії поділяються на повні, часткові, тематичні, комплексні, наскрізні.

Повні ревізії передбачають контроль усієї діяльності, у разі *часткових* (неповних) ревізій перевіряють лише окремі елементи бюджетного процесу або окремі операції з виконання бюджету і використання бюджетних коштів.

Тематичні ревізії — це перевірка ряду суб'єктів з окремих питань. Їх мета — отримати загальну характеристику стану бюджетної роботи з конкретного питання.

Комплексні ревізії дають змогу глибоко вивчити широке коло питань, які характеризують усі сторони бюджетного процесу чи діяльності окремого його суб'єкта. Ці ревізії проводяться ревізійними бригадами, до складу яких входять спеціалісти з різних напрямів і елементів бюджетної роботи.

Наскрізні ревізії охоплюють усі напрями та елементи бюджетної роботи та всіх суб'єктів бюджетного процесу певного бюджету.

Залежно від повноти охоплення даних розрізняють ревізії суцільні і вибіркові. *Суцільні* ревізії передбачають перевірку бюджетного процесу шляхом вивчення й аналізу всіх бухгалтерських документів і облікових записів за певний період. При *вибіркових* ревізіях перевіряються не всі бухгалтерські документи, а лише їх частина в кожному місяці встановленого періоду або за кілька місяців. Якщо під час вибіркової перевірки виявляються серйозні порушення або зловживання, то на цій ділянці проводиться суцільна ревізія.

Залежно від характеру організації ревізії бувають планові, позапланові, додаткові і повторні. *Планові* ревізії проводять відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи контролюючих органів. *По-*

заплановані — це ревізії, які здійснюються за спеціальними завданнями вищестоящих організацій або на вимогу судових органів і прокуратури. *Додаткові* ревізії проводять тоді, коли під час першої ревізії не повністю розкриті факти порушень бюджетного процесу. *Повторні* ревізії звичайно здійснюють після планової, щоб перевірити, як ліквідуються недоліки, зазначені в акті ревізії.

Як бачимо, під час перевірки або ревізії здійснюється контроль за дотриманням законності у проведенні фінансових операцій. Ревізія є формою суто фіскального контролю, і її основне завдання зводиться до виявлення фінансових порушень і розкрадань, установлення винних у цьому осіб та притягнення їх до відповідальності. Але контроль є більш ефективним не тоді, коли встановлюється факт порушення, а коли створюються умови, які б дали можливість їх уникнути. Саме таким завданням відповідає ***аудиторський контроль***. У багатьох розвинених країнах аудит став провідною формою бюджетного контролю, оскільки, перевіряючи достовірність і повноту бюджетної звітності, облік первинних документів та іншу інформацію щодо діяльності розпорядника або одержувача бюджетних коштів, аудитори мають можливість визначити слабкі місця в організації управління бюджетними коштами і розробити пропозиції, що дають змогу підвищити ефективність їх використання. В Україні таку форму контролю застосовують аудитори й аудиторські фірми, а в інших країнах — і державні органи.

Законом України «Про аудиторську діяльність» визначено, що аудиторські послуги можуть надаватися у формі аудиторських перевірок (аудиту) і пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності, економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності.

Разом з тим звіти про аудит мають конфіденційний характер, тому без зміни законодавства не можуть подаватися Міністерству фінансів. Практика свідчить, що сьогодні поза контролем держави залишається цілий ряд ключових питань діяльності як державних, так і недержавних підприємницьких структур, безпосередньо пов'язаних з бюджетами України і використанням державної власності. У зв'язку з тим, що державні контролюючі органи фактично позбавлені права контролю за економічною стороною діяльності платників податків (чому вона в багатьох випадках дуже неефективна, а то й збиткова), формуванням бізнес-плану, то можна констатувати, що в системі управління державою практично відсутня функція незалежного аудиту дохідної частини бюджетів України. А якщо немає такого аудиту, то неминучий дефіцит професійних пропозицій відносно реальних джерел наповнення

бюджетів, розширення їх фінансової бази і поліпшення фінансового стану підприємств.

Відсутній також належний державний контроль за використанням державної і комунальної власності та фінансових ресурсів підприємств, які функціонують на основі цієї власності. До другої половини 2001р. фінансові плани цих підприємств навіть не надавалися для ознайомлення і не затверджувалися ні Міністерством фінансів, ні місцевими фінансовими органами, хоча ця власність є важливою складовою загальних активів держави.

Ефективність витрачання бюджетних коштів або рівень їх віддачі не завжди можна визначити фінансовим аудитом, оскільки критерієм ефективності є рівень досягнення запланованих цілей, який значною мірою залежить від якості прийнятих управлінських рішень. З огляду на це у світовій практиці поряд з фінансовим аудитом вже давно використовується така форма контролю, як аудит адміністративної діяльності, який ще називають операційним, управлінським аудитом.

Аудит адміністративної діяльності — це форма бюджетного контролю, за допомогою якого вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень суб'єктами бюджетного процесу з метою досягнення певних цілей. Невід'ємним складником аудиту адміністративної діяльності є аудит ефективності використання бюджетних ресурсів. Він являє собою контроль якості управлінських рішень з погляду економічності та ефективності використання бюджетних коштів. Мова може йти як про аудит ефективності використання бюджетних коштів при виконанні окремих бюджетних програм (функцій), так і про аудит ефективності функціонування бюджетної системи (її окремих складових). Завданням аудиту ефективності є оцінка рівня віддачі від вкладених бюджетних коштів і аналіз причин недосягнення поставлених цілей. При цьому контролери ставлять під сумнів не тільки законність і достовірність використання ресурсів за призначенням (як при ревізії або фінансовому аудиті), а й доцільність і необхідність того чи іншого управлінського рішення про використання бюджетних коштів взагалі. Результатом дослідження є аудиторський звіт, в якому міститься висновок: чи доцільно продовжувати вкладення бюджетних коштів у неефективну програму або які зміни необхідно внести для поліпшення управління реалізацією програми.

Підписується звіт тільки аудитором, оскільки цей документ охоплює сферу діяльності всіх учасників бюджетної програми, а не лише розпорядника бюджетних коштів. На основі інформації, поданої в аудиторському звіті, виконавчі і законодавчі органи влади визнача-

ються у прийнятті рішень щодо подальшого фінансування бюджетних програм (функцій), за виконання яких вони відповідають.

При аудиті функціонування бюджетної системи (або її окремих складових) досліджується організація внутрішнього управління міжбюджетними відносинами з метою оцінки ефективності, раціональності й оптимальності взаємозв'язків різних органів управління у процесі виконання завдань, поставлених при перерозподілі бюджетних коштів, і досягнення запланованих цілей.

Таким чином, змінюється ідеологія державного фінансового контролю — від перевірки достовірності витрат переходять до аналізу ефективності управління бюджетними коштами, державним і комунальним майном.

У більшості зарубіжних країн конституція або законодавство чітко визначає право певних суб'єктів контролю на здійснення аудиту адміністративної діяльності. Українським законодавством такої форми контролю поки що не передбачено, хоча передумови для запровадження аудиту ефективності уже створені. Зокрема, Міністерство фінансів України з 2004 р. запроваджує паспорти бюджетних програм, в яких буде виписано мету, напрями, обсяги затверджених асигнувань та очікувані результати від виконання бюджетної програми. Це дасть можливість оцінювати досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату за умови використання визначеного бюджетом обсягу коштів, тобто рівень досягнення принципу ефективності. Такі паспорти слід розробити і для бюджетних програм, що фінансуються з місцевих бюджетів.

Відносно новою і найменш регламентованою формою бюджетного контролю є ***моніторинг***, що являє собою систему постійного спостереження (нагляду) органів, уповноважених на здійснення бюджетного контролю, за дотриманням норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу на всіх його стадіях. Основним завданням бюджетного моніторингу є виявлення ознак, що можуть свідчити про можливі бюджетні правопорушення, шляхом аналізу офіційної й оперативної звітності, іншої постійної чи періодичної інформації про функціонування підконтрольного об'єкта. На ці ознаки звертається увага керівництва цим об'єктом з метою запобігання незаконним і неефективним витратам, втратам фінансових ресурсів, а також на недопущення порушення бюджетного законодавства при прийнятті управлінських рішень.

На відміну від ревізії, перевірки чи аудиту моніторинг не є разовим контрольним заходом, який здійснюється у певний проміжок часу. Про проведення моніторингу підконтрольний об'єкт не

повідомляється, за його результатами не складається акт, довідка чи будь-який інший документ.

Бюджетний контроль неможливий без використання специфічних методів (прийомів) контролю, які дають змогу всебічно, повно й об'єктивно дослідити всі аспекти формування і використання бюджетів. Під час проведення контрольних дій застосовуються різні методи (прийоми) документального і фактичного контролю. Зокрема, в частині документального контролю виділяють такі методи: перевірка документів за формальними ознаками і за змістом; арифметична перевірка документів; нормативна перевірка документів; зустрічна перевірка документів; логічний контроль; техніко-економічний розрахунок; зворотний перерахунок; експертна оцінка окремих статей бюджетних доходів і видатків; системний і факторний аналіз з використанням таких прийомів, як порівняння, зіставлення, групування, розрахунки середніх і відносних показників, побудова системи взаємозв'язаних таблиць тощо.

До методів (прийомів) фактичного контролю відносять: обстеження; інвентаризація; спостереження; опитування; анкетування; отримання письмових пояснень; контрольні заміри робіт; технологічний контроль. Документальний і фактичний контроль взаємно доповнюють один одного, і їх поділ має умовний характер.

Формування нових і удосконалення діючих процедур бюджетного контролю відбувається в контексті загального реформування фінансового контролю в Україні. Основна проблема сьогодення — це нагальна об'єктивна необхідність приведення Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» у відповідність до правовідносин, що склалися на сучасному етапі розвитку держави. Органам служби слід надати повноваження щодо контролю надходжень до бюджету, оскільки під час ревізій має здійснюватись комплексний контроль фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. До речі, перший крок у цьому напрямі вже зроблено — Законом «Про Державний бюджет України на 2004 рік» органам державної контрольно-ревізійної служби надано право перевіряти правильність здійснення бюджетних відшкодувань платникам ПДВ.

9.3. Органи бюджетного контролю

9.3.1. Рахункова палата

Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який створений Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави. Рішення про створення Рахункової палати було прийнято в 1996 р. згідно з Конституцією України і Законом України «Про Рахункову палату».

Необхідність створення ще одного органу державного контролю була зумовлена відсутністю у Верховній Раді України механізму контролю за фінансово-економічною діяльністю органів виконавчої влади, оскільки всі державні контролюючі органи до створення Рахункової палати були підзвітними органам виконавчої влади. Створення Рахункової палати має посилити контроль за фінансово-економічною діяльністю насамперед таких державних органів, як Міністерство фінансів України, Національний банк України, державні цільові фонди, апарати Кабінету Міністрів України, Президента України та Верховної Ради України тощо.

Отже, Рахункова палата займає особливе місце в системі контролюючих органів держави, оскільки її діяльність не залежить від виконавчих органів влади і їм не підпорядкована. Саме з цієї причини з самого початку створення Рахункової палати ставлення до неї було неоднозначним. Так, Верховній Раді України довелось тричі долати вето Президента України на Закон України «Про Рахункову палату», після цього Закон розглядався в Конституційному суді України, на підставі рішення якого були значно обмежені повноваження Рахункової палати, її завдання та функції. Наприклад, з кола повноважень Рахункової палати були вилучені такі, як контроль за виконанням дохідної частини Державного бюджету України, контроль за використанням об'єктів права державної власності, грошовою емісією, використанням золотого запасу тощо.

Завданнями Рахункової палати є:

— організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;

— контроль за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;

— контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;

— контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України;

— контроль за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках;

— аналіз установлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про удосконалення бюджетного процесу в цілому;

— регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій;

— виконання інших завдань, передбачених для Рахункової палати чинним законодавством України.

Як видно з перелічених вище завдань, Рахункова палата здійснює не тільки контрольно-ревізійні, а й аналітичні функції з визначеного кола питань і, крім того, готує пропозиції щодо удосконалення відповідного законодавства.

Рахункова палата виконує такі ***функції***:

1) здійснює контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм у частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України;

2) за дорученням Верховної Ради України контролює виконання Державного бюджету України за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків на обслуговування внутрішнього і зовнішнього боргу України, витрачання коштів цільових фондів;

3) перевіряє за дорученням комітетів Верховної Ради України використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подає за наслідками перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків за кожним фондом окремо та доцільності спрямування вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України;

4) контролює ефективність управління коштами Державного бюджету України Державним казначейством України, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі

коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, уповноважених банках та кредитних установах України;

5) надає консультації органам і посадовим особам, які обираються, затверджуються або призначаються Верховною Радою України, з питань витрачання коштів Державного бюджету України. У ході перевірок та аналізу стану економіки розробляє заходи щодо виявлення можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і вносить відповідні пропозиції Міністерству фінансів України;

6) здійснює за дорученням Верховної Ради України, комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджуються Верховною Радою України;

7) контролює інвестиційну діяльність органів виконавчої влади, перевіряє законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм;

8) проводить попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів та Верховної Ради України звітів Антимонопольного комітету України про здійснення ним державного контролю за дотриманням антимонопольного законодавства, а також звітів Фонду державного майна України та посадових осіб, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України, щодо ефективного управління майном, яке є основним національним багатством, власністю українського народу;

9) здійснює контроль за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик та економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України, за касовим виконанням Державного бюджету України Національним банком України та уповноваженими банками;

10) перевіряє за дорученням Верховної Ради України відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних з діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та апарату Кабінету Міністрів України, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України;

11) готує і дає висновки та відповіді на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її відання;

12) здійснює зв'язки з контрольними органами іноземних держав та відповідними міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво.

Рахункова палата для виконання поставлених перед нею завдань має ***повноваження***:

1) здійснювати експертно-аналітичні, інформаційні та інші види діяльності, що забезпечують контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово-кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм;

2) проводити фінансові перевірки, ревізії в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна України, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах, в установах та організаціях незалежно від форм власності у тій частині їхньої діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України;

3) перевіряти в органах і на об'єктах, зазначених вище у пункті 2, грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово-господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій з готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання і витрачання;

4) отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово-господарську діяльність;

5) отримувати від Національного банку України, уповноважених банків та інших кредитних установ необхідні відомості про здійснювані ними операції та стан рахунків установ і організацій, які перевіряються, від інших підприємств і організацій — довідки, копії документів щодо операцій і рахунків цих підприємств та організацій;

6) організовувати і проводити оперативний контроль за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період;

7) проводити комплексні ревізії і тематичні перевірки окремих розділів і статей Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів;

8)проводити експертизу проектів Державного бюджету України, а також проектів законів та інших нормативних актів, міжнародних договорів України, загальнодержавних програм та інших документів, що стосуються питань Державного бюджету і фінансів України;

9) здійснювати аналіз і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, готувати і вносити до Верховної Ради України

пропозиції щодо їх усунення, а також щодо удосконалення бюджетного законодавства в цілому;

10) готувати і подавати висновки до Верховної Ради України та її комітетів щодо виконання Державного бюджету України, у тому числі доходів і видатків загальнодержавних цільових фондів, фінансування загальнодержавних програм за звітний рік;

11) направляти матеріали перевірок, ревізій та обстежень Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам і організаціям для розгляду і вжиття необхідних заходів;

12) порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України, внаслідок чого завдано матеріальної шкоди державі;

13) залучати до проведення перевірок, ревізій та обстежень на договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і фахівців-експертів з інших установ і організацій, а також працівників інших державних контрольних, податкових і правоохоронних органів з оплатою їх праці в необхідних випадках за рахунок власних коштів;

14) у разі виявлення під час перевірок, ревізій та обстежень фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати матеріали перевірок, ревізій та обстежень до правоохоронних органів з інформуванням про це Верховної Ради України.

Вимоги керівників Рахункової палати та посадових осіб її апарату, пов'язані з виконанням ними своїх службових обов'язків, є обов'язковими для всіх державних органів, підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності і підпорядкованості.

Розглянемо склад і структуру Рахункової палати (рис.31). До її складу входять голова Рахункової палати та члени Рахункової палати: перший заступник і заступник голови, головні контролери та секретар Рахункової палати, які утворюють Колегію Рахункової палати. Колегія розглядає питання планування й організації роботи Рахункової палати, методики контрольно-ревізійної діяльності, приймає колегіальні рішення і готує висновки за матеріалами перевірок, ревізій, обстежень та експертиз, а також звіти та інформаційні повідомлення.

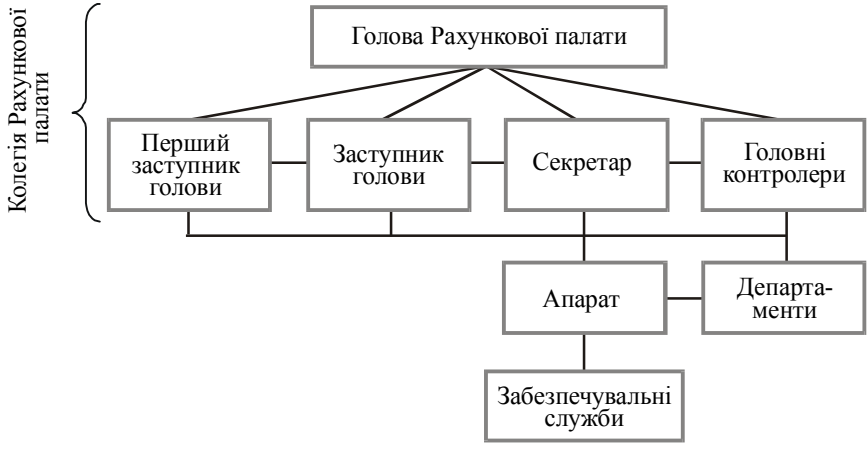


Рис. 31. Структура Рахункової палати

Для організації своєї діяльності Рахункова палата має апарат, який здійснює організаційну, інформаційно-довідкову та іншу роботу під керівництвом секретаря Рахункової палати. Структуру і штатний розпис апарату затверджує Колегія за поданням голови Рахункової палати в межах бюджетних коштів, передбачених на її утримання.

Голова Рахункової палати призначається на посаду Верховною Радою України за поданням її голови терміном на сім років з правом призначення на другий термін. Призначення голови Рахункової палати проводиться таємним голосуванням через подання бюлетенів. Кандидат на посаду голови вважається призначеним, якщо за результатами таємного голосування він отримав більшість голосів від конституційного складу Верховної Ради України.

Перший заступник і заступник голови, головні контролери та секретар Рахункової палати також призначаються на посаду Верховною Радою України за поданням голови Рахункової палати шляхом таємного голосування за списком терміном на сім років у порядку, установленому для призначення голови Рахункової палати. Такий порядок обрання голови та членів Рахункової палати дає можливість цьому контрольному органу бути достатньо незалежним і рівновіддаленим від усіх гілок влади, забезпечує професійну захищеність його працівників. Професійну незалежність голові та членам Рахункової палати гарантує і чітко визначений порядок їх дострокового звільнення. Так, вони можуть бути достроково звільнені з посади за поданням Голови Верховної Ради України у разі:

1)порушень ними законодавства України або допущення зловживань на службі — за рішенням Верховної Ради України;

2) особистої заяви про відставку;

3) тривалої хвороби, підтвердженої медичною установою, що перешкоджає їх діяльності на посаді, яку вони обіймають;

4) досягнення ними 65-річного віку.

Рішення Верховної Ради України про звільнення з посади названих осіб ухвалюється більшістю голосів від конституційного складу Верховної Ради України.

Головні контролери — керівники департаментів Рахункової палати є посадовими особами, які здійснюють керівництво певними напрямами діяльності Рахункової палати.

Залежно від функцій, які виконують департаменти, їх можна згрупувати у три блоки: ревізійний, контрольно-аналітичний і забезпечувальний.

У перший блок входять департаменти, які здійснюють контрольно-ревізійну діяльність щодо витратної частини Державного бюджету України за такими напрямами: на державне управління; на промисловість та енергетику; на судову владу, оборону, правоохоронну діяльність та безпеку держави; на АПК та виробничу інфраструктуру; на соціальну сферу та науку. Крім того, вони контролюють використання коштів державного бюджету в регіонах, питання, пов'язані з діяльністю банківських установ та державним боргом України, використанням коштів цільових бюджетних та державних позабюджетних фондів.

Другий блок — контрольно-аналітичний — відстежує процес підготовки проекту бюджету, вносить свої пропозиції щодо цього процесу, здійснює експертизу проекту бюджету на наступний рік та законодавчих актів, що стосуються виконання поточного бюджету, тощо. Крім того, він, відстежуючи видатки бюджету в цілому, визначає напрями для ревізійної роботи іншим департаментам, ставить перед ними певні завдання, а потім, після контрольних перевірок, використовує отриману інформацію для узагальненого аналізу результатів проведених департаментами контрольно-аналітичних заходів та підготовки інформаційно-аналітичних матеріалів керівництву та Колегії Рахункової палати, Верховній Раді, Президенту й Уряду України.

Останній, третій блок Рахункової палати, забезпечує її діяльність у частині контролю за дотриманням законодавства з питань бюджету, управління комп'ютерного та інформаційного забезпечення, зв'язків з громадськістю та міжнародного співробітництва тощо.

Робота Рахункової палати організовується на основі річних і поточних планів, які складаються з урахуванням усіх видів і напрямів діяльності цієї установи та конкретних доручень Верховної Ради України, її Комітетів. До плану роботи Рахункової палати обов'язково входить виконання звернень, прийнятих не менш як однією третиною конституційного складу Верховної Ради України, поданих у порядку, встановленому Регламентом останньої. У процесі формування планів роботи Рахункової палати враховується обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Президента України, Кабінету Міністрів України.

Позапланові контрольні заходи проводяться за рішеннями Колегії Рахункової палати на підставі постанов або протокольних доручень Верховної Ради України, звернень її Комітетів та запитів народних депутатів України, з яких Верховна Рада приймає рішення.

Усі контрольні органи, створені відповідно до законів України в системі Міністерства фінансів України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України, та інші державні контрольні органи, а також органи внутрішньовідомчого контролю та аудиту зобов'язані сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитами інформацію про результати перевірок та ревізій, які ними проведено.

Рахункова палата в межах своєї компетенції може залучати до участі у здійсненні контрольно-ревізійної діяльності державні контрольні органи та їх представників, а також має право на договірній основі залучати до ревізій і перевірок недержавні аудиторські служби та окремих висококваліфікованих спеціалістів.

Рахункова палата за результатами проведених контрольних заходів надсилає органам виконавчої влади, керівникам підприємств, установ і організацій, банків і кредитних установ, які перевірялись, постанови та висновки, затверджені її Колегією, для відповідного реагування і вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування збитків, завданих державі, поновлення правового режиму загальнодержавної власності та притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні законодавства України, безгосподарності та марнотратстві. Постанови та висновки Колегії Рахункової палати повинні бути розглянуті в установлений нею термін, але не пізніше, ніж протягом 15 календарних днів з дня їх отримання. Про заходи реагування на отримані постанови і висновки Колегії Рахункової палати її сповіщають негайно.

У разі виявлення в процесі перевірок і ревізій привласнення грошових або матеріальних ресурсів, а також фактів корупції та інших зловживань Рахункова палата зобов'язана негайно за рішенням її Колегії передати матеріали перевірок або ревізій до правоохоронних органів та повідомити про це Верховну Раду України.

Верховна Рада України періодично, але не менш як 2 рази на рік, доручає відповідному Комітету Верховної Ради України здійснювати аналіз підсумків проведених контрольних заходів і виконання доручень, які були дані протягом року Рахунковій палаті, та заслуховує у разі необхідності інформацію про проведену роботу, перевірки, ревізії й обстеження, що нею проводяться, і дає оцінку стану її контрольної діяльності.

Рахункова палата щорічно не пізніше 1 грудня подає Верховній Раді України загальний письмовий звіт про результати виконання доручень Верховної Ради України, проведених перевірок, ревізій та обстежень, а також про витрати на цю діяльність. Звіт Рахункової палати, затверджений Верховною Радою України, публікується у виданнях Верховної Ради України.

9.3.2. Державна податкова адміністрація України, її функції, права та структура

Надійність та ефективність податкової системи залежить від двох чинників: раціональності побудови податкової системи і рівня організації податкової служби держави.

Податкова служба *— це сукупність державних органів, які організовують і контролюють надходження податків, податкових і окремих видів неподаткових платежів.*

Формування податкової служби України розпочалось у 1991р., що було пов'язано з переходом від системи платежів у бюджет до системи оподаткування. За умов податкового методу формування доходів бюджету вкрай необхідна самостійна, чітко організована і міцна державна служба, яка здійснює контроль у сфері оподаткування. Раніше окремих податкових органів не існувало. У складі Міністерства фінансів та його підрозділів в областях, районах, містах виділялись відповідно управління, відділи та інспекції державних доходів. Вони несли відповідальність за дотримання чинного порядку збирання бюджетних доходів і за виконання плану надходжень платежів до бюджету.

У 1991 р. при Міністерстві фінансів була створена Державна податкова інспекція України, а в 1996 р. на базі Державної податкової інспекції України та підрозділів Міністерства внутрішніх справ України з боротьби з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування була створена Державна податкова адміністрація України, якій надали статус центрального органу виконавчої влади.

До системи органів державної податкової служби належать: *Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах* (рис.32). У складі органів державної податкової служби функціонують відповідні спеціальні підрозділи з боротьби з податковими правопорушеннями (далі — податкова міліція) і підрозділи з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Державна податкова адміністрація України залежно від кількості платників податків та інших місцевих умов може утворювати міжрайонні (на два і більше районів), об'єднані (на місто і район) державні податкові інспекції та у їх складі відповідні підрозділи податкової міліції.

Рис. 32. Структура державної податкової служби в Україні

У Державній податковій адміністрації України та державних податкових адміністраціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі утворюються колегії, які є дорадчими органами і розглядають найважливіші питання діяльності відповідних державних податкових адміністрацій.

Державну податкову службу України очолює голова Державної податкової адміністрації України, якого призначає на посаду та звільняє з неї Президент України за поданням Прем'єр-міністра України.

Державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі очолюють голови, які призначаються на посаду і звільняються з неї Кабінетом Міністрів України за поданням голови Державної податкової адміністрації України.

Державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції очолюють начальники, які призначаються на посаду і звільняються з неї головою Державної податкової адміністрації України за поданням голів відповідних державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Начальники управлінь податкової міліції призначаються головою Державної податкової адміністрації України.

Таким чином, податкова служба України має *три рівні*:

— Державну податкову адміністрацію України — вища ланка;

— державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі — середня ланка;

— державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції — базова ланка.

Головними завданнями державної податкової служби України є:

— здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (далі — податки, інші платежі);

— внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;

— прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;

— формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб— платників податків та інших обов'язкових платежів, Єдиного банку даних про платників податків — юридичних осіб;

— роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;

— запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

На вищу ланку покладається завдання організації та інструктивного і методичного забезпечення податкової роботи в країні, а також контроль за діяльністю податкових органів. Відповідно до чинного законодавства Державна податкова адміністрація України виконує такі ***функції:***

1) організовує роботу державних податкових адміністрацій та державних податкових інспекцій, пов'язану з:

— контролем за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції, за дотриманням порядку розрахунків зі споживачами з використанням електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем і товарно-касових книг, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи, послуги; з контролем за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на ведення окремих видів підприємницької діяльності;

— обліком платників податків, інших платежів;

— виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів;

— боротьбою з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

2)видає у випадках, передбачених законом, нормативно-правові акти та методичні рекомендації з питань оподаткування;

3) затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків;

4) роз'яснює через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі;

5) здійснює заходи щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів державної податкової служби;

6)подає органам державної податкової служби методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводить обстеження та перевірки її стану;

7) організовує роботу зі створення інформаційної системи автоматизованих робочих місць, інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт органів державної податкової служби;

8) розробляє основні напрями, форми і методи проведення перевірок щодо додержання податкового та валютного законодавства;

9) у разі виявлення фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам з боротьби з організованою злочинністю;

10) передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;

11) подає Міністерству фінансів України та Головному управлінню Державного казначейства України звіт про надходження податків, інших платежів;

12) вносить пропозиції та розробляє проекти міжнародних договорів стосовно оподаткування, виконує в межах, визначених законодавством, міжнародні договори з питань оподаткування;

13) надає фізичним особам — платникам податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційні номери і надсилає до державної податкової інспекції за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання нею доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картку з ідентифікаційним номером та веде Єдиний банк даних про платників податків — юридичних осіб;

14) прогнозує, аналізує надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету;

15) забезпечує виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання, продаж та організовує роботу, пов'язану зі здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації, а також із здійсненням контролю за дотриманням у роздрібній торгівлі максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби;

16)вносить в установленому порядку пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства;

17)організовує у межах своїх повноважень роботу щодо забезпечення охорони державної таємниці в органах державної податкової служби.

Відповідно до вказаних функцій структура ***вищої ланки*** державної податкової служби побудована за функціональними на-

прямами діяльності — блоками, в яких концентрується виконання певної функції. Розглянемо їх напрями діяльності.

На функціональний блок ***методологічної та законотворчої роботи*** щодо стягнення податків покладається розроблення інструктивних матеріалів з усіх видів податків і податкових платежів, проектів законодавчих актів з питань оподаткування, вивчення світового досвіду організації податкової системи і податкової справи, здійснення міжнародних зв'язків із податковими службами країн світу. Зазначена діяльність є виключною прерогативою вищої ланки. Це серцевина податкової служби держави, оскільки саме тут формуються напрями податкової політики.

Функціональний блок ***організації контрольної роботи податкових адміністрацій*** здійснює безпосереднє керівництво роботою місцевих податкових органів щодо документальних перевірок правильності нарахування і стягнення податків, податкових і неподаткових платежів за єдиною методологічною основою, а також щодо контролю за валютними операціями.

Функціональний блок ***економічного аналізу та внутрішньовідомчого контролю*** займається питаннями методології економічного аналізу в галузях економіки, аналізує виконання дохідної частини бюджетів, перевіряє стан виконавської дисципліни та стан стягнення податків у державних податкових адміністраціях.

Підрозділи функціонального блоку ***програмного забезпечення та оперативної звітності*** проводять роботу щодо розроблення програмного та інформаційного забезпечення податкових органів усіх рівнів.

У самостійний функціональний блок виділено ***податкову міліцію***. Тут вирішуються питання збору, аналізу й оцінки інформації про суб'єктів підприємницької діяльності, які ухиляються від сплати податків, організовується та проводиться оперативно-слідча робота. У цьому блоці розробляються і реалізуються заходи щодо виявлення і припинення порушень податкового законодавства, які містять ознаки злочину, вирішуються питання безпеки діяльності податкових адміністрацій та інспекцій і координації взаємодії з правоохоронними органами.

Крім зазначених функціональних блоків, до складу Державної податкової адміністрації України входить блок, що об'єднує ***забезпечувальні служби***: управління справами, управління кадрів тощо.

На ***середню ланку*** покладається організація податкової роботи в Автономній Республіці Крим, областях чи містах Києві та Севастополі. Це — головна ланка консультаційної роботи, яка потребує висококваліфікованих фахівців, добре обізнаних із подат-

ковим законодавством. В окремих випадках податкові адміністрації цього рівня можуть безпосередньо вести податкову роботу щодо незначного кола платників, які перебувають на обліку в цих адміністраціях. Стосовно цих платників державні податкові адміністрації областей і міст з районним поділом виконують ті самі функції, що й інспекції низової ланки.

Завданням ***низової ланки*** є безпосереднє ведення податкової роботи. Державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції виконують такі функції:

1)здійснюють контроль за додержанням законодавства про податки, інші платежі;

2)забезпечують облік платників податків, інших платежів, правильність обчислення і своєчасність надходження цих податків, платежів, а також здійснюють реєстрацію фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів;

3)контролюють своєчасність подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, інших платежів, а також перевіряють достовірність цих документів, правильність визначення об'єктів оподаткування та обчислення податків, інших платежів;

4)здійснюють у межах своїх повноважень контроль за законністю валютних операцій, додержанням установленого порядку розрахунків зі споживачами з використанням електронних контрольно-касових апаратів, товарно-касових книг, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи і послуги, а також перевіряють наявність свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення деяких видів підприємницької діяльності;

5)ведуть облік векселів, що видаються суб'єктами підприємницької діяльності у разі здійснення операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах та щомісяця подають інформацію про це місцевим органам державної статистики; здійснюють контроль за погашенням векселів; видають суб'єктам підприємницької діяльності дозволи на відстрочення оплати (погашення) векселів із зазначених операцій;

6)забезпечують застосування фінансових санкцій та своєчасне стягнення відповідних сум, передбачених законодавчими актами України, за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів за порушення податкового за-

конодавства, допущені посадовими особами підприємств, установ, організацій та громадянами;

7)аналізують причини й оцінюють дані про факти порушень податкового законодавства;

8)проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів;

9)за дорученням спеціальних підрозділів з боротьби з організованою злочинністю проводять перевірки своєчасності подання та достовірності документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів;

10)передають відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;

11)подають до судів позови до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в дохід держави коштів, одержаних ними за такими угодами, а в інших випадках — коштів, одержаних без установлених законом підстав, а також про стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їх майна;

12)проводять роботу, пов'язану з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією в установленому законом порядку безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна;

13)контролюють дотримання виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття й обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасність і повноту перерахування відповідних сум до бюджету;

14)розглядають звернення громадян, підприємств, установ і організацій з питань оподаткування та, в межах своїх повноважень, з питань валютного контролю, а також скарги на дії посадових осіб державних податкових інспекцій;

15)подають відповідним фінансовим органам та органам Державного казначейства України звіт про надходження податків, інших платежів;

16)здійснюють контроль за наявністю марок акцизного збору на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації, а також контроль за дотриманням у роздрібній торгівлі максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби;

17)роз'яснюють через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі;

18) виконують функції, пов'язані зі здійсненням відповідними підрозділами податкової міліції її повноважень.

Структурна побудова податкових інспекцій базового рівня відображає їх основну функцію — ведення податкової роботи. Відповідно до вищевказаних функцій можна виділити кілька основних блоків, в яких концентрується виконання певної функції. Так, на функціональний блок **контрольної роботи** покладається контроль за своєчасністю подання платниками податків податкових декларацій, за правильністю обчислення податків, контроль за валютними операціями тощо.

Функціональний блок **обліку та прогнозування** відає питаннями обліку як платників, так і податкових надходжень, контролює своєчасність надходження податків та фінансових санкцій, забезпечує примусове стягнення відповідних платежів. Крім того, в межах цього блоку прогнозуються відповідні податкові надходження у майбутніх періодах та подаються відповідним органам звіти щодо податкових надходжень.

У самостійний функціональний блок виділено податкову **міліцію**. Тут вирішуються питання щодо виявлення і припинення порушень податкового законодавства, безпеки діяльності податкових інспекцій, проводиться оперативно-слідча робота.

Блок, що об'єднує **забезпечувальні служби**, відає проблемами правового, інформаційного та матеріально-технічного забезпечення податкових інспекцій тощо.

Податкова служба кожної країни є однією із ключових у державній адміністрації, їй надаються дуже широкі повноваження. Це ті органи, для яких не існує (звісно, до певної межі) комерційної таємниці. Для виконання покладених на податкову службу України функцій її органам надаються такі ***права***:

1)здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та у громадян, у тому числі громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки документів, показників електронних контрольно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку із споживачами, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення, а також одержувати від посадових осіб і громадян у письмовій формі пояснення, довідки і відомості з питань, які виникають під час перевірок; перевіряти у посадових осіб, громадян документи, що посвідчують особу, під час проведення перевірок з питань оподаткування; викликати посадових осіб, громадян для пояснень, які стосуються джерела

отримання доходів, обчислення і сплати податків, інших платежів, а також проводити перевірки достовірності інформації, одержаної для занесення до Державного реєстру фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів.

Періодичність таких перевірок і проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень установлюється відповідно до законодавства.

Орган державної податкової служби може запрошувати громадян, у тому числі громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати ними податків, інших платежів. Письмові повідомлення про такі запрошення надсилаються громадянам у вигляді рекомендованих листів, в яких зазначаються підстави виклику, дата і година, на яку викликається громадянин;

2)одержувати безоплатно від підприємств, установ, організацій (включаючи Національний банк України та його установи, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи у порядку, передбаченому законодавством для розкриття банківської таємниці), від громадян — суб'єктів підприємницької діяльності довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи і видатки, про розрахункові, валютні та інші рахунки, інформацію про наявність і обіг коштів на цих рахунках, у тому числі про ненадходження в установлені терміни валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності, та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, інших платежів у порядку, визначеному законодавством, входити в будь-які інформаційні системи, зокрема комп'ютерні, для визначення об'єкта оподаткування;

—одержувати безоплатно для формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів необхідні відомості: від підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, включаючи Національний банк України та його установи, комерційні банки, та громадян — суб'єктів підприємницької діяльності — про суми доходів, виплачених фізичним особам, і утриманих з них податків, інших платежів; від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію, а також видавати спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) на здійснення деяких видів підприємницької діяльності, — про видачу таких дозволів суб'єктам підприємницької діяльності; від органів внутрішніх справ — про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього; від органів реєстрації актів громадянського стану — про громадян, які померли;

—одержувати безоплатно від митних органів щомісяця звітні дані про ввезення на митну територію України імпортних товарів і стягнення при цьому податків, інших платежів та інформацію про експортно-імпортні операції, що здійснюють резиденти і нерезиденти, за формою, погодженою з Державною податковою адміністрацією України, та від органів статистики — дані, необхідні для використання їх при аналізі фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;

3)обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та житло громадян, якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходів. У разі відмови керівників підприємств, установ, організацій і громадян допустити посадових осіб органів державної податкової служби для обстеження зазначених приміщень і обладнання та неподання документів про отримані доходи і здійснені витрати органи державної податкової служби мають право визначати оподатковуваний дохід (прибуток) таких підприємств, установ, організацій та громадян на підставі документів, що свідчать про одержані ними доходи (прибутки), а стосовно громадян — також з урахуванням оподаткування осіб, які займаються аналогічною діяльністю;

4)вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також від громадян, діяльність яких перевіряється, усунення виявлених порушень податкового законодавства і законодавства про підприємницьку діяльність, контролювати їх виконання, а також припинення дій, які перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів державної податкової служби;

5)вилучати (із залишенням копій) у підприємств, установ та організацій документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів, та вилучати у громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, які порушують порядок ведення підприємницької діяльності, реєстраційні посвідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) з наступним переданням матеріалів про порушення органам, що видали ці документи;

6)застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції у порядку та розмірах, установлених законом; застосовувати до юридичних осіб, фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, які в установлений законом строк не повідомили про відкриття або закриття рахунків у

фінансових установах, штрафні санкції у вигляді 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян;

7)стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми недоїмки, пені та штрафних санкцій у порядку, передбаченому законом;

8)надавати відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, вирішувати питання щодо податкового компромісу, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу у порядку, передбаченому законом;

9)за несвоєчасне виконання установами банків та іншими фінансово-кредитними установами розпоряджень органів державної податкової служби про безспірне стягнення податків, інших платежів, а також доручень підприємств, установ, організацій та громадян про сплату податків, інших платежів стягувати з установ банків та інших фінансово-кредитних установ пеню за кожний день прострочення (включаючи день сплати) у розмірах, установлених законодавством щодо таких видів платежів;

10)користуватися безперешкодно в службових справах засобами зв'язку, які належать підприємствам, установам і організаціям незалежно від форм власності;

11)у разі виявлення зловживань під час здійснення контролю за надходженням валютної виручки, проведенням розрахунків із споживачами з використанням товарно-касових книг, а також за дотриманням лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи і послуги давати доручення органам державної контрольно-ревізійної служби на проведення ревізій;

12)вимагати від керівників підприємств, установ і організацій, що перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків; у разі проведення адміністративного арешту опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви;

13)надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів іншим державним органам відповідно до чинного законодавства;

14)матеріально і морально заохочувати громадян, які подають допомогу в боротьбі з порушеннями податкового законодавства;

15)звертатися у передбачених законом випадках до суду з заявою (позовною заявою) про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

До платників, які порушують податкове законодавство, установлені терміни розрахунків з бюджетом, приховують доходи і

занижують суми платежів у бюджет і цільові фонди, податкові органи можуть застосовувати досить жорсткі *фінансові санкції*:

1)платник податків, що не подає податкову декларацію у строки, визначені законодавством, сплачує штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або її затримку. Крім того, додатково, платник податків сплачує штраф у розмірі 10% суми податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше 50% від суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

2)якщо дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі 10% від суми недоплати за кожний з податкових періодів, установлених для такого податку, збору (обов'язкового платежу), починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення від контролюючого органу, але не більше 50% такої суми та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули;

3)якщо контролюючий орган виявляє арифметичні або методологічні помилки у поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання, платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі 5% суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше одного неоподатковуваного мінімуму доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули;

4)якщо платника податків (посадову особу платника податків) засуджено за скоєння злочину щодо ухилення від сплати податків, або якщо платник податків декларує переоцінені або недооцінені об'єкти оподаткування, що призводить до заниження податкового зобов'язання у великих розмірах, додатково він сплачує штраф у розмірі 50% від суми недоплати, але не менше 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

Заниженням податкового зобов'язання у великих розмірах вважається сума недоплати, яка встановлюється на рівні, визначеному Кримінальним кодексом України;

5)коли платник податків не сплачує узгодженої суми податкового зобов'язання протягом граничних строків, визначених Законом, він зобов'язаний сплатити штраф у таких розмірах:

- у випадку затримки до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу;
- у разі затримки від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі 20% погашеної суми податкового боргу;
- у випадку затримки, що є більшою 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі 50% погашеної суми податкового боргу;

6)коли платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, відчужив такі активи без попередньої згоди податкового органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з Законом, він додатково сплачує штраф у розмірі суми такого відчуження, визначеної за звичайними цінами;

7)коли платник податків здійснює продаж (відчуження) товарів (продукції) або грошові виплати без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо відповідно до законодавства таке нарахування та сплата є обов'язковою передумовою такого продажу (відчуження) або виплати, він сплачує штраф у подвійному розмірі від суми зобов'язання з такого податку, збору (обов'язкового платежу). Сплата зазначеного штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності та/або конфіскації таких товарів (продукції) або коштів відповідно до закону;

8)коли платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання, а також самостійно погашає суму недоплати та штраф у розмірі 5% суми такої недоплати, штрафи, визначені підпунктами 2—7, а також адміністративні штрафи, які відповідно до законодавства накладаються на платника податків (його посадових осіб) за відповідні правопорушення, не застосовуються. Це правило не застосовується, якщо:

а)платник податків не подає податкової декларації за період, протягом якого відбулася недоплата податкового зобов'язання;

б)судом установлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Органи державної податкової служби також мають право накладати ***адміністративні штрафи*** на фізичних осіб, винних у порушенні податкового законодавства:

—на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, винних у відсутності податкового обліку або веденні його з порушенням установленого порядку, неподанні або несвоєчасному поданні аудиторських висновків, передбачених законом, а також платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), — від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за відповідне правопорушення, — від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

—на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, включаючи установи Національного банку України, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, які не виконують вимог посадових осіб органів державної податкової служби, — від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

—на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, які виплачували доходи, винних у неутриманні, неперерахуванні до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб, перерахуванні податку за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), у перекрученні даних, у неповідомленні або несвоєчасному повідомленні державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян, — у розмірі трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені особою, до якої протягом року було застосовано адміністративне стягнення за одне із зазначених правопорушень, — у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

—на громадян, винних у неподанні або несвоєчасному поданні декларацій про доходи чи у включенні до декларацій перекручених даних, у відсутності обліку або неналежному веденні обліку доходів і витрат, для яких установлено обов'язкову форму

обліку, — від одного до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

—на громадян, які ведуть підприємницьку діяльність, винних у протидіях посадовим особам органів державної податкової служби, зокрема у недопущенні їх до приміщень, які використовуються для здійснення підприємницької діяльності та одержання доходів, — від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

—на громадян, які ведуть підприємницьку діяльність без державної реєстрації чи без спеціального дозволу (ліцензії), якщо його отримання передбачено законодавством, — від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

—на громадян, які здійснюють продаж товарів без придбання одноразових патентів або з порушенням терміну їх дії, чи здійснюють продаж товарів, не зазначених у деклараціях, — від одного до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені громадянином, до якого протягом року було застосовано адміністративне стягнення за одне із зазначених правопорушень,— від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

З 1993р. передбачена ***кримінальна відповідальність*** за порушення податкового законодавства. Так, за ухилення від сплати податків, що призвело до збитків держави, винні особи можуть бути позбавлені волі на строк до десяти років. Як покарання передбачено також позбавлення права вести відповідну діяльність на строк до трьох років, а також штраф — до 2000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Посадові особи державних податкових органів зобов'язані дотримуватися Конституції і законів України, інших нормативних актів, прав та інтересів громадян, підприємств, установ, організацій, що охороняються законом, забезпечувати виконання покладених на державні податкові органи функцій та повною мірою використовувати надані їм права. За невиконання або неналежне виконання посадовими особами державних податкових органів своїх обов'язків вони притягуються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності згідно з чинним законодавством. Збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб державних податкових органів, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів Державного бюджету.

Посадові особи державних податкових органів зобов'язані дотримуватись комерційної та службової таємниці.

Рішення, дії або бездіяльність органів державної податкової служби та їх посадових осіб можуть бути оскаржені як у податкових органах різних рівнів, так і в судовому порядку.

Працівники державних податкових органів при виконанні службових обов'язків є представниками держави й охороняються законом нарівні з працівниками правоохоронних органів. Вони зобов'язані суворо дотримуватись Конституції та законів України.

Посадовим особам державних податкових органів присвоюються спеціальні звання:

— головний державний радник податкової служби;
— державний радник податкової служби I, II, III рангу;
— радник податкової служби I, II, III рангу;
— інспектор податкової служби I, II, III рангу.

Звання, присвоєні працівникам державних податкових органів, зберігаються за ними протягом усього життя. Позбавлення звання передбачається тільки за вироком суду. За спеціальні звання передбачаються відповідні надбавки до посадових окладів.

У разі загибелі посадової особи органу державної податкової служби у зв'язку з виконанням службових обов'язків сім'ї загиблого або його утриманцям виплачується одноразова допомога у розмірі десятирічної заробітної плати загиблого за останньою посадою, яку він обіймав, за рахунок коштів Державного бюджету з наступним стягненням цієї суми з винних осіб.

Якщо посадовій особі органу державної податкової служби під час виконання нею службових обов'язків заподіяні тяжкі тілесні ушкодження, що не дають змоги надалі вести професійну діяльність, їй виплачується одноразова допомога у розмірі п'ятирічної заробітної плати за її останньою посадою.

У випадку заподіяння посадовій особі органу державної податкової служби менш тяжких тілесних ушкоджень під час виконання нею службових обов'язків їй виплачується одноразова допомога в розмірі однорічної заробітної плати за її останньою посадою.

Рішення про виплату одноразової допомоги приймається начальником органу державної податкової служби за місцем роботи потерпілого на підставі обвинувального вироку суду або постанови слідчих органів чи прокурора про закриття кримінальної справи за нереабілітуючими підставами або про припинення попереднього слідства.

Шкода, завдана майну посадової особи органу державної податкової служби або членів її сім'ї у зв'язку з виконанням нею своїх обов'язків, відшкодовується в повному обсязі.

Крім того, посадові особи органів державної податкової служби підлягають обов'язковому державному особистому страху-

ванню за рахунок коштів Державного бюджету на випадок загибелі або смерті на суму десятирічної заробітної плати за їх останньою посадою, а в разі поранення, контузії, травми або каліцтва, захворювання чи інвалідності, що сталися у зв'язку з виконанням службових обов'язків, — у розмірі від шестимісячної до п'ятирічної заробітної плати за їх останньою посадою (залежно від ступеня втрати працездатності).

Окремо розглянемо такий елемент податкової служби, як податкова міліція, оскільки вона має досить специфічні завдання і функції, а також дещо ширші права, ніж інші структури податкової служби.

Податкова міліція складається із спеціальних підрозділів з боротьби з податковими правопорушеннями, що діють у складі органів державної податкової служби відповідного рівня, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

Завданнями *податкової міліції* є:

— запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;

— розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;

— запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів;

— гарантування безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

Податкова міліція виконує такі ***функції***:

1)приймає і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесені до її компетенції, в установленому порядку перевіряє їх і приймає щодо них передбачені законом рішення;

2)здійснює відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудову підготовку матеріалів за протокольною формою, а також провадить дізнання та досудове (попереднє) слідство в межах своєї компетенції, вживає заходів щодо відшкодування заподіяних державі збитків;

3)з'ясовує причини й умови, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вживає заходів до їх усунення;

4)забезпечує безпеку працівників органів державної податкової служби та їх захист від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними посадових обов'язків;

5)запобігає корупції та іншим службовим порушенням серед працівників державної податкової служби;

6)збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо порушень податкового законодавства, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням.

Посадовим особам податкової міліції для виконання покладених на них обов'язків надаються права, передбачені як для посадових осіб органів державної податкової служби, так і для посадових осіб правоохоронних органів.

Особам, яких прийнято на службу до податкової міліції, присвоюються спеціальні звання.

9.3.3. Державна контрольно-ревізійна служба, її функції та структура

Державна контрольно-ревізійна служба України створена в 1993р. на базі Контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів України і є його правонаступницею у частині майнових прав та обов'язків.

Указом Президента України від 15 грудня 1999 р. №1572 керівний орган державної контрольно-ревізійної служби — Головне контрольно-ревізійне управління — віднесено до складу центральних органів виконавчої влади зі статусом державного комітету. Пізніше цей статус було закріплено Указом Президента України від 27 серпня 2000 р. №1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» та Положенням про Головне контрольно-ревізійне управління України.

Служба має централізовану організаційну структуру. До складу органів Державної контрольно-ревізійної служби в Україні входять Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) у районах, містах, районах у містах.

Контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі є органами виконавчої влади і підпорядковуються ГоловКРУ. Відділи є структурними підрозділами контрольно-ревізійних управлінь в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі, підпорядковуються їм та входять до складу державної контрольно-ревізійної служби в Україні. ГоловКРУ здійснює свої повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку контрольно-ревізійні

управління, відділи, групи, в тому числі і міжрайонні контрольно-ревізійні відділи.

Діяльність Головного контрольно-ревізійного управління спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів України.

Кабінет Міністрів України визначає також видатки на утримання державної контрольно-ревізійної служби, які фінансуються з державного бюджету.

ГоловКРУ очолює Голова, якого призначає на посаду і звільняє з посади Президент України в установленому законодавством порядку. Голова ГоловКРУ персонально відповідає перед Президентом України і Кабінетом Міністрів України за виконання покладених на ГоловКРУ завдань і здійснення ним своїх повноважень.

Голова ГоловКРУ має заступників, які призначаються на посаду і звільняються з посади відповідно до законодавства.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції ГоловКРУ, обговорення найважливіших напрямів його діяльності в ГоловКРУ утворюється колегія у складі Голови (голова колегії), заступників Голови за посадою, інших керівних працівників державної контрольно-ревізійної служби. Члени колегії затверджуються та звільняються від обов'язків Кабінетом Міністрів України за поданням Голови ГоловКРУ. Структуру ГоловКРУ, положення про структурні підрозділи ГоловКРУ, контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, типове положення про контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) у районах, містах, районах у містах затверджує Голова ГоловКРУ.

Державна контрольно-ревізійна служба забезпечує контроль за використанням відповідно до законодавства бюджетних коштів та коштів державних цільових фондів міністерствами, іншими центральними і місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, а також підприємствами, установами й організаціями незалежно від форми власності, відомчої належності та підпорядкованості, збереженням державного і комунального майна, веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Підконтрольними для органів державної контрольно-ревізійної служби є центральні та місцеві органи виконавчої влади (крім Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України), інші бюджетні установи й організації, казенні підприємства незалежно від джерел фінансування, а також підприємства та організації, їх об'єднання незалежно від форми власності, організаційно-правових форм, відомчої належності та підпорядкованості, які отримують (отримували в

ревізійному періоді) кошти з бюджетів усіх рівнів чи державних цільових фондів, інші державні кошти (в тому числі державних валютних фондів) та/або кошти, що залишаються у розпорядженні суб'єктів господарювання у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів.

Відповідно до завдань, покладених на державну контрольно-ревізійну службу, Головне контрольно-ревізійне управління виконує такі *функції*:

- проводить ревізії та перевірки, у тому числі за дорученням Президента України, Кабінету Міністрів України та правоохоронних органів фінансово-господарської діяльності підприємств, установ і організацій, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, позабюджетних фондів, перебувають у державній, комунальній власності, а також таких, у статутних фондах яких є частка державного, комунального майна;
- проводить перевірки використання бюджетних коштів, отриманих на виконання державних програм, перевірки фінансово-господарської діяльності щодо бюджетних позик, позик і кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій і субсидій, належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів, а також у передбачених законодавством випадках використання коштів, що залишаються у розпорядженні суб'єкта господарювання у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів;
- здійснює аналіз стану дотримання фінансової дисципліни і повідомляє про його результати відповідні центральні і місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, правоохоронні органи, а за необхідності передає матеріали ревізій і перевірок органам, які згідно із законодавством наділені правом застосування санкцій за виявленими фактами порушень;
- готує і передає до відповідних органів пропозиції щодо усунення причин і умов, які призвели до недостачі державних коштів і матеріальних цінностей, неефективного і нецільового витрачання державних фінансових ресурсів;
- здійснює контроль за усуненням недоліків і порушень, виявлених ревізіями та перевірками, і в разі потреби вживає додаткових заходів до їх усунення;
- систематично інформує Президента України, Кабінет Міністрів України про факти порушень фінансової дисципліни, виявлені ревізіями та перевірками фінансово-господарської діяльності.

Аналогічні функції виконують контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Сева-

стополі, контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) у районах, містах і районах у містах.

Крім означених функцій, на Головне контрольно-ревізійне управління (ГоловКРУ) покладено розроблення інструктивних та інших нормативних документів з проведення ревізій та перевірок, здійснення методичного керівництва і контролю за діяльністю підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів.

Головне контрольно-ревізійне управління узагальнює досвід проведення ревізій та перевірок і поширює його серед контрольно-ревізійних служб, розробляє пропозиції щодо удосконалення контролю, надає організаційно-методичну допомогу контрольно-ревізійним службам центральних та місцевих органів державної виконавчої влади.

Крім цього, органи контрольно-ревізійної служби розглядають листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань; забезпечують ведення державної статистичної звітності контрольно-ревізійної роботи, беруть участь у наукових дослідженнях і розробках програм боротьби зі злочинністю у сфері економіки.

Для забезпечення покладених на них повноважень органи контрольно-ревізійної служби мають право:

— ревізувати і перевіряти у міністерствах, державних комітетах та інших органах державної виконавчої влади, державних фондах, на підприємствах, в установах і організаціях грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (грошових сум, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

— мати безперешкодний доступ на склади, у сховища, виробничі й інші приміщення для обстеження та з'ясування питань, пов'язаних з ревізією або перевіркою. Припиняти на розрахункових та інших рахунках у банках, інших фінансово-кредитних установах операції у випадках, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно провести ревізію або перевірку, перешкоджає працівникові державної контрольно-ревізійної служби виконувати свої обов'язки:

— залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних міністерств, державних комітетів, інших органів державної виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій для проведення контрольного обмірювання будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних ана-

лізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок з оплатою за рахунок спеціально передбачених на це коштів;

— вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються та перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, у необхідних випадках опечатувати каси та касові приміщення, склади, архіви, а у разі виявлення підроблень, інших зловживань вилучати необхідні документи на час проведення ревізії або перевірки, залишаючи у справах акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;

— одержувати від Національного банку та його установ, комерційних банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції й залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються або перевіряються, авід інших підприємств і організацій, у тому числі недержавної форми власності, довідки і копії документів про операції та розрахунки з установами, організаціями, підприємствами, що ревізуються або перевіряються;

— одержувати від посадових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що ревізуються та перевіряються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході ревізій та перевірок;

— пред'являти керівникам та іншим посадовим особам об'єктів, що ревізуються та перевіряються, вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання державної власності та фінансів, вилучати до бюджету виявлені ревізіями або перевірками приховані й занижені валютні та інші платежі, порушувати перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування, якщо одержані підприємствами, установами й організаціями кошти і позички використовуються з порушенням чинного законодавства;

— стягувати у дохід держави кошти, одержані міністерствами, відомствами, державними комітетами, державними фондами, підприємствами, установами й організаціями за угодами, укладеними без установлених законом підстав та з порушенням чинного законодавства;

— накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ і організацій адміністративні стягнення.

Безумовно, основна функція державної контрольно-ревізійної служби — проведення ревізій та перевірок, оскільки вони є важливим чинником зміцнення фінансової дисципліни і саме через них здійснюється профілактична функція фінансового контролю (виявляються умови, що спричиняють збитки, та встановлюються

особи, винні у фінансових порушеннях). Разом з тим інформація, одержана в результаті здійснення контролю, має стати основою для прийняття управлінських рішень і знайти своє відображення в наказах керівників підприємств, установ і організацій, рішеннях місцевих органів влади та самоврядування, розпорядчих документах і нормативно-правових актах Міністерства фінансів, Кабінету Міністрів і Президента України, актах інших центральних органів виконавчої влади.

З огляду на це, державній контрольно-ревізійній службі надано повноваження щодо проведення досліджень ефективності використання бюджетних коштів, а сферою практичного застосування аудиту є державні програми, в тому числі із залученням коштів бюджетів різних рівнів, використанням державного і комунального майна. Із запровадженням такої форми контролю, як аудит ефективності управління державними ресурсами в окремих сферах соціально-економічної діяльності, ДКРС покликана:

- давати оцінку рівню виконання державних програм і всіх аспектів бюджетного процесу;
- виявляти резерви у формуванні і витрачанні державних ресурсів;
- установлювати причини відхилень від законності й ефективності фінансово-господарських операцій, вишукувати резерви підвищення ефективності управління державними ресурсами;
- проводити моніторинг урахування та впровадження органами виконавчої влади наданих учасниками бюджетних програм пропозицій за результатами аудиторських досліджень.

З розширенням функцій і повноважень Державної контрольно-ревізійної служби України потребує законодавчого уточнення і перелік підконтрольних органів, діяльність яких підлягає контролю з ініціативи органів ДКРС. Виходячи з того, що не тільки Адміністрація Президента України, Верховна Рада і Кабінет Міністрів мають статус, вищий за статус міністерства, підконтрольними для Служби законодавчо треба визначити таких суб'єктів господарювання: державні органи та їхні підрозділи, державні установи та організації України (крім Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, Уповноваженого з прав людини Верховної Ради України і його органів, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Вищої ради юстиції, Верховного Суду України та органів судової влади, Рахункової палати, Генеральної прокуратури України і органів прокуратури, Національного банку України та його органів, Служби безпеки України, Центральної виборчої комісії), а також суб'єкти господарювання незалежно від форм власності, що використовують

кошти бюджетів усіх рівнів, державних позабюджетних фондів, інші державні кошти, позики чи кредити, гарантовані коштами бюджетів, державне чи комунальне майно та/або мають зобов'язання перед державою щодо цільового спрямування пільг як коштів, отриманих з бюджетів усіх рівнів. При цьому відносно міністерства, бюджетної установи чи одержувача бюджетних коштів органи Служби є зовнішніми контролерами, а відносно Уряду — внутрішніми, оскільки функціонують у системі центральних органів виконавчої влади.

Для забезпечення закріплених за органами державної контрольно-ревізійної служби функцій створені окремі спеціалізовані підрозділи.

Функціональний розподіл обов'язків між ними відповідає напрямам контрольно-ревізійної роботи у сфері матеріального виробництва та послуг, соціального захисту населення, освіти, науки і культури, в агропромисловому комплексі, фінансово-кредитних установах та фондах, у сфері використання природних ресурсів та екології, діяльності органів державної виконавчої влади та оборони. Так, контроль у сфері матеріального виробництва здійснюється у розрізі як базових галузей економіки, так і форм власності. Контроль у сфері соціального захисту населення охоплює соціальне забезпечення, установи охорони здоров'я і спорту, державні цільові фонди соціального призначення. Створено підрозділи, що відають плануванням, координацією та удосконаленням контрольно-ревізійної роботи, її інформаційним забезпеченням, взаємодією з правовими органами.

З метою повноцінного запровадження аудиту ефективності управління державними ресурсами у складі ГоловКРУ створено спеціалізоване управління, що відає організацією і проведенням аудиторських досліджень у виробничій і бюджетній сферах. Логічним завершенням такої організаційної роботи стало створення у регіональних контрольно-ревізійних управліннях відповідних відділів, а також розроблення Методичних рекомендацій про проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми.

Державна контрольно-ревізійна служба у процесі виконання покладених на неї функцій взаємодіє з Державною податковою адміністрацією, Рахунковою палатою, Антимонопольним комітетом, Держказначейством, Пенсійним фондом та іншими органами державного контролю у сфері фінансів та економіки. У разі необхідності можуть бути підготовлені разом з іншими центральними та місцевими органами державної виконавчої влади спі-

льні акти, які є обов'язковими для виконання підприємствами, установами й організаціями незалежно від форм власності.

Ревізії і перевірки можуть проводитись за дорученнями правоохоронних органів, а також в інших випадках, передбачених чинним законодавством.

Посадові особи державної контрольно-ревізійної служби є представниками органів державної виконавчої влади і під час виконання своїх службових обов'язків перебувають під захистом закону.

Поряд із правовими рамками діяльності контролюючих органів потрібні і строгі професійні параметри, обов'язкові для тих, кого перевіряють, і тих, хто перевіряє. У розвинутих країнах професійні вимоги до контролю фіксуються у стандартах, які розробляються компетентними організаціями і спеціалістами в межах чинного законодавства. Головним контрольно-ревізійним управлінням України також розроблені основні загальні стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Після їх затвердження продовжується робота з розроблення і введення в дію безпосередніх процедур контролю — внутрішніх нормативних документів або регламентів контрольної діяльності конкретних органів державного фінансового контролю, які мають відповідати законам, загальним стандартам контролю і положенням про контрольні органи та розкривати розподіл обов'язків, функції і взаємодію їх структурних підрозділів та черговість відповідних контрольних заходів. Дані процедури являють собою послідовність цілеспрямованих дій, якої повинні дотримуватися державні контролери для досягнення поставленої перед ними мети.

У Головному контрольно-ревізійному управлінні України напрацьовано ряд інструкцій і методик для забезпечення контрольно-ревізійної діяльності. Серед них: інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби та про організацію проведення ревізій і перевірок за зверненнями правоохоронних органів; методичні рекомендації щодо порядку проведення ревізій і перевірок за зверненнями місцевих державних адміністрацій; про проведення перевірок цільового використання бюджетних асигнувань, передбачених для надання населенню житлових субсидій; щодо порядку проведення ревізій (перевірок) цільового та ефективного використання коштів на будівельно-монтажні та ремонтні роботи; про порядок проведення тематичних ревізій і перевірок у системі житлово-комунального господарства; щодо перевірки ефективності використання та своєчасного повернення іноземних кредитів, наданих

під гарантії Кабінету Міністрів України; з питань документування органами державної контрольно-ревізійної служби ревізійних дій та їх результатів.

Ці та ряд інших нормативних актів приводяться у відповідність із Бюджетним кодексом України, а також — із стандартами контролю.

Контрольні запитання

1.Які види ревізійної та аналітичної діяльності включає фінансовий контроль у бюджетному процесі?

2.Дайте визначення фінансового контролю, що здійснюється у бюджетному процесі, як функції управління.

3.Визначте функції органів державного фінансового контролю у процесі бюджетного планування.

4.Що таке «бюджетний запит»?

5.Який державний орган здійснює управління виконанням державного бюджету?

6.Що таке «бюджетне призначення» і як воно пов'язане з бюджетним процесом?

7.У чому сутність казначейської системи виконання бюджету і які її переваги?

8.У яких випадках головні розпорядники бюджетних коштів можуть призупиняти бюджетні асигнування?

9.Які напрями розвитку системи фінансового контролю в Україні?

10.Що являє собою бюджетний контроль?

11.Визначте функції Верховної Ради України і комітетів Верховної Ради при проведенні державного фінансового контролю.

12.Визначте повноваження Рахункової палати щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

13.Яка роль відведена Кабінету Міністрів України у бюджетному контролі?

14.Які органи забезпечують муніципальний бюджетний контроль і в чому полягають їх функції?

15.Що таке громадський бюджетний контроль і наскільки він розвинений в Україні?

16.Визначте зміст і завдання попереднього, поточного і наступного бюджетного контролю. Які державні контролюючі органи задіяні у кожному з них?

17.Назвіть методи фінансового контролю і як вони застосовуються в бюджетному процесі.

18.Які функції покладені на державну контрольно-ревізійну службу (ДКРС)?

19.Які повноваження ДКРС?

20.Які напрями подальшого вдосконалення діяльності ДКРС України?

21.Чим була обумовлена необхідність створення Рахункової палати в Україні?

22.Назвіть основні завдання Рахункової палати.

23.Дайте характеристику функцій, які виконує Рахункова палата.

24.Які повноваження має Рахункова палата?

25.Дайте характеристику складу і структури Рахункової палати.

26.Як організовується робота Рахункової палати?

27.Охарактеризуйте етапи створення податкової служби в Україні.

28.Дайте характеристику структури державної податкової служби.

29.Назвіть головні завдання державної податкової служби України.

30.Які функції виконує Державна податкова адміністрація України?

31.Дайте характеристику структури державної податкової служби різних рівнів.

32.Які функції виконують державні податкові інспекції базового рівня?

33.Які права надаються органам державної податкової служби та їх посадовим особам?

34.Які фінансові санкції та адміністративні штрафи можуть накладатись органами податкової служби за порушення податкового законодавства?

35.Дайте характеристику завдань та функцій податкової міліції.

Розділ 10

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ

10.1. Організація податкового контролю

Безпосередній податковий контроль, як уже зазначалося, здійснюється низовою ланкою Державної податкової служби — податковою інспекцією. Її головні завдання такі: виявлення та облік платників податків; перевірка правильності обчислення податків і податкових платежів; контроль за своєчасністю надходження нарахованих сум у бюджет.

Облік платників податків ведеться окремо за юридичними і фізичними особами.

Обліковим реєстром юридичних осіб є «Єдиний банк даних про платників податків юридичних осіб». У реєстр вносяться всі підприємства, що розташовані на території району чи міста, а також їхні філії, відділення та інші структурні підрозділи незалежно від їх місцезнаходження.

З Єдиного банку даних відомості про платників вносяться до журналу обліку платників податків та зборів. У журналі за кожним платником вказуються такі реквізити:

— код за ЄДРПОУ, або реєстраційний (обліковий) номер платника;
— назва платника податків;
— місцезнаходження;
— назва органу державної реєстрації;
— номер і дата рішення про державну реєстрацію;
— форма власності;
— організаційно-правова форма;
— основний вид господарської діяльності;
— відомості про директора;
— дата взяття на облік у податковому органі;
— прізвище, ім’я, по батькові інспектора, за яким закріплений платник.

Для реєстрації в податковому органі новоутворені підприємства зобов’язані подати в податкову інспекцію за місцем свого розташування документи за встановленим переліком (заява, копія статуту тощо). Податкові органи перевіряють подані документи і за відсутності зауважень протягом двох днів з моменту подання заяви реєструють підприємство і вносять його

до Єдиного банку даних. Після взяття на облік платника на примірнику статуту ставиться спеціальний штамп за підписом відповідальної особи і платникові видається довідка про взяття його на облік.

Надалі підприємства зобов'язані подавати в податкову інспекцію відомості про всі зміни в їхній діяльності, пов'язані з даними, наведеними в заяві. У разі зміни місцезнаходження підприємства за його новою адресою передаються заява, а також справа підприємства з додатком копії особового рахунка чи довідки про стан розрахунків із бюджетом.

Підприємства, які не зареєструються у встановлені строки, несуть передбачену чинним законодавством відповідальність.

Податкові органи перевіряють Єдиний банк даних з погляду повноти обліку з метою виявлення всіх платників, що перебувають на території району чи міста. Для цього вони аналізують відповідні дані тих організацій та установ, діяльність яких пов'язана з відкриттям нових підприємств. Зокрема, це такі дані:

— від органів державної реєстрації — про зареєстровані підприємства як суб'єкти підприємницької діяльності;

— від установ банківської системи — про підприємства, яким відкриті, змінені чи закриті розрахункові (поточні) й позичкові рахунки;

— від органів обліку нежитлових приміщень — про здані в оренду приміщення;

— від підприємств зв'язку — про підприємства, яким були встановлені телефони, що не увійшли до телефонних довідників;

— від організацій архітектури — про дозволи на нове будівництво і виділення з цією метою земельних ділянок; про здані в експлуатацію об'єкти;

— від страхових органів — про страхування нових підприємств.

Крім даних цих та інших організацій і установ, податкові органи мають право користуватися різною додатковою інформацією.

Певні особливості має порядок зняття з обліку платників податків у зв'язку з ліквідацією. Документи для зняття з обліку подаються у триденний термін з дати прийняття рішення про ліквідацію. Це:

—заява про зняття з обліку платника податку за встановленою формою;

—заява про зняття з обліку платника ПДВ, а також оригінал свідоцтва платника ПДВ і завірені в ДПІ копії цього свідоцтва;

—оригінал довідки про взяття на облік;

—копія розпорядчого документа (рішення) про ліквідацію;

—копія розпорядчого документа про утворення ліквідаційної комісії;

—ліквідаційна картка органів державної статистики.

У *10-денний* термін з дня подання заяви платник зобов'язаний скласти ліквідаційний баланс та подати його для перевірки органу державної податкової служби. Ліквідаційний баланс складається у формі річного звіту на дату прийняття рішення про ліквідацію. Після подання указаних документів, а також на підставі інформації про порушення справи про банкрутство податковий орган у *місячний* термін приймає рішення про проведення документальної перевірки. Результати перевірки впливають на рішення податкового органу щодо зняття платника з обліку. Якщо заборгованості перед бюджетом немає, то зняття з обліку проводиться за наявності повідомлення від установи банку про закриття платникові рахунків. Факт зняття з обліку фіксується у зазначеному вище *Журналі*, крім того, відмітка про зняття з обліку вводиться в районний рівень Єдиного банку даних про платників податків — юридичних осіб. Облікові справи про таких платників здаються до архіву податкового органу після закінчення звітного року.

Після завершення процедури зняття з обліку податковий орган складає ***довідку про зняття з обліку платника податку*** і надсилає її до органу державної реєстрації. Якщо заборгованість перед бюджетом відсутня, але протягом року платник не подавав податкових декларацій, бухгалтерських документів або установчі документи суперечать чинному законодавству, то обов'язковою є процедура звернення до суду з питання скасування державної реєстрації платника та закриття банківських рахунків. Після прийняття рішення платник знімається з обліку й оформлюється ***довідка***, як і в першому випадку. Якщо ж після проведеної перевірки платника податків установлено факт заборгованості його перед бюджетом, податковий орган не знімає його з обліку, а складає повідомлення про наявність обов'язків зі сплати податків і зборів (інших) обов'язкових платежів і надсилає його ліквідаційній комісії.

Дещо інший порядок організації податкової роботи з обліку фізичних осіб.

До 1996 р. реєстрації у податковій інспекції підлягали лише громадяни, які вели підприємницьку діяльність без оформлення прав юридичної особи. Для обліку цих платників і стану їхніх розрахунків із бюджетом велася спеціальна книга, в якій відображалися такі дані: прізвище, ім'я, по батькові громадянина, його місце проживання і місце ведення підприємницької

діяльності; дата видачі дозволу на цю діяльність і її вид; дата і номер реєстраційного посвідчення; дата проведення документальної перевірки та її результати; дата закінчення підприємницької діяльності.

Крім цього, окремо велась «Алфавітна книга», яка була обліковим реєстром для громадян, що отримували доходи не за місцем основної роботи. Дані в книгу вносилися на підставі довідок, що надходили від підприємств, організацій та фізичних осіб— суб'єктів підприємницької діяльності, про виплачені громадянам доходи й утримані суми податку на доходи.

Таким чином, облік охоплював лише певні категорії платників.

З 1 січня 1996 р. створено «Державний реєстр фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів», який передбачає облік усіх громадян-платників незалежно від джерела їх доходу. Тобто поряд з громадянами, що отримують доходи не за місцем основної роботи та від підприємницької діяльності, до Державного реєстру вносяться також дані про громадян, що отримують доходи лише за місцем основної роботи.

Створення Державного реєстру обумовило певні зміни в організації роботи податкових органів з обліку фізичних осіб. Насамперед це стосується порядку роботи податкових інспекцій з підприємствами, організаціями та фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності[1]. Якщо раніше взаємодія між ними обмежувалась лише отриманням та реєстрацією довідок про виплачені громадянам доходи й утримані суми податку (стосовно громадян, які отримували доходи не за місцем основної роботи), то тепер комплекс робіт значно збільшився.

Податкові органи зобов'язані забезпечувати підприємства, організації, фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності бланками облікових карток і відомостей до Державного реєстру; отримувати від них відомості та облікові картки на фізичних осіб, що прийняті на роботу і не мають ідентифікаційного номера платників податків за місцем їх проживання, для внесення інформації в Державний реєстр; перевіряти документи, що надходять від підприємств, і в разі виявлення порушень викликати громадян для повторного заповнення облікової картки; здійснювати комп'ютерне опрацювання інформації, передавати, після присвоєння ідентифікаційного номера, документи фізичної особи в архів. Усі факти надходження документів від підприємств та видачі карток

[1] Ідеться про фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність з найманням робочої сили і повинні подавати у податкову інспекцію відомості про найманих робітників. Відомості ж на самих суб'єктів підприємницької діяльності без створення юридичної особи передаються у податкову інспекцію місцевими радами народних депутатів, які здійснюють державну реєстрацію та ліцензування цих громадян.

фізичним особам мають фіксуватися у відповідних журналах у податковій інспекції.

Майже за аналогічною схемою організована робота податкових органів з фізичними особами. Тільки спочатку громадяни зобов'язані з'явитися у податкову інспекцію, отримати і заповнити облікову картку за формою № 1ДР. Надалі дії податкової інспекції такі ж самі, як і в роботі з підприємствами та організаціями, починаючи з перевірки заповнених облікових карток і закінчуючи видачею громадянам карток фізичної особи з ідентифікаційними номерами та переданням облікових карток цих громадян до архіву.

Є деякі особливості взяття на податковий облік фізичних осіб— суб'єктів підприємницької діяльності. Для цього фізична особа-підприємець у 5-денний термін після одержання свідоцтва про державну реєстрацію повинна з'явитись до податкового органу за місцем проживання і подати такі документи:

— заяву;

— копію свідоцтва про державну реєстрацію;

— документ, що посвідчує особу (паспорт).

Працівники податкового органу перевіряють подані документи і за відсутності зауважень вносять платника до Реєстру фізичних осіб. Платникові видається довідка про взяття на облік.

Крім того, облік фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності ведеться у журналі обліку платників податків і зборів фізичних осіб.

Усі операції з обліку фізичних осіб комп'ютеризовані і виконуються за допомогою спеціального програмного забезпечення.

Створення Державного реєстру фізичних осіб допоможе підвищити ефективність податкового контролю, оскільки тепер облік охоплюватиме всі категорії громадян, що отримують доходи і сплачують податки. Передусім це стосується громадян, які прагнуть мати кілька трудових книжок. За системи обліку, що існувала раніше, на таких громадян у податкову інспекцію не надходили відомості про одержані доходи й утримані суми податку і вони не були зобов'язані подавати декларацію наприкінці року, оскільки вважалося, що доходи отримуються ними за основним місцем роботи. Це давало змогу приховувати доходи й ухилятися від сплати податку.

Відтепер якщо громадянин матиме кілька трудових книжок, то з кожного місця роботи надійдуть у податкову інспекцію довідки про одержані ним доходи й утримані суми податку. У такий спосіб буде виявлено, що громадянин порушив закон і має нести передбачену

чинним законодавством відповідальність. Однак створення Державного реєстру не забезпечує максимальної повноти обліку фізичних осіб, які ведуть підприємницьку діяльність, оскільки для цього потрібні надійні джерела інформації, а їх, як і раніше, бракує.

Другою складовою податкового контролю є ***перевірка правильності обчислення податків і податкових платежів***. Вона здійснюється в два етапи:

І етап — попередня перевірка (під час прийняття податкової звітності);

ІІ етап — документальна перевірка.

Платники податків зобов'язані у встановлений термін подавати до податкових органів декларації, розрахунки та інші документи, пов'язані з нарахуванням та сплатою податків до бюджету. З одного боку, податкова звітність має прийматися податковим органом без попередньої перевірки зазначених у ній показників. Разом з цим податківці зобов'язані виявляти методологічні та арифметичні помилки у поданих деклараціях. А це можна зробити лише під час здійснення перевірки. Порядок прийняття, обробки і перевірки податкової звітності юридичних осіб відображено на рис.33. Розглянемо кожний блок даної схеми окремо.

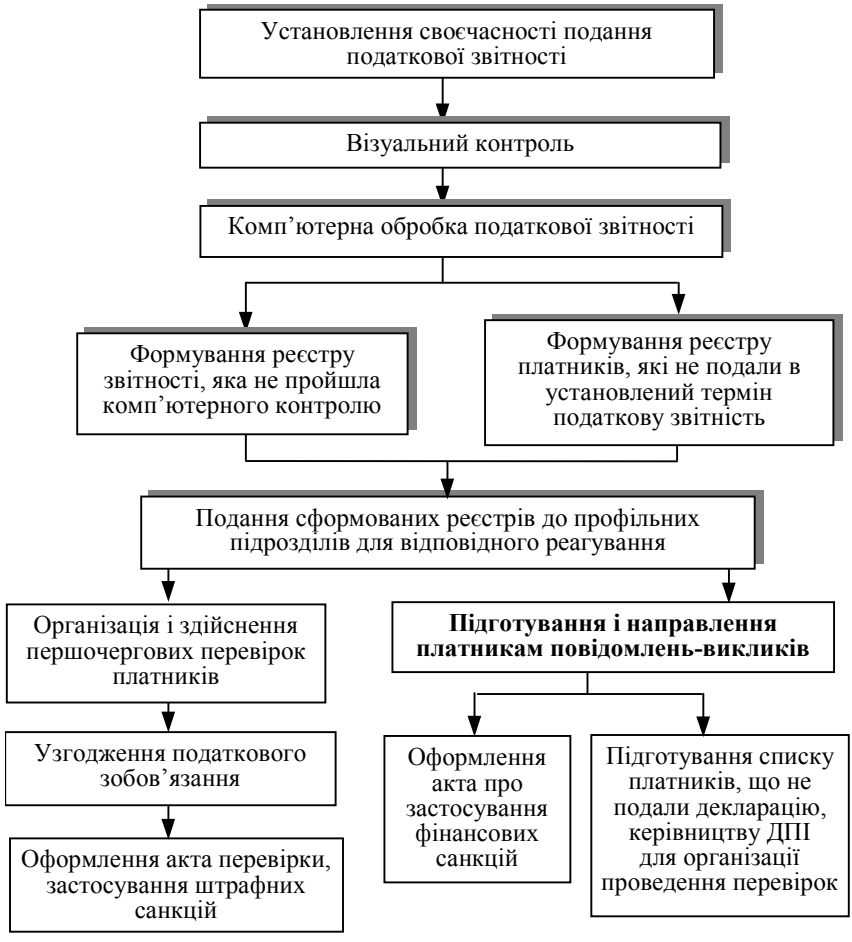


Рис. 33. Порядок прийняття, обробки та перевірки податкової звітності юридичних осіб

Приймаючи звітність, працівник податкового органу повинен упевнитись, що вона подана в установлений законом термін, зареєструвати її у комп'ютерній мережі або у реєстраційних журналах у розрізі форм звітності і платників, поставити на прийнятих деклараціях дату приймання і реєстраційний номер.

Візуальний контроль передбачає перевірку на предмет заповнення всіх реквізитів податкової звітності, а саме: адреси і назви підприємства, ідентифікаційного номера, коду території, форми власності, підпорядкування, галузі, виду економічної діяльності. Крім того, встановлюється наявність підписів

посадових осіб, печаток, одиниць виміру, ознак податкового періоду.

Потім суми нарахованих платником платежів вносяться у базу даних. Комп'ютерна обробка введених даних відбувається щоденно і завершується у триденний термін після закінчення строків прийняття звітності. За результатами комп'ютерного математичного контролю формуються два реєстри. До першого реєстру вноситься звітність, в якій виявлено розбіжності. Цей реєстр передається до галузевих відділів податкового органу для організації і проведення перевірок з метою виявлення арифметичних і методологічних помилок у поданій звітності. За результатами перевірки складається акт, в якому указується донарахована або зменшена в результаті перевірки сума податкового зобов'язання, а також суть порушення із зазначенням відповідної норми законодавства. Уточнена в результаті перевірки сума податкового зобов'язання має бути узгоджена з платником. Якщо посадові особи підприємств не з'являються для узгодження акта, то їм направляється лист-виклик. Після процедури узгодження податкового зобов'язання застосовуються фінансові санкції. Перевірені декларації повторній перевірці не підлягають. Винятком є лише випадки, коли перевірки здійснюються за письмовими розпорядженнями вищих ланок податкових органів.

Якщо в ході попередньої перевірки арифметичні та методологічні помилки не виявлені, то ні акт, ні довідка не складаються, а на перевіреній декларації ставиться дата та робиться запис, що порушення не встановлено.

Кожна перевірка щодо виявлення арифметичних і методологічних помилок реєструється у спеціальному журналі. Журнал ведеться за кожний звітний період окремо за кожним платником податку.

До другого реєстру вносяться платники, які не подали звітність у встановлений строк. На підставі цього реєстру працівники галузевих відділів у *триденний* термін зобов'язані направити таким платникам повідомлення-виклики про необхідність подання звітності та явки до ДПІ для узгодження акта про неподання декларацій та розрахунків. Ці акти складаються протягом *десяти* днів після закінчення граничного терміну подання звітності. При оформленні актів необхідно ще раз уточнити, чи на надходила від платника звітність після граничного терміну. На підставі оформлених актів керівники податкових органів або їх заступники приймають рішення про застосування фінансових санкцій. Таке рішення має бути

прийняте не пізніше *десяти* днів після складання акта перевірки. Крім того, керівництву податкового органу передаються списки платників, що не подали декларації, для організації проведення територіально-дільничного контролю з метою визначення податкових зобов'язань на підставі первинних документів податкового обліку. Отже, *якщо платник не подає в установлений термін податкову звітність і не з'являється на виклики ДПІ, то проводиться територіально-дільничний об'єктно орієнтований контроль за суб'єктами підприємницької діяльності*.

Територіально-дільничний контроль здійснюється силами всіх підрозділів ДПІ. Для цього формуються спеціальні бригади у кількості не менше, ніж три особи з обов'язковою присутністю фахівців підрозділів оподаткування юридичних осіб і податкової міліції. За кожною бригадою закріплюються територіальні дільниці.

Територіально-дільничний контроль проводиться згідно з затвердженими графіками, складеними з таким розрахунком, щоб відповідальні працівники ДПІ з кількістю платників більше, ніж 1500 юридичних осіб, здійснювали перевірку на закріпленій території два рази на місяць, а інших ДПІ — один раз на місяць.

На кожний рейд видається посвідчення на перевірку на кожного члена бригади, яке реєструється у спеціальному журналі. Результати проведеної роботи також фіксуються у спецжурналі, який ведеться кожною бригадою. Працівники, закріплені за дільницями, несуть відповідальність за повноту обліку платників, правильність нарахування суми податкового зобов'язання, здійснення оперативного контролю за територією з питань патентування та ліцензування.

Під час проведення перевірок працівники податкових органів особливу увагу мають приділяти навчальним, лікувальним закладам, культурно-освітнім установам, адміністративним будівлям, складським приміщенням, майстерням, готелям, гуртожиткам, кінотеатрам, підвальним та іншим приміщенням. Саме на території цих закладів можуть здійснювати фінансово-господарську діяльність суб'єкти господарювання.

Якщо під час рейдів виявлені факти порушення податкового законодавства, складаються акти і винні особи притягаються до відповідальності. У разі відсутності платника за юридичною адресою вживаються заходи щодо встановлення його місцезнаходження.

Документальна перевірка проводиться на підприємстві працівниками управління документальних перевірок. Робота відділу документальних перевірок організована за такою схемою.

Спочатку визначаються підприємства та громадяни — суб'єкти підприємницької діяльності, які мають перевірятися у поточному році. Далі розробляється графік перевірок, тобто визначається, в якому кварталі і місяці має перевірятися те чи інше підприємство чи громадянин. Для проведення перевірки складається програма, яка затверджується в податковому органі. Кожна проведена перевірка фіксується у спеціальній книзі, де відбиваються також суми донарахованих за результатами перевірки податків та штрафних санкцій.

Окрім документальних перевірок, працівники вказаного відділу проводять також *тематичні перевірки*. Такі перевірки здійснюються, як правило, відповідно до завдань податкових органів вищого рівня.

Важливе значення має також правильна ***організація контролю за своєчасністю надходження нарахованих сум податків у бюджет***. Такий контроль здійснюється відділом обліку і звітності. З цією метою для кожного платника відкриваються картки особових рахунків за окремими видами податків і платежів. У цих картках ведеться облік усіх надходжень авансовими чи фактичними платежами, відбивається сальдо розрахунків при авансових платежах (доплати чи повернення переплат). Записи в картки особових рахунків робляться на підставі копій платіжних документів, які банк передає в податкову інспекцію щоденно після виконання операцій з перерахування податків і платежів на рахунки відповідних бюджетів разом з випискою із рахунків державного і місцевого бюджетів.

У разі виявлення недоїмки, тобто суми, не внесеної в бюджет, після закінчення встановлених строків сплати відповідних платежів податкові органи вживають заходи щодо усунення заборгованості платників перед бюджетом. Так, із сум недоїмки за кожний день прострочення нараховується пеня.

Для нарахування пені необхідно знати:

- початок терміну нарахування пені;
- закінчення терміну нарахування пені;
- розмір пені.

Початок терміну нарахування пені залежить від порядку узгодження податкового зобов'язання і строку його сплати. Тут можливі такі варіанти.

1.*Платник самостійно визначив суму податкового зобов'язання у податковій декларації.* У цьому разі податкове зобов'язання вважається узгодженим з дня подання такої декларації до податкового органу. Строки подання декларації

залежать від тривалості податкового періоду. Вони вказані в табл. 61.

Таблиця 61

СТРОКИ ПОДАННЯ ПОДАТКОВИХ ДЕКЛАРАЦІЙ

Тривалість податкового періоду	Строк подання декларації
Календарний **місяць** (у тому числі при сплаті місячних авансових внесків)	Протягом **20** календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця
Календарний **квартал** або календарне **півріччя** (у тому числі при сплаті квартальних або піврічних авансових внесків)	Протягом **40** календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу (півріччя)
Календарний **рік** (за винятком декларації про доходи фізичних осіб)	Протягом **60** календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного року
Календарний **рік для платників податку на доходи фізичних осіб**	До **1 квітня** року, наступного за звітним

Указане платником у податковій декларації податкове зобов'язання не може бути оскаржене ним в адміністративному або судовому порядку. Якщо у наступних податкових періодах платник самостійно виявив помилки, які мали місце у попередніх податкових деклараціях, то він зобов'язаний подати нову податкову декларацію з виправленими показниками.

2.*Податкове зобов'язання визначається контрольним органом.* У цьому разі податкове зобов'язання вважається узгодженим у день отримання платником **податкового повідомлення.** Контрольний орган може самостійно визначати суму податкового зобов'язання у таких випадках:

- платник не подав у встановлений термін податкову декларацію;
- дані документальних перевірок результатів діяльності платника свідчать про заниження або завищення суми податкових зобов'язань, указаних у податкових деклараціях;
- контрольний орган виявляє арифметичні і методологічні помилки у поданій податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання;
- контрольний орган є відповідальним за нарахування окремого податку або збору згідно з чинним законодавством з питань оподаткування.

Якщо сума податкового зобов'язання, нарахована контрольним органом, є помилковою, то довести це має платник (за винятком випадків, коли податкове зобов'язання визначається непрямими методами). Але у разі незгоди платника з рішенням контрольного органу щодо суми податкового зобов'язання, він має право оскаржити дії контрольних органів. І якщо всі умови процедури оскарження дотримані, то виконання платником податкових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні, призупиняється до остаточного вирішення питання, такий порядок узгодження суми податкового зобов'язання називається *апеляційним.*

Суму податкового зобов'язання, зазначену у податковій декларації або у податковому повідомленні, платник зобов'язаний сплатити протягом *десяти днів.* У цей же термін погашаються суми податкових зобов'язань штрафних санкцій та пені у разі апеляційного узгодження. Якщо платник не сплачує узгодженої суми податкового зобов'язання в установлений термін, то податковий орган надсилає йому ***податкову вимогу.*** Перша податкова вимога надсилається не раніше першого робочого дня, що настає за граничним терміном сплати узгодженої суми податкового зобов'язання. Вона містить повідомлення про факт узгодження податкового зобов'язання і виникнення права податкової застави на активи платника, а також зобов'язання погасити суму податкового боргу і можливі наслідки у разі невиконання податкових зобов'язань. Друга податкова вимога надсилається не раніше 30-го календарного дня після направлення першої податкової вимоги. У ній додатково до відомостей, викладених у першій податковій вимозі, може міститися повідомлення про дату і час проведення опису активів платника, що перебувають у податковій заставі, атакож про дату і час проведення торгів.

Отже, нарахування пені починається з *11-го дня*, наступного за днем узгодження податкового зобов'язання.

Якщо платник до початку перевірки його контрольним органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання і погашає його, пеня не нараховується. Виняток становлять такі випадки:

- платник не подав податкової декларації за період, у якому відбулося заниження;
- судом доведено факт злочину з умисного ухилення від сплати податків.

Нарахування пені закінчується у день прийняття банком (органом державного казначейства) платіжного доручення на сплату суми податкового боргу.

У разі часткового погашення нарахування пені призупиняється на сплачену частку.

Розмір пені встановлено з розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, що діє на день виникнення податкового боргу або на день його погашення. При цьому для розрахунку використовується більша з двох указаних ставок. Розрахунок пені здійснюється на дату погашення суми податкового боргу за кожний календарний день прострочення платежу, включаючи день погашення. Такий розмір пені діє для всіх видів податків і зборів, за винятком пені щодо порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Пеня не нараховується на пеню та на адміністративні стягнення.

Відповідальність за несвоєчасні розрахунки з бюджетом несуть не тільки платники, а також і банки. Якщо строки зарахування податків та інших обов'язкових платежів до бюджету були порушені з вини банку, то такий банк сплачує пеню у розмірі, встановленому для відповідного податку або збору.

З 1998 р. як засіб забезпечення погашення платником податкової заборгованості встановлено ***податкову заставу***. *Це будь-які активи платника, які перебувають у його власності на момент виникнення права податкової застави, а також будь-які інші активи, на які платник придбає права власності у майбутньому до моменту погашення його податкових зобов'язань.* Платник, майно якого перебуває у податковій заставі, зобов'язаний узгоджувати операції із закладеними активами з податковим органом.

Винятковим засобом забезпечення можливості погашення податкового боргу є *адміністративний арешт активів платника. Це заборона платнику здійснювати будь-які дії з активами, які підлягають арешту, крім дій щодо їх охорони, зберігання і підтримання в належному функціональному і якісному стані.* Арешт активів може бути ***повним і умовним***. *Повний* арешт передбачає беззаперечну заборону платнику здійснювати операції з активами, при цьому можливе їх тимчасове вилучення. У разі вилучення активів ризик, пов'язаний з їх зберіганням або втратою їхніх функціональних чи споживчих якостей, покладається на орган, який прийняв рішення про вилучення. *Умовний* арешт передбачає обмеження прав платника щодо здійснення операцій з активами, яке полягає в обов'язковому

попередньому отриманні дозволу керівника податкового органу на будь-яку операцію.

Якщо розглянуті вище заходи не призвели до погашення податкового боргу, податкові органи мають право *стягувати грошові кошти, які є власністю платника або продавати його активи.*

Незважаючи на те, що контроль за правильністю нарахування і своєчасністю сплати податків та податкових платежів у бюджет здійснюють переважно податкові інспекції, у цьому процесі також беруть участь інші органи, а саме: державні автомобільні інспекції та митні органи, нотаріальні контори, органи екологічного контролю, гірського нагляду, лісового господарства тощо.

Державні автомобільні інспекції здійснюють контроль за сплатою податку з власників транспортних засобів фізичними особами шляхом перевірки розрахункових документів про сплату цього податку перед технічним оглядом автомобілів, що перебувають у приватній власності. Без наявності таких документів автомобільні інспекції не проводять технічного огляду автомобілів. Така організація контролю дає можливість фізичній особі ухилитися від сплати податку з власників транспортних засобів, бо якщо своєчасно не проходити технічний огляд, то можна і не платити податок.

Митні органи контролюють правильність обчислення і своєчасність перерахування в бюджет мита. З метою забезпечення ***митного контролю*** здійснюється митне оформлення товарів та інших предметів, що підлягають переміщенню через митний кордон України. Однією з операцій, що входять у митне оформлення, є декларування. *Декларування* здійснюється через подання установленої форми заяви, що містить точні дані про мету переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів, а також інші відомості, необхідні для митного контролю і митного оподаткування.

Предмети, що переміщуються через митний кордон громадянами, декларуються цими громадянами, предмети, що переміщуються підприємствами, — цими підприємствами за умови, що вони допущені митницею до декларування. Допущення здійснюється за заявою підприємства тією митницею, в зоні діяльності якої воно перебуває, шляхом видачі такому підприємству свідоцтва про визнання його як декларанта.

До обов'язків декларанта входить:

а)пред'являти митниці товари та інші предмети, що переміщуються через митний кордон України;

б)подавати митниці документи, що містять дані, необхідні для здійснення митного контролю та митного оформлення;

в)сплачувати мито та митні збори, якщо товари та інші предмети підлягають митному оподаткуванню.

Декларант несе повну відповідальність за достовірність відомостей, зазначених у вантажній митній декларації.

Після декларування товарів чи майна та пред'явлення їх декларантом або транспортною організацією митниці здійснюється митне оформлення, для якого потрібні такі документи: декларація; належним чином засвідчені копії ліцензій; дозволи інших державних органів, якщо товари підлягають контролю цих органів; документи, що підтверджують внесення відповідних митних платежів.

У процесі *митного оформлення* перевіряються наявність усіх необхідних документів та відповідність заповнення декларації вимогам, передбаченим чинними нормативними актами. Під час перевірки правильності заповнення декларації використовуються відомості, що містяться в супровідних, транспортних, комерційних та інших документах, а також результати митного огляду.

Мито нараховується митними органами виходячи з митної вартості й установлених ставок мита. Сума мита, що має бути сплачена, перераховується через банківські установи на рахунки митних органів, які здійснюють митне оформлення товарів чи майна, або вноситься готівкою в касу митного органу. Документом, який є підставою для внесення мита платником, є вантажна митна декларація або її копія. Без сплати сум усіх належних митних платежів випуск товарів та майна митними органами не здійснюється. За заявою декларанта та за наявності гарантії банку митниця має право відстрочити або розстрочити сплату мита, але не більше ніж на один місяць. У разі несплати рахунка в строк, указаний митним органом, сума мита стягується у безспірному порядку. При цьому нараховується пеня за кожний день прострочення сплати починаючи з дати виписки рахунка до дня його сплати включно в установленому розмірі.

Після закінчення митного оформлення декларації проставляються штампи й особиста номерна печатка працівника митного органу, який проводив митне оформлення. Крім того, митний орган реєструє декларацію та додаткові аркуші і присвоює їй відповідний номер, який проставляється у декларації. Після цього товар чи майно пропускається через митний кордон України.

Митні установи перераховують одержані суми мита в бюджет у терміни, встановлені чинним законодавством.

Органи водного та лісового господарства стежать за обсягами використаних природних ресурсів і перевіряють достовірність об'єктів оподаткування для обчислення плати за воду і плати за відпуск деревини на пню. Аналогічні функції виконують органи гірського та геологічного нагляду. Вони допомагають податковим органам установити достовірність обсягів добутих корисних копалин для нарахування плати за використання надр при їх видобуванні, збору за геологорозвідувальні роботи, рентної плати за нафту та газ. Органи екологічного нагляду стягують плату за забруднення навколишнього середовища. Нотаріальні контори, паспортні столи, відділи ЗАГСу та деякі інші органи контролюють сплату державного мита.

10.2. Документальні перевірки правильності розрахунків платників з бюджетом

Документальні перевірки бухгалтерських звітів і балансів за місцем здійснення діяльності суб'єктом господарювання — це другий етап контрольної роботи податкових органів щодо правильності обчислення і внесення до бюджету податків та обов'язкових платежів. Вони здійснюються відповідно до річних планів контрольно-економічної роботи податкових інспекцій і квартальних графіків перевірок, які складаються за кожною ділянкою роботи. Насамперед у плани і графіки перевірок включаються підприємства, об'єднання та організації, які отримують значні суми прибутків або допускають грубі порушення у веденні бухгалтерського обліку і дотриманні податкового законодавства. Такі перевірки можуть проводитися, як тільки виникає необхідність, але не рідше одного разу в три роки і не частіше ніж один раз на рік.

Податковий орган повинен повідомити підприємство про проведення документальної перевірки не пізніше ніж за 10 днів до її початку.

Для проведення перевірки податковий інспектор повинен мати при собі посвідчення, в якому вказується його прізвище, ім'я, по батькові, посада та місце роботи, перелік об'єктів, що доручається перевіряти, та дата, до якої дійсне видане посвідчення. Посвідчення друкується на бланку державної податкової адміністрації і має бути зареєстроване в журналі обліку видачі посвідчень на перевірку. Посвідчення дійсне тільки

на час, указаний у ньому. Працівники податкових адміністрацій без належно оформленого посвідчення на перевірку не мають права брати участь у перевірках суб'єктів підприємницької діяльності.

Документальна перевірка проводиться згідно з програмами, які складаються у податковому органі, виходячи з головної мети перевірки — виявлення достовірності визначення прибутку, інших об'єктів оподаткування, правильності обчислення податків і виконання зобов'язань перед бюджетом, оцінка стану звітної дисципліни і ведення бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим перевірці підлягають такі основні питання:

1. Повнота і правильність відображення в бухгалтерському обліку результатів попередньої перевірки.
2. Дотримання положень з інвентаризації і правильність відображення у звітності її результатів.
3. Дотримання порядку обліку основних фондів, нарахування амортизаційних відрахувань.
4. Правильність обліку і списання матеріальних цінностей.
5. Законність і правильність створення резерву майбутніх витрат.
6. Правильність відображення у звітності та віднесення на валові витрати:

— витрат на рекламу;
— представницьких витрат;
— витрат на відрядження;
— орендної плати;
— витрат на утримання об'єктів соціально-культурної сфери;
— інших витрат.

7. Правильність нарахування і своєчасність сплати в державні цільові фонди.
8. Правильність нарахування ПДВ.
9. Правильність нарахування акцизного збору.
10. Правильність відображення у звітності суми кредиторської та дебіторської заборгованості, за якими минув строк позовної давності і безнадійної заборгованості.

Розглянемо основні напрями перевірки з перелічених питань.

Дотримання положень з інвентаризації і правильність відображення у звітності її результатів перевіряється у такий спосіб. Спочатку встановлюється, чи проводилась інвентаризація в тих випадках, коли її проведення згідно з чинним законодавством є обов'язковим, а саме:

а)у разі передання майна державних підприємств в оренду, приватизації майна, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;

б)перед складанням річної бухгалтерської звітності;

в)у разі зміни матеріально-відповідальних осіб;

г)у разі виявлення фактів крадіжки або зловживань, псування цінностей, а також за розпорядженням судово-слідчих органів;

д)у випадку пожежі або стихійного лиха.

Далі перевіряється наявність наказу про створення інвентаризаційної комісії і правильність оформлення всіх необхідних документів для проведення інвентаризації та оформлення її результатів (розписки матеріально відповідальних осіб, акти інвентаризації тощо).

На закінчення встановлюється, чи правильно відображені результати інвентаризації у бухгалтерському обліку. Виявлені надлишки основних фондів, матеріальних цінностей, цінних паперів та іншого майна підлягають оприбуткуванню, а значить включенню до валових доходів підприємства. У разі виявлення втрат і нестач повна їх сума має бути відображена за дебетом рахунка 947 та кредитом рахунків 10, 20, 22, 28. Перевіряльнику особливу увагу слід звернути на правильність списання сум втрат і нестач. Для цього слід пам'ятати, що нестача підлягає списанню на витрати звітного періоду, але в жодному разі не у податковому обліку, невідшкодовані суми нестачі відображаються на позабалансовому рахунку 072. Нестача матеріалів понад норми природного убутку стягується з винних осіб. Під час перевірки слід уважно перевірити правильність визначення суми, яку необхідно утримати з винної особи за розкрадання, знищення або пошкодження матеріальних цінностей. Згідно з чинним законодавством розмір збитків визначається за формулою:

$$Р_з = [(Б_в – А) \cdot J_{інф} + ПДВ + А_{зб}] \cdot 2,$$

де $Р_з$ — розмір збитків;

$Б_в$ — балансова вартість на момент установлення факту розкрадання, нестачі, знищення, псування матеріальних цінностей.

А — амортизаційні відрахування;

$J_{інф}$ — загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Міністерством статистики індексів інфляції;

ПДВ — розмір податку на додану вартість;

$А_{зб}$ — розмір акцизного збору.

Розмір збитків від браку цінних паперів і документів суворої звітності обчислюється із застосуванням коефіцієнта:

5 — до номінальної вартості, вказаної на бланках цінних паперів і документів суворої звітності;

50 — до вартості придбання (виготовлення) цінних паперів і документів суворої звітності, якщо номінальна вартість не вказана або не встановлена чинним законодавством.

Якщо винні особи не встановлені, то сума браку може бути списана на збитки підприємства.

Перевірка правильності нарахування амортизації охоплює:

1.Правильність визначення об'єктів амортизації. Метою перевірки є виявлення фактів нарахування амортизації на ті об'єкти, які амортизації не підлягають, а саме:

— витрати бюджетів на будівництво й утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних та архівних фондів;

— витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

— витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів.

2.Правильність застосування норм амортизаційних відрахувань. Для цього слід враховувати, що основні фонди для нарахування амортизації поділяються на групи, до кожної з яких застосовується відповідна норма амортизації з метою оподаткування (табл.62).

Таблиця 62

НОРМИ АМОРТИЗАЦІЇ

Група основних фондів	Норма амортизації (з розрахунку на календарний квартал)
1 — будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі жилі будинки	2
2 — автомобільний транспорт, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них	10
3 — будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1 і 2	6
4 — електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, засоби зчитування та іншу інформацію, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони та рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів	15

Таким чином, метою перевірки є встановлення фактів неправильного розподілу основних фондів за групами, що може призвести до зайвого нарахування амортизації, а отже, до заниження оподатковуваного прибутку.

3.Правильність визначення балансової вартості групи основних фондів, до якої застосовуються норми амортизації. Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується за такою формулою:

$$Б_а = Б_{(а-1)} + П_{(а-1)} - В_{(а-1)} - А_{(а-1)},$$

де $Б_а$ — балансова вартість групи на початок звітного періоду;

$Б_{(а-1)}$ — балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному;

$П_{(а-1)}$ — сума витрат на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$В_{(а-1)}$ — сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$А_{(а-1)}$ — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітному.

Особливу увагу під час перевірки цього питання слід приділяти правильності збільшення та зменшення балансової вартості груп основних фондів. Так, у разі виявлення фактів продажу основних фондів першої групи за ціною, що перевищує балансову вартість об'єкта, треба впевнитись, що сума перевищення виручки від продажу над балансовою вартістю входить до валових доходів платника, а балансова вартість групи зменшена на балансову вартість проданого об'єкта.

Майже аналогічний порядок зменшення балансової вартості другої і третьої груп основних фондів у разі продажу окремих об'єктів, але якщо сума вартості продажу основних фондів дорівнює балансовій вартості відповідної групи або перевищує її, то слід упевнитись, що балансова вартість групи прирівняна до нуля, а сума перевищення входить до валового доходу платника відповідного періоду.

4. Своєчасність припинення нарахування амортизації. Це стосується насамперед основних фондів першої групи. Під час перевірки слід упевнитись, що у разі виведення з експлуатації окремого об'єкта зазначеної групи у зв'язку з його ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією чи консервацією балансова вартість цього об'єкта для цілей амортизації

прирівняна до нуля. Стосовно основних фондів другої і третьої груп балансова вартість цих груп в аналогічних випадках не змінюється.

5. Правильність списання залишкової вартості основних фондів на валові витрати платника. Таке списання можливе лише для об'єктів першої групи за умови, що балансова вартість такого об'єкта досягає ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

При перевірці ***правильності обліку і списання на валові витрати матеріальних цінностей*** необхідно виходити з норм чинного законодавства, згідно з якими датою збільшення валових витрат виробництва вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше, або:

- дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку — день їх видачі з каси платника податку;
- дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного отримання платником податку результатів робіт. Отже, під час перевірки треба упевнитись у наявності всіх первинних документів, які б підтверджували або факт надходження матеріалів на склад підприємства (товаротранспортні накладні відомості складського обліку), або факт оплати вартості матеріалів (рахунки-фактури, виписки з банку, платіжні доручення).

Крім того, валові витрати коригуються на зміну величини залишку матеріалів на кінець звітного періоду порівняно з даними на початок звітного періоду. Отже, перевіряльник повинен скласти розрахунок коригування і порівняти його з даними підприємства. Якщо товарні залишки на кінець кварталу збільшуються, то на суму збільшення зменшуються валові витрати, і навпаки, якщо товарні залишки на кінець кварталу зменшуються, то на суму зменшення збільшуються валові витрати. Таке збільшення (зменшення) валових витрат не відображається на рахунках бухгалтерського обліку.

Під час перевірки ***законності і правильності створення резерву майбутніх витрат*** необхідно встановити:

1) які види резервів створюються на підприємстві — для цього слід мати на увазі, що П(С)БО передбачають створення резервів на:

— виплату відпусток працівникам;
— виконання гарантійних зобов'язань;
— додаткове пенсійне забезпечення;
— реструктуризацію;
— виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами;

2) чи є на підприємстві рішення про створення резервів;

3) чи правильно визначена сума резерву;

4) як змінилася сума резерву на кінець року порівняно з даними на початок року;

5) причини невикористання резерву на кінець року;

6) доцільність створення резервів, якщо значні суми переходять із року в рік.

Розглянемо порядок перевірки створення резерву на оплату відпусток працівників. Якщо така перевірка проводиться за будь-який період поточного року, особі, що її здійснює, необхідно встановити достовірність суми резерву шляхом множення фонду оплати праці за період, що перевіряється, на середній процент відрахувань і скоригувати отриманий результат на величину зборів на соціальне та пенсійне страхування. Розраховану таким чином суму необхідно порівняти з даними, відображеними за кредитом рахунка 471. Із наведеної схеми розрахунку суми резерву на оплату відпусток працівників видно, що достовірність цієї суми залежить від правильності розрахунку середнього відсотка відрахувань. Для перевірки цього показника необхідно:

— згрупувати робітників за тривалістю відпусток;

— визначити кількість робітників у кожній групі;

— установити кількість робочих днів одного робітника за рік;

— розрахувати кількість людино-днів відпусток і фонд робочого часу робітників;

— визначити співвідношення кількості людино-днів і календарного фонду робочого часу робітників на рік, яке й буде дорівнювати середньому відсотку відрахувань.

Слід звернути увагу, що створення резерву відпусток не спричинює жодних наслідків у податковому обліку. Валові витрати виникнуть у підприємства безпосередньо в момент нарахування відпускних до виплати (тобто в момент використання зарезервованих сум). Отже, податковому інспектору необхідно порівняти суму резерву, віднесеного на валові витрати, з відповідними сумами, відображеними за дебетом рахунка 471. У разі розбіжностей визначити, як це вплинуло на величину оподатковуваного прибутку.

Перевіряючи ***правильність віднесення на валові витрати витрат на рекламу***, необхідно впевнитися в наявності кошторису, в якому мають бути відображені склад витрат на рекламу та їх обсяг. У кошторис можуть входити лише ті витрати, які належать згідно з чинним законодавством до рекламної діяльності, а саме:

— на розроблення і видання рекламних виробів (ілюстрованих прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів тощо);

— на розроблення і виготовлення ескізів етикеток, зразків, фірмових пакетів та упаковки;

— на рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню), витрати на світлову комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу;

— на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрацію рекламних кіно-, відео- і діафільмів;

— на виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків;

— на зберігання та експедирування рекламних матеріалів;

— на оформлення вітрин, кімнат-зразків, виставок-продажів;

— на зниження ціни на продукцію, що повністю або частково втратила первинну якість за час експонування у вітринах;

— на проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємства.

Зазначені витрати можуть відноситися до валових витрат без обмежень, за винятком витрат на безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями. Обмеження тут становить 2% оподатковуваного прибутку за попередній звітний рік (разом із представницькими витратами).

Усі витрати на рекламу мають бути підтверджені первинними документами, до яких належать: договір на виготовлення реклами, рахунки-фактури, платіжні доручення.

Під час перевірки слід також звернути увагу на те, щоб до складу валових витрат не входили витрати на рекламу у разі визнання її недобросовісною.

Майже аналогічно перевіряється ***правильність віднесення на валові витрати представницьких витрат***. До них належать витрати на офіційні прийоми, обслуговування іноземних представників та делегацій і представників інших підприємств, які прибули на запрошення для переговорів з метою встановлення міжнародних зв'язків, взаємовигідного співробітництва, вирішення питань, пов'язаних з комерційною діяльністю.

Отже, під час перевірки треба установити наявність документів, які підтверджують зазначені витрати. До таких документів належать:

— кошторис представницьких витрат, затверджений керівником підприємства;

— наказ, у якому має бути визначене коло осіб, що беруть участь у прийомі іноземної делегації або представників інших підприємств, а також коло осіб, яких приймає підприємство. Узв'язку з цим перевіряльнику необхідно упевнитись, щоб кількість учасників з боку підприємства не перевищувала кількості осіб, які були запрошені;

— перелік заходів, намічених культурною програмою прийому, затвердженою відповідними особами;

— первинні документи: рахунки-фактури, платіжні доручення, накладні авансові звіти, товарні чеки, витратні касові ордери.

Крім того, необхідно перевірити, щоб сума представницьких витрат за відповідний звітний період не перевищувала 2% оподатковуваного прибутку за попередній звітний рік (разом з витратами на безплатну роздачу продукції в рекламних цілях).

Перевіряючи правильність віднесення на валові ***витрати витрат на відрядження***, необхідно:

1) установити зв'язок відрядження з основною діяльністю підприємства. Для цього треба впевнитися в наявності підтвердних документів, а саме: запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; укладених договорів (контрактів); інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь особи, яка відряджена, у переговорах, конференціях або симпозіумах, які проводяться за тематикою, що збігається з основною діяльністю платника податку;

2) перевірити склад витрат на відрядження, які були віднесені на валові витрати. При цьому слід мати на увазі, що до валових витрат можуть входити витрати на проїзд (включаючи перевезення багажу) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження, на оплату вартості проживання в готелях, включаючи витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу чи білизни тощо), наймання інших жилих приміщень, телефонні переговори, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), на обов'язкове страхування. Указані витрати можуть бути віднесені на валові витрати у межах фактичних сум, але за умови наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків з готелів або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, страхових полісів тощо.

Додатково до зазначених витрат можуть входити не підтверджені документально витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (сум добових витрат), а також пов'язані з відрядженням, у межах граничних норм, установлених Кабінетом Міністрів України. Податковий інспектор повинен перевірити відповідність віднесених на валові витрати сум добових установленим нормам, а також упевнитися в наявності відміток сторони, яка відряджає, та сторони, яка приймає, на посвідченні про відрядження, форма якого затверджується центральним податковим органом (при відрядженнях у межах України та країн, з якими не встановлено повного прикордонного контролю). За відсутності зазначених відміток сума добових не може включатися до валових витрат платника податку.

До складу витрат на харчування не входять вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли такі «чайові» включаються до рахунка згідно з законами країни перебування, а також плата за видовищні заходи.

Під час перевірки ***правильності віднесення на валові витрати орендної плати*** необхідно мати на увазі, що розмір орендної плати, яку можна відносити на валові витрати, залежить від форми власності майна, яке орендується. Так, у випадку оренди майна комунальної форми власності суму орендної плати можна відносити на валові витрати лише в межах установлених нормативів. Якщо орендується державне майно, то сума орендної плати у складі валових витрат не повинна перевищувати 10% вартості орендованого майна. У разі оренди майна комерційних підпри-
ємств дозволяється відносити на валові витрати всю суму орендної плати, яка складається з суми амортизаційних відрахувань і винагороди за оренду. Для перевірки використовуються договори оренди, а також розрахунки сум орендної плати.

Метою перевірки правильності віднесення на валові витрати ***витрат на утримання об'єктів соціально-культурної сфери*** є виявлення фактів відображення у складі валових таких видів витрат, які повинні фінансуватися за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств. Для цього необхідно керуватися тим, що на валові витрати можна відносити витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі підприємства на момент набрання чинності Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», а саме:

— дитячих ясел або садків;

— закладів середньої та середньої професійно-технічної освіти та закладів підвищення кваліфікації працівників певного підприємства;

— дитячих музичних та художніх шкіл, шкіл мистецтв, у разі якщо вони не надають платних послуг та не ведуть іншої комерційної діяльності;

— закладів охорони здоров'я, пунктів безоплатного медичного обстеження, профілактики та допомоги працівникам;

— спортивних залів і майданчиків, що використовуються безоплатно для фізичного оздоровлення, клубів і будинків культури, у разі якщо вони не використовуються для надання платних послуг та іншої комерційної діяльності;

— приміщень, що використовуються підприємством для організації харчування своїх працівників;

— пунктів медичного огляду найманих робітників;

— багатоквартирного житлового фонду, включаючи гуртожитки, одноквартирного житлового фонду в сільській місцевості та об'єктів житлово-комунального господарства, що перебувають на балансі підприємства, щодо яких прийнято документально оформлене рішення про передання на баланси місцевих рад. В інших випадках витрати на утримання та експлуатацію житлового фонду не можуть включитися до складу валових витрат.

Під час перевірки слід упевнитися, що в складі валових витрат не значаться витрати на утримання будинків відпочинку, туристичних баз, побутових літальних апаратів, моторних човнів, катерів і яхт, призначених для відпочинку або інших цілей. Ці витрати мають фінансуватися за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

Інші витрати підприємства стосуються охорони підприємства і пожежної безпеки, телефонних переговорів та обслуговування ліній зв'язку, підготовки кадрів тощо.

На валові витрати можна віднести лише витрати на обслуговування (наприклад, на ремонт, лагодження) засобів охоронної та пожежної безпеки, ліній зв'язку або оплату послуг з охорони підприємства, якщо такі послуги здійснює стороння організація. Що ж стосується придбання охоронної та пожежної сигналізацій та телефонних апаратів, то ці витрати мають фінансуватися за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємств. Підтвердними документами можуть слугувати договори (контракти) на виконання послуг (робіт), акти виконаних робіт, платіжні документи, кошториси витрат.

Перевіряючи витрати на телефонні переговори (йдеться переважно про міжнародні та міжміські розмови), необхідно встановити зв'язок таких переговорів з основною діяльністю підприємства, хоча в багатьох випадках зробити це досить важко або взагалі неможливо.

Витрати підприємства, пов'язані з ***професійною підготовкою або перепідготовкою*** за профілем підприємства фізичних осіб також можна відносити на валові витрати. Але під час перевірки важливо встановити, чи перебуває така особа у трудових відносинах з підприємством і чи не пов'язана[1] вона з даним платником податку. Крім того, слід упевнитися, що навчання відбувалося або відбувається в українських закладах освіти.

Перевірка правильності нарахування та своєчасності сплати зборів у державні цільові фонди передбачає:

— установлення достовірності об'єкта нарахування зборів;

— здійснення арифметичних підрахунків з одночасною перевіркою правильності застосування ставок зборів;

— перевірку строків перерахування зборів до цільових фондів.

Перевіряючи правильність визначення об'єкта нарахування зборів, слід звернути увагу на те, що до нього не повинні входити виплати, на які зазначені збори не нараховуються. До них відносять доходи, які не підлягають оподаткуванню податком з доходів громадян.

Здійснюючи арифметичні підрахунки, слід брати до уваги, що ставка збору на обов'язкове державне пенсійне страхування становить 32% вартості обчисленого об'єкта, на обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності — 2,9%, на випадок безробіття — 1,9%.

Своєчасність і повнота перерахування зборів до цільових державних фондів перевіряється за допомогою платіжних документів, у яких указуються строк і розмір сплаченої суми.

Перевірка ***правильності нарахування та своєчасності сплати в бюджет податку на додану вартість*** охоплює кілька питань.

---

[1] Згідно з чинним законодавством «пов'язана особа» — це особа, що відповідає будь-якій з наведених нижче ознак:

— юридична особа, яка здійснює контроль над платником податку або контролюється таким платником, або перебуває під спільним контролем з таким платником податку;

— фізична особа або члени сім'ї фізичної особи, які здійснюють контроль над платником податку. Членами сім'ї фізичної особи вважаються її чоловік або дружина, прямі родичі (діти або батьки, а також чоловік або дружина будь-якого прямого родича фізичної особи або її чоловіка (дружини));

— посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника податку юридичні дії, спрямовані на становлення, зміну, зупинення правових відносин, а також члени її сім'ї.

По-перше, необхідно встановити повноту включення до складу податкових зобов'язань реалізованих товароматеріальних цінностей, продукції, робіт, послуг. Для цього звіряються дані бухгалтерського обліку за рахунками 301, 311, 701, 702, 703 і відомості 16 із книгою продажу. Використовуються також платіжні документи. Далі з'ясовується, чи не було випадків продажу з частковою оплатою, безоплатного передання товарів або бартерного обміну. У разі виявлення таких випадків потрібно упевнитись у правильності застосування цін під час обчислення бази оподаткування. Вони мають включати фактичну собівартість і прибуток.

Перевірці підлягає також включення до бази оподаткування оборотів з продажу товарів своїм робітникам і службовцям та оборотів у вигляді натуральної оплати праці. У цих випадках база оподаткування має визначатись виходячи з фактичної ціни товарів, але не нижче звичайної ціни. Під час перевірки слід з'ясувати, чи не було випадків передання товарів (робіт, послуг) у межах балансу платника податку для невиробничого використання. При цьому також слід звернути увагу на правильність визначення бази оподаткування. Вона має визначатись виходячи або з ціни реалізації товарів на сторону, або з фактичної собівартості виконаних робіт, послуг.

Уважно слід перевіряти суми, які надійшли на розрахунковий рахунок або спеціальний позичковий рахунок від покупців, але не віднесені на рахунок 701 «Реалізація», а враховані на рахунках 361, 371, 377, 480. Це можуть бути кошти, що надійшли на підприємство у вигляді фінансової допомоги, на формування фондів спецпризначення або на збільшення прибутку. Такі суми обов'язково мають входити до об'єкта оподаткування.

Важливою складовою перевірки цього питання є з'ясування достовірності суми податкового кредиту. Насамперед необхідно перевірити дату виникнення права на податковий кредит. Це має бути дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в сплату товарів (робіт, послуг). Усі суми, що входять до податкового кредиту, мають бути підтверджені податковими накладними, митними деклараціями, платіжними документами.

У разі здійснення платником податку операцій з продажу товарів, звільнених від оподаткування, слід упевнитись, щоб у складі податкового кредиту не значилися суми ПДВ з придбаних сировини та матеріалів для виробництва цих товарів. Суми ПДВ тут мають входити до складу валових витрат виробництва (обігу). Якщо придбані сировина, матеріали, товари частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково ні, то

необхідно перевірити, щоб до податкового кредиту були включені лише ті суми ПДВ, які відповідають частці використаних товарів в оподатковуваних операціях. У разі виявлення випадків використання придбаних товарів на невиробничі потреби слід упевнитись, що суми ПДВ за цими товарами не значаться у складі податкового кредиту, а віднесені на рахунок джерел придбання цих товарів.

Під час перевірки також треба встановити відповідність суми ПДВ, відображеної у книзі придбання товарів, та суми податкового кредиту, відображеної в декларації, і, крім того, зіставити суму ПДВ, відображену в журналі-ордері № 8 за кредитом рахунка 641, з відповідною сумою, наведеною у декларації, — вони мають збігатися.

Перевірка ***правильності нарахування та своєчасності сплати в бюджет акцизного збору*** передбачає насамперед установлення достовірності оборотів за кредитом 641 рахунка (субрахунок «Розрахунки за акцизним збором»). Для цього перевіряється повнота включення до об'єкта оподаткування оборотів з реалізації підакцизних товарів, безоплатного передання, реалізації з частковою оплатою або в обмін на інші товари, а також оборотів з реалізації підакцизних товарів своїм працівникам і службовцям як оплати праці. Під час перевірки оподатковуваного обороту слід враховувати, що він обчислюється за формулою:

$$ОО = С + П,$$

де ОО — оподатковуваний оборот;

С — собівартість продукції;

П — прибуток.

Якщо підприємство користується пільгами, то слід упевнитись в їх обґрунтованості.

За дебетом рахунка 641 за допомогою платіжних документів перевіряється своєчасність розрахунків з бюджетом.

Під час перевірки ***правильності відображення у звітності кредиторської та дебіторської заборгованості*** необхідно:

1) установити факти кредиторської та дебіторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, тобто три роки після її виникнення. Для цього використовуються журнали-ордери 6, 7, відомості 7 або 8;

2) у разі встановлення простроченої кредиторської заборгованості між підприємствами державної форми власності або у випадку, коли одне з підприємств, між якими має місце прострочена кредиторська заборгованість, є державним, слід

упевнитись, що вся сума заборгованості перерахована в бюджет не пізніше 10 числа місяця, наступного за місяцем закінчення терміну позовної давності. Для цього перевіряється наявність платіжних доручень, що підтверджують перерахування кредиторської заборгованості в бюджет;

3) у разі виявлення простроченої кредиторської заборгованості між недержавними підприємствами слід упевнитись, що сума заборгованості приєднана до оподатковуваного прибутку за той звітний період, у якому закінчився строк позовної давності і на неї нараховано податок на прибуток;

4) якщо виявлена прострочена дебіторська заборгованість, треба перевірити, чи приєднана ця сума до оподатковуваного обороту для нарахування ПДВ. ПДВ необхідно нараховувати, оскільки в даному разі вважається, що було здійснено відвантаження товарів без оплати їх вартості, тобто мало місце безоплатне передання товарів, що, у свою чергу, є об'єктом оподаткування ПДВ.

Перевіряючи законність зменшення валового доходу на суму безнадійної[1] заборгованості, необхідно з'ясувати, чи було повідомлено податковий орган про зменшення валового доходу на суму безнадійної заборгованості, а також чи було прийнято рішення суду на користь платника податку. Якщо позов не задоволено, то треба упевнитись у тому, що платником був збільшений валовий дохід на суму, не визначену судом, та нараховано пеню.

Перевірка правильності обчислення та своєчасності перерахування до бюджету податку з доходів громадян. Перевірка правильності нарахування, утримання і перерахування до бюджету податку з доходів, одержаних за місцем основної роботи, провадиться безпосередньо на підприємствах, в установах, організаціях за допомогою касових книг, де відображаються всі грошові виплати (заробітна плата, премії, разові виплати, відпускні, у підзвіт та ін.), розрахунково-платіжних відомостей нарахування заробітної плати й утримання податку, особистих рахунків робітників, документів, що підтверджують право на пільги, та інших документів.

Спочатку на вибір або повністю перевіряється правильність нарахування прибуткового податку особисто за кожним працівником.

Підсумки виплат, які вказані в розрахунково-платіжних відомостях, звіряються з даними касової книги. За касовою

[1] Безнадійною вважається заборгованість, якщо затримка в оплаті вартості товарів перевищує 30 днів від дати, визначеної умовами договору.

книгою встановлюються всі виплати, які провадились у період, що перевіряється, і перевіряється правильність нарахування й утримання податку з цих сум. У процесі такої перевірки встановлюються також факти повернення працівникам сум податку, причини та правильність цього повернення.

Далі на вибір звіряються підсумки утримання податків за відомостями на видачу заробітку по підрозділах (по відділу, цеху, управлінню тощо) або ж в цілому по підприємству з даними запису бухгалтерського обліку про нараховані суми податків (за рахунком 641 — розрахунки з бюджетом). За кредитом цього рахунка відбивається сума нарахованих податків, а за дебетом — сума податків, перерахованих до бюджету. Шляхом порівняння цих сум, а також перевірки кредиту рахунка 311, з яким кореспондує рахунок 641, перевіряються повнота і своєчасність перерахування до бюджету утриманих податків. При цьому необхідно впевнитися в наявності платіжного доручення, що підтверджує перерахування належних сум. У разі розбіжностей за кожним випадком несвоєчасного перерахування податків у бюджет складається докладний розрахунок з нарахуванням пені в установленому розмірі.

Обов'язковій перевірці підлягає питання про своєчасність відправлення відомостей про виплачені робітникам доходи й утримані суми податку до податкових органів за місцем проживання громадян. Для цього за книгою реєстрації кореспонденції встановлюється факт відправлення відповідного листа до податкових органів. У разі несвоєчасного повідомлення податкових органів за встановленою формою відомостей про доходи громадян посадові особи підприємств, установ та організацій, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності притягуються до адміністративної відповідальності у вигляді штрафу в розмірі трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті ж самі дії, вчинені повторно протягом року, — у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Протягом року працівники податкових адміністрацій роблять обстеження доходів від підприємницької діяльності. Таке обстеження провадиться за місцем виконання робіт, виготовлення продукції, надання послуг. Перевірці підлягає книга обліку доходів, витрат, в якій відбиваються обсяги виготовленої та реалізованої продукції, середня ціна одиниці реалізованої продукції, виручка (валовий дохід) від реалізації.

Метою перевірки є встановлення правильності ведення обліку доходів і витрат, а також відповідності даних, відображених у

книзі, і фактичних обсягів виготовленої та реалізованої продукції, виручки від її реалізації. На основі книги обліку складається декларація про отримані доходи. І в разі розбіжностей, виявлених під час перевірки, провадиться коригування валового доходу і суми податку.

Методика обстеження доходів має свої особливості залежно від виду підприємницької діяльності і способу реалізації продукції. Якщо виготовлена продукція реалізується через магазини торговельної мережі, то факти її приймання і реалізації засвідчуються у відповідних документах і відомості про виплачені громадянинові доходи надсилаються до податкової інспекції. За цими відомостями встановлюються фактичний обсяг реалізованої продукції й отримані доходи. Якщо ж реалізація продукції здійснюється поза межами торговельної мережі, то це утруднює визначення кількості реалізованої продукції і виручки від реалізації. Як наслідок, знижується ефективність контролю.

Перевірці підлягають також документи, що підтверджують витрати, безпосередньо пов'язані з підприємницькою діяльністю. З'ясовується відповідність даних, зазначених у документах, аналогічним даним, відображеним у книзі обліку доходів та витрат.

Якщо громадянин, що веде підприємницьку діяльність, залучає найманих робітників, то обов'язково перевіряється правильність нарахування і своєчасність сплати до бюджету податку з їх заробітку.

10.3. Непрямі методи податкового контролю

Перевірка достовірності нарахування податків може здійснюватися не тільки за даними бухгалтерського та податкового обліку чи за первинними документами. Можна також застосовувати непрямі методи контролю. Згідно з чинним законодавством *непрямі методи — це сукупність прийомів і способів визначення сум податкових зобов'язань виходячи з витрат платника, приросту його активів, кількості найманих працівників та інших показників, що є елементами податкових баз*. Комплекс заходів щодо застосування непрямих методів передбачає визначення:

- кола платників, щодо яких будуть застосовуватись непрямі методи;
- видів податків, які потребують непрямих методів контролю;
- підстав, за яких можливе застосування непрямих методів;

- джерел інформації для розрахунку податкових зобов'язань платника;
- методики проведення розрахунків;
- порядку застосування непрямих методів.

Щодо визначення кола платників для застосування непрямих методів контролю можливий єдиний або диференційований підхід. Згідно з чинним законодавством непрямі методи можуть застосовуватись до обмеженого кола платників, як це показано на рис.34.

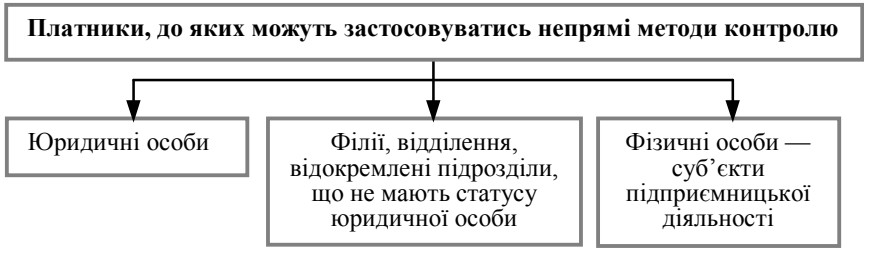


Рис. 34. Застосування непрямих методів контролю в розрізі платників податків

Виходячи з наведеної схеми не можна застосовувати непрямі методи до фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності. Стосовно ж фізичних осіб-підприємців непрямі методи не застосовуються до платників єдиного та фіксованого податку. Це підтверджується видами податків, стосовно яких згідно з чинним законодавством дозволяється застосування непрямих методів (рис.35).

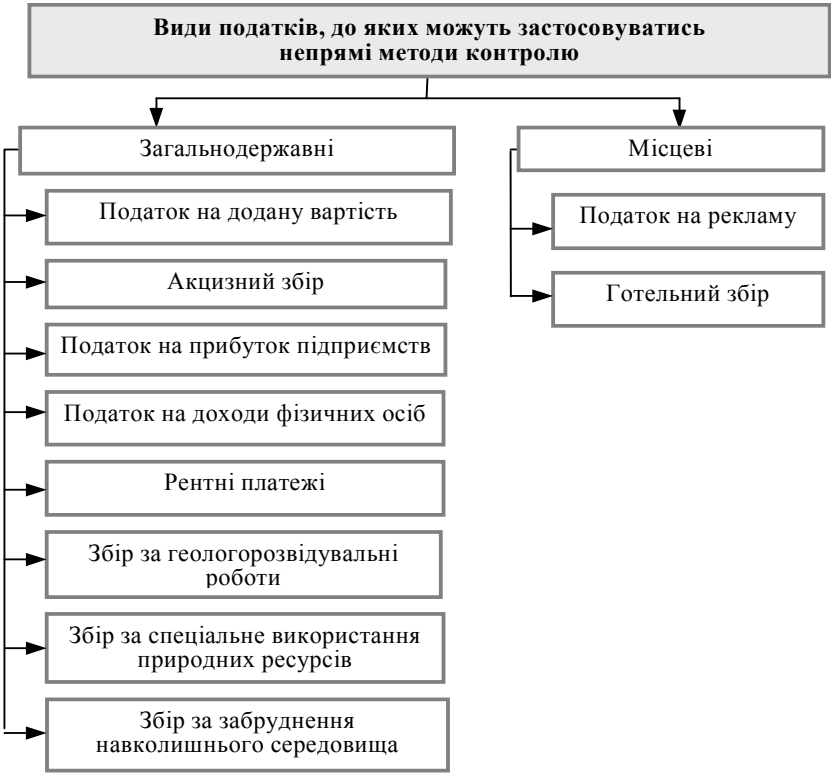


Рис. 35. Застосування непрямих методів контролю за видами податків

Отже, як видно з наведеної схеми, непрямі методи можуть застосовуватися до обмеженого переліку податків. Критерієм віднесення того чи іншого податку до цього складу є роль податку у формуванні доходів бюджету, а також рівень його стабільності, що визначає можливості ухилення від сплати. Слід зазначити, що при першій спробі введення непрямих методів контролю у 1998р. вони поширювалися лише на податок на додану вартість. Відтепер перелік значно розширився й охоплює як загальнодержавні, так і місцеві податки.

Важливим моментом здійснення перевірки непрямими методами є дотримання підстав, за яких вони можуть застосовуватись (рис.36).

Рис. 36. Застосування непрямих методів контролю за умовами та наявними підставами

Отже, застосування непрямих методів допускається, якщо контрольний орган не в змозі самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника у зв'язку з тим, що платник не подав в установлений термін податкової декларації. Разом з цим сам факт неподання не означає автоматичного застосування непрямих методів. Однією з умов є неспроможність установити фактичне місцезнаходження платника. Але в цьому випадку податковий орган має довести, що ним були вжиті достатні заходи з пошуку платника. Якщо ж місцезнаходження платника відоме, але він ухиляється від надання відповідних відомостей, необхідних для нарахування податків, то це дає підстави для

застосування непрямих методів контролю. У всіх випадках, коли підставою для застосування непрямих методів служить відсутність окремих документів, вони можуть використовуватися для розрахунку лише тих елементів податкової бази, які пов'язані з відсутніми документами.

Як зазначалося вище, непрямі методи передбачають визначення суми податкового зобов'язання не за даними первинних документів або податкового та бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим виникає питання, що має служити джерелом інформації при проведенні відповідних розрахунків. Вони наведені у табл.63. Виходячи з поданої схеми можна стверджувати, що все ж таки для отримання вихідної інформації використовуються первинні документи, але не самого платника, а його партнерів по господарських операціях, посередників, державних органів.

Аналіз приросту активів платника проводиться для того, щоб визначити його реальні доходи та витрати. Як правило, з доходами пов'язане вибуття активів, а з втратами — їх придбання.

Витрати на оплату праці мають визначатися, виходячи з установленої участі працівників у господарській діяльності або на підставі письмових пояснень працівників про одержані доходи. Але в даному випадку не зрозуміло, яким показником можна виміряти участь робітника в господарській діяльності. Крім того, пояснення працівників підприємства не містяться серед джерел інформації, розглянутих у табл.63.

Обсяги реалізації та придбання продукції передбачено розраховувати на підставі інвентаризації запасів продукції на початок та кінець звітного періоду.

Отже, метод економічного аналізу базується на взаємозв'язках різних показників фінансово-господарської діяльності платника.

Таблиця 63

ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ЗАСТОСУВАННЯ НЕПРЯМИХ МЕТОДІВ КОНТРОЛЮ

Органи управління та суб'єкти господарювання	Зміст інформації
Підприємства, організації, установи, фізичні особи — підприємці	Довідки, копії документів про одержані доходи, обсяги реалізованої продукції, видатки; відомості про рахунки в банках, виплачені фізичним особам — підприємцям доходи та ін.

Органи, уповноважені проводити державну реєстрацію та видавати спеціальні дозволи	Відомості про видачу дозволів, ліцензій, патентів
Органи статистики та охорони довкілля	Відомості про обсяги викидів, скидів і розміщення відходів
Органи лісового господарства	Відомості про фактичні обсяги заготовленої деревини, живиці, інших лісових матеріалів
Органи водного господарства	Відомості про фактичні обсяги забраної води
Органи геологічного контролю	Відомості про фактичні обсяги погашених у надрах балансових і позабалансових запасів, видобутих корисних копалин
Органи гірничого нагляду	Відомості про обсяги наданого у користування підземного простору надр
Органи рибного господарства	Відомості про фактичні обсяги вилучених водних живих ресурсів
Органи у сфері управління радіочастотного ресурсу	Відомості про використання радіочастотного ресурсу
Органи з питань земельних відносин	Відомості про площі земель, що перебувають у власності або в користуванні платника
Місцеві органи влади	Відомості про суми плати за оренду землі, комунального майна, дані про земельні ділянки з розташованими будинками і виділені під забудову
Фонд державного майна	Відомості про суми плати за оренду державного майна, його приватизацію
Органи державної статистики	Дані для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств
Бюро технічної інвентаризації	Дані про зареєстровані об’єкти нерухомості
Органи Державтоінспекції	Інформація про зареєстровані транспортні засоби
Органи Держфлотінспекції	Дані про зареєстровані судна
Інспекції Держтехнагляду	Дані про зареєстровану сільськогосподарську техніку
Нотаріуси	Операції про купівлю-продаж майна

Для розрахунку сум податкових зобов’язань непрямими методами використовуються:

- метод економічного аналізу;
- метод розрахунку грошових надходжень;
- метод зіставлення доходів і витрат платника;
- метод аналізу інформації про доходи та витрати платника.

Розглянемо кожний з указаних методів більш детально.

Метод економічного аналізу застосовується для оцінки окремих елементів податкової бази, а саме:

а) обсягів виробництва і реалізації товарів;

б) матеріальних і нематеріальних витрат;

в) приросту активів платника;

г) витрат на оплату праці;

д) обсягів реалізації та придбання продукції.

Показники ***обсягів виробництва та реалізації продукції*** можуть бути розраховані виходячи з виробничих потужностей підприємства, кількості використаної сировини та матеріалів, енергетичних, водних ресурсів, тари, чисельності працівників, розміру виплаченої заробітної плати та інших елементів витрат виробництва та реалізації продукції. Наприклад, якщо відомий витратний коефіцієнт сировини та матеріалів на одиницю продукції (40кг/т) і загальний обсяг витраченої сировини (2000 кг), то можна визначити розрахунковий обсяг виготовленої продукції — 50 т (2000 : 40).

Обсяг матеріальних і нематеріальних витрат може бути визначений за допомогою незалежної експертної оцінки. Наприклад, для визначення розміру витрат на придбання об'єктів нерухомості можна використовувати дані бюро технічної інвентаризації та нотаріальних контор або приватних нотаріусів. Недоліком цього методу є те, що дані про ціну придбання, зафіксовані у документах, можуть не збігатися з дійсною ціною, оплаченою платником.

Метод розрахунку грошових надходжень покликаний визначити обсяги доходів платника, тобто визначаються надходження, які можуть бути включені до виручки платника від реалізації продукції, основних фондів, а також до позареалізаційних доходів. А ці показники, як відомо, включаються до бази для нарахування багатьох податків. Джерелом інформації служать дані про рух коштів на банківських рахунках платника. Разом з цим даний метод не може врахувати всі грошові потоки, які мають місце у процесі готівкових розрахунків. Отже, результати використання цього методу можуть виявитися неповними.

Метод контролю витрат та доходів суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб передбачає зіставлення суми витрат підприємця з сумою задекларованого ним доходу. Якщо витрати перевищують задекларовані доходи від підприємницької діяльності, а платник не підтверджує їх документально або відмовляється надати інформацію щодо

джерела їх отримання, то сума перевищення включається податковими органами до бази оподаткування прибутковим податком.

Метод аналізу інформації про доходи та витрати платників податків базується на оцінці інших елементів податкової бази, які можуть визначатися податковими органами. Конкретний алгоритм застосування цього методу на сьогодні відсутній.

Рішення про застосування непрямого контролю може бути прийнято виключно керівником податкового органу. У ньому обов'язково має бути зазначена підстава для здійснення перевірки достовірності нарахування податків непрямими методами. Результати такої перевірки оформлюються актом. За результатами розрахунку податкових зобов'язань непрямими методами платнику направляється податкове повідомлення, в якому обов'язково має міститися опис методів, що застосовувалися.

Рішення про нарахування сум податкових зобов'язань непрямими методами може бути оскаржене платником у загальному порядку.

10.4. Оформлення результатів податкових перевірок

Якщо за результатами документальної перевірки порушень не виявлено, то оформляється довідка про факт проведення перевірки і відсутність порушень податкового законодавства.

У разі виявлення фактів приховування або заниження сум податків, перекручення даних у бухгалтерських документах, податковій звітності за результатами перевірок та обстежень, проведених на підприємствах або у громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, посадові особи податкових органів оформляють акти.

Акти складаються на спеціальних бланках і містять три частини: вступну, описову і підсумкову.

У вступній частині акта зазначаються такі дані:

— дата та номер акта перевірки;

— місце проведення перевірки;

— повна й скорочена назва підприємства, що перевіряється;

— прізвища, імена, по батькові, посада, спеціальне звання осіб, що проводили перевірку, назва органу, який вони репрезентують;

— дата і номер посвідчення на проведення документальної перевірки;

— період діяльності підприємства, за який проведена перевірка;

— дата початку і закінчення перевірки;

— дані про категорію документальної перевірки (комплексна, тематична, зустрічна тощо);

— прізвища, імена, по батькові посадових осіб підприємства, що перевіряється;

— дані про реєстрацію підприємства в органах державної влади та про взяття на облік у державних податкових органах, ідентифікаційний код платника;

— юридична адреса підприємства;

— види діяльності, що ліцензуються;

— інформація про фактичні види діяльності підприємства, у тому числі ті, що здійснюються без необхідної ліцензії;

— дані про наявність поточних, валютних та інших рахунків у банках;

— дані про розмір статутного фонду;

— інформація про результати попередньої перевірки.

У вступній частині також відображаються основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства, схеми товарних та грошових потоків.

В описовій частині акта документальної перевірки у систематизованому вигляді наводяться факти виявлених порушень податкового законодавства. Зміст порушення має бути чітко викладений з посиланням на конкретні статті й пункти законодавчих та інших нормативних актів, що порушені платником. Зазначаються також документи податкового та бухгалтерського обліку, бухгалтерські записи відображення відповідних операцій та інші докази, що вірогідно підтверджують наявність факту порушення.

У підсумковій частині акта в узагальненому вигляді викладаються виявлені порушення і вказуються з розбивкою по роках і податкових періодах суми занижених (завищених) податків та зборів.

Для підтвердження окремих записів в акті до нього можуть додаватися необхідні розрахунки. В окремих випадках вилучаються документи або копії з них, які свідчать про виявлені факти порушень. У такому разі в акті робиться відповідний запис з розпискою посадової особи і переліком документів, що вилучаються.

Якщо в ході перевірки виявлено порушення і дораховано суми податків, то податковим інспектором на окремому аркуші складається розрахунок фінансових санкцій.

Акт підписується посадовою особою податкової інспекції, яка здійснювала перевірку, керівником та головним бухгалтером підприємства.

Один примірник акта перевірки та всіх додатків до нього, включаючи розписку з переліком вилучених документів, передається керівникові підприємства. Другий примірник не пізніше наступного дня після підписання акта реєструється в спеціальному журналі обліку результатів контрольної роботи і передається на розгляд начальникові відділу. Рішення про застосування фінансових санкцій приймається Головою податкової інспекції або його заступником.

Акти перевірок, за якими прийняті письмові рішення щодо застосування фінансових санкцій, передаються у відділ обліку та звітності для контролю за стягненням належних сум у бюджет.

Згідно з чинним законодавством до підприємств, організацій та громадян — суб'єктів підприємницької діяльності можуть застосовуватися такі види фінансових санкцій (табл.64).

Таблиця 64

ВИДИ ФІНАНСОВИХ ПОРУШЕНЬ ТА РОЗМІР САНКЦІЙ

Вид порушення	Розмір фінансової санкції
1. Неподання чи несвоєчасне подання державним податковим органам податкових декларацій	10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Додатково: 10% податкового зобов'язання у разі визначення його контрольним органом за кожний повний і неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше 50% і не менше 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
2. Завищення або заниження податкових зобов'язань, виявлене при проведенні документальних перевірок	10% від суми недоплати за кожний податковий період, починаючи з податкового періоду, в якому допущена недоплата, і закінчуючи податковим періодом, в якому отримано податкове повідомлення на внесення в бюджет недоплаченої суми, але не більше 50% суми недоплати і не менше 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
3. Допущення арифметичних і методологічних помилок у деклараціях, які призвели до заниження або завищення податкових зобов'язань платника	5% донарахованого податкового зобов'язання платника, але не менше одного неоподатковуваного мінімуму доходів громадян

4. Несвоєчасна сплата узгодженого податкового зобов'язання	У разі затримки: — до 30 календарних днів — 10% суми податкового зобов'язання; — від 31 до 90 календарних днів — 20% суми податкового зобов'язання; — більш як 90 календарних днів — 50% суми податкового зобов'язання
5. Відчуження активів, що перебувають у податковій заставі, без попереднього узгодження з податковим органом	100% суми відчужених активів

Якщо платник до початку перевірки самостійно виявить факт заниження податкового зобов'язання, погасить суму недоплати, а також сплатить штраф у розмірі 10% цієї суми, то штрафні санкції, зазначені у пунктах 2, 3 і 4, не застосовуються. Це правило не діє, якщо:

— платник не подав до податкового органу податкову декларацію за період, в якому мала місце недоплата;

—судом установлено, що було скоєно злочин посадовими особами або фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності, пов'язаний із навмисним ухиленням від сплати податкового зобов'язання.

Чинним законодавством за порушення податкового законодавства передбачена також адміністративна відповідальність. Види порушень і розміри стягнень наведені в табл.65.

Таблиця 65

АДМІНІСТРАТИВНІ ШТРАФИ ЗА ПОРУШЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ОПОДАТКУВАННЯ

Суб'єкти, на яких накладаються адміністративні штрафи	Види порушень	Розміри адміністративних стягнень

Керівники та посадові особи підприємств, установ і організацій	Відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого законодавства Неподання чи несвоєчасне подання у податкову адміністрацію розрахунків, податкових декларацій, бухгалтерських звітів, аудиторських висновків, а установам банків — платіжних доручень на перерахування належних сум податків у бюджет	Від 5-ти до 10-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
	За ті самі дії, вчинені повторно	Від 10-ти до 15-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
	Порушення прав податкових органів, а саме: протидія посадовим особам податкових адміністрацій в отриманні всіх необхідних даних для обчислення і сплати податків; в обстеженні приміщень, що використовуються для отримання доходів, відмова у проведенні документальної перевірки або у виконанні вимог перевіряльників щодо усунення виявлених порушень законодавства про оподаткування	Від 10-ти до 20-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян

Закінчення табл. 65

Суб'єкти, на яких накладаються адміністративні штрафи	Види порушень	Розміри адміністративних стягнень
Посадові особи підприємств, установ і організацій, громадяни — суб'єкти підприємницької діяльності	Неутримання, неперерахування в бюджет прибуткового податку з громадян або перерахування цього податку в бюджет за рахунок коштів підприємств Неподання чи несвоєчасне подання державним податковим адміністраціям відомостей про виплачені громадянам доходи й утримані суми прибуткового податку	3 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
	За ті самі дії, учинені повторно	5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян

Громадяни	Неподання чи несвоєчасне подання у податкову інспекцію декларації про отримані доходи Включення до декларації недостовірних даних Відсутність бухгалтерського обліку або неналежне ведення обліку доходів та витрат	Від 1-го до 5-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
	Протидія посадовим особам податкових органів, зокрема недопущення в приміщення, що використовується для здійснення підприємницької діяльності	Від 10-ти до 20-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
	Ведення підприємницької діяльності без державної реєстрації або без спеціального дозволу	Від 3-х до 8-ми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
	Продаж товарів без придбання одноразового патенту або з порушенням строку його дії, а також продаж товарів, не зазначених у деклараціях	Від 1-го до 10-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
	За ті самі дії, учинені повторно	Від 10-ти до 20-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян

Приховування (заниження) прибутку (доходу) або приховування інших об’єктів оподаткування, учинене навмисне, тягне за собою кримінальну відповідальність. Вид покарання залежить від розміру несплачених податків. Законом установлено поняття значних, великих та особливо великих розмірів несплати податку, які наведено в табл.66.

Таблиця 66

КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА УМИСНЕ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ПЛАТЕЖІВ

Розміри несплати податків	Вид покарання
Значні: в 1000 і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян	Виправні роботи на строк до 2-х років або позбавлення права обіймати певні посади чи вести відповідну діяльність на строк до 3-х років або штраф
Великі: в 3000 і більше разів	Позбавлення волі до 5-ти років з

перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян	конфіскацією майна і позбавлення права обіймати посади строком до 3-х років, або виправні роботи до 2-х років, або штраф
Особливовеликі: в 5000 і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян	Позбавлення волі від 5-ти до 10-ти років з конфіскацією майна і позбавлення права вести відповідну діяльність строком до 5-ти років

Аналізуючи зміни податкового законодавства з питань застосування фінансових санкцій, слід зазначити, що чітко простежуються дві тенденції. З одного боку, зменшується відповідальність платників за заниження сум податків і водночас підвищується відповідальність за несвоєчасні розрахунки з бюджетом. Так, до 1 квітня 2001р. штрафні санкції за заниження податків складали 100% заниженої суми, а за податком на прибуток — 30%. У разі повторного аналогічного порушення розмір штрафу підвищувався до 200%. Зараз максимальна сума штрафу не може перевищувати 50%, незалежно від того, вперше чи вдруге допущено порушення. Раніше за порушення термінів сплати податків та зборів до бюджету сплачувалась тільки пеня, а зараз — і пеня, і штраф. При цьому розмір штрафу диференційований залежно від терміну прострочення.

Підприємствам, об'єднанням та організаціям надається право оскаржити дії посадових осіб податкових органів. Скарги подаються тому органу, якому ці особи безпосередньо підпорядковані. Скарги розглядаються і рішення щодо них виноситься не пізніше 20-денного строку з моменту надходження скарги. Рішення за скаргами можуть бути оскаржені до вищестоящого податкового органу.

У разі незгоди з прийнятим рішенням вищестоящим податковим органом воно може бути оскаржено в судовому порядку.

Контрольні запитання

1.У яких облікових реєстрах ведеться облік юридичних і фізичних осіб платників податків?

2.Укажіть склад та термін подання документів для взяття на облік юридичних і фізичних осіб — платників податків.

3.Яку роботу проводять податкові органи з метою забезпечення повноти обліку платників?

4.Складіть схему процедури зняття з обліку платників податків.

5.Як організовано облік податкових надходжень до бюджету?

6.Як нараховується пеня?

7.Укажіть термін подання до податкових органів податкових декларацій з ПДВ, про прибуток підприємства і доходи громадян.

8.У яких випадках платнику надсилається податкове повідомлення?

9.За яких умов платнику надсилається податкова вимога? Яка інформація у ній указується?

10.Як організовано податковий контроль за справлянням мита?

11.Як здійснюється попередня перевірка податкової звітності?

12.Які питання включаються до програми документальної перевірки?

13.У чому полягає методика перевірки валових витрат платника?

14.Які основні питання охоплює перевірка правильності нарахування амортизації?

15.Складіть схему документальної перевірки правильності нарахування ПДВ.

16.У чому полягають особливості податкового контролю у сфері оподаткування доходів громадян?

17.Як оформлюються результати документальної перевірки?

18.Які фінансові санкції застосовуються за порушення податкового законодавства?

19.Які адміністративні штрафи накладаються за порушення податкового законодавства?

20.Охарактеризуйте непрямі методи нарахування податкових зобов'язань. Якою є ваша думка щодо доцільності їх застосування?

Розділ 11

МИТНИЙ КОНТРОЛЬ

11.1. Митні органи України, їх функції та повноваження

Одним із органів, що здійснює контроль за правильністю та своєчасністю сплати деяких видів податків — мита, податку на додану вартість та акцизного збору під час переміщення товарів через митний кордон України (далі — митні платежі), — є митні органи України, на які покладається безпосереднє здійснення митної справи. Митна справа є ширшим поняттям, ніж тільки здійснення контролю за сплатою митних платежів. Вона охоплює: порядок переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів, митне регулювання, пов'язане з установленням митних платежів, процедури митного контролю та інші засоби втілення в життя митної політики держави. Отже, митне оподаткування є одним із напрямів митної політики держави, а також засобом митного регулювання.

Україна самостійно визначає митну політику, створює власну митну систему та здійснює митне регулювання на своїй території. Вона може вступати в митні союзи з іншими державами, брати участь у діяльності міжнародних організацій з питань митної справи. У митній справі Україна дотримується визнаних у міжнародних відносинах систем класифікації та кодування товарів, єдиної форми декларування експорту та імпорту товарів, митної інформації, інших міжнародних норм і стандартів.

Безпосереднє здійснення митної справи покладається на митні органи України, до яких належать Державна митна служба України (далі — Держмитслужба) як центральний орган виконавчої влади, регіональні митниці, митниці (рис.37). Крім митних органів до складу митної служби України входять спеціалізовані митні установи та організації (експлуатаційні, транспортні, інформаційно-аналітичні, освітні тощо), які створюються для виконання завдань, покладених на митні органи. Для боротьби з контрабандою, особливо з контрабандою наркотиків, підакцизних і високоліквідних товарів, зброї, вибухівки, культурних та історичних цінностей, іншими товарами і транспортними засобами під час їх переміщення митною територією України у зонах дія-

льності регіональних митниць утворюються підрозділи з боротьби з контрабандою і порушеннями митних правил, які підпорядковуються безпосередньо Держмитслужбі.

Рис. 37. Структура митних органів України

Митні органи, реалізуючи митну політику України, виконують такі основні завдання:

1) виконання та контроль за додержанням законодавства України з питань митної справи;

2) захист економічних інтересів України;

3) забезпечення виконання зобов'язань, передбачених міжнародними договорами України з питань митної справи, укладених в установленому законом порядку;

4) сприяння захисту інтелектуальної власності учасників зовнішньоекономічних зв'язків, інших юридичних та фізичних осіб;

5) застосування відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання під час переміщення товарів через митний кордон України;

6) здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, вдосконалення форм і методів їх здійснення;

7) контроль за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;

8) здійснення спільно з іншими уповноваженими органами державної влади заходів щодо захисту інтересів споживачів товарів і додержання учасниками зовнішньоекономічних зв'язків державних інтересів на зовнішньому ринку;

9) створення сприятливих умов для прискорення товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України;

10) боротьба з контрабандою та порушеннями митних правил;

11)розвиток міжнародного співробітництва у галузі митної справи;

12) ведення митної статистики;

13) ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

14) здійснення верифікації (установлення достовірності) сертифікатів походження товарів з України.

Одним з головних завдань митних органів є здійснення митного контролю, тобто контролю за виконанням законодавства України про митну справу.

Митний контроль здійснюється з метою забезпечення дотримання державними органами, підприємствами та їх посадовими особами, а також громадянами порядку переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів. Основними формами, в яких здійснюється митний контроль, є: перевірка документів, необхідних для такого контролю, митний огляд (огляд та переогляд транспортних засобів та товарів, особистий огляд громадян), облік товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також інші форми.

У пунктах пропуску на митному кордоні України, в межах прикордонної смуги на державному кордоні України, у морських і річкових портах, аеропортах, на залізничних станціях, на територіях підприємств, спеціальних митних зон, а також в інших місцях, визначених митними органами, створюються зони митного контролю. Переміщення товарів та інших предметів на територію зони митного контролю чи за межі такої території контролюється митницею. Товари та транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон України, перебувають під митним контролем у таких випадках:

1) у разі ввезення на митну територію України з метою вільного використання — з моменту перетинання ними митного кордону України і до здійснення у повному обсязі їх митного оформлення;

2) у разі вивезення за межі території України з метою вільного використання — з моменту пред'явлення товарів і транспортних засобів для митного оформлення та їх декларування і до здійснення у повному обсязі митного оформлення товарів і транспортних засобів та перетинання ними митного кордону України;

3) у разі тимчасового ввезення на митну територію України — з моменту перетинання ними митного кордону України під час ввезення і до здійснення у повному обсязі їх митного оформлення та перетинання ними митного кордону України під час зворотного вивезення;

4) у разі тимчасового вивезення за межі митної території України — з моменту пред'явлення митниці товарів та транспортних засобів та їх декларування і до здійснення у повному обсязі

митного оформлення товарів і транспортних засобів та перетинання ними митного кордону України під час зворотного ввезення;

5) у разі транзиту через територію України — з моменту перетинання ними митного кордону України під час ввезення і до здійснення у повному обсязі митного оформлення товарів і транспортних засобів та перетинання ними митного кордону України під час вивезення тощо.

Підприємства, що переміщують через митний кордон України товари та інші предмети, а також громадяни, які перетинають митний кордон України, зобов'язані у передбачених законодавством випадках подати митниці необхідні для митного контролю документи.

Посадові особи митниці з метою здійснення митного контролю мають досить широкі *повноваження*:

1)право доступу на територію чи в приміщення будь-якого підприємства, де перебувають товари, що підлягають митному контролю;

2)у разі необхідності для участі у здійсненні митного контролю можуть бути залучені спеціалісти та експерти;

3)митниця має право провести огляд транспортних засобів, товарів та інших предметів, що переміщуються через митний кордон України.

Переогляд транспортних засобів, товарів та інших предметів може бути проведено за наявності підстав вважати, що переміщувані через митний кордон України транспортні засоби, товари та інші предмети містять предмети контрабанди, предмети, що є безпосередніми об'єктами порушення митних правил, тощо. Огляд та переогляд здійснюються тільки в присутності особи, яка переміщує такі транспортні засоби, товари чи інші предмети через митний кордон України або зберігає їх під митним контролем;

4)митниця має право здійснити огляд, а також переогляд речей з розпакуванням багажу громадян, що перетинають митний кордон України. Оглядові та переоглядові можуть підлягати речі громадян, які перетинають транзитом територію України або перебувають у транзитній зоні міжнародного аеропорту. Огляд та переогляд речей громадянина здійснюється в присутності цього громадянина чи уповноваженої ним особи.

Огляд та переогляд речей за відсутності громадянина чи уповноваженої ним особи здійснюються:

а) якщо є підстави вважати, що несупроводжуваний багаж містить у собі товари, які становлять небезпеку для життя та здоров'я людей, тварин і рослин, а також довкілля;

б)якщо громадянин чи уповноважена ним особа не з'являються протягом місяця з дня надходження речей у несупроводжуваному багажі;

в) якщо товари пересилаються у міжнародних поштових відправленнях;

г) у разі залишення на території України речей з порушенням зобов'язання про транзит цих речей через територію України.

Огляд та переогляд речей за відсутності громадянина чи уповноваженої ним особи відбуваються у присутності представників підприємства, що здійснює перевезення, пересилання таких речей чи їх зберігання;

5) товари, що перебувають під митним контролем, транспортні засоби, приміщення, де зберігаються чи можуть зберігатися товари, які підлягають митному контролю, або провадиться чи може провадитися діяльність, контроль за якою покладено на митні органи, а також прилади обліку енергоносіїв, електричної, теплової та інших видів енергії можуть ідентифікуватися митними органами накладенням митних забезпечень: одноразових номерних запірно-пломбувальних пристроїв, печаток, голографічних міток, нанесення цифрового, літерного чи іншого маркування, ідентифікаційних знаків, проставлення штампів, взяття проб і зразків, складання опису товарів і транспортних засобів, креслень, масштабних зображень, виготовлення фотографій, ілюстрацій, використання товаросупровідної документації тощо.

Засоби ідентифікації можуть змінюватися чи знищуватися тільки митними органами або за їх дозволом іншими органами;

6) за наявності достатніх підстав вважати, що громадянин, який прямує через митний кордон України чи перебуває в зоні митного контролю або в транзитній зоні міжнародного аеропорту, приховує при собі предмети контрабанди чи предмети, які є безпосередніми об'єктами порушення митних правил або заборонені для транзиту через територію України, за письмовим рішенням начальника митниці чи особи, яка заміщує його, може здійснюватись особистий огляд. У цьому разі перед початком огляду посадова особа митниці повинна пред'явити громадянинові письмове рішення начальника митниці чи особи, яка його заміщує, ознайомити громадянина з його правами та обов'язками під час проведення такого огляду і запропонувати добровільно видати приховувані предмети. Про здійснення особистого огляду складається протокол;

7) з метою митного контролю та митного оформлення митниця може брати проби і зразки товарів та інших предметів для проведення їх дослідження;

8) з метою припинення порушення митних правил, складення протоколу про таке порушення (у разі неможливості його складення на місці) допускається адміністративне затримання особи, яка вчинила порушення митних правил, на строк до трьох годин.

Адміністративне затримання особи, яка вчинила порушення митних правил, провадиться посадовими особами митних органів України за рішенням начальника митного органу України чи особи, яка його заміщає. Про адміністративне затримання складається протокол;

9) посадова особа митного органу України, у провадженні якої знаходиться справа про порушення митних правил, може витребувати документи, необхідні для розгляду справи. Особа, якій адресовано вимогу про подання документів, зобов'язана не пізніше як у п'ятиденний строк надіслати їх посадовій особі митного органу України, яка вимагає подати документи;

10) посадові особи митних органів України, які мають достатні підстави вважати, що на території або в приміщеннях підприємств, або у транспортних засобах, що їм належать, містяться предмети, що є безпосередніми об'єктами порушення митних правил, або предмети зі спеціально виготовленими тайниками, що використовувалися для переміщення через митний кордон України з приховуванням таких предметів, а також документи, необхідні для розгляду справи про порушення митних правил, можуть проводити митне обстеження таких територій, приміщень або транспортних засобів. Митне обстеження проводиться у присутності посадових осіб підприємств. Про проведення митного обстеження складається протокол;

11) товари, що є безпосередніми предметами порушення митних правил, товари зі спеціально виготовленими сховищами (тайниками), що використовувалися для приховування безпосередніх предметів порушення митних правил від митного контролю, транспортні засоби, що використовувалися для переміщення безпосередніх предметів порушення митних правил через митний кордон України, а також документи, необхідні для розгляду справи про порушення митних правил, вилучаються.

У разі вчинення порушення митних правил особою, яка не має в Україні постійного місця проживання або адреси, допускається вилучення товарів, транспортних засобів у розмірах, необхідних для забезпечення стягнення штрафу. Вилучені товари, транспортні засоби та документи повинні бути перелічені у протоколі або в доданому до нього описі з точним зазначенням кількості, міри, ваги та особливих ознак цих товарів, транспортних засобів та документів, а також вартості товарів, транспортних засобів;

12) митні органи з метою виявлення джерел і каналів незаконного обігу наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, осіб, які беруть участь у цьому, разом з іншими державними органами (підрозділами), що мають право здійснювати оперативно-розшукову діяльність, можуть використовувати метод контрольованої поставки зазначених засобів, речовин і прекурсорів;

13) з метою виявлення та притягнення до відповідальності осіб, причетних до контрабандних операцій, а також з метою вилучення товарів, що незаконно переміщуються через митний кордон України, таке переміщення товарів може здійснюватися під негласним контролем і оперативним наглядом правоохоронних органів.

За порушення митних правил передбачена адміністративна і кримінальна відповідальність. Адміністративна відповідальність передбачає накладення таких стягнень:

— попередження;

— штраф;

— конфіскація товарів та транспортних засобів.

Адміністративні стягнення у вигляді попередження, штрафу можуть бути накладені не пізніше як через два місяці з дня вчинення правопорушення, а у разі, коли правопорушення продовжується, — не пізніше як через два місяці з дня його виявлення або митним органом, або місцевими судами, залежно від виду порушення митних правил. Конфіскація може бути застосована виключно за рішенням суду незалежно від часу вчинення або виявлення порушення митних правил.

Далі розглянемо види порушень митних правил і відповідальність за такі правопорушення.

1.Переміщення через межі зони митного контролю і в межах цієї зони товарів, транспортних засобів, громадян, у тому числі посадових осіб органів державної влади (крім митних органів), які не перетинають митний кордон України, а також проведення в зоні митного контролю господарських робіт без дозволу митного органу або вчинення інших дій, якими порушується встановлений законодавством режим зони митного контролю, тягне за собою за відсутності товарів, транспортних засобів — безпосередніх предметів порушення митних правил накладення штрафу в розмірі до 20-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ті самі дії за наявності товарів, транспортних засобів — безпосередніх предметів порушення митних правил тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі від 50-ти до 100 неоподаткову-ваних мінімумів доходів громадян.

2.Неподання митному органу в установлений законодавством строк документів, передбачених для здійснення митного контролю товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, незалежно від подання письмової декларації, — тягне за собою попередження або накладення штрафу на громадян у розмірі до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а на посадових осіб підприємств — до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

3.Видача без дозволу митного органу або втрата товарів, транспортних засобів, що перебувають під митним контролем, тягне за собою накладення штрафу в розмірі від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

4.Недоставлення до митного органу товарів, транспортних засобів, що перебувають під митним контролем і перевозяться з одного митного органу до іншого, а так само прийнятих для передання митному органу митних або інших документів на ці товари, транспортні засоби — тягне за собою накладення штрафу в розмірі від 50-ти до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

5.Незупинення в зоні митного контролю транспортного засобу, що переміщується через митний кордон України, тягне за собою накладення штрафу в розмірі до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

6.Відправлення без дозволу митного органу транспортного засобу, що перебуває під митним контролем, тягне за собою накладення штрафу у розмірі до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а на посадових осіб підприємств — до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

7.Причалювання до судна, що перебуває під митним контролем, інших суден та інших плавучих засобів без дозволу митного органу — тягне за собою попередження або накладення штрафу на громадян у розмірі до 20-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а на посадових осіб підприємств — до 30-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

8.Здійснення операцій з товарами, транспортними засобами, що перебувають під митним контролем, а саме зміна їх стану, користування та розпорядження ними без дозволу митного органу, — тягне за собою накладення штрафу на громадян у розмірі від 50-ти до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів, транспортних засобів, а на посадових осіб підприємств — у розмірі від ста до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів, транспортних засобів.

9.Навантаження, вивантаження, перевантаження, усунення пошкоджень упаковки, розпакування, переупакування товарів, що перебувають під митним контролем, або зміна ідентифікаційних знаків чи маркування на цих товарах чи на їх упаковці без дозволу митного органу тягнуть за собою накладення штрафу на громадян у розмірі до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а на посадових осіб підприємств — до 20-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

10.Пошкодження або втрата пломб, печаток чи інших засобів митного забезпечення, зазначених у товаросупровідних документах, тягне за собою накладення штрафу на громадян у розмірі до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а на посадових осіб підприємств — до 20-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

11.Порушення встановленого порядку проходження митного контролю в зонах (коридорах) спрощеного митного контролю, тобто наявність під час проведення митного контролю в особи, яка формою проходження митного контролю обрала проходження через таку зону (коридор), товарів, заборонених або обмежених до переміщення через митний кордон України, або товарів у кількостях, що перевищують неоподатковувану норму переміщення через митний кордон України, тягне за собою накладення штрафу в розмірі від 50-ти до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів.

12.Недекларування товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, тобто незаявлення за встановленою формою точних відомостей (наявність, найменування або назва, кількість тощо) про товари, транспортні засоби, які підлягають обов'язковому декларуванню у разі переміщення через митний кордон України, тягне за собою накладення штрафу на громадян у розмірі від 100 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів, транспортних засобів, а на посадових осіб підприємств — від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів, транспортних засобів.

13.Пересилання через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях товарів, заборонених до такого пересилання, тягне за собою конфіскацію цих товарів.

14.Перешкоджання посадовій особі митного органу під час здійснення нею митного контролю або провадження в справах про контрабанду та порушення митних правил у доступі до товарів, транспортних засобів і документів, а також непред'явлення в установлений законодавством строк без поважних причин таких

товарів, транспортних засобів і документів посадовій особі митного органу чи призначеному нею експерту або спеціалісту тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі до 30-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

15.Неподання митному органу звітності щодо товарів, які перебувають під митним контролем або на територіях спеціальних митних зон і ввозяться, вивозяться, зберігаються, переробляються, виготовляються, купуються та реалізуються без попереднього дозволу митного органу, а також порушення порядку ведення звітності щодо таких товарів, тягнуть за собою накладення штрафу на громадян у розмірі від трьох до 30-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а на посадових осіб підприємств — до 50-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

16.Неподання у випадках, передбачених законодавством, на вимогу митного органу відповідних документів та зразків товарів, необхідних для проведення дослідження (аналізу, експертизи), тягне за собою попередження або накладення штрафу в розмірі до 30-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

17.Ввезення на митну територію України або вивезення за межі цієї території з комерційною метою товарів з порушенням охоронюваних законом прав інтелектуальної власності тягне за собою накладення штрафу на громадян у розмірі від десяти до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією контрафактних товарів, а на посадових осіб підприємств — від 30-ти до 150-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією контрафактних товарів.

18.Порушення встановленого законодавством порядку розміщення товарів на митних ліцензійних складах для зберігання, недотримання встановлених строків, умов і порядку зберігання зазначених товарів, а також проведення операцій з товарами, що зберігаються на митних ліцензійних складах без дозволу митного органу, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

19.Порушення встановленого законодавством порядку знищення (руйнування) товарів, що перебувають під митним контролем, тягне за собою накладення штрафу в розмірі від 50-ти до 200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

20.Невивезення за митний кордон України товарів, які були тимчасово ввезені на митну територію України під зобов'язання про зворотне вивезення, або неввезення на митну територію України товарів, які були тимчасово вивезені за митний кордон України під зобов'язання про зворотне ввезення, у строк, зазначений у зобов'язанні про зворотне вивезення (зворотне ввезення)

таких товарів, тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію таких товарів.

21.Невивезення за митний кордон України товарів, транспортних засобів, ввезених з метою транзиту через територію України, в строки, встановлені митним органом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів та транспортних засобів.

22.Ухилення від встановленого Кабінетом Міністрів України маршруту переміщення товарів територією України тягне за собою накладення штрафу в розмірі від 50-ти до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів.

23.Дії, спрямовані на переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України поза митним контролем, тобто їх переміщення через митний кордон України поза місцем розташування митного органу або поза часом здійснення митного оформлення, або з використанням незаконного звільнення від митного контролю внаслідок зловживання службовим становищем посадовими особами митного органу, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів, а також конфіскацію транспортних засобів, що використовувалися для переміщення товарів — безпосередніх предметів порушення митних правил через митний кордон України.

24.Дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю, тобто з використанням спеціально виготовлених сховищ (тайників) та інших засобів або способів, що утруднюють виявлення таких товарів, або шляхом надання одним товарам вигляду інших, або з поданням митному органу як підстави для переміщення товарів підроблених документів чи одержаних незаконним шляхом, або таких, що містять неправдиві дані, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів, а також конфіскацію товарів зі спеціально виготовленими сховищами (тайниками) та транспортних засобів, що використовувалися для переміщення товарів через митний кордон України.

25.Зберігання, перевезення, придбання чи використання товарів, транспортних засобів, ввезених на митну територію України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі від 200 до

500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів та транспортних засобів.

26.Використання товарів, стосовно яких надано пільги щодо сплати податків і зборів, в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано такі пільги, тягне за собою накладення штрафу в розмірі від 200 до 500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

27.Заявлення в митній декларації неправдивих відомостей та надання митному органу документів з такими відомостями як підстави для звільнення від сплати податків і зборів або зменшення їх розміру або несплата податків і зборів у строк, встановлений законодавством, а також інші протиправні дії, що спричинили недобори податків і зборів, за відсутності ознак злочину, тягнуть за собою накладення штрафу на громадян у розмірі від 100 до 500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а на посадових осіб підприємств — від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Під час здійснення митного контролю та оформлення не допускається заподіяння іншим державним органам, громадянам та підприємствам шкоди, приниження честі і гідності громадян та вчинення інших неправомірних дій. Митні органи України та їх посадові особи, які допустили неправомірні дії щодо інших державних органів, громадян та підприємств, несуть відповідальність перед ними відповідно до чинного законодавства. Шкода, заподіяна іншому державному органу, громадянину та підприємству неправомірними діями митних органів України та їх посадових осіб під час виконання цими особами посадових обов'язків, відшкодовується на загальних підставах.

Постанова у справі про порушення митних правил може бути оскаржена особою, стосовно якої вона винесена, або представником такої особи. Скарга на постанову митниці регіонального підпорядкування може бути подана до відповідної регіональної митниці (або до митного органу вищого рангу у разі незадовільного вирішення скарги митним органом нижчого рангу) або до місцевого суду за місцезнаходженням митниці, яка винесла постанову.

Скарга на постанову митного органу подається протягом десяти днів з дати вручення заінтересованій особі копії постанови у справі або повідомлення про прийняте рішення.

11.2. Митне оформлення

На відміну від податкових органів, які здійснюють контроль за правильністю та своєчасністю сплати податків до бюджету переважно під час документальних перевірок діяльності платників податків, митні органи правильність нарахування і своєчасність сплати податків під час переміщення товарів через митний кордон України проводять під час митного оформлення товарів.

Що ж таке митне оформлення? ***Митне оформлення*** — це виконання митним органом дій (процедур), які пов'язані із фіксуванням результатів митного контролю товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, і мають юридичне значення для подальшого використання цих товарів і транспортних засобів. Як уже зазначалося в попередньому параграфі, лише після закінчення митного оформлення товари можуть бути звільнені від митного контролю.

Метою митного оформлення є засвідчення відомостей, одержаних під час митного контролю товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, та оформлення результатів такого контролю, а також статистичного обліку ввезення на митну територію України, вивезення за її межі і транзиту через її територію товарів і транспортних засобів.

Залежно від того, хто здійснює переміщення товарів через митний кордон України та виду митного режиму, визначається ***місце здійснення митного оформлення***.

Так, митне оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України *резидентами* (крім громадян), крім випадків переміщення товарів і транспортних засобів через територію України у режимі транзиту, здійснюється митними органами, у зонах діяльності яких розташовані ці резиденти.

Митне оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через територію України *у режимі транзиту*, здійснюється митним органом за місцем ввезення цих товарів і транспортних засобів на митну територію України.

Митне оформлення товарів і транспортних засобів, які вивозяться за межі митної території України *громадянами*, може здійснюватися у будь-якому митному органі на всій митній території України.

Митне оформлення товарів (крім тих, що переміщуються у несупроводжуваному багажі, а також автомобілів), які ввозяться на митну територію України громадянами, здійснюється у пунктах пропуску через митний кордон України.

Митне оформлення товарів, які ввозяться на митну територію України громадянами у несупроводжуваному багажі, здійснюється митними органами за місцем проживання або тимчасового перебування зазначених громадян.

Місця здійснення митного оформлення автомобілів, які ввозяться на митну територію України громадянами, визначаються Держмитслужбою України.

Митне оформлення розпочинається після подання митному органу митної декларації, а також усіх необхідних для здійснення митного контролю та оформлення документів відомостей щодо товарів і транспортних засобів, які підлягають митному оформленню.

Засвідчення митним органом прийняття товарів, транспортних засобів та документів на них до митного контролю та митного оформлення здійснюється проставленням відповідних відміток на митній декларації та товаросупровідних документах. Митне оформлення здійснюється митним органом, як правило, протягом однієї доби з часу пред'явлення товарів і транспортних засобів, що підлягають митному оформленню, подання митної декларації та всіх необхідних документів і відомостей.

Митне оформлення вважається завершеним після виконання митним органом митних процедур, відповідно до заявленого митного режиму. Відповідно до мети переміщення товарів через митний кордон України запроваджуються такі види митного режиму: імпорт; реімпорт; експорт; реекспорт; транзит; тимчасове ввезення (вивезення); митний склад; спеціальна митна зона; магазин безмитної торгівлі; переробка на митній території України; переробка за межами митної території України; знищення або руйнування; відмова на користь держави. Декларант самостійно визначає митний режим товарів і транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон України.

Слід звернути увагу на те, що суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності (юридична особа чи фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності) у разі необхідності здійснювати митне оформлення будь-яких вантажів до моменту здійснення митного оформлення повинен звернутися до митного органу за місцем своєї державної реєстрації і стати на облік. Без цього митне оформлення вантажів не здійснюється. Кожному суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності присвоюється обліковий номер та видається облікова картка учасника зовнішньоекономічної діяльності.

Митне оформлення може здійснюватись підприємством не самостійно, а за допомогою іншого підприємства (***митного брокера***), з яким укладено відповідний договір і яке має ліцензію на право здійснення митної брокерської діяльності, видану Держмит-

службою України. Для здійснення митного декларування такому митному брокеру, крім ліцензії, необхідно мати у своєму штаті осіб, уповноважених на декларування, які отримали відповідні кваліфікаційні свідоцтва. Для видачі кваліфікаційного свідоцтва у митниці створюється екзаменаційна комісія, яка приймає іспит у кандидатів з метою визначення достатності їх рівня знань і кваліфікації для здійснення декларування.

Митний брокер має право від свого імені, за рахунок і за дорученням особи, яку від представляє, самостійно здійснювати такі операції в галузі митної справи:

- декларувати товари, транспортні засоби та інші предмети;
- подавати митному органу України документи, необхідні для митного оформлення;
- пред'являти митниці товари, транспортні засоби та інші предмети, що декларуються;
- забезпечувати сплату митних платежів, установлених для товарів, транспортних засобів та інших предметів, що декларуються;
- виконувати в межах своєї компетенції інші дії, необхідні для митного оформлення та митного контролю товарів і транспортних засобів, що декларуються;
- оскаржувати у визначеному порядку рішення митних органів України.

Під час здійснення митного оформлення митний брокер виконує обов'язки і несе відповідальність у повному обсязі як власник, що самостійно переміщує товари чи інші предмети через митний кордон України. Взаємовідносини митного брокера з особою, яку від представляє, визначаються договором доручення.

Однією з головних операцій, що входять до митного оформлення, є ***декларування***. Декларування здійснюється шляхом заяви за встановленою формою (письмовою, усною тощо) точних даних про товари і транспортні засоби, мету їх переміщення через митний кордон, а також відомостей, необхідних для їх митного контролю та митного оформлення. ***Митна декларація*** — письмова заява встановленої форми, яка подається митному органу і містить відомості щодо товарів і транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон України, необхідні для їх митного оформлення або переоформлення.

Якщо декларант з поважних причин, перелік яких визначається Держмитслужбою України, не може здійснити у повному обсязі декларування товарів і транспортних засобів, які ввозяться на митну територію України, безпосередньо під час переміщення їх через митний кордон України (крім товарів, які переміщуються транзи-

том через територію України), такі товари можуть бути випущені у вільний обіг у спрощеному порядку після подання митному органу ***тимчасової чи неповної декларації*** та під зобов'язання про подання митної декларації, заповненої у звичайному порядку не пізніше ніж через 30 днів з дня випуску товарів у вільний обіг.

Якщо товари регулярно переміщуються через митний кордон України однією і тією самою особою на одних і тих же умовах та підставах, митний орган може дозволити такій особі подавати ***періодичну митну декларацію***, яка оформляється на переміщення товарів за певний погоджений з митним органом період.

До ввезення товарів на митну територію України декларантом може подаватися до відповідного митного органу ***попередня митна декларація.*** Подання попередньої митної декларації у разі ввезення на митну територію України підакцизних товарів є обов'язковим. Подання попередньої митної декларації передбачає авансову сплату всіх податків ще до того, як товари ввозяться на митну територію України. У випадку з підакцизними товарами обов'язковість подання попередньої митної декларації зумовлена посиленим контролем за ввезеням таких товарів.

Митна декларація подається митному органу, який здійснює митне оформлення, протягом 10 днів з дати доставлення товарів і транспортних засобів у митний орган призначення.

Товари, що переміщуються через митний кордон України громадянами, декларуються митному органу одночасно з пред'явленням цих товарів.

Порожні транспортні засоби та транспортні засоби, в яких перевозяться пасажири, у разі в'їзду на митну територію України декларуються митному органу не пізніше ніж через три години з моменту прибуття у пункт пропуску на митному кордоні України, а в разі виїзду за межі митної території — не пізніше ніж за три години до перетинання митного кордону України.

Митна декларація приймається митним органом, якщо встановлено, що в ній містяться всі необхідні відомості і до неї додано всі необхідні документи. Дата і час прийняття митної декларації фіксуються посадовою особою митного органу, що її прийняла, проставленням відміток на бланку митної декларації та відповідним записом у документах митного органу.

З дозволу митного органу відомості, зазначені у митній декларації, можуть бути змінені чи доповнені, а подана митна декларація відкликана, але лише до моменту прийняття митним органом митної декларації до митного оформлення.

Зміна, доповнення та відкликання митної декларації після її прийняття митним органом до митного оформлення не допускаються.

Внесення до митної декларації змін чи доповнень, які мають істотне значення для застосування процедур митного контролю щодо товарів і транспортних засобів або впливають на умови оподаткування товарів чи застосування до них заходів нетарифного регулювання, здійснюється через подання митному органу нової митної декларації.

11.3. Контроль митних органів за сплатою митних платежів

Як уже зазначалося, митні органи здійснюють контроль за правильністю та своєчасністю сплати митних платежів, а саме: ***мита, податку на додану вартість та акцизного збору*** щодо товарів, які переміщуються через митний кордон України. Оподаткуванню підлягають товари, які ввозяться як юридичними особами, так і громадянами. Порядок оподаткування, а отже і контролю за сплатою митних платежів цих суб'єктів має відмінності. Спочатку розглянемо, як здійснюється контроль митних органів за сплатою митних платежів ***юридичними особами***.

Насамперед з'ясуємо особливості контролю митних органів за сплатою *мита*. На відміну від ПДВ та акцизного збору з імпортованих товарів, контроль за правильністю нарахування яких, крім митних органів, здійснюють ще й податкові органи, контроль за правильністю нарахування мита провадять лише митні органи.

В Україні застосовуються такі види мита:

- *адвалерне*, що нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- *специфічне*, що нараховується в установленому грошовому розмірі на одиницю товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- *комбіноване*, що поєднує обидва ці види митного обкладення.

Отже, для стягнення мита застосовуються два види ставок: процентні та фіксовані (в євро на одиницю оподаткування в кількісному виразі). Ставки мита визначаються Митним тарифом України і є диференційованими залежно від товарної позиції, якій відповідає імпортований товар. Крім того, залежно від країни походження товару може бути застосована преференційна, пільгова чи повна ставка мита.

Отже, для правильного нарахування мита митні органи мають визначити такі характеристики імпортованого товару: товарну позицію в Українській класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності; країну походження товару та митну вартість товарів, ставки за якими визначено у відсотках до митної вартості.

Одне з головних завдань митних органів — визначення ***товарної позиції***, якій відповідає товар, що перетинає митний кордон. Митні органи, які визначають відповідність товару, що перетинає митний кордон, товарній позиції, керуються такими положеннями Митного тарифу України:

1)будь-яке посилання у найменуванні товарної позиції на будь-який товар стосується також некомплектних чи незавершених товарів, за умови, що вони мають основні характеристики комплектних чи завершених товарів;

2)будь-яке посилання у найменуванні товарної позиції на будь-який матеріал чи сировину стосується також сумішей або сполучень цього матеріалу чи речовини з іншими матеріалами чи речовинами. Будь-яке посилання на товар з певного матеріалу чи сировини розглядається як посилання на товари, які повністю або частково складаються з цього матеріалу чи речовини. Класифікація товарів, які складаються більше ніж з одного матеріалу чи речовини, проводиться відповідно до пункту 3;

3)коли згідно з пунктом 2 або з будь-яких інших причин товари на перший погляд можна віднести до двох або більше товарних позицій, класифікація цих товарів проводиться у такий спосіб:

а)перевага надається тій товарній позиції, яка конкретніше описує товар порівняно з найменуваннями товарних позицій, що дають більш загальний опис. Однак, коли кожна з двох або більше товарних позицій стосується лише частини матеріалів чи речовин, які входять до складу суміші чи багатокомпонентного товару або лише до окремих частин товарів, що надходять у продаж у наборі, призначеному для роздрібної торгівлі, тоді ці товарні позиції розглядаються рівнозначними цьому товару, навіть якщо одна з них має повніший або точніший опис товару;

б)суміші, багатокомпонентні вироби, які складаються з різних матеріалів або вироблені з різних компонентів, і товари, що надходять у продаж у наборах для роздрібної торгівлі, класифікація яких не може проводитися відповідно до підпункту 3 а), класифікуються відповідно до матеріалу чи складових, які визначають основний характер цих товарів, за умови, що цей критерій можна застосувати;

в)товари, класифікацію яких не можна провести відповідно до підпунктів 3 а) або 3 б), класифікуються у товарній позиції з найбільшим порядковим номером серед товарних позицій, які розглядаються;

4)товари, які не можуть бути класифіковані згідно з наведеними вище пунктами, класифікуються у товарній позиції, яка відповідає найбільш подібним товарам, що розглядаються.

Після того як товарна позиція імпортованого товару визначена, митним органам необхідно звернути увагу на правильність визначення ***країни походження товарів***, оскільки від цього залежить, які саме ставки мита (преференційні, пільгові чи повні) застосовуються стосовно цієї товарної позиції.

До товарів, що походять з держав, які входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони, і в разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами з участю України, застосовуються преференційні ставки ввізного мита.

До товарів, що походять з країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, котрий означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн або союзів мають пільги щодо мита, за винятком випадків, коли зазначені мито та пільги щодо них установлюються в рамках спеціального преференційного митного режиму, застосовуються пільгові ставки ввізного мита.

До решти товарів застосовуються повні (загальні) ставки ввізного мита.

Країною походження товару вважається країна, в якій товар був повністю вироблений або підданий достатній переробці відповідно до критеріїв, установлених Митним кодексом України.

При цьому під країною походження товару можуть розумітися група країн, митні союзи країн, регіон чи частина країни, якщо є необхідність їх виділення з метою визначення походження товару.

Товарами, повністю виробленими у країні, вважаються:

1) корисні копалини, видобуті на її території або в її територіальних водах, або на її континентальному шельфі і в морських надрах, якщо країна має виключне право на розробку цих надр;

2) рослинна продукція, вирощена та зібрана на її території;

3) живі тварини, що народилися і вирощені в цій країні;

4) продукція, одержана від тварин, вирощених у цій країні;

5)продукція мисливського, рибальського та морського промислів;

6)продукція морського промислу, видобута та (або) вироблена у Світовому океані суднами цієї країни, а також суднами, орендованими (зафрахтованими) нею;

7) вторинна сировина та відходи, які є результатом виробничих та інших операцій, здійснених у країні;

8) продукція високих технологій, одержана у відкритому космосі на космічних кораблях, що належать цій країні чи орендуються нею;

9) товари, вироблені у цій країні виключно з продукції, зазначеної в пунктах 1—8.

Якщо у виробництві товару беруть участь дві або більше країн, походження товару визначається згідно з критерієм достатньої переробки. Критерій достатньої переробки визначається:

1)правилом, яке потребує в результаті переробки товару зміни класифікаційного коду товару за Гармонізованою системою опису та кодування товарів на рівні будь-якого з перших чотирьох знаків;

2) або правилом адвалерної частки, яке полягає в зміні вартості товару в результаті його переробки, якщо при цьому додана вартість становить не менш як 50% від вартості товару, одержаного в результаті переробки, або частка використаних матеріалів з іншої країни чи невідомого походження становить менш як 50% від вартості товару, одержаного в результаті переробки;

3) або переліком виробничих та технологічних операцій, які хоч і не ведуть у результаті переробки товару до зміни його коду чи його вартості відповідно до правила адвалерної частки, але з дотриманням певних умов визнаються достатніми.

Не визнаються такими, що відповідають критерію достатньої переробки:

1) операції, пов'язані із забезпеченням збереження товарів під час зберігання чи транспортування;

2) операції щодо підготовки товарів до продажу та транспортування (роздрібнення партії, формування відправлень, сортування, перепакування);

3) прості складальні операції;

4) змішування товарів (компонентів) без надання одержаній продукції характеристик, що істотно відрізняють її від вихідних складових;

5) комбінація двох чи більшої кількості зазначених вище операцій;

6) забій тварин.

Для підтвердження походження товару імпортер має надати сертифікат про походження на такі товари:

1) на товари, що походять з країн, яким Україна надає преференції за Митним тарифом України;

2) на товари, ввезення яких з відповідної країни регулюється кількісними обмеженнями (квотами) чи іншими заходами регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

3) якщо це передбачено міжнародними договорами України, укладеними в установленому законом порядку, а також законодавством України в галузі охорони довкілля, здоров'я населення, захисту прав споживачів, громадського порядку, державної безпеки та інших життєво важливих інтересів України;

4) у випадках, коли у документах, які подаються для митного оформлення, немає відомостей про походження товарів або у митного органу є достатні підстави вважати, що декларуються недостовірні відомості про походження товарів.

Сертифікат про походження товару повинен однозначно свідчити про те, що зазначений товар походить з відповідної країни, і має містити:

1) письмову заяву експортера про країну походження товару;

2) письмове посвідчення компетентного органу країни вивезення, який видав сертифікат, про те, що наведені у сертифікаті відомості відповідають дійсності.

Неподання належним чином оформленого сертифіката чи відомостей про походження товару не є підставою для відмови у митному оформленні та випуску товару з метою його переміщення через митний кордон України. Товари, походження яких достовірно не встановлено, випускаються митним органом за умови сплати мита за повними ставками.

До товарів може застосовуватися (відновлюватися) режим найбільшого сприяння або преференційний режим за умови одержання належним чином оформленого посвідчення про їх походження не пізніше ніж через один рік з дати здійснення митного оформлення.

Як уже зазначалося, для товарів, що імпортуються та ставки мита щодо яких визначено у відсотках, важливим для оподаткування є правильне визначення ***митної вартості***.

Митна вартість товарів — це заявлена декларантом або визначена митним органом вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, яка обчислюється на момент перетинання товарами митного кордону України.

Митна вартість товарів і метод її визначення заявляються (декларуються) митному органу декларантом під час переміщення товарів через митний кордон України шляхом подання *декларації митної вартості*. Заявлена декларантом митна вартість товарів і подані ним відомості про її визначення мають базуватися на достовірній, документально підтвердженій інформації, що подається у кількісному виразі. У разі потреби підтвердження заявленої декларантом митної вартості товарів декларант зобов'язаний на вимогу митного органу надати йому необхідні для цього відомості.

Митний орган, що здійснює контроль за правильністю митної оцінки товарів, має право приймати рішення про правильність заявленої декларантом митної вартості товарів.

У разі відсутності даних, що підтверджують правильність визначення заявленої декларантом митної вартості товарів, або за наявності обґрунтованих сумнівів у достовірності поданих де-

кларантом відомостей митний орган може самостійно визначити митну вартість товарів, що декларуються, послідовно застосовуючи методи визначення митної вартості, встановлені Митним кодексом України, на підставі наявних у нього відомостей.

Визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України, здійснюється шляхом застосування таких методів:

- за ціною угоди щодо товарів, які імпортуються (метод 1);
- за ціною угоди щодо ідентичних товарів (метод 2);
- за ціною угоди щодо подібних (аналогічних) товарів (метод 3);
- на основі віднімання вартості (метод 4);
- на основі додавання вартості (метод 5);
- резервного (метод 6).

Основним методом визначення митної вартості товарів є метод за ціною угоди щодо товарів, які імпортуються.

Якщо основний метод не може бути використаний, застосовується послідовно кожний із перелічених методів. При цьому кожний наступний метод застосовується, якщо митна вартість товарів не може бути визначена застосуванням попереднього методу.

Методи віднімання та додавання вартості можуть застосовуватися у будь-якій послідовності на розсуд декларанта.

Розглянемо, як визначається митна вартість відповідно до перелічених вище методів.

Метод 1. Митною вартістю за методом оцінки за ціною угоди щодо товарів, які імпортуються, є ціна угоди, фактично сплачена, чи ціна, яка підлягає сплаті за товари, які імпортуються за призначенням в Україну, на момент перетинання ними митного кордону України.

Для визначення митної вартості товарів до ціни угоди при цьому додаються, якщо вони не були раніше до неї включені, такі витрати:

1) витрати на доставку товарів до аеропорту, порту чи іншого місця ввезення товарів на митну територію України:

а) вартість транспортування;

б) витрати на навантаження, вивантаження, перевантаження і перевалку товарів;

в) страхові суми;

2) витрати, понесені покупцем:

а) комісійні та брокерські винагороди, за винятком комісійних за закупівлю товару;

б) вартість контейнерів та іншої багатооборотної тари, якщо відповідно до товарної номенклатури вони розглядаються як одне ціле з товарами, що оцінюються;

в) вартість пакування, включаючи вартість пакувальних матеріалів та робіт, пов'язаних з пакуванням;

3)відповідна частина вартості таких товарів та послуг, які прямо чи побічно надаються покупцеві безоплатно або за зниженою ціною для використання у зв'язку з виробництвом або продажем (відчуженням) на вивезення товарів, що оцінюються, якщо відповідна частина не була включена до заявленої ціни:

а)сировини, матеріалів, деталей, напівфабрикатів та інших комплектуючих виробів, які є складовою товарів, що оцінюються;

б) інструментів, штампів, форм та інших подібних предметів, використаних на виробництво товарів, що оцінюються;

в) матеріалів, витрачених на виробництво товарів, що оцінюються (мастильних матеріалів, палива тощо);

г) інженерної проробки, дослідно-конструкторських робіт, дизайну, художнього оформлення, ескізів та креслень, виконаних за межами митної території України і безпосередньо необхідних для виробництва товарів, що оцінюються;

4)ліцензійні та інші платежі за використання об'єктів права інтелектуальної власності, які покупець (імпортер) прямо чи побіжно повинен сплатити як умову продажу (відчуження) товарів, що оцінюються;

5) відповідна частина прибутку від будь-якого подальшого перепродажу, передання чи використання товарів, що оцінюються, на митній території України, яка прямо чи побіжно йде на користь продавця.

Зазначений метод використовується для визначення митної вартості товарів, якщо:

1) немає обмежень щодо прав покупця (імпортера) на використання товарів, що оцінюються;

2) продаж (відчуження) та ціна угоди не залежить від дотримання умов, вплив яких неможливо врахувати;

3) використані декларантом відомості підтверджені документально та є кількісно вираженими і достовірними;

4)жодна частина прибутку від будь-якого наступного перепродажу, реалізації чи використання товарів покупцем не буде надходити прямо чи побіжно на користь продавця;

5) учасники угоди (експортер та імпортер) не є взаємозалежними особами. При цьому критерії, за якими особи вважаються взаємозалежними, є визначеними в Митному кодексі України (родичі, співвласники тощо).

Метод 2. Для визначення митної вартості за методом оцінки за ціною угоди щодо ідентичних товарів за основу береться ціна угоди щодо ідентичних товарів. При цьому під ідентичними розуміють товари, однакові за всіма ознаками з товарами, що оцінюються, у тому числі за такими, як:

а) фізичні характеристики;

б) якість та репутація на ринку;

в) країна походження;

г) виробник.

Метод 3. Для визначення митної вартості за методом оцінки за ціною угоди щодо подібних (аналогічних) товарів за основу береться ціна угоди щодо подібних (аналогічних) товарів, які ввозяться (імпортуються) на митну територію України. При цьому під подібними (аналогічними) розуміються товари, які хоч і не є однаковими за всіма ознаками, але мають схожі характеристики і складаються із схожих компонентів, завдяки чому вони виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та вважаються комерційно взаємозамінними.

Для визначення, чи є товари подібними (аналогічними), враховуються такі ознаки:

1) якість, наявність торговельної марки і репутація на ринку;

2) країна походження;

3) виробник.

Ціна угоди щодо ідентичних товарів (метод 2) та подібних (метод3) береться за основу для визначення митної вартості товарів, якщо ці товари:

а) продані (відчужені) для ввезення на територію України;

б) ввезені одночасно з товарами, що оцінюються, або не раніше, ніж за 90 днів до ввезення товарів, що оцінюються;

в) ввезені приблизно в тій самій кількості та на тих же комерційних умовах. Якщо товари, що оцінюються, ввозилися в іншій кількості або на інших комерційних умовах, декларант повинен провести відповідне коригування їх ціни з урахуванням цих розбіжностей та документально підтвердити митному органу обґрунтованість ціни.

Митна вартість товарів, що визначається за ціною угоди щодо ідентичних або подібних товарів, повинна бути скоригована з урахуванням витрат, зазначених вище під час характеристики методу 1.

Якщо при застосуванні цього методу виявляється більше однієї ціни угоди щодо ідентичних або подібних товарів, для визначення митної вартості товарів, що імпортуються, береться найнижча з них.

Товари не вважаються ідентичними чи подібними (аналогічними) оцінюваним, якщо вони не були вироблені в тій самій країні, що й товари, які оцінюються.

Товари, виготовлені не виробником оцінюваних товарів, а іншою особою, беруться до уваги лише тоді, коли немає ні ідентичних, ні подібних (аналогічних) товарів, виготовлених особою — виробником товарів, які оцінюються.

Товари не вважаються ідентичними чи подібними (аналогічними), якщо їх проектування, дослідно-конструкторські роботи, художнє оформлення, дизайн, ескізи, креслення, а також інші аналогічні роботи виконані в Україні.

Метод 4. Визначення митної вартості товарів за методом оцінки на основі віднімання вартості здійснюється у тому разі, якщо оцінювані, ідентичні чи подібні (аналогічні) товари продаватимуться (відчужуватимуться) на митній території України у незмінному стані.

Для визначення митної вартості товарів за основу береться ціна одиниці товару, за якою оцінювані, ідентичні чи подібні (аналогічні) товари продаються найбільшою партією на території України у час, максимально наближений до часу ввезення, але не пізніше ніж через 90 днів з дати ввезення товарів, що оцінюються, покупцеві, що не є взаємозалежною з продавцем особою.

Від ціни одиниці товару віднімаються, якщо вони можуть бути виділені, такі компоненти:

1) витрати на виплату комісійних винагород, звичайні надбавки на прибуток та загальні витрати у зв'язку з продажем на митній території України товарів того ж класу та виду;

2) суми ввізного (імпортного) мита, податків, зборів та інших платежів, що підлягають сплаті в Україні у зв'язку з ввезенням (імпортом) чи продажем (відчуженням) товарів;

3) звичайні витрати, понесені в Україні на навантаження, вивантаження, транспортування, страхування.

Метод 5. Для визначення митної вартості товарів за методом оцінки на основі додавання вартості за основу береться ціна товарів, розрахована додаванням:

1)вартості матеріалів та витрат, понесених виробником у зв'язку з виробництвом оцінюваних товарів;

2) загальних витрат, характерних для продажу (відчуження) в Україну з країни вивезення товарів того самого виду, у тому числі витрат на навантаження, вивантаження, транспортування, страхування до місця перетинання митного кордону України, та інших витрат;

3) прибутку, що його звичайно одержує експортер у результаті поставки в Україну таких товарів.

Для визначення митної вартості за методом оцінки на основі додавання вартості до ціни товарів зараховуються всі витрати, що включаються у ціну товарів за методом 1.

Метод 6. Якщо митна вартість не може бути визначена шляхом послідовного використання методів, зазначених вище, або митний орган аргументовано вважає, що ці методи визначення митної вартості не можуть бути використані, митна вартість оцінюваних товарів визначається з урахуванням світової практики.

Для визначення митної вартості за резервним методом митний орган надає декларанту цінову інформацію, що є у його розпорядженні.

Для визначення митної вартості товарів за резервним методом не може використовуватися:

1) ціна товарів на внутрішньому ринку країни-експортера;

2) ціна товарів, що поставляються з країни-експортера до третіх країн;

3)ціна товарів українського походження на внутрішньому ринку України;

4)довільно встановлена чи достовірно не підтверджена ціна товарів;

5)витрати на виробництво, що відрізняються від тих, які були визначені для розрахунків ціни ідентичних або подібних (аналогічних) товарів;

6) мінімальна митна вартість;

7) більша з двох альтернативних вартостей.

Митний орган має право прийняти рішення про неможливість використання вибраного декларантом методу митної оцінки. Уразі виникнення потреби в уточненні заявленої декларантом митної вартості товарів або у разі незгоди декларанта з митною вартістю, визначеною митним органом, декларант має право звернутися до митного органу з проханням надати йому товари, що декларуються, у вільний обіг під гарантію уповноваженого банку або сплатити податки і збори згідно з митною оцінкою цих товарів, здійсненою митним органом. Гарантією також може виступати простий вексель, виданий декларантом митному органу та авальований уповноваженим банком, або депозит у банку.

У разі надання декларантом гарантії уповноваженого банку митний орган зобов'язаний випустити товари у вільний обіг. Увипадку сплати декларантом податків і зборів згідно з митною оцінкою, зробленою митним органом, і прийняття остаточного рішення митним органом вищого рівня або судом щодо застосування митної оцінки, зробленої декларантом, митний орган зо-

бов'язаний відшкодувати декларантові суму надміру сплачених податків і зборів.

Термін дії таких гарантійних зобов'язань не може перевищувати 30-ти календарних днів з моменту випуску товарів у вільний обіг.

Після того, як митні органи перевірили правильність визначення товарної позиції, країни походження товару та митну вартість, на підставі цих даних відповідно до ставок Митного тарифу України вони перевіряють нараховану суму мита, яка зазначається у відповідній графі вантажної митної декларації. Мито сплачується на рахунки митних органів до або на момент прийняття митної декларації до митного оформлення.

Податок на додану вартість на товари, що імпортуються, нараховується на митну вартість цих товарів з додаванням до неї суми інших непрямих податків (мита та акцизного збору). Сума ПДВ проставляється у відповідній графі митної декларації та сплачується одночасно зі сплатою мита на рахунки митних органів.

Існують деякі особливості у сплаті митних платежів щодо ***підакцизних товарів***. Так, умовою переміщення через митний кордон України підакцизних товарів у разі їх ввезення на митну територію України є попередня (акцизна) вантажна митна декларація на такі товари, оформлена в митниці за місцем державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності — імпортерів цих товарів зі сплатою під час її оформлення всіх належних платежів (ввізного мита, податку на додану вартість, акцизного та митних зборів). Тобто відбувається попередня сплата митних платежів ще до того, як товари перетинають митний кордон України.

Особливий порядок здійснення контролю митними органами за переміщенням підакцизних товарів через митний кордон України пов'язаний з тим, що суб'єкти підприємницької діяльності зацікавлені в ухиленні від сплати відповідних податків, оскільки рівень оподаткування підакцизних товарів дуже високий. Отже, у разі ухилення від сплати цих податків різниця в ціні між оподатковуваним і неоподатковуваним товаром дуже значна, і її отримує той, хто не сплатить установлені податки.

Сплата акцизного збору з алкогольних та тютюнових виробів відбувається не під час оформлення попередньої митної декларації, а ще раніше, — під час купівлі імпортерами марок акцизного збору, продавцями яких є державна податкова служба (тобто сплата акцизного збору з таких товарів відбувається ще до того, як товари починають вироблятися). У цьому випадку підтвердженням сплати акцизного збору для митних органів є заявка-

розрахунок на одержання марок з відміткою податкових органів про повну сплату сум акцизного збору.

Оскільки сплата митних платежів за підакцизними товарами відбувається раніше, ніж ввезення товарів на митну територію України, внаслідок цього можуть змінитись умови оподаткування таких товарів чи курс валюти, установлений Національним банком України (на момент сплати митних платежів під час оформлення попередньої митної декларації або на момент перетину товаром митного кордону України). Якщо в результаті перерахунку утворюється від'ємна різниця між фактично сплаченою сумою податків під час оформлення попередньої митної декларації та нарахованою сумою податків на момент перетину товарами митного кордону України, імпортер на момент оформлення вантажної митної декларації повинен цю різницю доплатити. Додатна різниця повертається імпортерові або зараховується за його бажанням у рахунок наступних платежів.

Ще однією особливістю митного контролю за переміщенням підакцизних товарів є обов'язкове застосування імпортером заходів гарантування доставки щодо транзитного перевезення таких товарів митною територією України. При цьому поняття транзитного перевезення охоплює не лише перевезення товарів через митну територію України для їх використання в іншій державі — прохідний митний транзит, а й переміщення товарів від пункту пропуску на митному кордоні до митного органу на митній території України, де здійснюється митне оформлення такого товару (митний орган, де суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності зареєстрований) — внутрішній митний транзит.

До підакцизних товарів, що перебувають під митним контролем і переміщуються транзитом, може застосовуватися один із таких заходів гарантування доставки цих товарів до митного органу призначення:

1) надання власником товарів (уповноваженою ним особою) гарантій митним органам;

2) охорона та супроводження товарів митними органами;

3) перевезення товарів митним перевізником;

4)перевезення на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП 1975 р.

Вид заходу гарантування доставки товарів, що перебувають під митним контролем, до митного органу призначення обирається власником товарів чи уповноваженою ним особою, якщо інше не передбачено законом.

Далі розглянемо особливості контролю митних органів за сплатою мита, податку на додану вартість та акцизного збору, з товарів, що переміщуються через митний кордон України ***громадянами.***

Митна вартість товарів, які переміщуються громадянами через митний кордон України, для нарахування податків і зборів визначається на підставі заяви власника цих товарів чи уповноваженої ним особи за умови надання підтверджувальних документів (товарних чеків, ярликів тощо), які можна ідентифікувати з наявними товарами. Під час визначення митної вартості товарів, які переміщуються у несупроводжуваному багажі та вантажному відправленні, крім вартості самих товарів, ураховується вартість їх страхування та перевезення (фрахту) до моменту перетинання ними митного кордону України.

За відсутності таких підтверджень або у разі наявності обґрунтованих сумнівів щодо достовірності відомостей стосовно заявленої вартості митні органи визначають митну вартість самостійно, на підставі ціни на ідентичні або подібні (аналогічні) товари.

Не підлягають оподаткуванню при ввезенні товарів на митну територію України громадянами:

1) товари, сукупна вартість яких не перевищує суму, еквівалентну 200 євро;

2) предмети особистого користування, що тимчасово ввозяться (пересилаються) громадянами-нерезидентами на митну територію України під письмове зобов'язання про їх зворотне вивезення;

3) предмети, що ввозяться (пересилаються) у разі переселення громадян на постійне місце проживання в Україну;

4) товари, що ввозяться (пересилаються) громадянами, які користуються пільгами згідно з міжнародними договорами України, укладеними в установленому законом порядку;

5) предмети, які ввозяться (пересилаються) громадянами і входять до складу спадщини, відкритої за межами митної території України на користь резидента, у разі підтвердження складу спадщини органами, що вчиняють нотаріальні дії у країні її відкриття. Зазначене підтвердження підлягає легалізації у консульських установах України, що діють у відповідній країні;

6) предмети, одержані громадянами-резидентами у вигляді нагород і призів на змаганнях, конкурсах, фестивалях за межами митної території України, за умови документального підтвердження факту нагородження;

7) товари, що були попередньо вивезені (переслані) громадянами за митний кордон України під письмове зобов'язання про їх зворотне ввезення і ввозяться (пересилаються) назад на

митну територію України, за наявності відповідної вивізної митної декларації.

Громадяни можуть ввозити алкогольні напої та тютюнові вироби на митну територію України без сплати податків, установлених на імпорт, у таких кількостях з розрахунку на одну особу, яка досягла 18 років:

а) 2 літри вина та 1 літр міцних алкогольних напоїв;

б) 200 цигарок або 50 сигар, або 250 грамів тютюну, або набір таких виробів загальною масою не більше 250 грамів.

Усі інші товари, які ввозяться громадянами, декларуються митним органам та оподатковуються у такий спосіб:

— товари, що безпосередньо ввозяться громадянами в супроводжуваному багажі будь-якими видами транспорту на митну територію України, пересилаються в несупроводжуваному багажі або в міжнародних поштових відправленнях, сумарна митна вартість яких не перевищує 1000 євро та загальна маса яких не перевищує 100 кг, підлягають обов'язковому письмовому декларуванню митним органам у порядку, передбаченому для громадян, та оподатковуються ввізним митом за ставкою в розмірі 20% від митної вартості, податком на додану вартість та в установлених законодавством випадках акцизним збором;

— товари, що пересилаються на адреси громадян у вантажних та експрес-відправленнях, сумарна митна вартість яких не перевищує 1000 євро та загальна маса яких не перевищує 100 кг, підлягають обов'язковому письмовому декларуванню митним органам у порядку, передбаченому для громадян, та оподатковуються ввізним митом за повними ставками Митного тарифу України, податком на додану вартість та в установлених законодавством випадках акцизним збором;

— оподаткування товарів, що безпосередньо ввозяться громадянами у супроводжуваному багажі або пересилаються в несупроводжуваному багажі, надходять на адресу громадян у вантажних відправленнях, міжнародних поштових відправленнях та міжнародних експрес-відправленнях, сумарна митна вартість яких перевищує 1000 євро та/або загальна маса яких перевищує 100 кг, здійснюється за умови оформлення вантажної митної декларації та митного оформлення в порядку, передбаченому для юридичних осіб при здійсненні ними імпортних операцій;

—митне оформлення єдиного неподільного товару, митна вартість якого перевищує 200 євро та маса більша за 50 кг, що ввозиться (пересилається) громадянином у супроводжуваному (несупроводжуваному) багажі або надходить на адресу громадянина у міжнародному поштовому відправленні, здійснюється за умови

його письмового декларування шляхом заповнення митної декларації, передбаченої для громадян, та після сплати громадянином або уповноваженою на те особою ввізного мита в розмірі 20% від митної вартості такого предмета, податку на додану вартість та у передбачених законодавством України випадках акцизного збору;

—оподаткування єдиних неподільних товарів, що надходять на адреси громадян у вантажних та міжнародних експрес-відправленнях, здійснюється незалежно від митної вартості та маси. Такі товари підлягають оподаткуванню ввізним митом за повними ставками Митного тарифу України, податком на додану вартість та, в установлених законодавством випадках, акцизним збором.

Митні органи перераховують одержані суми митних платежів на рахунки Державного казначейства за відповідними кодами бюджетної класифікації не пізніше ніж з наступного робочого дня після дати повного оформлення вантажної митної декларації.

Державна митна служба проводить з Державним казначейством щомісячне звіряння надходжень до бюджету мита, податку на додану вартість, акцизного збору та інших платежів, яке щомісячно оформлюється відповідними актами.

Контрольні запитання

1.Які складові входять до поняття «митна справа»?

2.Дайте характеристику структури митних органів Украі

3.Які основні завдання виконують митні органи?

4.Назвіть форми митного контролю.

5.У яких випадках товари, що переміщуються через митний кордон України, перебувають під митним контролем?

6.Які повноваження мають митні органи?

7.Яка відповідальність передбачена за порушення митних правил?

8.Що означає термін «митне оформлення»?

9.Де здійснюється митне оформлення?

10.Хто такий «митний брокер» і які організаційні засади його роботи?

11.Які види митних декларацій ви знаєте, дайте їх характеристику.

12.Які види мита застосовуються в Україні?

13.Як визначається товарна позиція по імпортованих товарах?

14.Як визначається країна походження товару?

15.Що таке митна вартість товару?

16.Які методи визначення митної вартості товару ви знаєте?

17.Охарактеризуйте особливості митного контролю за переміщенням через митний кордон підакцизних товарів.

18.Які особливості щодо митного оподаткування громадян ви знаєте?

Розділ 12

КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНА РОБОТА З БЮДЖЕТУ

12.1. Завдання і напрями контрольно-ревізійної роботи з бюджету

Досягнення позитивних економічних зрушень у державі неможливе без запровадження режиму жорсткого обмеження бюджетних видатків та інших державних витрат, своєчасного наповнення дохідної частини бюджету. Саме тому здійснення контролю за формуванням, виконанням бюджетів і використанням бюджетних коштів є одним із основних напрямів роботи державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

Перевірка бюджетів являє собою обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, бюджетних установ, інших суб'єктів господарювання з погляду дотримання учасниками бюджетного процесу визначених законодавством норм складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів, які проводяться органами фінансового контролю в межах покладених на них повноважень.

Перевірка роботи органів державної влади та місцевого самоврядування щодо формування та виконання бюджету включає такі напрями:

- аналіз складання і виконання зведеного бюджету території;
- перевірка законності операцій по рахунках бюджету основного рівня території (АР Крим, обласного, районного, міського) та дотримання законодавства при його формуванні та виконанні;
- перевірка операцій по рахунках з обліку коштів державного та місцевих бюджетів;
- перевірка використання коштів на реалізацію бюджетних програм;
- аналіз економічної і контрольної роботи фінорганів та підрозділів Держказначейства;
- перевірка використання бюджетних коштів, державного (комунального) майна розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів;

- перевірка витрачання коштів, виділених із бюджетів усіх рівнів підприємствам, установам та організаціям окремих галузей бюджетної сфери;
- перевірка використання бюджетних коштів на утримання місцевих органів виконавчої влади та самоврядування, фінансових та казначейських органів.

Особливістю даних перевірок є те, що всі контрольні дії здійснюються передусім з метою визначення й оцінки роботи органів виконавчої влади щодо забезпечення формування і виконання бюджетів.

До основних завдань контрольно-ревізійної роботи з бюджету належать:

- перевірка дотримання чинних законодавчих і нормативних актів щодо формування та виконання бюджетів відповідних рівнів, стану економічної та контрольної роботи фінансових органів і органів Державного казначейства;
- комплексне відстеження дотримання порядку проходження бюджетних коштів на фінансування заходів, передбачених показниками видаткової частини відповідного бюджету;
- перевірка дотримання фінансово-бюджетної дисципліни учасниками бюджетного процесу, правильності й достовірності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- перевірка законності виконаних операцій із грошовими коштами і матеріальними цінностями;
- перевірка правильності формування та використання коштів від цільових надходжень;
- вжиття заходів, спрямованих на усунення недоліків і поліпшення роботи фінансових органів та органів Державного казначейства, бюджетних установ, господарських організацій і підприємств щодо можливостей збільшення доходів відповідних бюджетів, забезпечення економного, цільового й раціонального використання бюджетних коштів.

Контрольно-ревізійна робота з бюджету проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби у формі ревізій і перевірок. Найповнішу характеристику стану економічної і контрольної роботи фінансових органів і органів Державного казначейства дають комплексні ревізії, які повинні сприяти виконанню бюджету з кожного джерела доходів, виявленню можливостей додаткового надходження платежів до бюджету, цільовому й ефективному використанню бюджетних коштів.

Ревізії виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя проводяться комплекс-

но Головним контрольно-ревізійним управлінням України разом з Міністерством фінансів України, Державним казначейством України за узгодженим між ними планом.

Ревізії виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства районів, міст обласного підпорядкування, районів у містах проводяться комплексно контрольно-ревізійними управліннями в областях разом з обласними фінансовими управліннями й обласними управліннями Державного казначейства.

У сільських, селищних і міських (містах районного підпорядкування) радах ревізії стану виконання бюджету та збереження грошових коштів і матеріальних цінностей здійснюються комплексно працівниками контрольно-ревізійних відділів разом з працівниками фінансових органів та відділів Державного казначейства у районах і містах. Ревізія операцій, пов'язаних зі стягненням податків та інших платежів від населення, проводиться державними податковими адміністраціями, як правило, одночасно з ревізією збереження грошових коштів і матеріальних цінностей.

Перевірки бюджетів проводяться органами державної контрольно-ревізійної служби центрального та регіонального рівнів спільно з іншими органами державного фінансового контролю у плановому порядку.

Крім планових ревізій, державною контрольно-ревізійною службою проводяться і позапланові ревізії та перевірки, актуальність яких зростає у зв'язку з реформуванням економіки, появою численних нових форм господарювання, їх новизною, відсутністю нормативно-правового регулювання багатьох економічних процесів, що створює сприятливий ґрунт для порушень законності. У цих умовах одним із напрямів діяльності контрольно-ревізійної служби стає не тільки виявлення, а й прогнозування кримінальних економічних ситуацій, що супроводжують трансформаційні процеси на нинішньому етапі ринкових перетворень. Надалі цей прогнозний матеріал може бути використаний для створення державної програми з попередження порушень законності в різних сферах економіки.

На проведення кожної перевірки бюджетів видається наказ керівника контрольно-ревізійного органу.

Отже, контрольно-ревізійну роботу з бюджету можна розглядати як послідовний процес, який починається з підготовки до її проведення і закінчується перевіркою усунення порушень і недоліків, виявлених під час ревізії.

Виходячи з цього визначають такі етапи ревізійного процесу:

1) підготовка до ревізії;
2) складання програми проведення ревізії;
3) організація роботи на місці (об'єкті) ревізії;
4) систематизація матеріалів ревізії та складання акта, висновків і пропозицій;
5) узгодження та обговорення результатів ревізії;
6) затвердження матеріалів ревізій і рішень за ними;
7) контроль за виконанням прийнятих рішень.

Важливою умовою успішного проведення комплексної ревізії роботи фінансових органів зі складання і виконання бюджету є правильно організована підготовка до неї. Підготовча робота передбачає ознайомлення з такими матеріалами та документами:

— законодавчими документами і нормативними матеріалами;
— затвердженим бюджетом і пояснювальною запискою до нього;
— даними про внесені у затверджений бюджет зміни в процесі його виконання і про взаємні розрахунки з бюджетом вищого рівня за період, який перевіряється;
— звітом про виконання бюджету і пояснювальною запискою до нього;
— зведеними даними про виконання надходжень податків, зборів і платежів та про стан недоїмки за платежами в бюджет;
— актом попередньої комплексної ревізії і матеріалами щодо реалізації її результатів;
— звітами про контрольно-ревізійну роботу і пояснювальними записками до них;
— матеріалами перевірок з окремих питань фінансової роботи, проведеної в міжревізійний період;
— рішеннями і розпорядженнями місцевих органів державної виконавчої влади з фінансових питань, прийнятими по даних області, міста, району;
— матеріалами ревізій і перевірок, проведених фінансовими відділами за дорученням Міністерства фінансів та обласного фінансового управління;
— матеріалами про виявлені фінансовими органами порушення, розтрати, недостачі і розкрадання;
— матеріалами правоохоронних, митних органів, органів Державного казначейства, банків, які стосуються діяльності та фінансового стану об'єкта контролю.

Після вивчення зазначених матеріалів керівник перевірки бюджетів розробляє програму її проведення, в якій визначається період перевірки, її мета та основні питання, на яких потрібно зосередити увагу. Питання, охоплені програмою ревізії, викладаються в такій послідовності, яка забезпечує не тільки

всебічну перевірку діяльності об'єкта, що ревізується, а й системність, яка допомагає виявити факти порушень та їх причини, визначити їх наслідки. Програму перевірки бюджетів АР Крим, областей, міст Києва і Севастополя затверджує Голова ГоловКРУ або його заступник, на якого покладено обов'язки супроводження перевірок бюджетів.

Програму перевірки бюджетів районів, міст обласного підпорядкування, районів у містах затверджує начальник контрольно-ревізійного управління в АР Крим, області, місті Києві чи Севастополі або його заступник.

Особа, що супроводжує перевірку бюджетів, перевіряє підготовленість учасників до проведення ревізії (перевірки) і дає їм необхідні інструктивні вказівки.

На основі затвердженої програми керівник перевірки бюджетів складає план ревізії, в якому щодо кожного основного питання програми визначаються конкретні завдання, об'єкти перевірки, виконавці і терміни виконання.

Перевірки, які здійснюються під час ревізії бюджетів в установах, організаціях і на підприємствах, проводяться за окремими індивідуальними програмами, які затверджує керівник відповідного структурного підрозділу ДКРС. Робочий план за кожним об'єктом затверджує керівник перевірки бюджетів.

Програма і план ревізії розглядаються як обов'язковий мінімум питань, що підлягають перевірці. Під час ревізії у разі необхідності до програми ревізії і плану її проведення вносяться зміни та доповнення.

Якщо ревізія проводиться за дорученням правоохоронних органів, керівник перевірки повинен ознайомитись із матеріалами, на підставі яких правоохоронні органи поставили питання про необхідність проведення ревізії, з'ясувати, в якому стані перебуває бухгалтерський облік на об'єкті, що буде ревізуватись, визначитись із персональним складом ревізорів і залучених спеціалістів, які братимуть участь у ревізії. План проведення ревізії обговорюється й узгоджується з працівниками правоохоронних органів.

Термін проведення ревізії і склад ревізійних груп залежать від обсягу передбачених робіт, але граничний строк, як правило, не повинен перевищувати 30 днів. У випадках, коли ревізія (перевірка) проводиться за дорученням правоохоронних органів, він може бути продовжений особою, яка призначила ревізію (перевірку), на строк, узгоджений з правоохоронними органами.

Загальною тенденцією в розвитку ревізійної роботи є скорочення строків ревізії за рахунок укомплектування ревізійних груп

достатнім числом кваліфікованих ревізорів, використання комп'ютерної техніки.

До проведення комплексної ревізії виконання бюджетів, крім органів державної контрольно-ревізійної служби, залучаються також Міністерство фінансів, місцеві фінансові органи, органи державної податкової служби та Державного казначейства. Кожний орган державного фінансового контролю, що бере участь у контрольних заходах, створює ревізійну групу (групи), яку очолює керівник групи. Обов'язки з підготовки, організації, координації та загального керівництва роботою всіх груп з проведення ревізій (перевірок), узагальнення матеріалів перевірки бюджетів та їх реалізації покладено на керівника перевірки бюджетів, який призначається керівництвом контрольно-ревізійного органу.

Підвищенню дієвості комплексних ревізій сприяє збільшення числа підприємств і організацій, що підлягають ревізії. Це дає змогу зробити більш повний і правильний висновок про стан економічної і контрольної роботи фінансових органів та підрозділів Державного казначейства. Розширення кількості підприємств, організацій та установ, що підлягають ревізії, досягається через залучення до участі в ревізії спеціалістів відповідних міністерств та інших органів виконавчої влади, органів державного управління, економічних, бухгалтерських та інших структурних підрозділів підприємств, установ і організацій, а також завдяки більш тісній координації планів комплексних ревізій роботи фінансових органів з планами ревізій фінансово-господарської діяльності, що проводяться на підвідомчих підприємствах і в організаціях апаратом відомчого контролю.

На підготовчому етапі кожному учаснику видається посвідчення на проведення ревізії та здійснюється загальний інструктаж за планом ревізії перед виходом на об'єкт.

Організаційну роботу на місці ревізії здійснює керівник ревізійної групи, і полягає вона в уточненні й конкретизації завдань, передбачених програмою ревізії, з урахуванням умов роботи та особливостей конкретного об'єкта контролю. Крім того, керівник ревізійної групи повинен установити конкретні взаємозв'язки між членами ревізійної групи залежно від доручених питань та забезпечити своєчасне їх інформування про поточні або додаткові питання, на які слід звернути увагу при проведенні ревізії. Водночас визначається порядок отримання ревізорами документів для перевірки, а також вирішується питання щодо забезпечення їх збереження. Учасникам перевірки надається місце для роботи, можливість користуватися у службових справах зв'язком, розмножувальною технікою, іншими послугами для забезпечення виконання завдань ревізії.

На початку ревізії, як правило, проводяться перевірка готівки в касі, інвентаризація товарно-матеріальних цінностей та інші фактичні перевірки. Потім послідовність ревізійних дій визначається так, щоб перевірка забезпечила всебічну оцінку стану справ на тих чи інших ділянках. На вимогу керівника ревізійної групи до участі у проведенні інвентаризації, перевірки матеріальних цінностей, у контрольних обмірах виконаних робіт, контрольних запусках у виробництво сировини та матеріалів, відборі проб і зразків на дослідження, а також в інших аналогічних діях, спрямованих на перевірку збереження грошових коштів і матеріальних цінностей, в обов'язковому порядку залучаються матеріально відповідальні особи. Про це зазначається в акті або в іншому документі, що складається за результатами перевірки.

У разі виявлення фактів порушень законів, постанов та інших нормативних актів, незаконного і нецільового використання державних коштів та інших порушень фінансової дисципліни або зловживань перевіряльники повинні отримати письмові пояснення від посадових та інших причетних до цього осіб, установити розмір завданого державі збитку та інші наслідки допущених порушень; причини цих порушень; посадових осіб, з вини яких вони сталися, а також вжити в ході ревізії необхідних заходів щодо ліквідації виявлених порушень і недоліків.

Якщо порушення допущено не з вини працівників підприємства, установи або організації, що ревізується, а з вини працівників інших підприємств, установ або організацій, то проводиться перевірка і на цих підприємствах або про це сповіщається у відповідний орган, який призначив ревізію.

Керівник ревізійної групи повинен забезпечити виконання всіма ревізорами вимог щодо обґрунтування та документування виявлених ними порушень. Іншими словами, він несе консолідовану відповідальність з кожним ревізором щодо правильності кваліфікації виявленого порушення, а тому ще під час здійснення ревізії має впевнитися, що встановлене порушення відноситься саме до незаконного або нецільового витрачання бюджетних коштів, недостач чи інших фінансових порушень, втрат фінансових ресурсів тощо, а також повинен мати вичерпні докази щодо того, яка конкретно посадова чи матеріально відповідальна особа порушила конкретну фінансово-правову норму.

За необхідності вилучення під час ревізії документів у зв'язку з їх підробленням або виявленими зловживаннями керівник перевірки зобов'язаний повідомити про це правоохоронні органи. У справах організації, підприємства, установи залишається акт вилучення і копії або реєстр вилучених документів, засвідчені підписами ревізора

та головного бухгалтера або іншої відповідальної особи організації, яка ревізується. Вилучені документи зберігаються до закінчення ревізії, після цього вони повертаються відповідному підприємству, установі або організації, якщо правоохоронними органами не прийнято рішення про вилучення цих документів.

У разі виявлення зловживань і порушень чинного законодавства матеріали ревізії передаються правоохоронним органам, а про зловживання і порушення повідомляються державні органи влади й органи, уповноважені управляти державним майном.

Підготовка матеріалів ревізії включає складання акта, довідок, отримання письмових пояснень тощо.

Ревізія закінчується підписанням акта і додатків до нього. За результатами ревізії розробляються заходи, спрямовані на усунення виявлених порушень і недоліків.

12.2. Порядок проведення ревізії роботи фінансових органів щодо складання і виконання бюджету

Ревізія складання і виконання бюджету охоплює весь обсяг роботи місцевих органів державної влади, зокрема фінансових і казначейських, та органів місцевого самоврядування. Розпочинається вона з перевірки виконання зведеного бюджету території і має на меті дати об'єктивну оцінку стану виконання бюджетів регіону (міста, району) та внести пропозиції щодо усунення й попередження недоліків у діяльності органів державної влади і підпорядкованих їм установ, підприємств та організацій.

Питаннями, що підлягають обов'язковому контролю при перевірці виконання зведеного бюджету території, є встановлення:

- наявності та правильності розрахунків доходів і видатків бюджетів;
- законності, обґрунтованості і правильності внесення уточнень до бюджетних призначень у процесі виконання бюджетів;
- дотримання нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і зборів та інших платежів між рівнями бюджетів;
- правильності розмежування доходів між бюджетами, розподілу платежів до відповідних фондів бюджету та асигнувань із цих фондів бюджету;
- дотримання порядку перерахування коштів з державного бюджету місцевим бюджетам і розподілу їх між бюджетами територіальних громад;
- правильності розрахунку обсягу міжбюджетних трансфертів;

• законності та ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Ревізія, як правило, починається з одночасної перевірки всіх ділянок роботи фінансового органу, Держказначейства й інших об'єктів, передбачених програмою.

Перед початком ревізії необхідно отримати від фінансового органу або установи банку довідку про відкриті рахунки для виконання відповідного бюджету, реєстр розпорядників бюджетних коштів, які фінансуються з бюджету, та засвідчені копії рішень і розпоряджень відповідного місцевого органу державної виконавчої влади чи місцевого самоврядування, що стосуються формування та виконання бюджету.

На підставі наявних у фінансовому органі регіону (міста, району) даних: розрахунків, обґрунтувань, рішень органів виконавчої влади і місцевого самоврядування, звітності про виконання низових бюджетів тощо з'ясовується стан роботи Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів відповідних рад, а також стан роботи місцевих фінансових органів щодо організації бюджетного планування та управління виконанням відповідного місцевого бюджету.

Насамперед установлюється дотримання відповідних законодавчих і нормативних актів при складанні, розгляді і затвердженні проекту бюджету; виконання вимог Бюджетного кодексу щодо змісту та структури рішення про бюджет території; наявність розпису доходів і видатків бюджету, бюджетного розпису за місяцями у розрізі головних розпорядників бюджетних коштів, затверджених кошторисів і штатних розписів, планів використання бюджетних коштів підприємствами й організаціями, які є їх одержувачами.

У разі несвоєчасного затвердження місцевого бюджету необхідно встановити, чи не здійснювалося у періоді до затвердження бюджету фінансування в обсязі понад $^{1}/_{12}$ обсягу видатків, визначеного на відповідний період попереднього бюджетного року, та чи не перераховувалися кошти на здійснення капітальних видатків.

Аналізуючи рішення про затвердження бюджету, треба враховувати, що у разі прийняття бюджету з дефіцитом повинні бути визначені джерела його покриття (для бюджетів АР Крим і міст), а затвердження обласних, районних і районних у містах бюджетів з дефіцитом взагалі не допускається.

У разі встановлення випадків затвердження дефіцитних бюджетів ревізор повинен встановити наслідки такого рішення (зростання бюджетної заборгованості тощо).

У процесі перевірки звертається увага на правильність визначення у складі бюджету загального і спеціального фондів. Водночас треба враховувати, що формування спеціального фонду місцевих бюджетів можливе лише за умови, якщо це передбачено законом про державний бюджет.

Належить також з'ясувати, які загальнорегіональні (районні, міські) програми, що потребували виділення коштів бюджетів різних рівнів, прийнято місцевими радами та як забезпечувався контроль за повнотою виконання заходів за цими програмами.

За даними звітів про стан виконання прийнятих програм необхідно встановити, скільки бюджетних коштів було виділено на зазначені цілі та чи досягнуто результативних показників, визначених рішеннями ради.

При перевірці перерахування коштів з державного бюджету місцевим бюджетам та розподілу їх між бюджетами територіальних громад встановлюється, чи забезпечено дотримання Порядку перерахування дотації вирівнювання, додаткової дотації на зменшення фактичних диспропорцій між місцевими бюджетами через нерівномірність мережі бюджетних установ та субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам, а також міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами. Якщо мали місце факти передання видатків на виконання власних повноважень між місцевими бюджетами, а також передання видатків на виконання делегованих державних повноважень, то необхідно перевірити наявність відповідних угод, своєчасність їх укладення (не пізніше 1 серпня року, що передує плановому), повноту перерахування відповідними бюджетами коштів на проведення зазначених видатків.

Аналізуючи роботу органів державної влади та місцевого самоврядування щодо формування бюджету, слід також звернути увагу на правильність розрахунку обсягу міжбюджетних трансфертів. При цьому перевіряються показники, застосовані Міністерством фінансів при визначенні обсягу надходження на відповідній території доходів до бюджетів та при затвердженні обсягу міжбюджетних трансфертів. У випадку виявлення розбіжностей з даними перевірки встановлюється, яким чином вплинуло неправильне визначення цих показників на міжбюджетні взаємовідносини і з вини яких органів та посадових осіб відбулось надання недостовірної інформації.

У процесі виконання місцевих бюджетів виконавчі органи місцевих Рад мають право змінювати обсяг доходів і видатків відповідного бюджету в межах наданих їм законом прав. Такі зміни мають бути обґрунтованими і документально оформленими.

Однією з найважливіших ділянок ревізійної роботи у фінансовому органі є контроль за виконанням дохідної частини бюджету. У процесі перевірки проводиться аналіз рівня виконання доходів за кожним джерелом і кожним видом платежів у бюджет, установлюються причини відхилень від запланованих сум. Одночасно зіставляються нараховані суми платежів з фактичними надходженнями. У разі невиконання передбачених планом надходжень податків, зборів та інших обов'язкових платежів необхідно визначити вплив невиконання дохідної частини бюджету на виконання бюджету за видатками та з'ясувати, чи забезпечувалося своєчасне коригування видаткової частини за постійного відставання виконання плану за доходами.

Серед причин, що можуть призвести до значних відхилень у виконанні бюджету за окремими видами доходів, можливі прорахунки, допущені на етапі формування бюджету, у тому числі умисне заниження бази оподаткування, необґрунтоване надання податкових пільг та ін. Тому до питань, що підлягають перевірці, включають стан роботи органів державної податкової служби, виконавчих органів відповідних рад щодо забезпечення повноти і своєчасності надходження платежів до бюджету, дотримання законності та обґрунтованості надання окремим категоріям платників пільг з податків і зборів, які надходять до бюджету. Шляхом вибіркових перевірок установлюють, чи використано кошти, вивільнені у результаті надання пільг, за призначенням.

Документальній перевірці підлягають усі випадки повернення доходів за рахунок бюджету. Перевіряється законність повернення податків і платежів, а також з'ясовується, чи не було це повернення зумовлене списанням сум, які бюджету не належали. Дані про зараховані і повернені доходи за кожним видом платежу мають бути звірені з даними податкової адміністрації, про що складаються довідки.

Важливо також установити, яку роботу проведено місцевими органами виконавчої влади і самоврядування, відповідними фінансовими органами з вишукування додаткових джерел наповнення доходів місцевих бюджетів і яких заходів вжито щодо підвищення ефективності цієї роботи. Зокрема, це стосується питань формування і реалізації інвестиційних програм, приватизації об'єктів державної і комунальної власності, створення ринку цінних паперів, підготовки пропозицій щодо випуску в обіг для розміщення місцевих грошових, грошово-речових і речових лотерей та ін.

Перевірка правильності передбачених у бюджеті видатків здійснюється за кожною статтею видаткової частини. При цьому перевіряється не тільки цільова спрямованість видатків, а й мож-

ливий обсяг їх фінансування виходячи із запланованих надходжень до бюджету. У сучасних умовах дефіциту фінансових ресурсів необхідно планувати фінансування насамперед поточних видатків. Це витрати бюджету на фінансування мережі підприємств, установ, організацій і органів, яка діє на початок бюджетного року, а також на фінансування заходів щодо соціального захисту населення. За умови достатності доходів бюджету плануються витрати на фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності й інші витрати, пов'язані з розширеним відтворенням.

Найбільшу питому вагу у видатках місцевих бюджетів займають асигнування на фінансування соціально-культурних закладів і соціальний захист населення.

Під час ревізії використання державних активів у бюджетній сфері аналізуються питання використання бюджетних коштів (майна) на утримання бюджетних установ і на видатки з проведення загальних заходів за напрямами діяльності галузей і функцій, покладених на відповідних розпорядників бюджетних коштів. Обов'язково перевіряється: правильність планування надходжень і витрат на утримання галузі, установи, організації (і в цілому, і за окремими кодами економічної класифікації видатків бюджету); реальність формування бюджетних запитів, наявність розрахунків до них, дотримання чинних норм і нормативів, цін і тарифів; урахування у розрахунках доведених вищою організацією лімітів витрат; наявність кошторисів, планів використання бюджетних коштів і асигнувань із бюджету, правильність їх складання і затвердження; правильність ведення обліку і складання фінансової звітності.

Розмір витрат на фінансування соціально-культурних закладів визначається виходячи з середньорічних показників по мережі, штатах і контингентах цих закладів, норм видатків, середніх ставок заробітної плати, числа днів функціонування ліжок у лікарняних закладах, числа днів перебування дітей у дошкільних закладах, учнів — у школах-інтернатах та ін. У зв'язку з цим з'ясування правильності установлення видатків на соціально-культурні заходи необхідно починати з перевірки прийнятих у розрахунках до бюджету даних про середньорічні показники по мережі, штатах і контингентах. Порівнюючи показники, прийняті в розрахунках до бюджету, з показниками статистичної і бухгалтерської звітності, з планами розгортання нової мережі і приросту чисельності контингентів, установлюється достовірність фактичної наявності мережі, штатів і контингентів на початок планового періоду і середньорічної їх чисельності.

Практика ревізійної роботи свідчить, що фінансові органи під час формування бюджету нерідко завищують перехідну базу по мережі, штатах і контингентах, у результаті чого завищуються видатки на утримання соціально-культурних закладів.

Якщо перевіркою буде встановлено, що під час складання бюджету були допущені помилки у визначенні контингентів, які обслуговуються соціально-культурними установами, ставок заробітної плати, норм видатків та інших показників, що призвело до завищення асигнувань, то в процесі ревізії необхідно внести пропозиції щодо уточнення бюджетних призначень.

Аналізуючи кошториси доходів і видатків бюджетних установ, треба звернути увагу на заплановане надходження коштів з інших джерел, а саме: платні послуги, оренда, спонсорські та інші надходження.

Необхідно також звернути увагу на правильність оформлення і своєчасність затвердження кошторисів. При порушенні установлених строків затвердження бюджетів бюджетні установи не можуть своєчасно затвердити свої кошториси, тому фінансування в I кварталі поточного року здійснюється виходячи з тих сум асигнувань, які були виділені в IV кварталі попереднього року.

У загальній сумі асигнувань на соціально-культурні заходи більше половини становлять видатки на заробітну плату.

Перевіряючи витрачання грошових коштів на заробітну плату, слід, зокрема, проаналізувати правильність установлення і застосування посадових окладів (ставок) заробітної плати, доплат, надбавок, виплат за заміщення і суміснництво та премій відповідно до чинних нормативних актів. З'ясовується, чи не перевищує фактична чисельність працівників передбачену штатним розписом, затвердженим вищою організацією у межах фонду оплати праці; чи не допускалися виплати зарплати за невідпрацьований час (за час перебування працівників у відпустках, на лікуванні тощо), а також чи не списувалися на витрати кошти за фіктивними відомостями на виплату зарплати, за відомостями минулих років (за минулі періоди), на підставних і вигаданих осіб, чи не допускались у відомостях на виплату заробітної плати підчистки, дописки і виправлення цифр з метою збільшення суми виплаченої заробітної плати. У разі наявності підчисток, дописок і виправлень необхідно переконатись, чи не зроблено це з метою привласнення грошових коштів.

Перевіряється правильність утримання податків із заробітної плати працівників установи і своєчасність їх перерахування до бюджету, а також відрахування до державних цільових фондів, правильність відображення цих операцій у бухгалтерському обліку.

Одночасно з'ясовується, чи здійснював фінансовий орган контроль за витрачанням і збереженням коштів, правильністю тарифікації вчителів, медичних та інших працівників бюджетних установ. За необхідності проводиться вибіркова перевірка тарифікаційних списків.

Під час перевірки витрат на відрядження слід керуватись відповідними постановами Кабінету Міністрів України та інструктивними матеріалами Міністерства фінансів України з цього питання. Якщо мали місце відрядження працівників, котрі працюють у даній установі за сумісництвом, або тих, які постійну роботу в даній установі суміщають з роботою в інших установах, доцільно провести зустрічні перевірки і переконатись, чи не було подвійної компенсації витрат на відрядження.

Під час ревізії витрат на оплату комунальних послуг перевіряється правильність застосування чинних норм, цін і тарифів на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію; з'ясовується, чи не завищувались у документах на оплату господарських та інших витрат показники, від яких залежить розмір оплати, чи забезпечувалось відшкодування витрат за користування комунальними послугами орендарями.

За витратами на утримання автотранспорту перевіряється правильність застосування норм витрат пально-мастильних матеріалів, заповнення маршрутних листів, стан розрахунків за надані послуги найманим автотранспортом, використання автотранспорту за призначенням.

Витрати на поточний ремонт перевіряються через вивчення правильності складання кошторисів на такий ремонт, застосування розцінок, відповідності вартості списаних матеріалів обсягу виконаних робіт з поточного ремонту.

Канцелярські і поштово-телеграфні витрати перевіряються виходячи з необхідності максимальної ощадливості й недопущення оплати особистих міжміських телефонних розмов за рахунок державних коштів.

У процесі проведення ревізій в установах охорони здоров'я, дитячих будинках, садках, яслах, школах-інтернатах, у будинках інвалідів та інших установах, яким виділяються кошти на харчування, слід перевірити за документами повноту оприбуткування продуктів харчування та правильність списання їх на витрати, з'ясувати, чи не було зловживань через фальсифікацію в цих установах документів постачальників продуктів харчування, чи не було штучного завищення деяких показників господарської діяльності установи тощо.

Під час ревізії витрат на харчування доцільно провести зустрічні перевірки у деяких постачальників харчових продуктів, раптово перевірити повноту закладки продуктів для приготування їжі, звірити (вибірково) дані меню з даними пробних дегустацій медперсоналом установи і з'ясувати, чи немає між ними розбіжностей.

Ревізія витрат на придбання медикаментів проводиться шляхом перевірки документів (рахунків, накладних) на придбання медикаментів, правильності застосування цін та таксування оплачених рахунків. Особлива увага приділяється перевірці повноти оприбуткування і правильності списання вартості медпрепаратів на витрати, особливо це стосується витрат наркотичних, дефіцитних і дорогих медпрепаратів. Можливе проведення зустрічних перевірок у постачальників ліків та в осіб, на лікування яких вони списувалися.

Ревізія витрачання коштів на придбання основних засобів та інших товарно-матеріальних цінностей ставить за мету виявити забезпечення їх збереження і використання.

Перевірці підлягають такі питання: відповідність витрат кошторисним призначенням на зазначені цілі; повнота надходжень та оприбуткування товарно-матеріальних цінностей; правильність проведення переоцінок, дооцінок та індексацій основних засобів і малоцінних предметів; наявність договорів про матеріальну відповідальність з матеріально відповідальними особами; своєчасність і повнота проведення річних інвентаризацій товарно-матеріальних цінностей; правильність списання матеріальних цінностей; обґрунтованість реалізації або безплатного передання основних засобів, обладнання та інвентарю. У разі відчуження об'єкта власності необхідно перевірити наявність рішення органу управління про продаж основних фондів із визначенням способу продажу, дотриманням покупцем умов купівлі-продажу майна в частині повноти та своєчасності розрахунків за придбаний об'єкт, повноту і своєчасність внесення до доходів бюджетних установ коштів від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та правильність їх використання, повноту і своєчасність перерахування до відповідних бюджетів коштів від продажу бюджетними установами та підприємствами об'єктів державного (комунального) майна.

У разі ліквідації об'єкта власності обов'язково перевіряється наявність у об'єкта контролю дозволу органу управління на списання основних засобів, акта на списання із висновками комісії про стан списаних основних засобів, та причини їх списання, своєчасне опри-

бутковування у бухгалтерському і складському обліку матеріальних цінностей, які залишаються після ліквідації основних засобів.

Ревізія витрачання коштів на капітальний ремонт приміщень і споруд, як правило, проводиться із залученням фахівців, за допомогою яких перевіряється, чи не допущено при оплаті виконаних робіт приписок до фактично виконаних обсягів робіт та неправильного застосування розцінок і зайвого списання матеріалів.

В установах, де є спеціальні кошти, перевіряється правильність їх формування і використання, наявність кошторису спеціальних коштів, затвердженого в установленому порядку. Необхідно встановити, чи не використовувалися спеціальні кошти на цілі, не передбачені кошторисом, а також своєчасність і повноту перерахування до бюджету сум перевищення доходів над видатками за кошторисами спеціальних коштів.

Під час ревізії використання бюджетних коштів, розпорядником яких були органи виконавчої влади та місцеві державні адміністрації, встановлюється, чи не було випадків створення позабюджетних фондів, виділення коштів одночасно з різних бюджетів, здійснення витрат на придбання легкових автомобілів і мобільних телефонів за наявності простроченої кредиторської заборгованості за загальним і спеціальним фондами відповідного бюджету.

У разі створення держадміністрацією (радою) господарських підприємств для власного обслуговування за необхідності проводять перевірки правильності розрахунків за надані цими підприємствами послуги. Перевіряється також економічне обґрунтування створення таких підприємств.

Здійснюючи контрольні заходи у сфері матеріального виробництва, що проводяться у межах перевірок виконання бюджетів, ревізори повинні проаналізувати доцільність виділення та реальну потребу підприємств у бюджетних коштах (для цього проводиться аналіз їх виробничих і техніко-економічних показників), стан фінансування заходів, на які суб'єктам підприємницької діяльності виділяли кошти з бюджету. Головна увага повинна приділятись не тільки ощадливому їх використанню, а й забезпеченню їх витрачання за цільовим призначенням. Тому важливо перевірити, чи не було фактів використання бюджетних коштів на приховане кредитування комерційних та інших структур недержавного сектору економіки; використання бюджетних коштів і матеріальних цінностей на госпрозрахункову діяльність; чи не спрямовувались бюджетні кошти на депозитні рахунки замість витрачання їх на першочергові і невідкладні заходи; чи не допускались факти безгосподарності, марнотратства, непродуктивного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна. У разі виявлення витрачання

бюджетних коштів не за цільовим призначенням ревізори повинні поставити питання про припинення фінансування, повернення до бюджету витрачених не за цільовим призначенням коштів та притягнення винних осіб до відповідальності.

Перевірці підлягають і питання правильності нарахування і своєчасності перерахування до бюджетів усіх рівнів дивідендів на державну (комунальну) частку майна у статутних фондах відкритих акціонерних товариств, а також орендної плати та інших неподаткових платежів.

У процесі виконання бюджету можуть утворитись вільні бюджетні кошти за рахунок додатково одержаного доходу і перевищення доходів над видатками. Ці кошти не підлягають вилученню органами державної виконавчої влади вищого рівня і можуть бути вкладені у господарські заходи, в акції та інші цінні папери, а також можуть бути використані для надання процентних та безпроцентних позичок.

Суми перевищення доходів над видатками, що утворились на кінець року, можуть спрямовуватися на додаткове фінансування житлово-комунального господарства, установ та закладів освіти, охорони здоров'я і соціального забезпечення, на допомогу громадянам, які потребують соціального захисту, та на інші цілі. На додаткові видатки складаються кошториси і затверджуються в тому самому порядку, що й основні кошториси. Оцінюючи правильність виділення з бюджету додаткових асигнувань, слід установити наявність джерел покриття додаткових видатків і перевірити їх цільове використання.

Рішення про використання вільних бюджетних коштів приймає відповідний орган державної виконавчої влади та місцевого самоврядування з наступним затвердженням цих рішень відповідними радами. Перевіряючи роботу фінансових органів, потрібно звернути увагу на те, чи не спостерігалися факти спрямування коштів бюджету на депозитні рахунки в банках (як за ініціативою фінансового органу, так і відповідно до рішення органу виконавчої влади) з посиланням на те, що нібито в бюджеті є тимчасово вільні кошти, хоч фактично окремі видатки, передбачені бюджетом, своєчасно не фінансувалися.

Ревізуючи роботу фінансового органу, необхідно з'ясувати, чи отримувались позички для покриття тимчасових касових розривів, що виникають під час виконання загального фонду місцевого бюджету, їх обґрунтованість і дотримання встановлених строків погашення. Доцільно перевірити і їх використання. У разі використання цих коштів не за призначенням видача позики має бути припинена.

У Бюджетному кодексі України визначено, що бюджетні позички можуть отримуватись у фінансово-кредитних установах на

термін до трьох місяців, але у межах поточного бюджетного періоду. Порядок отримання таких позичок визначається Міністерством фінансів України.

Іноді мають місце факти, коли виконавчі органи ставлять питання про надання їм позичок і одночасно приймають рішення про видачу позичок суб'єктам господарювання (особливо недержавного сектору економіки) за умови, що не було забезпечене своєчасне і в повних обсягах фінансування видатків на виплату заробітної плати та інші першочергові і невідкладні заходи, що їх передбачено бюджетом по установах освіти, культури, охорони здоров'я, соціального забезпечення і соціального захисту.

Перевіряючи це питання, слід мати на увазі, що ті суб'єкти підприємницької діяльності, незалежно від форми власності і підпорядкування, які сплачують податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджету, можуть фінансуватися з бюджету та отримувати позички відповідно до програм економічного і соціального розвитку регіону, але ці позички не повинні бути безпроцентними чи такими, проценти за які є нижчими від розрахункового рівня інфляції на період позички.

Якщо фінансування видатків здійснювалося з резервного фонду виконавчих органів обласних, міських (міст Києва і Севастополя та міст обласного підпорядкування), районних рад, необхідно перевірити наявність щоквартальних докладних письмових звітів про видатки з резервних фондів з обґрунтуванням їх необхідності й ефективності. Рішення щодо схвалення цих видатків та можливого відновлення резервного фонду повинно прийматись відповідними місцевими радами на найближчій сесії.

Перевіряючи дотримання бюджетних прав місцевих органів влади, необхідно керуватися чинним законодавством і, зокрема, з'ясувати, чи не допускалося незаконне вилучення коштів у бюджети вищого рівня, чи законними були операції щодо передання і вилучення коштів у формі взаємних розрахунків з бюджетами нижчого рівня.

Ревізія законності операцій за рахунками бюджету основного рівня території (обласного, районного, міського) включає перевірку планово-фінансових, звітних та інших документів щодо виконання цього бюджету, а також суцільну перевірку операцій за рахунками, на яких обліковувалися кошти цього бюджету. За умови повнофункціонального казначейського обслуговування місцевих бюджетів така перевірка здійснюється в територіальних органах Державного казначейства України.

У процесі перевірки дотримання органами Держказначейства порядку виконання державного бюджету та місцевих бюджетів за доходами ревізори зосереджують увагу на перевірці таких питань:

- правильність ведення бухгалтерського обліку доходів бюджету відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- дотримання порядку відкриття рахунків та зарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів;
- обґрунтованість відкриття реєстраційних спеціальних рахунків бюджетним установам та правильність зарахування на них коштів;
- повнота і своєчасність перерахування платежів до державного та місцевих бюджетів відповідно до нормативів відрахувань, затверджених законом України про Державний бюджет України на відповідний рік та рішеннями про місцеві бюджети регіону;
- повнота надходження коштів до бюджету за рахунок платежів, не визначених законодавством як обов'язкові, зокрема коштів за приватизоване майно, адміністративних штрафів тощо;
- правильність проведення операцій з коштами від повернення бюджетних позичок та кредитів, наданих під державні гарантії, стан обліку заборгованості;
- правильність повернення надмірно або помилково сплачених платежів до бюджету;
- правильність зарахування коштів до загального фонду та спеціального фонду державного бюджету та місцевих бюджетів;
- дотримання черговості при проведенні операцій із обробки платежів.

До основних питань, які необхідно встановити під час перевірки дотримання органами Державного казначейства порядку касового виконання бюджету за видатками, включають:

- правильність формування мережі розпорядників бюджетних коштів та одержувачів, що безпосередньо обслуговуються у відповідному органі Держказначейства;
- дотримання встановленого порядку відкриття розпорядником коштів особових та реєстраційних рахунків;
- правильність та своєчасність складання розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів кошторисів та планів використання бюджетних коштів на основі затверджених лімітів;
- контроль за правильністю здійснення бюджетних видатків, зокрема наявність в органах Держказначейства документальних підтверджень для оплати рахунків (угод, звітів тощо);
- законність здійснення операцій з власними надходженнями бюджетних установ;
- дотримання встановленого порядку перерахування міжбюджетних трансфертів та інших коштів за міжбюджетними розрахунками.

До програми ревізії виконання бюджету в обов'язковому порядку включають питання щодо перевірки економічної і контрольної робо-

ти фінансових і казначейських органів. Зокрема, установлюється використання фінансовими органами й органами Державного казначейства наданого їм права обмеження або призупинення фінансування за наявності фактів незаконного витрачання коштів, а також у разі ненадання звітів про використання раніше виділених коштів.

Фінансові органи і відповідні органи Державного казначейства можуть вносити конкретні пропозиції і здійснювати заходи щодо скорочення бюджетних витрат за рахунок припинення реалізації окремих регіональних програм, не повністю забезпечених джерелами фінансування, приведення мережі, штатів і контингентів установ у відповідність до бюджетних призначень на їх утримання тощо.

Перевіряється, як часто Міністерство фінансів АР Крим, обласні, Київське і Севастопольське міські фінансові управління, фінансові управління районних державних адміністрацій та відповідні органи Державного казначейства розглядали звіти й інші документи про виконання бюджетів районів, міст республіканського й обласного підпорядкування, сіл, селищ і міст районного підпорядкування. Чи подавалися за результатами цього розгляду відповідні пропозиції Уряду, обласним і районним (міським) державним адміністраціям, виконавчим органам міських рад для відповідного реагування? Наскільки глибоко і всебічно зроблено аналізи бюджету та наскільки обґрунтованими є пропозиції щодо поліпшення стану виконання бюджету?

12.3. Оформлення і реалізація результатів ревізії

За результатами контрольних заходів з формування, виконання бюджетів та використання бюджетних коштів і в процесі проведення контролю складаються робочі, офіційні, додаткові і супровідні документи.

У робочій документації фіксується отримана в процесі перевірки інформація, яка після опрацювання використовується для складання офіційних документів. Після завершення контрольного заходу робоча документація знищується особою, яка безпосередньо її склала, за винятком передбачених законодавством випадків, що регламентують її зберігання.

Офіційна документація є основною частиною матеріалів контролю і включає акти, довідки та протоколи. Документування контрольних заходів і їх результатів, проведених під час аудиту ефективності виконання бюджетної програми (використання бюджетних коштів), здійснюється в аудиторському звіті.

Невід'ємну частину офіційних матеріалів контролю становить додаткова документація, оформлена як додатки (найчастіше у ви-

гляді зведених реєстрів, розрахунків, пояснень тощо), що підтверджує підсумки дослідження за окремими напрямами або процесами контрольного заходу, які зафіксовано в акті, довідці чи протоколі.

Супровідна документація включає листування з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, правоохоронними органами, суб'єктами господарювання і громадянами з питань, які стосуються результатів контрольного заходу; внутрішні документи суб'єктів державного фінансового контролю щодо розгляду або оцінки результатів контрольних заходів.

За результатами контрольних заходів, здійснених органами державної контрольно-ревізійної служби, найчастіше складається акт ревізії. Наслідки перевірки оформляються довідкою, але в разі виявлення порушень чинних законодавчих і нормативних актів, зловживань, приписок, істотних недоліків у веденні обліку і звітності за результатами перевірки складається акт.

При виявленні фактів недотримання учасниками бюджетного процесу установленого Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету складається протокол про бюджетне правопорушення.

У тих випадках, коли за виявленими фактами необхідно вжити термінових заходів щодо усунення суттєвих порушень або притягнення до відповідальності осіб, які винні у зловживаннях, під час ревізії, не чекаючи її закінчення, складається проміжний акт, а від посадових осіб вимагаються необхідні пояснення. Ці матеріали за підписами ревізора, керівника установи і керівника бухгалтерської (фінансової) служби передаються правоохоронним органам для відповідного реагування.

Проміжні акти складаються й у випадках, коли є необхідність задокументувати проведені окремі ревізійні дії. Вони підписуються ревізором, керівником, головним (старшим) бухгалтером та іншими посадовими особами. Факти, викладені в проміжних актах, включаються у зведений акт ревізії.

До початку складання зведеного акта ревізії керівник ревізійної групи у строки, встановлені планом перевірки бюджетів, приймає від членів групи ревізійні матеріали.

За наявності зауважень, заперечень чи пояснень до актів (довідок) особа, яка здійснює перевірку, оформляє доповідну записку на ім'я керівника ревізійної групи, в якій по кожній позиції дається обґрунтований висновок. Вона готує також обов'язкові вимоги керівникам установ, організацій та підприємств щодо усунення виявлених недоліків. Після вивчення поданих матеріалів перевірок

керівник групи за необхідності дає вказівки про додаткові перевірки або уточнення питань, які потребують доопрацювання.

Оформлені належним чином справи за матеріалами ревізій та перевірок, проведених у міністерствах і відомствах АР Крим, обласних, міських, районних управліннях і відділах, на підприємствах, в установах і організаціях керівники ревізійних груп передають керівникові перевірки бюджетів.

До цих матеріалів додаються:

- письмовий висновок щодо спірних питань;
- довідка стосовно недоліків і порушень, які, на думку ревізора, доцільно включити до зведеного акта ревізії, з пропозиціями щодо конкретних заходів для їх усунення;
- цифрова довідка за підсумками ревізії (перевірки) на кожному перевіреному об'єкті.

Зведений акт ревізії складає керівник перевірки бюджетів. Згідно з установленими вимогами зміст акта має включати: вступ, описову і підсумкову частини.

У вступній частині акта вказуються: дата і номер акта ревізії; назва місця проведення ревізії; назва акта, яка зазвичай відображає тему ревізії; дані про категорію ревізії — комплексна, тематична, зустрічна тощо; назва та юридична адреса об'єкта контролю; склад ревізійної групи (із зазначенням дати і номера посвідчення на проведення ревізії); дата початку і закінчення ревізії; прізвище та ініціали посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю впродовж періоду ревізії; дані про дату, виконавців і тему попередньої ревізії.

В описовій частині акта докладно викладаються виявлені факти порушень законодавчих і нормативних актів, неправильних розрахунків з бюджетом, незаконного і не за цільовим призначенням витрачання бюджетних коштів та інші порушення фінансової дисципліни, факти неправильного ведення обліку і звітності, безгосподарності, недостач, розкрадань і присвоєння бюджетних коштів та державного й комунального майна з посиланням на відповідні документи; зазначаються розміри завданих державі збитків, інші наслідки допущених порушень, а також посадові особи, з вини яких мали місце недоліки і порушення. Описи виявлених фінансових порушень у бюджетних установах викладаються зазвичай у порядку, що відповідає черговості кодів бюджетної класифікації, а в суб'єктів підприємницької діяльності — згідно з переліком питань програми ревізії чи перевірки. Виявлені в організаціях, установах та на підприємствах порушення і недоліки вносяться у зведений акт ревізії тільки в тому разі, коли цьому сприяли упущення в контрольній та економічній роботі фінансового органу.

Під час викладення матеріалів ревізії має бути дотримана об'єктивність і обґрунтованість інформації, ясність і вичерпність опису виявлених порушень.

Кожний факт порушення має бути підтверджений відповідними документами:

— оригіналами рахунків, накладних, чеків, прибутковими і видатковими касовими документами, розписками, платіжними і розрахунково-платіжними відомостями, маршрутними листами, актами на списання та ін.;

— проміжними актами;

— інвентаризаційними описами, порівняльними відомостями, протоколами з рішеннями інвентаризаційних комісій;

— офіційними довідками і висновками спеціалістів;

— поясненнями матеріально відповідальних і посадових осіб;

— висновками ревізорів щодо пояснень матеріально відповідальних і посадових осіб.

Після викладення в акті кожного факту порушення необхідно зазначити, які документи (належно засвідчені їх копії) додаються до підтвердження цього порушення. Висновки про невідповідність чинному законодавству здійснених посадовими і матеріально відповідальними особами фінансових операцій повинні містити посилання на конкретні статті і пункти законодавчих та інших нормативних актів.

З метою обґрунтування правомірності записів про неефективне використання бюджетних коштів в акті обов'язково має бути задокументовано наслідок бюджетного правопорушення (наприклад, які витрати не профінансовано або профінансовано не в повному обсязі і на яку суму). Необхідно зазначити, за чиїм розпорядженням здійснено дії чи операції, які призвели до цього порушення (номер і дата наказу, листа, резолюції тощо).

У разі відсутності або незадовільного ведення об'єктом контролю бухгалтерського обліку цей факт фіксується в описовій частині акта із зазначенням передбачених чинними нормативними актами конкретних документів, відсутніх на момент ревізії або які перебувають у незадовільному стані.

Підсумкова частина акта містить відомості про кількість складених примірників та про осіб, які підписали акт, або які, у разі потреби, ознайомились із ним.

Складений зведений акт перевірки бюджетів підписується керівником перевірки виконання бюджетів, керівником фінорган та органу Державного казначейства і подається на ознайомлення голові місцевої державної адміністрації і голові ради відповідного рівня.

Акт ревізії складається не менше як у двох примірниках, один з яких передається керівництву об'єкта контролю, а інший зберігається у контролюючому органі. Якщо під час ревізії виявлено правопорушення, про які необхідно інформувати правоохоронні органи чи ініціаторів її проведення, то складаються три чи чотири примірники акта. Протокол про бюджетне правопорушення відразу складається в чотирьох примірниках.

Якщо ревізія проводилася за постановою прокурора або слідчого, винесеною у процесі розслідування кримінальної справи, у вступній частині акта вказуються: підстава для призначення ревізії (постанова слідчого або визначення суду); короткі обставини справи, які викликали призначення ревізії; бухгалтерські документи, пояснення матеріально відповідальних і посадових осіб; питання, поставлені для вирішення перед ревізором (наводяться дослівно відповідно до постанови слідчого або визначення суду); перелік основних документів, які належать до предмета ревізії; період, який ревізується; перелік осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність підприємства, яке ревізується, із зазначенням періоду їх роботи, а також прізвища осіб, які присутні під час проведення ревізії.

В основній частині акта ревізії викладається процес перевірки документів, її результати і дається пояснення встановленим фактам. Кожному перевіреному питанню відводиться окремий розділ основної констатуючої частини акта ревізії.

Порядок питань, що підлягають перевірці, і черговість перевірки документів з кожного питання визначаються ревізором. Він указує, які бухгалтерські документи перевірялись, як вони оформлені і що було встановлено за тими документами, на основі яких робиться висновок.

В основній констатуючій частині акта ревізії послідовно описуються: дані бухгалтерського обліку, які стосуються поставленого питання (у разі повторної ревізії наводяться дані попередньої ревізії); методи, які використовувалися під час вирішення цього питання; фактичні дані, установлені ревізором, з характеристикою стану бухгалтерського обліку і його відповідності вимогам нормативних актів. При цьому вказується повна назва нормативного акта, ким, де і коли він прийнятий, а за необхідності і вилучення з нього. Це необхідно для того, щоб слідчі й судові працівники могли оцінити й порівняти з іншими зібраними у справі доказами.

У цьому ж розділі наводяться необхідні відомості про використання ревізором висновків спеціалістів інших галузей знань, дані неофіційної документації, пояснень матеріально відповідаль-

них і посадових осіб. У тексті у процесі викладення вказуються номери таблиць і додатків.

Основна частина акта викладається так, щоб за кожним фактом слідчий (суд) міг отримати необхідну інформацію.

В останній частині акта (результативній) даються відповіді на поставлені питання. Висновки ревізора мають бути стислими, ясними, які б не допускали різних тлумачень. Відповіді повинні даватись у тій послідовності, в якій поставлені питання у вступній частині акта. Акт складається в трьох примірниках, а на письмову вимогу правоохоронного органу — і в більшій кількості.

За наявності заперечень або зауважень щодо акта ревізії керівник, головний (старший) бухгалтер чи інші особи підписують акт із застереженням і не пізніше ніж через п'ять робочих днів з дня його вручення (надходження), подають зауваження письмово органу ДКРС, який проводив ревізію. Після підписання акта ревізії із зауваженнями ревізори за потреби невідкладно беруть додаткові пояснення від посадових осіб, причетних до виявлених ревізією порушень чи зловживань.

Підсумковий етап ревізії, крім складання акта, включає вжиття заходів щодо реалізації її результатів та контроль за усуненням виявлених недоліків. Існують такі основні форми реалізації ревізійних матеріалів:

- забезпечення усунення виявлених недоліків і порушень та контроль за станом їх усунення;
- відшкодування збитків (заподіяної шкоди);
- покарання осіб, винних у порушеннях законодавства з фінансових питань;
- передання матеріалів ревізій правоохоронним органам;
- інформування про наслідки проведення ревізії.

Усі форми реалізації матеріалів ревізії є самостійними, але постійно взаємодіючими і тісно пов'язаними між собою.

За результатами ревізії бюджетів району, міста обласного підпорядкування, району у місті не пізніше ніж через десять днів після підписання акта направляється доповідна записка голові райдержадміністрації (міськвиконкому), а в двотижневий термін після закінчення ревізії надсилається інформація регіональному фінансовому управлінню й доповідна записка відповідно до Ради міністрів АР Крим, обласної, Київської чи Севастопольської міських державних адміністрацій та місцевої ради такого ж рівня. Разом із зазначеною інформацією подається проект відповідного (розпорядження) рішення.

Результати перевірки бюджетів в АР Крим, областей, міст Києва і Севастополя доповідаються керівництву ГоловКРУ, Міністерству фінансів України та, за необхідності, Кабінету Міністрів України.

Проведену ревізію (перевірку) можна вважати закінченою лише після того, як забезпечено усунення виявлених фінансових порушень і недоліків. З цією метою працівники державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані направляти до відповідних місцевих органів виконавчої влади та самоврядування клопотання про:

- притягнення керівників підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління відповідної держадм до відповідальності;
- накладення адміністративних стягнень на винних осіб за вчинені ними правопорушення;
- звернення в межах компетенції до суду щодо визнання незаконними актів інших органів місцевого самоврядування, місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій;
- прийняття рішення щодо скасування раніше наданих пільг по місцевих податках і зборах;
- подання цивільних позовів від імені держави до осіб, діями яких було заподіяно шкоду державі.

За результатами перевірки бюджетів в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі керівниками груп з проведення ревізій (перевірок) складаються узагальнені цифрові довідки виявлених порушень у розрізі установ, підприємств та організацій, які разом з матеріалами ревізій передаються для контролю відповідному територіальному контрольно-ревізійному підрозділу.

Контроль за усуненням порушень, виявлених ревізіями (перевірками) поточних рахунків обласних (республіканського в АР Крим, міських Києва та Севастополя) бюджетів, основних казначейських рахунків, кошторисів обласних рад, обласних державних адміністрацій, обласних фінансових управлінь та обласних управлінь Державного казначейства в області здійснюється працівниками ГоловКРУ, які їх проводили. Ними ж готуються обов'язкові вимоги керівникам перевірених установ, а в разі необхідності передаються відповідні матеріали до правоохоронних органів.

Матеріали ревізії (перевірки), які містять факти суттєвих порушень фінансово-бюджетної дисципліни, оприлюднюються через засоби масової інформації.

Контрольні запитання

1.Визначте основні завдання контрольно-ревізійної роботи з бюджету.

2.Назвіть і охарактеризуйте етапи ревізійного процесу.

3.Що передбачає підготовча робота до проведення комплексної ревізії фінансових органів з бюджету?

4.Програма ревізії.

5.Які питання підлягають перевірці під час проведення ревізії бюджету?

6.Який порядок оформлення результатів ревізії?

7.Акт ревізії: порядок його складання й оформлення.

8.Реалізація результатів ревізії і контроль за ліквідацією виявлених порушень і недоліків.

Частина 5

БЮДЖЕТ І БЮДЖЕТНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ

Розділ 13. **Бюджет у контексті світової фінансової думки**

Розділ 14. **Сучасні технології бюджетного менеджменту**

Розділ 15. **Бюджетний контроль і аудит**

У період розвитку і зміцнення української державності особливої актуальності набуває вивчення світового досвіду теорії і практики фінансового будівництва, зокрема управління бюджетним господарством, його сучасних технологій, форм і методів. На концептуальні уявлення та практику функціонування бюджету, організацію та використання бюджетного менеджменту в провідних країнах світу насамперед вплинули: розвинута ринкова економіка, представницька демократія, права людини. Так чи інакше економічні й соціально-політичні засади західного суспільства спираються на примат людської особистості, на підхід до людини як до мети, а не як до засобу. На цьому особливо наголошував професор В.Федосов, підкреслюючи, що побудова соціально орієнтованої ринкової економіки в Україні — це не просто комплекс економічних заходів. «Насамперед, це шлях суспільного розвитку, заснований на демократії, на повазі до людини як найвищої цінності, до її свобод, це філософія суспільного буття і спосіб мислення»[1].

Саме на Заході склалася така комбінація історичних обставин та соціально-економічних умов, які сприяли тому, що бюджет як універсальне явище фінансової і політичної культури, розвитку людської цивілізації набув глобального значення. Практично всі національні варіанти бюджетного процесу і різноманітних бюджетних процедур та технологій бюджетного менеджменту, застосовувані в сучасному світі, тією чи іншою мірою вестернізовані. Принаймні з боку зовнішніх ритуальних ознак.

Ознайомлення з фінансовими традиціями і бюджетними реаліями країн із розвинутою ринковою економікою допомагає ефективніше вирішувати проблеми внутрішні, виконує роль корисних порад, не зайвих для збудження національної творчої фінансової думки. Тому для українського читача знання зарубіжного досвіду управління бюджетом і досягнень фінансової науки стосовно його сутності, особливостей функціонування, місця і ролі в суспільстві та взаємозв'язків з різними ланками і сферами економічної системи корисне й повчальне в багатьох аспектах.

---

[1] *Федосов В., Опарін В., Льовочкін С.* Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями / За наук. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2002. — С. 28—29.

Розділ 13

БЮДЖЕТ У КОНТЕКСТІ СВІТОВОЇ ФІНАНСОВОЇ ДУМКИ

13.1. Концептуальні засади вчення про бюджет

Важливою для розуміння теоретико-методологічних і прагматичних підходів західних економістів до бюджету і бюджетного менеджменту є теза, що за обставинами свого виникнення та у своєму інституційно-правовому значенні бюджет є продуктом конституційної демократії. Поза суто функціонально-фінансовим призначенням державних доходів і видатків, що існує вже тисячоліття, бюджет у сучасному розумінні виник з ідеї суспільної згоди на стягування податків та парламентського контролю за їх витрачанням. Уперше ці права були законодавчо зафіксовані, увійшли в загальногромадянську свідомість та суспільну практику в Англії починаючи з XVII ст.[1] Зокрема вони були закріплені в Петиції про права *(Petition of Rights)* 1628 р. та в Біллі про права *(Bill of Rights)* 1689 р. У колоніях Нової Англії гострі дебати про фундаментальне парламентське право на затвердження бюджету були важливим поштовхом до подій, які врешті-решт привели до унезалежнення від метрополії й заснування США[2]. Відтоді сформувалися демократичні основи управління бюджетом, зросло його політичне значення. У руках народних представників у парламентах він перетворився в могутній засіб здійснення внутрішньої й зовнішньої політики, у чинник державно-національного буття.

Цікаве й етимологічне походження самого терміна «бюджет». В історії казначейства (міністерства фінансів) Великобританії згадується, що в 1730-ті роки тодішній канцлер (міністр) казначейства Роберт Вальполь іронічно називав розрахунки державних доходів і видатків за назвою спеціального портфеля (*bougette*), в

[1] *Jay P.* The Budget. — L.: Jackdaw Publication Ltd., 1972. — P.1—2.

[2] Див.: *Blankart C. B.* Öffentliche Finanzen in der Demokratie: Eine Einführung in die Finanzwissenschaft. Verlag Franz Vahlen: Műnchen, 1998. — S.393; *Häuser K.* Abriss der geschichtlichen Entwicklung der öffentlichen Finanzwirtschaft // Handbuch der Finanzwissenschaft. — 1977. — 3. Aufl. — Bd. 1. — S.12—46.

якому він приносив ті документи в парламент для доповіді[1]. Від бюджету-портфеля і пішли фінансові поняття «бюджет», «відкрити бюджет».

Бюджет сучасного розвиненого суспільства спирається на досить фундаментально і глибоко розроблену теорію. Серед її творців — найвидатніші імена економічної науки — від У. Петті, П. Буагільбера, А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. Стюарта Мілля, А. Вагнера до Дж. М.Кейнса, Г. Шмольдерса, П. Самуельсона, Дж. Б'юкенена. З-поміж цих та інших імен, пов'язаних з фінансовою наукою, є визначні вчені академічного напряму, державні діячі та радники урядів, лауреати Нобелівської премії. Серед багатьох наукових напрямів найбільший вплив мають школи, котрі розробляють актуальні бюджетні проблеми як міст від теорії до практики. Фінансова наука шукає і знаходить раціональні рішення стосовно бюджету в контексті функціонування громадянського суспільства з його складною грою ринкових і політичних сил.

Розвиток теорії бюджету динамічно пов'язаний із загальними законами руху суспільного процесу й економіки, а сама вона завжди становила невід'ємну частину основної економічної доктрини, яка визначалася конкретними історичними умовами розвитку, а також не в останню чергу завданнями й інтересами правлячого класу.

Сучасна світова фінансова думка розглядає бюджет з гносеологічних позицій. Він аналізується з погляду його реального змісту, сутнісних якісних характеристик і відображення розвитку соціально-економічного процесу. Теоретичні положення і моделі, які розробляються економістами західних країн, є реальною прагматичною основою їх фіскальної політики, бюджетного законодавства і менеджменту. Прагматичний підхід проявляється у розробленні загальної бюджетної доктрини, стабілізаційних програм зміцнення державних фінансів, формуванні тактики і стратегії бюджетної політики на довгостроковий період.

Розширюється коло і спектр досліджень, пов'язаних із розробленням різноманітних форм і методів бюджетного менеджменту, шляхів ефективного впливу бюджету на державне й особисте споживання, на нагромадження й інвестиції, на темпи і пропорції суспільного виробництва, підвищення конкурентоспроможності на світових ринках і на економічне зростання в цілому.

Діалектика світового суспільно-економічного процесу, його специфіка й особливості, які пов'язані насамперед із поглиблен-

[1] *Roseveare H.* The Treasury. The Evolution of a British Institution. — N. Y.: Columbia University Press, 1969. — P. 114.

ням і прискоренням глобалізації та інтеграції, об'єктивно ведуть до посилення уваги західної фінансової науки до розроблення конкретних заходів і рекомендацій щодо підвищення ролі бюджету в структурній перебудові економіки, у прискоренні темпів економічного зростання, короткостроковому і довгостроковому розвитку з урахуванням світогосподарських відносин і зв'язків. У працях її представників, багато з яких є лауреатами Нобелівської премії, аналізуються результативність впливу бюджету на загальний хід, динаміку і розвиток розширеного відтворення, ефективне функціонування ринків.

Для наукового методу західних учених-фінансистів характерне зближення і суміщення теоретичного та емпіричного знання. Бюджет постає як єдність фактологічної дійсності та її науково-теоретичної репродукції, як застосування теоретичних критеріїв і постулатів у реальному фінансовому житті і бюджетній політиці. За такого підходу фінансове знання розвивається і збагачується відповідно до змін матеріалу, який воно засвоює, що супроводжується теоретичним осмисленням реалій та науковим аналізом самого осмислювання.

Безпосередній теоретико-методологічний, ідейно-концептуальний та інституційно-несучий каркас західного вчення про бюджет складають філософський ідеалізм, економічний суб'єктивізм, суб'єктивна теорія вартості, теорія суспільних благ (потреб) і товарів та суспільного вибору, ідеали демократично-правової держави. Велика хартія вольностей, Білль про права, гасла Великої французької революції — ці та інші досягнення й звершення західної цивілізації справили незгладимий вплив на теорію і практику бюджету взагалі і бюджетного менеджменту зокрема.

З огляду на свою специфіку, одночасно враховуючи функціонування держави, поле економіки, політики і права, життєдіяльності суспільства, фінансове знання в його методологічному аспекті спирається на наукові положення філософії, політичної економії, соціології, на принципи державного і конституційного права. Як зазначав відомий французький учений-фінансист Поль Марі Годме, у фінансовій науці метод пізнання характеризується «з одного боку, дослідженням фінансових явищ, а з іншого — широким зверненням до інших наук»[1]. Це і зрозуміло. Фінансова наука є суспільною (економічною) наукою, а самі фінанси, і передусім бюджет (як їх домінуюча і визначальна складова), виникли з розвитком держави, права і товарно-грошового господарства. Усе функціонування бюджету — від його генези і до зрілого

[1] *Годме П. М.* Финансовое право: Пер. с франц. — М.: Прогресс, 1978. — С.45.

розвитку — пов'язане з існуванням держави. Поза функціонуванням держави немає і бюджету.

Саме тому вихідною позицією світової фінансової думки при характеристиці бюджету є його нерозривний зв'язок з державою, її діяльністю. Усі західні підручники з теорії фінансів і бюджету розпочинаються не з питань природи і сутності цих категорій, як це традиційно з радянських часів заведено у вітчизняній літературі і викладається у вищих навчальних закладах, а з характеристики економічної ролі, завдань і функцій держави, сфери її діяльності. І це цілком логічно і правильно.

Бюджет — це «державне фінансове господарство», зазначав ще в XIX ст. один із патріархів західноєвропейської фінансової науки, всесвітньо відомий німецький учений Адольф Вагнер (1835—1917)[1]. Сучасний німецький економіст, професор Берлінського університету Шарль Бланкарт, автор книги «Державні фінанси в умовах демократії» характеризує науку про державні фінанси (і передусім бюджет) як економічний аналіз державної діяльності[2]. Професор Девід Хайман, автор одного з найновіших університетських підручників, який вийшов у Сполучених Штатах Америки кількома виданнями, розуміє під бюджетом особливу сферу економічного знання (економікс), що вивчає державну діяльність та альтернативні способи фінансування державних видатків[3].

Подібне розуміння не єдине у своєму роді, воно має свою традицію. Так, професор Колумбійського університету, колишній президент Міжнародного інституту державних фінансів Карл Шоуп дає дещо розширене й конкретизоване тлумачення: бюджет пов'язаний з функціонуванням держави, грошовими асигнуваннями і соціальними виплатами та методами фінансування цих потреб за допомогою податків, позик, іноземної допомоги й емісії грошей[4]. Професор Х'юго Дальтон, відомий у 1930—1940-ві роки англійський фінансист-теоретик і практик, депутат парламенту, канцлер казначейства Великобританії в 1945—1947рр., підручник якого «Принципи державних фінансів» виходив у Англії понад 20 разів і був перекладений багатьма мовами, вважає, що бюджет перебуває на межі економіки і політики. Він виражається у доходах і видатках державних органів влади та їх взаємній відповідності. Ця відповідність не обов'язково зводиться до

[1] Див.: *Wagner A. G.* Grundlegung der politischen Ökonomie. — Leipzig, 1892. — S. 143. Історично ця ідея належить німецькому економісту К. Рау.

[2] *Blankart C. B.* Op. cit. — S. 7.

[3] *Human D. N.* Public Finance. A Contemporary Application of Theory to Policy. — 3-d ed. — Chicago etc.: The Dryden Press, 1990. — P. 2.

[4] *Shoup C. S.* Public Finance. — L.: Weidenfeld and Nicolson, 1969. — P.3.

рівності, вона повинна перебувати у такому кількісному співвідношенні, яке за даних умов є найбільш прийнятним[1].

Схоже, найбільш повно і виразно сформулював коло тих соціально-економічних і суспільно-політичних проблем сучасної держави, вирішення яких залежить від бюджету, відомий американський учений-фінансист Ричард Масгрейв (1910 р. н.). На диспуті з іншим корифеєм західної фінансової науки, лауреатом Нобелівської премії Джеймсом Б'юкененом (1919 р. н.) він сказав: «Чи не зайшов розвиток державного сектору так далеко, що його слід зупинити? Державний сектор посилює чи стримує економічне зростання? Державні установи та їх персонал продуктивні чи ні? Чи варто державі займатися виробництвом? Чому через публічні бюджети фінансуються як приватні, так і суспільні блага? Яким чином контролювати забруднення довкілля та інші суспільні лиха? Як боротися з бідністю та як пристосувати систему соціального страхування до демографічних змін? Що розуміти під оптимальним оподаткуванням і чи потрібна радикальна податкова реформа? Чи бюджети ще залишаються дієвими інструментами макрополітики»[2]?

Отже, погляди авторитетів західної фінансової науки єдині у баченні державного бюджету як сфери органічно взаємозв'язаних фінансових потоків державних доходів і видатків. Реально ці потоки існують, відбувається їх рух у організаційно-правових формах бюджетів і кошторисів на різних рівнях державної влади та адміністративно-територіального поділу країни.

З методологічного погляду для наведених трактувань характерна простота і реалістичність дефініцій, які відразу прямують до суті. Економічні явища і процеси, що становлять природу і зміст державного бюджету, кількісно і якісно об'єктивізуються, але водночас зрозуміло, що суб'єктивно вони залежать від суспільного вибору і політичних рішень. Подібні трактування насамперед відображають емпіричну реальність бюджету. Добре пристосовані для систематизації й дослідження фінансових явищ прості поняття дуже зручні для зіставлення дефініцій із дійсністю. Подібні характеристики є переконливими не лише в логічному, а й у практичному розумінні, демонструючи єдність теорії і практики. Вони наочно демонструють, як у сфері державних фінансів зливаються економіка з політикою, де економічні міркування і політичні рішення однаково домінують над змістом фінансових операцій держави. На цьому полі, за образним висловлюванням Х.

[1] *Dalton H.* Priciples of Public Finance. — N. Y., 1955. — P. 1.

[2] *Buchanan J. M., Musgrave R. A.* Public Finance and Public Choice. Two Contrasting Visions of the State. — Cambridge (Mass.); London: The MIT Press, 2000. — C. 63.

Дальтона, має поєднуватися «досконалість теорії, сміливо пропонованої чистим розумом, і мистецтво управління державою, керованою мудрим урядом»[1].

Водночас слід визнати, що знайти вичерпне і до того ж лаконічне визначення бюджету як фінансово-економічного, суспільно-політичного та юридично-правового явища, незважаючи на часте й звичне вживання самого терміна «бюджет», не просто. Користуючись різними західними джерелами, можна зібрати цілу низку дефініцій. Уже їх перелік свідчить про суттєве варіювання семантичних значень одного і того самого явища.

Бюджет постає як:

- законодавчий акт, що попередньо санкціонує державні доходи і видатки, тобто дозволяє уряду збір коштів та їх цільове витрачання;
- офіційний розпис державних доходів і видатків;
- кошторис імовірних доходів і видатків держави;
- фонд грошових коштів, зібраних державною владою, з визначеним законом їх витрачанням на задоволення загальнокорисних потреб;
- завчасно складений кошторис, що відображає рівновагу між державними потребами і коштами;
- правовий документ, у якому заплановані державні видатки протиставляються очікуваним доходам з одночасним закріпленням обов'язків щодо їх виконання;
- фінансова основа, на якій базується діяльність уряду;
- повторювана щорічно відомість державних доходів і видатків;
- балансова таблиця, в якій обчислюються й порівнюються доходи з видатковими фінансовими зобов'язаннями;
- загальний план державного фінансового господарства на певний проміжок часу (як правило, на 12 місяців);
- контракт, укладений між довірителями (податкоплатниками) і довіреними (органами влади);
- наказ, даний виборцями урядовому апарату розпоряджатися державними коштами в межах і на умовах, суворо обумовлених законами.

Вихідною позицією у визначенні бюджету радянськими економістами були «економічні (фінансові) відносини». Відповідно до цього бюджет трактувався (з різними варіаціями) як система економічних відносин, пов'язаних з формуванням і використанням загальнодержавного фонду грошових ресурсів. Одночасно вказувалось, що він є основним фінансовим планом держави. До

[1] *Dalton H.* Op. cit. — P. 3—4.

цього формулювання додавалася витримана в ідеологічному дусі типова приписка, що бюджет виражає відносини додаткової (фінансової, позаекономічної) експлуатації трудящих, здійснюваної з метою виконання державою (буржуазною, капіталістичною) її класових функцій і завдань[1]. Таке класово заангажоване трактування надто віддалене від наукової і навіть прагматичної фінансово-функціональної природи бюджету.

Отже, бюджет наділяється численними субстанціями. Одні сприймають його як правову категорію (закон, контракт, наказ, план, правовий документ), другі розуміють під бюджетом фінансові операції рахункового порядку (розпис, кошторис, відомість, баланс). Треті вбачають у бюджеті грошові кошти, що концентруються державою (фонд). Нарешті, марксисти наповнюють бюджет ідеологізованим соціально-конфронтаційним змістом (суспільні відносини фінансової експлуатації). Доводиться визнати, що в кожному з наведених визначень відбивається якась окрема риса бюджету, є більша чи менша частина істини.

Перебуваючи під впливом функціонування держави і товарно-грошового господарства на помежів'ї економіки, права і політики, бюджет втілює в собі позанаціональні, абстрактно-універсальні істини мікро- і макроекономіки, користується їх методологією дослідження. Водночас він відображає грошові еквіваленти конкретно-національних пріоритетів, які в демократичному суспільстві визначаються результатами виборів та рішеннями парламентів. З одного боку, природа бюджету пояснюється в термінах укорінених теоретичних постулатів економічної науки, а з іншого — постійно розробляються все нові й нові методи бюджетного менеджменту з урахуванням політичного змісту бюджетного процесу, що збагачує пізнавальний арсенал фінансової науки.

Бюджет як складна сфера фінансових відносин проявляє себе то в квазіринковій функції фіскального обміну податкових платежів на блага і послуги загального користування (грошовим еквівалентом яких є бюджетні асигнування), то як процес бюджетних рішень, чий зміст і характер визначаються через складний механізм суспільного вибору — від переважаючої політичної волі маси громадян до оперативних дій функціонерів фінансового менеджменту. У бюджеті переплетені між собою економічні, правові й політичні реалії, невіддільні одні від одних. За переконанням західних дослідників, у єдності економіки, права і політики завдяки бюджетному механізму реалізується важлива місія

[1] Финансово-кредитный словарь. — М.: Финансы и статистика, 1984. — Т. 1. — С. 282.

розмежування приватного (ринкового) і державного (публічно-фінансового) господарювання[1].

Конкретизуючи, залишається лише «одягти» бюджет як нерозривну єдність упорядкованих фінансових взаємозв'язків у правову оболонку, щоб простежити його виключну роль і значення в масштабі суспільства, держави, нації.

Отже, якщо звести до інтегрованого цілого ідеї, закладені світовою фінансовою думкою у визначення бюджету, та розвинути їх у дусі сучасного фінансового знання, то він постає як *законодавчо (на підставі вибору певних соціально-економічних і політичних пріоритетів) аналітично обґрунтований розрахунок передбачених на визначений період видатків, зумовлених обсягом і структурою забезпечуваних державою благ, послуг і трансфертів, та призначених для їх оплати грошових надходжень з підведенням загального балансу.* Можливо, ця узагальнююча формула і не вичерпує всього адекватного дійсності змісту й значення бюджету, але наближає до розуміння тих складних суспільно-фінансових реалій, які уособлюються в державному та місцевих бюджетах.

Коли обсяг державного бюджету вимірювався кількома відсотками національного продукту, наука могла обійтися без надто пильної уваги до нього. Ситуація кардинально змінилася з феноменальним зростанням обсягів державних бюджетів під впливом двох світових війн, гонки озброєнь, загострення соціальних і екологічних проблем, а разом з тим і розширенням масштабів економіки та її глобалізацією, науково-технічною революцією, зростанням національного багатства. Так, за останні два століття існування США обсяг видаткової частини одного тільки федерального бюджету збільшився майже в 150 тисяч раз![2] Навіть з урахуванням знецінення грошей масштаби зростання вражають, відображаючи в об'єктизованих фінансових показниках унікальну політичну, соціальну й економічну роль держави в житті сучасного суспільства. Тому не дивно, що бюджету відводиться таке важливе місце серед найактуальнішої проблематики економічної науки та державознавства.

Значною мірою наукова методологія пізнання бюджетних явищ спирається на філософську школу суб'єктивного ідеалізму. Цьому напряму філософської думки властивий антропний прин-

[1] Modern Public Finance / Ed. by A. B. Atkinson. — Cambridge, 1991. — Vol. 1. — P. 211.

[2] *Ott D. J., Ott A. F.* Federal Budget Policy. — 3-d ed. — Washington.: The Brookings Institution, 1977. — P. 53; Statistical Abstract of the United States. — Washington, 2003.

цип висвітлення дійсності. Він передбачає залежність суспільних явищ, які вивчають люди, від індивіда — мислячої істоти, учасника подій та їх інтерпретатора. «Помисли людей обумовлюють їхні дії»[1], — стверджував Дж. Стюарт Мілль (1806—1873), один з найвпливовіших економістів свого часу. У центрі уваги за такого методологічного підходу перебуває суб'єктивний чинник — поведінка «економічної людини», мотивація її дій за певних загальноекономічних, фінансових і соціальних умов. Поведінка «економічної людини» та її мотивація засновані на аналізі ефективності ринків та макро- і мікроекономічних показників — руху національного продукту, бюджету, споживання, нагромадження й інвестицій, конкуренції, ціни, капіталу, прибутку, ренти і заробітної плати тощо.

Суб'єктивне світосприймання на індивідуальному рівні має незаперечне суспільне значення. І було б досить дивним, якби в умовах економічної і особистої свободи члени громадянського суспільства оплачували державну діяльність, зміст якої не відповідає їхнім особистим інтересам, суперечить їхнім переконанням. Можна уявити, що індивідуум, звиклий до вільного й еквівалентного вартісного обміну на ринку, має зважити переваги держави і вирішити, якою мірою він згоден її фінансувати. Італійський фінансист-теоретик Маффео Пантелеоні (1857—1924) визначав прийняття рішень стосовно бюджету на парламентському рівні як процес, під час якого депутати, оцінивши суб'єктивні корисності всіх можливих варіантів бюджетних асигнувань, мають схвалити або відхилити їх[2].

Економічний суб'єктивізм фінансової практики підтверджується і тим спостереженням, що, скажімо, закон про бюджет у кінцевому підсумку приймається не з якихось міркувань вищої логіки, доводів теорії чи ідеалів справедливості. За афористичним виразом відомого англійського державного діяча Бенджаміна Дізраелі (1804—1881), «країна управляється не логікою, а парламентом». В умовах демократії у процедурах прийняття рішень здебільшого беруть участь матеріально зацікавлені й політично орієнтовані непрофесіонали — виборці та парламентарі, які передусім керуються індивідуальними уявленнями, пристрастями, інтересами. Науковій і адміністративно-професійній еліті інколи залишається лише оцінити прийняті рішення з погляду певних науково-теоретичних принципів та прагматичної доцільності.

---

[1] *Милль Дж. Стюарт.* Размышления о представительном правлении: Пер. с англ. — СПб., 1863. — С. 79.

[2] The Marginal Revolution in Economics. Interpretation and Evaluation / Ed. by R.D.C.Black e.a. — Durham: Duke University Press, 1973. — P. 255—256.

Так, з часів Адама Сміта (1723—1790) економічна наука оперує ідеалом мінімальної держави, в якій досягається бюджетна рівновага за максимально обмеженої величини бюджету. Колись прагнення до бюджетної економії було реакцією на марнотратство феодальної епохи. Проте буржуазним демократіям так і не вдалося повністю відмовитись ні від бюджетних дефіцитів, ні від державного боргу, не в останню чергу через демократично-представницький характер політичного ладу. Демократія значною мірою залежить від суб'єктивної мотивації осіб, які приймають рішення. Народні представники в парламентах з огляду на перспективи власного обрання чи переобрання нерідко покладаються на популярні й популістські, а не на науково обґрунтовані рішення.

Отже, бюджет перебуває у сфері тих суспільних реалій, які досить помітно залежать від суб'єктивного психологізму, особистісної поведінки людей як громадян-виборців, споживачів і осіб, які приймають відповідні фінансові рішення. Саме це мав на увазі британський філософ Карл Поппер (1902—1994), коли зауважив, що одного формального права участі в прийнятті рішень (а бюджетний процес і є однією з форм демократії в дії) достатньо, щоб поставити економічну владу під контроль влади політичної, унеможлививши всупереч твердженням марксизму домінування багатства над демократією[1]. Саме людину, її свідомість та внутрішні імпульси поведінки в економіці й політиці ставлять у центр уваги школи ідеалістичної філософії та економічного суб'єктивізму.

За характером і способом теоретичного мислення, напрямом пізнавальних зусиль та методологічних підходів до вивчення явищ фінансове знання буває позитивним і нормативним.

Позитивна форма фінансового знання зосереджується на вивченні взаємозалежності між фінансово-економічними явищами як змінними величинами, прямих і зворотних зв'язків між ними. Позитивне мислення відповідає логічній формулі: «якщо..., то». Для позитивного пізнання питання «що» і «як» важливіші, ніж питання «чому». Науковий аналіз за позитивної методології претендує на об'єктивність. Описовий за своїм характером, він не передбачає ціннісних припущень, етичних оцінок явищ у критеріях добра і зла, не ставить певної мети дослідження. Позитивний підхід у фінансовій науці так само не впливає на досліджувані явища, як, скажімо, хід фізичних процесів не залежить від зусиль

[1] *Поппер К.* Відкрите суспільство та його вороги: Пер. з англ. — К.: Основи, 1994. — Т. 2. — С. 137, 143—144.

дослідника. Позитивізм у науці нічого не засуджує і нічого не прославляє. Він спостерігає і вивчає, а не домислює, бажає, вказує.

Наприклад, позитивний аналіз бюджетної програми продовольчого субсидування малозабезпечених цікавиться лише впливом субсидії на рівень цін на продукти споживання, а також кількісними параметрами забезпечення малоімущих. Фактичний стан після введення субсидії порівнюється з попередніми розрахунками, і на цьому аналіз припиняється. Чи рівнозначна субсидія соціальному утриманству, чи є вона гуманною ознакою соціальної солідарності із знедоленими, що заохочує неробство, — ці питання не цікавлять представників позитивного напряму.

На противагу позитивному нормативне дослідження переорієнтоване від дійсного на те, що має бути чи могло б бути. Нормативний метод близький до доктрини прагматизму, згідно з якою найсуттєвіша риса науки полягає не в накопиченні знань про минулі факти, а в передбаченні майбутнього[1]. Нормативна наука зосереджується на рекомендаціях, пропонованих з метою удосконалювання, зміни на краще чи в бажаному напрямі існуючого стану справ. У своїй нормативній подобі наука найтісніше зближується з політикою.

Девізом нормативного напряму науки можна поставити слова: «Знати, щоб передбачувати і поліпшувати». Як правило, нормативні зміни досягаються шляхом вибору альтернативних способів здійснення суспільної мети, керуючись певними етичними критеріями. Фактично представники нормативного напряму фінансової науки ставлять себе в залежність від наперед визначених ідеалів. За умов боротьби різних політичних сил і соціально-економічних інтересів навколо бюджетних пріоритетів нормативне бачення проблем бюджету веде до структурних змін, переорієнтації здійснюваної політики, модифікації законів, кодексів та інструкцій, методів бюджетного менеджменту.

Окремі вчені безкомпромісно притримуються того чи іншого методу. Так, німецький теоретик фінансової науки Адольф Вагнер був прихильником позитивного методу. «Істина, — писав він, — не любить розпоряджень, а хоче, щоб її пізнавали такою, якою вона є. Хто ж вимагає від неї, щоб вона з'являлась до нього в тій чи іншій формі, — тому вона зовсім недоступна»[2]. З сучасних економістів переконаним прихильником позитивного методу є видатний представник економічного лібералізму Мілтон Фрідмен (1912р.н.). За Фрідменом, сутність розвитку науки полягає в

[1] *Поппер К.* Цит. праця. — С. 95.

[2] *Вагнер А.* О научном мышлении и популяризации в науке: Пер. с нем. — СПб., 1900. — С. 4.

перевірці теоретичних гіпотез, котрі в зіткненні з практикою або підтверджуються, або спростовуються. Таких же підходів дотримується і відомий американський економіст Дж. Б'юкенен.

Позитивне означає існуюче, реальне, нормативне — бажане, гадане, задане. Проте, існуючи окремо в типології науково-пізнавальних підходів, позитивну і нормативну методологію важко роз'єднати в реальній дослідницькій практиці. Та й не треба цього робити. У процесі вивчення й аналізу явищ у сфері бюджету в їх взаємозалежності та причинно-наслідкових зв'язках однаково корисні і позитивний, і нормативний методи. Сама тільки нормативна теорія не може запропонувати ефективних рекомендацій з метою досягнення певних результатів, якщо не має у своєму розпорядженні основоположних даних і фактів, добутих позитивним знанням.

Уявімо, приміром, що пропонується замінити податок на додану вартість — платіж досить складної конструкції — на елементарний податок з продажів. Зауважимо, що рішення про таку зміну має не академічний, а політичний характер, хоч і ініціюється науковцями та практиками. Попри нормативні наміри вчених-економістів і політиків-парламентарів, лише позитивний аналіз, виконаний спеціалістами, може виявити реальні бюджетні і соціально-економічні наслідки подібної реформи. Якщо вона дасть небажані фіскальні й господарські результати, то політики мають переглянути свою нормативну підтримку даного рішення.

Саме по собі позитивне дослідження передбачає застосування теоретичних прийомів фінансово-економічного аналізу до тих програм, особливо соціальних, які спонукаються нормативними ідеалами. Отже, різні наукові методи не заважають один одному. Нормативний метод допомагає вибрати об'єкт дослідження та оцінити наслідки пропонованих змін у світлі певних етичних критеріїв. Одним із них є нормативний ідеал ефективності використання ресурсів, теоретизований італійським економістом і соціологом Вільфредо Парето (1848—1923), що увійшов у науку під назвою оптимальності за Парето.

В інтерпретації Парето ефективне витрачання бюджетних коштів вважається досягнутим, коли на певний момент наявні фінансові ресурси розподілені й використовуються у такий спосіб, що забезпечується максимальний або близький до нього рівень добробуту всіх членів суспільства. Порушення даного стану призводить лише до перерозподілу добробуту одних людей на користь інших, тобто ніякого загального приросту добробуту при цьому не відбувається. За допомогою запропонованого Парето методу теоретично виражаються оптимальні параметри бюджету,

за яких досягається найкращий стан добробуту та його розподілу між соціальними верствами населення, а також між нинішнім і прийдешніми поколіннями.

Оптимальність за Парето в ролі нормативного критерію суспільного добробуту Джеймс Б'юкенен назвав геніальним досягненням економічної думки[1]. У ньому вбачають концептуальний підмурок економіки добробуту, розцінюють як теоретичне обґрунтування держави загального благоденства, однією з матеріальних основ якої є соціальні програми, що фінансуються з бюджету. Парето доводив, що політична підтримка останніх набагато інтенсивніша від можливих проявів невдоволення платників податку. У цьому випадку владі значно простіше й дешевше піти назустріч інтересам деяких суспільних груп, ніж витрачати зусилля та грошові кошти на протиборство з ними. Звісно, подібні дії знаходять фінансове втілення в обсязі й структурі бюджету.

У сучасній соціально-економічній теорії критерій Парето замінив собою розуміння суспільного добробуту (за І.Бентамом (1748—1832)) як суми індивідуальних достатків без міжособового порівняння взаємних втрат і виграшів поміж ними. За утилітаристським принципом І. Бентама: «Найвище щастя для якомога більшої кількості людей — ось єдина мета, яку повинен мати уряд»[2]. Отже, оптимальність Парето орієнтує на таку бюджетно-економічну політику, за якої б соціальні вигоди одних людей не суперечили інтересам інших. Це означає, що справжнє поліпшення соціального стану суспільства, гармонія взаємних інтересів досягається лише тоді, коли зростає добробут (рівень споживання, дохід, якість життя) хоча б однієї людини, а становище інших при цьому не погіршується. Порівняймо: за Бентамом, суспільний інтерес — абстрактне поняття, за яким прихована сукупність, сума приватних інтересів.

Парето акцентував на соціальному значенні динаміки міжособового розподілу добробуту, на характері його змін, а не на статичній величині добробуту, взятій як сума індивідуальних достатків. Він закликав уникати відносного добробуту, який досягається перерозподілом існуючих його джерел без створення нових. Особливо це стосується ситуації, коли заможні і далі багатіють, а бідні ще більше зубожіють. За Парето, соціальні революції і перетворення, які, не збільшуючи загального матеріального достатку суспільства, лише перерозподіляють наявне національне багатство, безглузді, а тому й недоцільні. Схоже, Парето від-

[1] *Buchanan J. M.* The Demand and Supply of Public Goods. — Chicago: Rand McNally, 1968. — P. 156.

[2] *Бентам И.* Избр. соч.: Пер. с англ. — СПб., 1867. — Т. 1. — С. 321.

крив спосіб поєднати силу приватного інтересу з привабливістю соціального ідеалу[1].

Оскільки податки та урядові видатки однаковою мірою є факторами особистого добробуту, критерій оптимальності за Парето поширюється і на бюджет. У цьому випадку оптимальність досягається за такого балансу між бюджетними доходами і видатками, коли кожен індивідуум після сплати податків не відчуває себе в гіршому стані, ніж до того. Це пояснюється тим міркуванням, що за рахунок податкових надходжень для платників податків (як громадян) створюються суспільні блага, що фінансуються з бюджету, цінність (вартість) яких урівноважує тягар оподаткування.

В іншому варіанті оптимальна ефективність використання ресурсів за Парето — ідеальна ситуація, котра стає можливою, якщо в прагненні до неї поліпшення одних соціально-економічних показників не спричиняє погіршення інших. Уявімо, що в межах бюджетних асигнувань, виділених на оборону країни, досягається вища ефективність використання коштів, тобто за рахунок тієї самої суми коштів забезпечується вищий рівень обороноздатності. У такому разі поліпшення одного стану (блага національної безпеки) досягається без погіршення інших суспільних параметрів, скажімо, становища соціальної сфери чи навколишнього середовища.

Важливе застереження: критерій ефективності за Парето реалізується лише в ідеальних умовах, коли всі суб'єкти бюджетних відносин мають можливість одержувати особисті вигоди (в їх власному розумінні) без будь-яких сторонніх перешкод. Звісно, в реальному житті відбувається гостра боротьба навколо доступу до бюджетних асигнувань. У таких умовах оптимальність за Парето може бути досягнута лише як наслідок взаємного порозуміння (консенсусу, угоди, змови, торгу) між дійовими особами бюджетного процесу, намагання не завдавати шкоди інтересам один одного. Зрозуміло, що в прагненні до егоїстичних вигід такий характер поведінки є досить гіпотетичним, в усякому разі він не для всіх прийнятний.

Залишаючись одним із варіантів розвитку подій, винятком із звичайної ситуації, коли діяльність, що приносить користь одним людям і водночас завдає шкоди іншим, критерій Парето фактично є ідеалом, оціночним судженням у системі гуманістичних соціально-філософських фінансових поглядів, своєрідним етичним орієнтиром. Проте ніщо не заважає закликати творців бюджетної політики: «Керуйтесь оптимумом Парето!»

[1] Modern Public Finance. — Vol. II. — P. 374.

Відповіді фінансової науки на виклики часу і дійсності визначаються не в останню чергу станом суспільної свідомості: тільки за умови плюралізму демократичного ладу можливо знайти практично прийнятні рішення, зокрема у сфері бюджету і бюджетного менеджменту. Успіх реалізації політичних рішень щодо управління бюджетом залежить від соціально-економічної організації суспільства. Такий підхід до пояснення й вирішення бюджетних проблем дістав назву фіскальної соціології, яка стала темою спеціального обговорення на 41-му конгресі Міжнародного інституту державних фінансів, що відбувся в 1985 р. у Мадриді[1]. Серед творців цієї течії фінансово-економічної думки визначні вчені — Й. Шумпетер, Р. Масгрейв, Г. Хінрічс, Є. Даунс та ін.

Без ознайомлення з ідеями та категоріально-понятійним арсеналом фіскальної соціології сьогодні неможливо охарактеризувати сучасний стан бюджетного, ширше кажучи, фінансового мислення, а отже й практики бюджетної і фінансової політики. Ідеям фіскальної соціології, що оперує поняттями держави, економіки, фінансів, права, суспільної психології, зобов'язана своїм походженням сучасна теоретична концепція бюджету — теорія суспільного вибору. Про фундаментальне значення пояснення сутності бюджету категоріями суспільного вибору свідчить уже те, що Джеймс Б'юкенен (США), праці якого становлять концептуальну основу теорії суспільного вибору, став Нобелівським лауреатом з економіки (1986). Фактично сьогодні та частина фіскальної соціології, яка дістала назву суспільного вибору, стала невід'ємною складовою вчення про бюджет.

Призначення бюджету — фінансування розвитку держави та суспільства. Фінансові процеси, пов'язані з державними доходами та видатками, бюджетним дефіцитом і боргом держави, неможливо зрозуміти поза соціологічним контекстом. Об'єктивна залежність між суспільним устроєм, рівнем соціально-економічного розвитку й політичним середовищем, з одного боку, і бюджету — з іншого, потребує систематичного врахування змін соціальних параметрів під час його аналізу. Держава — не тільки вища політична сила і влада. Вона також виконує численні функції: заохочує економіку та торгівлю, розвиває науку й мистецтво, створює ринок товарів, послуг та інвестицій. За арабським мислителем XIV ст. Ібн Хальдуном[2] (1332—1406), держава — несучий елемент цивілізації, «цивілізація розцвітає поряд із державою й гине разом з нею»[3]. Звідси теоретичний висновок:

[1] Finanzarchiv. — Tűbingen, 1985. — H. 3. — S. 451—469.
[2] Саме у його творах ми знаходимо генезу ідей фіскальної соціології.
[3] Finanzarchiv. — S. 457.

державний бюджет і його складові — доходи і видатки — з їх впливом на економічне життя, — невід'ємна частина цивілізації, її піднесення і занепаду.

Бюджет виникає на досить високому рівні суспільного розвитку, він потребує загальновизнаних законів, норм громадянської поведінки і певних форм та методів бюджетного менеджменту. Буржуазна цивілізація виробила досить чіткі критерії і принципи функціонування бюджету й управління ним. Дотримання цих правил — необхідна умова здорового соціально-економічного розвитку, а порушення неминуче веде до занепаду держав. В умовах ринкового господарства податкові домагання держави об'єктивно обмежені. Ці обмеження розвитку фіскальної сфери й обсягу податкових надходжень визначаються динамічною взаємодією ринкових і політичних сил. Сягнувши певного рівня, претензії фіску заходять у суперечність з економічними можливостями і потребами, стають соціально неприйнятними.

Як відомо, чим могутніша і професійніша державна влада, чим ефективніший бюджетний менеджмент, чим сильніше урядове заохочення економіки, тим успішніше економічне зростання й вищий суспільний добробут. І навпаки, економічне процвітання може генерувати державну могутність. Проте тут виникає зловісна спіраль: приріст державної сили забезпечується збільшенням обсягу бюджету. Це потребує нових і вищих податків, що, у свою чергу, пригнічує економічне життя. Спроби активізувати його шляхом безпосереднього втручання держави в господарську діяльність і мобілізацію доходів тягнуть за собою негативні наслідки. В економіці і фінансах не буває простих відповідей на суперечності дійсності.

Прихильники фіскальної соціології особливо наголошують на тому, що розширення державного сектору економіки за рахунок приватного веде до згортання підприємницької активності. У разі збільшення вилучення фінансових ресурсів державою як неринковою і неконкурентною силою продуктивне зростання економіки гальмується. Застереження, зроблене Й. Шумпетером (1883—1950) у перші післявоєнні роки, про те, що не можна безкарно маніпулювати параметрами й інструментами фінансово-економічної діяльності — бюджетом, податками, заробітною платою, цінами, матеріальною заінтересованістю, у країнах Східної Європи, й особливо колишнього Радянського Союзу (в тому числі й в Україні), збулося повністю. Життя підтвердило: прийняття в політичній сфері рішень більшістю голосів стосовно умов і результатів господарювання тільки посилює його неефективність.

Зниження економічного потенціалу обмежує і можливості держави адекватно задовольняти попит суспільства на послуги урядових інститутів, у тому числі стимулюючі заходи щодо господарства. Коло замикається. Фіскальна соціологія розкриває прості, але незаперечні істини — з падінням ефективності та прибутковості виробництва руйнується фінансова база держави. У такій ситуації намагання підвищити податкові ставки (або навіть зберегти існуючу ситуацію) платники податків сприймають як кару.

Так, у разі нехтування порадами фіскальної соціології податки з норми цивілізованого суспільства перетворюються на ворога не тільки його економічно активної верстви — ділового світу, а й усіх їх платників. Моральність платників падає, що під час декларування доходів має фундаментальне значення. Подальші спроби посилити контрольні органи і силові структури поглинають ті кошти, які можна було б застосувати у виробничій сфері. Отже, фіскальна соціологія лише окреслює маршрути бюджетної практики, постійно вишукує способи й орієнтири такої модифікації бюджету, щоб перетворити його на активний фактор соціально-економічного розвитку, а не на його баласт чи гальмо.

Щоб дійти від окремих теоретичних положень до визнання об'єктивного зв'язку між соціально-політичною організацією суспільства та бюджетом як необхідного практичного критерію бюджетного будівництва й управління, потрібно було кілька століть еволюції фінансового знання. Схоже, висновки фіскальної соціології випереджали свій час, спадкоємність ідей не була безперервною. Забуті концепції відроджувалися зі зміною соціальних умов. На це звернув увагу і вперше виявив циклічність в історії бюджетних ідей відомий німецький фінансист Фріц Неймарк[1].

Заслуга соціологічного погляду на бюджет — у посиленій увазі до людського чинника бюджетних процесів, у тому суб'єктивно-індивідуалістичному аспекті аналізу, який можна назвати бюджетним антропологізмом. Якщо погодитися, що головними дійовими особами бюджетного процесу є індивідуальності — розсудливий виборець, він же і носій податків, менеджер фірми, для якого сплата корпораційного податку — частина стратегії бізнесу, а також урядовий бюрократ як збирач, розпорядник і контролер, то антропоцентризм бюджетного знання не здається вже таким безпідставним. Отже, підхід з цього боку до з'ясування природи бюджету, його місця і ролі в економічному розвитку підтверджує, що він — продукт демократії, у межах

[1] Finanzarchiv. — S. 455.

якої людина трактується як егоїстична й водночас раціональна істота, котра максимізує свої вигоди в умовах соціально-економічних обмежень. Егоїстичні інтереси лише стримуються, гуманізуються обережними (щодо багатства) способами організованого державою перерозподілу доходів через бюджет.

Застосування суб'єктивно-індивідуалістичної моделі пізнання методологічних підходів фіскальної соціології пішло на користь фінансовій науці, відкрило нову фазу її розвитку. Завдяки поняттям суспільних потреб і державних благ фінансова теорія від майже виключної уваги до оподаткування повернулась до проблем державних видатків. Тим самим органічна єдність податків з видатками в державному бюджеті знайшла теоретичне висвітлення з позицій ринкової методології в суб'єктивній системі цінностей. Як результат, філософський ідеалізм і економічний суб'єктивізм дали можливість розпізнати живих людей з їхніми індивідуальними інтересами, потребами, уподобаннями там, де деякі інші системи поглядів оперували абстрактними категоріями, бачили лише знеособлені «виробничі відносини» між цілими соціальними класами.

Виявляється: без класового аналізу відносин, а точніше, передбачаючи, що більшість людей мають або можуть мати власність, оперуючи мотивами економічної й політичної поведінки соціальних угруповань, політичних партій та окремих індивідів, цілком реально й можливо одержати змістовні наукові висновки щодо суспільного призначення функціонування державного бюджету.

Для організації управління бюджетом, здійснення ефективного бюджетного менеджменту, розроблення й упровадження сучасних його технологій необхідні відповідні політичні інститути й управлінські структури. В основу формування суспільно-політичних інститутів буржуазна демократія поклала свободу політичного вибору та вільну економічну поведінку, керовану раціональними власницькими інстинктами. Усі політичні й економічні сили через парламентські механізми законотворчості домагаються фіксації своїх інтересів у бюджеті.

Серед джерел теорії суспільного вибору треба зазначити філософію екзистенціалізму, яка розуміє свободи та права людини як внутрішню індивідуальну свободу волі й думки, рішень та вибору. Ці вияви особистості набувають суспільного визнання через демократичну участь у соціально-політичних подіях.

У демократичному суспільстві бюджет і бюджетна політика формуються як результат складного процесу взаємодії інтересів і пристрастей економічного, соціального, політичного і культурного характеру. До того ж бюджет обслуговує не тільки поточні потреби.

Він передбачає бажані та перспективні цілі й забезпечує їх реалізацію. Раціональність бюджету — не в слідуванні догмам, а в сприянні довгостроковому розвиткові та процвітанню. Перебороти прагнення задовольняти насамперед видимі, безпосередні інтереси — не просте завдання. Минуло чимало часу, перш ніж західні демократії в державних масштабах виробили механізм добору достатньо відповідальних політиків та чиновників, здатних відстоювати й забезпечувати як сьогоднішні, так і віддалені національні інтереси.

Отже, у завершеному вигляді концепція демократичного механізму, що об'єднує в одне ціле функціонування інститутів державної влади, процеси виборів та голосування, мотивацію поведінки виборців, партійні програми, політику урядової бюрократії, і дістала на Заході назву теорії суспільного вибору. Проблема суспільного вибору у сфері бюджету існує лише в контексті демократії й особистої свободи. З нормативної позиції належного суспільний вибір спирається на передумову, що суспільству необхідно мати сукупність цінностей чи забезпечуваних владою колективних благ, без яких воно не є суспільством. Користування ними має наближатися до певного ідеалу — оптимуму Парето, про що вже згадувалося вище.

На практиці це означає, що істинне поліпшення суспільних умов, у тому числі породжуваних процесами перерозподілу через бюджет, можливе лише тоді, коли той чи інший захід здатний підвищити загальний добробут усіх людей без винятку або якоїсь однієї соціальної групи (груп), не змінивши добробут інших. Західна наукова свідомість сприймає оптимум суспільної ефективності за Парето як вираз здорового глузду, що в демократичному процесі може завоювати більшість голосів виборців. Оптимальність за Парето — нормативний ідеал («те, що має бути») економічного (фінансового) вибору в межах демократичної політичної системи. Поряд з цим існує позитивний («те, що є»), прагматичний підхід, погляд на вибір як на процес вияву індивідуальних схильностей. Бо саме їх сукупність формує цінності, загальновизнані суспільством.

Практично прийняття рішень відбувається в парламентах у процесі конкурентних змагань за владу і право управляти суспільством. Отже, залежність між суспільно-політичним устроєм і характером, внутрішньою природою, діалектикою бюджету, безперечно, існує. В умовах буржуазної демократії, де правова держава виступає на ринку як активний виробник і споживач, кредитор, боржник та інвестор, бюджет виконує функцію найбільш пріоритетного і домінуючого каналу перерозподілу частини вартості національного продукту між урядом і народом як виборцем, платником податків і отримувачем соціальної допомоги.

Тож за умов демократичного управління більшістю, за якою стоять дрібні, але численні групові інтереси, суспільний консенсус щодо розподілу наявних фінансових ресурсів досягається одним загальним інтересом — зростанням обсягу державного бюджету. Звісно, важливими інструментами такого перерозподілу є податки, бюджетні субсидії та інші державні регулювальні заходи. Західні вчені вже протягом кількох останніх років застерігають: «Демократія будь-що повинна вирішити проблему ефективного перерозподілу ресурсів в інтересах економічного зростання, якщо вона не хоче загинути»[1]. Нам до цього слід дуже уважно прислухатися. Проблема неефективного перерозподілу ресурсів через бюджет — одна з архіважливих фінансово-економічних проблем сьогоднішньої України, до розв'язання якої в нашій країні реально ще не приступали.

Для того щоб демократичним шляхом сформувати бюджет і визначити бюджетну політику в хитросплетінні фінансово-економічних, політичних й ідеологічних впливів та інтересів, необхідно зважати на поведінку на виборах — носіїв різних інтересів, що залежать від рівня доходів та їх походження, регіону, виду діяльності, віку тощо. У цьому соціальному спектрі розбіжності потреб тих, хто зацікавлений у бюджетній експансії перерозподілу, і тих, хто проти неї, можуть взаємно блокувати необхідні заходи фіскальної політики. Сутність проблеми, поставленої теорією вибору, зводиться до парадоксу вибору. Якщо можливих варіантів більше двох, жодна процедура голосування не забезпечує розумного колективного вибору, який би відповідав кільком умовам (раціональності, незалежності, оптимуму за Парето, недопустимості диктату)[2].

Парадокс голосування, за Ерроу, підкреслює непередбачуваність незрілої демократії, де можлива нелогічна поведінка, і всю складність прийняття рішень у парламенті, що роздирається надто великою різноманітністю позицій. Бюджетний компонент теорії вибору має тут особливе значення. Адже бюджет торкається всіх без винятку суспільних та особистих інтересів. Бюджетній політиці належить неабияка роль у регулюванні економіки та управлінні державою. В умовах ринкової економіки вона часто заміняє собою планові, цінові, адміністративні методи управління соціально-економічними процесами. І ця політика може стати заложницею хибної, але панівної суспільної думки, жертвою явних чи прихованих тисків на законодавців.

Вихід із цієї ситуації в тому, що нормальний демократичний процес має еволюціонувати поряд із пізнавальним, разом із виз-

[1] Finanzarchiv. — S. 467.

[2] Славнозвісна теорема, сформульована відомим американським ученим, лауреатом Нобелівської премії К. Ерроу (1921 р. н.) і названа його ім'ям.

ріванням правосвідомості громадян як виборців, так і суб'єктів бюджетних відносин (особливо платників податків). Тоді суспільство може знаходити й приймати потрібні фінансові ліки, а платники податків, інші суб'єкти бюджетних відносин, як і урядовці та парламентарі, керуватимуться не егоїстичними, вузькокорисними інтересами, а раціональними сподіваннями, продиктованими громадянською відповідальністю та обов'язком. На жаль, уроки демократії, вже давно збагнуті на Заході, нам в Україні ще доводиться тільки засвоювати.

Важливим напрямом світової економічної думки, який становить одну з фундаментальних вихідних засад учення про бюджет, є концепція «суспільного товару», тобто надання державою різних суспільних благ і послуг залежно від суспільних потреб. Більшість західних теоретиків-фінансистів трактують бюджет як своєрідну галузь з виробництва і фінансування необхідних суспільству неринкових благ. Відмінності суспільного товару від приватного полягають у тому, що його споживання якимось одним членом суспільства не зменшує споживної вартості товару. Другий член суспільства і всі наступні, навіть окремі соціальні групи, споживаючи цей товар, не завдають шкоди всім іншим.

Суспільний товар має свої специфічні ознаки: неподільність серед членів суспільства, загальну доступність і надання державою (тобто поза ринком з його законами конкуренції). У західній навчальній літературі майже завжди наводиться приклад такого товару — інформація. В умовах науково-технічного прогресу більшість членів суспільства заінтересована в отриманні наукової, економічної, комерційної, валютно-кредитної, фінансової та інших видів інформації. Особи, які отримують цю інформацію від державних установ, не вичерпують її.

Ринок майже зовсім непридатний або ж мало пристосований для забезпечення суспільними товарами, тобто благами і послугами неринкового характеру, які надає держава за допомогою бюджету. Про них мовою суб'єктивної теорії вартості можна сказати, що гранична суспільна вартість таких благ не збігається з їх граничною суспільною вигодою.

Характеризуючи зміст і роль суспільних товарів, слід мати на увазі блага нетоварного, неречового характеру, які, втім, істотно впливають на рівень добробуту та якість життя. До таких благ відносять вигоди і послуги суспільству, джерелом яких є оборона країни, національна безпека і правопорядок; благоустрій, забезпечуваний об'єктами економічної, соціальної та побутової інфраструктури; захист природного середовища; освіта, охорона здоров'я, культура, наука, спорт та ін. У західній фінансово-

економічній літературі досить детально розроблена класифікація подібних благ, які дістали узагальнену назву суспільних (колективних) (рис. 38).

Характер благ і послуг	Форми виробництва	Методи розподілу	Джерела фінансування	Приклади	
				Приватні блага	Суспільні благ
Чисті приватні блага Без зовнішніх ефектів; малодоступні для споживання неплатниками	1.Приватні фірми; державні установи	Ринки; безпосередня оплата за одиницю блага	Виручка	Харчі; одяг; автомобілі	Державна торгів спиртними напо ми; державна тю тюнова монопол
	2.Державні установи; приватні фірми за контрактом з урядом	Без прямої оплати; можливе споживання в різних кількостях, що визначається через політичний процес	Податки		Державне медич обслуговування продовольча до помога малозабе печеним верства населення
Суспільні блага без визначених	1.Приватні фірми; державні установи	Ринки; безпосередня оплата за одиницю блага (можливе	Виручка; податки		Внутрішньоміс перевезення; де

Групові суспільні блага Блага колективного споживання з кількісним обмеженням користувачів; можливий доступ неплатників	1.Приватні фірми	Платне користування послугами за ринковими правилами	Виручка	Клуби; театри; центри відпочинку; спортивні змагання	Спортивні майд нчики; шляхи
	2.Державні установи; приватні фірми за контрактом з урядом	Без прямої оплати користувачем (або часткова оплата)	Податки; виручка		Публічні парки; бази відпочинку шляхи, мости
Чисті суспільні блага Блага колективного споживання без кількісних обмежень;	1.Приватні фірми; державні установи	Без прямої оплати одиниці блага; кількість благ залежить від зібраної грошової суми	Плата; внески	Приватна благодійність	Радіо і телебачен
	2.Державні уста-	Без прямої оплати			

Значний внесок у розвиток основ теорії суспільних благ належить італійській і шведській школам фінансової науки на чолі з відповідно У. Маццолою (1863—1899) та К. Вікселлем (1851—1926). Вони зробили спробу класифікувати суспільні блага, визначивши їх як неподільні, що використовуються спільно всіма членами суспільства. Тим самим уперше були виявлені специфічні якісні властивості суспільних благ. Як підкреслює німецький економіст Шарль Бланкарт, «У. Маццола та його сучасники з континентальної Європи відкрили нову епоху у фінансовій науці. Розроблена ними концепція суспільних благ має багато схожого з поглядами Е.Сакса (1845—1927), який висунув ідею граничної корисності суспільних благ у теорії про державне господарство»[1]. Ці ідеї були далі розвинуті в працях Е. Ліндаля, Е. Малінванда, Д. Дреце та інших відомих економістів.

Завдяки піонерним роботам лауреатів Нобелівської премії Джеймса Б'юкенена і Поля Самуельсона (1915 р. н.; США), а також концептуальній розробці цієї проблематики Лейфом Йохансеном (Швеція), Річардом Масгрейвом (США), Аланом Пікоком (Англія), Джоном Хедом (США), німецькими економістами — Гюнтером Шмольдерсом, Ріхардом Вагнером, Гансом Ректенвальдом, Вальтером Помераном, Куртом Хойзером та іншими ідея суспільного блага набула домінуючого значення для теорії державних фінансів у цілому і бюджету зокрема. Вона посіла в ній місце, порівнянне з роллю геліоцентричної системи Коперніка (1473—1543) в астрономії. Як категорія гуманістичного мислення, етична програма і матеріальна умова соціального буття, суспільне благо в поєднанні з поняттями грошей та ринку стало первісним логічним засновком, вихідною позицією теоретичного пояснення економічної природи бюджету. Прихильники цієї теорії вважають бюджет домінантою публічної, або фіскальної, економіки, її продуктивність вони пропонують вимірювати обсягом і якістю суспільних благ.

Американський економіст Р. Масгрейв доповнив модель суспільного товару так званим процесом прийняття рішень і ув'язав її з податковою системою. На його думку, механізм голосування під час прийняття рішень у парламенті з бюджетних питань необхідний не тільки для виявлення мотивації дій споживачів суспільних товарів, а й для введення на цій основі податків. Він вважає, що функціонування бюджетного механізму (за допомогою податків і видатків) необхідне для того, щоб виділити певні ресурси для фінансування суспільних потреб і покласти вартість

[1] *Blankart Charles B.* Op. cit. — S. 23.

цих послуг на індивідуальних осіб, які хочуть, щоб їх потреби були задоволені. Саме тому, підкреслює Р. Масгрейв, забезпечення суспільними товарами повинно здійснюватися через бюджет[1].

Ця ідея не є зовсім новою, її розвивали представники стокгольмської школи неокласичного напряму фінансової думки Швеції — К. Вікселль і Е. Ліндаль (1891—1960). Їх бюджетні й особливо податкові концепції побудовані на теорії добробуту. К. Вікселль пов'язав податки з організацією податкового менеджменту, і передусім з процесом парламентського розгляду, обговорення і затвердження податків. Він випередив своїх сучасників щонайменше на півстоліття. Американський економіст Дж. Б'юкенен вважає його батьком сучасної теорії фінансів. К. Вікселль пропонував здійснення реформ через удосконалення буржуазної парламентської системи. Він стверджував, що їх кінцевою метою є рівність перед законами, у тому числі бюджетними і податковими, всіх (незалежно від посад і багатства), досягнення економічного і соціального добробуту, зокрема шляхом розподілу державних послуг[2].

Слід зазначити, що К. Вікселль розвивав свої теоретичні ідеї в перехідну епоху від капіталізму вільної конкуренції до монополістичного. Він захищав насамперед представників дрібного і середнього бізнесу (немонополістичної буржуазії). Перенесення положень і категорій теорії К. Вікселля в сучасну епоху створює пріоритетні умови для представників великого бізнесу (монополій). За Р. Масгрейвом, у суспільних товарах, спектр яких вельми широкий (від військової продукції до освіти), однаково зацікавлені всі члени суспільства. Звідси не дуже аргументований і зовсім непереконливий, сумнівний висновок — американські платники податків самі, добровільно накладають на себе податковий тягар.

Відомий американський економіст Дж. Б'юкенен виділяє й аналізує нормативний і позитивний напрями в теорії суспільного товару. На його думку, вони тісно пов'язані між собою, взаємно переплітаються. Але особливу увагу він звертає на позитивний метод дослідження. Об'єктом аналізу в нормативній теорії, як вважає Дж. Б'юкенен, є критерій можливого розподілу бюджетних ресурсів, заснований на припущенні введення різних ефективних норм. Значна частина ортодоксальної бюджетної теорії за своєю сутністю є нормативною. Вона розрахована на те, щоб да-

[1] *Musgrave R. A., Musgrave P. B.* Public Finance in Theory and Practice. — N.Y.: McGraw Hill, 1996. — P. 213.

[2] *Wicksell K. A.* New Principle of Just Taxation // Classics in the Theory of Public Finance. — N.Y.: St.Martins Press, 1967. — P. 101.

ти уряду рекомендації з питань вибору найкращого варіанта бюджетної політики, досягнення ефективного розподілу фінансових ресурсів. Об'єктом аналізу позитивної бюджетної теорії є результати процесу прийняття рішень у сфері бюджету.

Відповідно до позитивного методу дослідження наукові ідеї розробляються для того, щоб попередити можливі результати негативних дій уряду; саме тому цьому методу Дж. Б'юкенен приділяє особливу увагу. Він зазначає, що нормативний теоретик, зафіксувавши необхідні ефективні умови, припускає, що уряд (тобто колектив) прийме його пропозиції або врахує їх під час вибору бюджетної політики. Позитивний теоретик не може прийняти таку ідею, оскільки для нього колектив не існує окремо від індивідуальної особистості. Колективні дії, стверджує Дж. Б'юкенен, повинні бути добре зрозумілі та обґрунтовані шляхом аналізу індивідуальної поведінки. Він виділяє в позитивній теорії бюджету дві частини. Перша стосується логічного розвитку індивідуального вибору суспільних товарів, друга пов'язана з аналізом реально існуючого фінансового світу, з необхідністю емпіричного доведення правильності вихідних положень стосовно розподілу грошових ресурсів між державою і приватним сектором економіки.

Звернення до особистості, повага її інтересів у виборі суспільного товару — безперечно, великий позитив концепції Дж. Б'юкенена. Розвиток ідеї перевірки теорії практикою значно підвищує прагматичну значимість положень її автора. Водночас він не дає відповіді на питання, як задовольнити інтереси окремої людини, малих і великих груп населення, не обмежуючи інтересів інших.

У цілому науковий підхід до виділення в бюджетній теорії двох методів (напрямів) дослідження заслуговує на увагу. В українській фінансовій науці можливо й бажано було б використати ідеї позитивного методу дослідження західних економістів, методи кількісного фінансового аналізу суспільних і приватних товарів для визначення критеріїв і рівнів розподілу (перерозподілу) частини вартості національного продукту між державою, підприємствами й окремими членами суспільства.

Велике значення для подальшого розвитку теорії бюджету, особливо позицій бюджетного менеджменту, мають розробки лауреатів Нобелівської премії нової хвилі в галузі економіки (2001—2002 рр.) професорів Джозефа Стігліца — Колумбійський університет, Джорджа Акерлофа — Каліфорнійський університет у Берклі, Майкла Спенса — Стенфордський університет (2001р.), а також професорів Даніеля Канемана — Прінстонський університет і Вернона Сміта — університет Джорджа Мейсона у Вірджи-

нії (2002 р.). В їхніх працях не йде мова про бюджет і бюджетний менеджмент, але всі їхні висновки, як фундаментальні положення економічної науки, прямо стосуються цієї сфери державної діяльності, становлять теоретичне і практичне підґрунтя багатьох її актуальних питань.

Усі вони відкидають спрощений підхід до фінансово-економічних явищ, який є характерним для теорій ринкового фундаменталізму і, зокрема, концепції «раціональних очікувань». Цей напрям домінував у світовій економічній думці не один десяток років. В основу його покладені прості абстрактні економетричні моделі, зокрема теорії «раціональних очікувань». Свого часу це був крок уперед в економічній теорії, економічному мисленні. Але минув час, і економічна реальність довела його обмеженість і недоліки. Особливо це стосується ряду суто абстрактних гіпотез і припущень, які приймаються його представниками як аксіома, а в реальному житті нічим не підтверджуються і є помилковими. Основні з них зводяться до висновків, що:

- всі ринки є ефективними;
- попит на них дорівнює пропозиції;
- усі суб'єкти цих ринків володіють однаково ідентичною, повною і точною фінансово-економічною інформацією;
- у принципі не існує безробіття, бо в реальному економічному житті — це лише результат амбіційних дій профспілок.

Якщо стисло сформулювати внесок економістів нової хвилі в розвиток світової економічної думки, то основні його позиції зводяться до розробок теорій:

- «асиметрії інформації»;
- ірраціональності дій суб'єктів економічних (ринкових) відносин;
- експериментальної економіки.

Джозеф Е. Стігліц, Джордж Акерлоф і Майкл Спенс отримали Нобелівську премію за спільну працю з «асиметрії інформації». Зауважимо, що проблема недосконалості інформації реально існує в усіх сферах суспільно-економічного життя. І вона є дуже важливою як для держави, суспільства, так і для кожного окремого громадянина. Водночас асиметрія інформації — це тільки один аспект інформаційної недосконалості. У реальному фінансово-економічному світі їх набагато більше, і дія тільки одного з них (не кажучи вже про їх комплекс) може відчутно вплинути на хід подій, кардинально змінити ситуацію.

Вихідна і головна їх теза, на обґрунтуванні якої вони насамперед акцентують, зводиться до того, що: по-перше, різні суб'єкти ринків, фінансово-економічних відносин володіють різною (за повнотою, обсягом і точністю) інформацією; по-друге, ця обста-

вина помітно впливає на характер, результативність їхніх дій і в кінцевому підсумку на ефективність функціонування самих ринків, економіки і фінансів у цілому; по-третє, асиметрія інформації безпосередньо і тісно пов'язана з асиметрією ринкових і фінансових (бюджетних) можливостей; по-четверте, конкурентні ринки тільки самі по собі (завдяки їх внутрішнім силам, можливостям саморегулювання) не можуть призвести до належного рівня ефективності; по-п'яте, це може бути досягнуто, особливо в умовах «зовнішніх впливів» на фінансово-економічну діяльність, лише завдяки державному втручанню (в розумних межах) насамперед за допомогою бюджету. І такий підхід може і повинен бути корисним як для держави, так і для суспільства; по-шосте, виправлення дефектів ринкового регулювання й усунення асиметрії фінансово-економічних можливостей за допомогою бюджету — важливе завдання держави й уряду.

Професор Д. Канеман уперше розробив теорію ірраціональності дій, поведінки (і основи їх мотивації) суб'єктів фінансово-економічних відносин. Він підкреслює, що суб'єкти ринку, а отже і фінансово-економічних, бюджетних відносин, по-перше, досить часто діють зовсім інакше, ніж це стверджувалося раніше в старих економічних теоріях за допомогою спрощених економетричних моделей; по-друге, більше того, наголошує він, вони це роблять постійно і систематично; по-третє, все це можна зрозуміти, логічно й аргументовано пояснити та науково довести.

Ірраціональність дій суб'єктів ринку відкрита, доведена й аргументована Д. Канеманом, була ще раз підтверджена професором В.Смітом, але вже в експериментальних умовах. Йому належить заслуга розроблення концептуальних засад і основних положень теорії експериментальної економіки. Раніше панувала думка, що використання в економіці методу експериментів взагалі неможливо. В.Сміт уперше аргументовано довів реальність і можливість цього. По-перше, він довів, що більшість фінансово-економічних (а отже, і бюджетних) гіпотез і припущень можна перевірити в лабораторно-експериментальних умовах; і, по-друге, що особливо важливо, він здійснив це на практиці.

Отже Д. Канеман і В.Сміт наочно й аргументовано довели, що державу, економіку, фінанси і людей, з ними пов'язаних, дії останніх треба вивчати і досліджувати такими, якими вони є насправді, в реальному житті, а не такими, якими ми їх бажаємо бачити в абстрактних теоретичних конструкціях.

Дослідження зазначених вище лауреатів Нобелівської премії нової хвилі дають змогу краще зрозуміти особливості і специфіку функціонування економіки і бюджету та відповісти на ряд вихід-

них, принципових питань сучасного економічного розвитку: чому функціонуючі ринки, у тому числі фінансові, не є ефективними? Чому вони не працюють згідно з простими моделями ортодоксальної економічної теорії ринкового фундаменталізму? Як цю ситуацію можна виправити за допомогою розумного (обмеженого) державного втручання, насамперед використовуючи бюджет? Чому попит на ринках не дорівнює пропозиції? Чому існує безробіття? Чому хвиля фінансово-економічних кризових потрясінь може дуже швидко охоплювати цілі світові регіони і при цьому не вщухати, а з часом навіть посилюватися? Чому соціально-економічні, фінансові і політичні їх наслідки зберігаються і справляють свій вплив ще досить довго після зникнення первинного джерела збурення?

Вони також дають можливість відповісти на ряд питань, принципово важливих для теорії і практики функціонування фінансів, бюджету і бюджетного менеджменту в Україні. Чому посилюються позиції фінансової бюрократії, яка мотивація її дій і поведінки, що лежить в їх основі, і що їх зумовлює? Чи може підприємець, перебуваючи на державній службі, мислити і керуватись не особистими, а лише національними, державними інтересами? Чому за досить досконалих бюджетних технологій не завжди ефективними є дії людей, які здійснюють бюджетний менеджмент? Чому за умови досконалих бюджетних планів через людський (управлінський) фактор не завжди відбувається своєчасне, належне наповнення дохідної частини бюджету й ефективне, раціональне використання його видатків? Чому і як асиметрія інформації та ірраціональність дій і поведінки членів уряду, парламенту і державних службовців фінансово-податкових органів впливають на якість і ефективність планування, виконання і контролю бюджету, управління бюджетним дефіцитом і державним боргом, на ефективність бюджетного менеджменту в цілому? Чому і як можна перевірити й аргументовано підтвердити експериментальним шляхом ефективність різних бюджетних технологій, форм і методів бюджетного менеджменту?

У контексті зазначених вище ідей і висновків лауреатів Нобелівської премії нової хвилі в Україні стає актуальним і об'єктивно необхідним: по-перше, розроблення основних положень теорії експериментальних державних фінансів і центральної їх складової — бюджету. Це дало б, зокрема, можливість перевірити теоретичні і прагматичні пропозиції, припущення і гіпотези, особливо стосовно реформування податків і бюджету, упровадження нових бюджетних технологій, підвищення ефективності форм і методів бюджетного менеджменту; по-друге, розроблення методичних та інструктивних

матеріалів з питань бюджетної і фіскальної психології для співробітників фінансово-податкових органів, які працюють з суб'єктами бюджетних відносин, особливо з платниками податків. Фінансисти-бюджетники і фінансисти-податківці повинні знати психологію поведінки людей у своїй професійній сфері не гірше, ніж митники на кордоні. Краще розуміння мотивації дій і реальної поведінки людей сприяє формуванню ефективного бюджетного менеджменту, підвищує якісний рівень управління бюджетом; по-третє, викладання у вищих навчальних закладах для підготовки фахівців із спеціальностей «Фінанси» й «Оподаткування» нових курсів «Бюджетна психологія» і «Фіскальна психологія»; по-четверте, прийняття на рівні держави заходів забезпечення науковцям доступу до фінансово-бюджетної інформації.

Ці питання сьогодні — одні з найболючіших в Україні. Якщо в працях Д.Е. Стігліца, Д. Акерлофа і М. Спенса йдеться про асиметрію інформації, то в Україні фінансово-бюджетна інформація майже повністю відсутня і недоступна. Навіть учені-фінансисти не можуть її отримати, не кажучи вже про її об'єктивність, правдивість, точність, повноту, доступ до неї основних верств суспільства. Ситуація з отриманням професійної інформації навіть гірша, ніж вона була за радянських часів. Фінансово-податкові органи сьогодні фактично закриті установи, їх діяльність повністю непрозора, відсутній принцип гласності. Про яке ж просування вперед може йти мова? Якщо ж до цього додати, і це можна відзначити лише як нонсенс, що в ряді випадків керівниками цих установ є люди, які за своєю освітою і практичною роботою не мають ніякого відношення до фінансів, бюджету і податків, а фінансистів готують майже всі вищі навчальні заклади (навіть технічні, сільськогосподарські, торговельні і технологічні тощо) на всій території України, що є просто профанацією, то картина буде майже повною. З огляду на це все не дивно, що в питаннях теорії і практики фінансів, сучасних технологій, форм і методів бюджетного менеджменту, знання світового досвіду ми відстали від країн Заходу не на один десяток років.

13.2. Ринкове господарство і державний бюджет

Ринкове господарство ефективне у тих сферах економіки, де сповна проявляється свобода підприємництва, де діють могутні стимули приватної власності й економічного інтересу. Проте ринкові механізми стають безсилими, перетворюються в недолік у тих випадках, коли відсутній економічний інтерес. Сам по собі

ринок неспроможний задовольнити достатньою мірою суспільні запити там, де на перший план виходять не економічні, а політичні, соціальні, етичні міркування. Ринкові структури малоефективні в забезпеченні суспільних потреб оборони країни, захисту довкілля від забруднення, піклування про фізичне і, особливо, моральне здоров'я нації. Ринок відкидає невдах і нещасних, нечулий до долі малоімущих — людей, які через їх низьку кваліфікацію, фізичну неміч та інтелектуальну інертність не можуть реалізувати ринкові можливості добробуту.

Скрізь, де ринок виявляється неефективним для забезпечення суспільних потреб, коли треба здійснити перерозподіл грошових доходів одних на користь інших, мусить втручатися держава, користуючись унікальним фінансовим джерелом, а також могутнім важелем своєї економічної діяльності — бюджетом. Бюджет певною мірою балансує, урівноважує й доповнює велику, але все ж не універсальну силу ринку. У результаті створюється змішана, симетрична суспільно-економічна система для задоволення і індивідуальних, і державних, і загальнонаціональних інтересів, для забезпечення благами як приватного, так і суспільного призначення. Вічною проблемою такої системи є оптимальність співвідношення між державою і ринком, державним і приватним сектором, між бюджетом і фінансами суб'єктів ринкового господарства[1].

У цій суспільно-економічній системі ринок і бюджет існують у нерозривній єдності, доповнюючи один одного та своєрідно конкуруючи між собою за контроль над фінансовими ресурсами. Пропорції розподілу (алокації) завжди обмежених грошових ресурсів між приватним і державним секторами, створюють одну з основних соціально-економічних проблем сучасних демократій, є центральною інтригою фінансової політики. Це й зрозуміло, бо самою ідеєю суспільного товару фактично поставлено дуже важливе питання про розподіл фінансових ресурсів між державним і приватним секторами економіки. Скільки ресурсів і на які цілі повинно виділяти суспільство, щоб задовольнити свої потреби? Які критерії повинні визначати пропорції розподілу фінансових ресурсів між приватним господарством і державою? Які межі й оптимум цього розподілу?

На державний сектор покладається фінансування економічної і соціальної інфраструктур, неприбуткової або низькоприбуткової для приватного сектору. Важлива особливість суспільних товарів, які надаються державою, полягає в тому, що вони в кінце-

[1] Детальніше див.: Readings in Public Sektor Economics / Ed. by S. Baker and C.Elliott. — D. C. Heath and Company. — 1990.

вому підсумку максимізують прибуток. Виробництво таких товарів, як наукові теорії, освіта, сучасні системи зв'язку і транспорту, інформатика, поліпшують структуру виробництва, підвищують суспільну продуктивність праці і конкурентоспроможність приватного капіталу на світових ринках.

На думку П. Самуельсона, головна мета бюджетної політики в галузі суспільних товарів полягає в тому, щоб забезпечити регулюючі заходи для сфери їх прикладання. Важливе завдання втручання в економічний мікросвіт — досягнення оптимальності в бюджетних видатках. П. Самуельсон, не заперечуючи необхідності впливу на попит, запропонував державне втручання в пропозицію ресурсів. Було поставлено завдання — знайти оптимальне співвідношення між приватними і суспільними товарами. Але практика підтвердила велику складність його вирішення. У реальному житті важко виділити суспільні товари. У результаті сам П. Самуельсон змушений був визнати досить умовний характер поділу на суспільний і приватний товар і запропонував розглядати їх як крайні полюси[1].

Аналіз співвідношення приватних і державних (суспільних) товарів вимагає конкретно-історичного підходу. Співвідношення між державним і приватним секторами господарства в окремих країнах неодноразово змінювалося залежно від соціально-економічних, політичних та інших факторів. Загальною умовою, до якої постійно тяжіє держава в питаннях масштабів урядового сектору, є досягнення принципу оптимальності державного втручання. Цей оптимум визначається насамперед конкретними умовами розширеного відтворення. Наприклад, у 1950—1960-ті роки темпи зростання виробництва суспільних товарів були вищі, ніж приватних. З 1970-х років і до останнього часу спостерігається інша тенденція: темпи зростання приватних товарів вищі, ніж суспільних. Це пояснюється кількома хвилями приватизації державної власності (особливо в країнах Західної Європи).

Досить широка приватизація ряду важливих об'єктів державної власності привела до того, що товари, які раніше були суспільними, трансформувалися в приватні. Це пояснюється змінами умов відтворення. Якісно новий рівень і зміни в розвитку продуктивних сил об'єктивно потребують нових інвестицій практично в усі галузі і сектори економіки — як у традиційні, так і в нові, пов'язані з науково-технічним прогресом. Бюджетна політика спрямована вже на скорочення виробництва суспільних товарів, їх трансформацію в приватні, для того щоб зменшити податки,

[1] Review of Economics and Statistics. — 1955. — 3 Nov. — P. 354.

дати можливість приватному сектору більше зберігати й інвестувати. Приватизація супроводжується розширенням змішаної економіки, яка в сучасних умовах виявилася більш конкурентоспроможною і гнучкою для фінансування нових інвестицій.

Найповніше характер суспільних благ проявляється у випадку з так званими «чистими» суспільними благами, класичними прикладами яких є національне телебачення та оборона країни. Забезпечувані державними інституціями або приватними фірмами за контрактом з урядом чисті суспільні блага порушують закони ринку, бо можуть споживатися колективно без прямої оплати конкретним споживачем окремої одиниці блага. Користування подібними благами не має кількісних обмежень, вони доступні для загального споживання навіть тим, хто їх не оплачує. Тим самим виникає проблема «зайвого їздця» — можливість користуватися суспільними благами, не беручи участі у фінансуванні їх вартості.

У «виробництві» суспільних благ не діють такі могутні стимулятори економічної поведінки суб'єктів господарської діяльності, як приватна власність і прибуток, а рівень їх споживання не залежить від цін — грошового виразу вартості, в яку вони обходяться суспільству. Якщо виробництво й споживання ринкових товарних благ і послуг цілком підпорядковані критерію економічної ефективності, то економічна результативність суспільних благ виявляється дуже слабко. Натомість суспільні блага мають унікальну нематеріальну й етичну цінність, вони незамінні в ролі засобів соціальної справедливості. Тому система суспільних благ розглядається як умова і важливий соціальний компонент держави загального добробуту.

Завдяки неподільності суспільних благ на частки, переважно неконкурентному характеру їх виробництва й споживання, можливості спільного і безплатного користування ними тільки держава в інтересах усього суспільства здатна «виробляти» і надавати ці блага, фінансуючи їх з бюджету. Тим самим держава компенсує вади ринку і ринкового механізму, їх неспроможність задовольнити суспільно необхідні потреби. Функціонування державної економіки суспільних благ, її сутність, завдання і механізм реалізації пояснює і обґрунтовує теорія суспільного вибору. Суспільний вибір значною мірою реалізується за допомогою бюджету. У системі економіки суспільних благ бюджет у руках держави виконує місію розподілу фінансових ресурсів через механізми політичної влади, узгоджуючи конфліктуючі суспільні запити стосовно доступу до обмежених грошових коштів.

Світова фінансова думка цілком слушно розглядає розмежування наявних грошових коштів між недержавним сектором і

бюджетом як відмову від реалізації деяких приватних інтересів заради досягнення суспільних цілей та ідеалів у сфері функціонування держави, її діяльності. У необхідний момент економічна система з даним ресурсним потенціалом може виробляти певний, кількісно обмежений обсяг благ. Перерозподіл ресурсів на користь бюджету та розширення з його допомогою фінансування суспільного споживання досягається лише за рахунок відповідного скорочення обсягу благ, що реалізуються через ринок.

Теоретично економічні наслідки такого переміщення суспільних ресурсів у розпорядження держави розцінюються під кутом зору втраченої вигоди порівняно з потенційними можливостями їх застосування на рівні першооснови господарської діяльності — у ринковому секторі. Заміна індивідуалістичного принципу практичної доцільності високим, але безособовим принципом суспільного блага, знижує рівень відповідальності й ощадливості суб'єктів економічного процесу. Як вважається, це негативно впливає на загальну ефективність використання доступних суспільству фінансових ресурсів. Звідси — інтенсивні пошуки форм і методів підвищення ефективності використання бюджетних коштів і посилення їх економії, про що мова піде далі.

Ринок керується виключно господарськими, комерційними мотивами, тоді як у бюджетній сфері діють, крім економічних, політичні, соціальні та інші позаекономічні орієнтації. Звідси набуває фундаментальної важливості проблема ринково-бюджетного трейд-офа *(trade-off)* — вибору оптимального співвідношення між приватним і державним секторами; визначення умов розмежування й оптимально компромісного розподілу фінансових ресурсів між ними, їх порівняння, взаємодії та взаємовпливу. Проблема трейд-офа ніколи не має остаточного рішення, вона актуальна для будь-якого уряду в будь-який момент, оскільки лежить в основі функціонування самої змішаної економіки. Остання роздвоюється на орієнтоване на прибуток приватне підприємництво і державне фінансове господарство суспільних благ — насамперед бюджет, який уособлює державу — могутню й незамінну регулювальну інстанцію, гаранта соціального захисту, найбільшого, взятого окремо, підприємця, інвестора, кредитора і боржника.

Ринок — ключове вихідне поняття для пояснення природи бюджету як за подобою, так і за контрастом з ним. Теоретизація бюджету, точніше, відображених у ньому соціально-економічних явищ і грошових потоків, наскрізь пронизана ідеєю ринку як всеохоплюючої економічної реальності та універсальної логічно-пізнавальної категорії.

Економіку суспільних благ можна було б розглядати як відособлену систему своєрідного «соціалізму» в державному секторі або пристосувати для обґрунтування якогось третього (некапіталістичного і несоціалістичного) шляху суспільно-економічного розвитку[1], якби не ринкова орієнтація ідей авторів цієї концепції, яку вони постійно підкреслюють. Залишаючись благами, призначеними для задоволення певних потреб, суспільні блага не випадають з кола ринкових понять, навпаки, їх обсяги і якість залежать від ринку, безпосередньо пов'язані з ним прямими і зворотними зв'язками.

У працях західних теоретиків бюджет, бюджетний процес і бюджетний менеджмент описуються й аналізуються в ринкових категоріях як механізми виявлення попиту й пропозиції на суспільні блага і послуги, їх задоволення, а отже, і як механізми визначення цін на них. Через бюджет, подібно до ринку або біржі, здійснюються мінові акти купівлі-продажу. Тільки на цей раз ідеться про операції фіскального обміну «податки—блага».

Концепція фіскального обміну формувалася під теоретичним впливом суб'єктивно-психологічного пояснення вартості. Через бюджет оформляється своєрідна мінова угода між приватними особами і державою. Ця угода здійснюється на основі суб'єктивної оцінки корисності державних послуг їх споживачами та порівняння цієї корисності з тягарем податкових зобов'язань, необхідних для фінансування державних послуг (благ). Отже, податки в руках держави є тим засобом, за допомогою якого приватна власність перетворюється на суспільну.

За теорією граничної корисності, обмін «блага—податки» триває доти, доки гранична корисність державних послуг перевищує їх граничну податкову «ціну». У той момент, коли граничні значення корисності та її суб'єктивної оцінки зрівнюються, продовження мінової угоди стає для податкоплатника невигідним. Про настання цієї умови сигналізує занепокоєність громадян-податкоплатників, відмова підтримати на виборах той уряд, який, на їхню думку, не забезпечує належного економічного балансу між вартістю державних послуг (благ) та їх податковим еквівалентом.

У своїх фінансових відносинах з державою споживач суспільних благ (він же податкопланик і виборець) керується тими самими індивідуалістськими економічними міркуваннями, що й під

[1] До речі, Д. Стігліц вважає, що його спільна з Д. Акерлофом і М. Спенсом праця з асиметрії інформації, за яку вони отримали Нобелівську премію, є важливою складовою інтелектуальної теоретичної основи «третього шляху» розвитку, шляху економічного прогресу і соціальної справедливості.

час купівлі звичайних товарів на ринку. Звідси межею оптимальної діяльності держави стає рівність суб'єктивних оцінок граничної корисності державних послуг (благ) і граничної корисності грошей, що сплачуються державі у формі податків. Уперше рівновагу цього виду описав один з найвідоміших учнів Кнута Вікселля шведський економіст Ерік Ліндаль у докторській дисертації «Основи оподаткування» (1919 р.). У разі дотримання рівноваги, за Ліндалем, сума бюджетних видатків забезпечує найвищу корисність державної діяльності для населення.

Поширюючи на бюджетну сферу риси ринкового механізму, теорія фіскального обміну, проте, враховує, що повної аналогії між ринково-господарською і державною діяльністю не існує. Різниця полягає у своєрідності споживання державних (суспільних) благ — як уже зазначалося, благо, що надходить у розпорядження однієї людини, вільно і в тому самому обсязі дістається й іншій. Так, благо національної гордості успіхами в космічних дослідженнях однакове для всіх, хто охоче оплачував податками цю мету. Як тільки суспільне благо вже створене, розширення кола його споживачів не скорочує його пропозиції і не викликає ніяких додаткових витрат.

Отже, у світлі, нехай своєрідної, але ринкової концепції суспільних благ, бюджет є важливим інструментом надання державою благ на квазіринковій основі. Держава виступає в ролі постачальника певних благ на умовах, визначених суспільним вибором споживачів — громадян і всіх податкоплатників. Хоч оплата суспільних благ податками й цільовими внесками і має примусовий характер, вважається, що поведінка учасників фіскальної мінової угоди достатньо логічна, раціональна та передбачлива, щоб стати предметом наукового аналізу.

З позицій ринкової методології бюджет є системотворчим елементом державного господарювання («паблік економікс»), основна роль якого полягає в досягненні загального блага й суспільного добробуту — всього, що забезпечує населенню матеріальний достаток і пристойне існування. Використовуючи бюджет, держава має, за формулою Ієремії Бентама, творити «найбільше щастя для найбільшої кількості людей».

Доречно зауважити, що давню західну традицію ототожнювати бюджет з державним фінансовим господарством, яка іде від німецьких економістів К. Рау і А.Вагнера, розділяли свого часу і представники російської та української фінансової науки. Так, патріарх російської фінансової науки професор І.Х.Озеров (1869—1942) в курсі лекцій «Основи фінансової науки», що були прочитані в московському і санкт-петербурзькому університетах, пря-

мо зазначає, що бюджет — це «план ведення державного господарства на даний період часу»[1]. Микола Добриловський, професор-емігрант Української господарської академії в довоєнній Чехословаччині, писав, що держави (публічні союзи), дбаючи про народну освіту, судову систему, охорону кордонів, здоров'я громадян, шляхи сполучення і т.п., повинні мати й відповідні кошти. «Чинність публічних союзів, метою якої є здобуття матеріальних коштів, що необхідні їм для здійснення своїх безпосередніх завдань, та управління цими коштами, зветься фінансовим господарством»[2].

Теоретично подібні погляди обґрунтовувались тим міркуванням, що між «державою, з одного боку, та між окремими особами..., з другого — відбувається вимінна угода; держава задовольняє певні потреби осіб, а ці останні сплачують за те якусь суму грошей»[3]. Ще наприкінці 1920-х років автор цього твердження, український учений-фінансист М. Мітіліно, користуючись поняттям граничної корисності, роз'яснював процес індивідуальної оцінки обміну державних послуг на податки, «хоч сам вимінний акт тут і прихований»[4].

На жаль, суб'єктивно-психологічна теорія цінності (вартості), яка на Заході в різних варіантах домінує в економічній теорії і сьогодні, була з комуністично-ідеологічних міркувань оголошена «вульгарною», заборонена й замінена «єдино правильною» трудовою теорією вартості. А на зміну ринковій концепції бюджету прийшло ідеологічно абсолютизоване його трактування як системи суспільних (економічних, грошових) відносин, яке тільки і визнавалось офіційно єдино правильним.

Ідеалом вільного ринку є повна конкуренція, чим зумовлюється максимальна ефективність використання наявних ресурсів. Однак економічні реалії не збігаються з цією ідеальною ситуацією. Крім того, навіть не повністю конкурентна ринкова економіка не здатна продукувати необхідні населенню і державі суспільні блага. Ринковий механізм не спрацьовує ще і через порушення його функціонування дією так званих екстерналій, або зовнішніх соціально-економічних ефектів фінансово-господарської та іншої діяльності (у будь-якій сфері).

Екстерналії — зовнішні (екзогенні) фактори економічної діяльності, які справляють побічні впливи на процес господарюван-

---

[1] *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. — Вып. II. — М.: Тип. И. Д. Сытина, 1910. — С. 4.

[2] *Добриловський М.* Основи фінансової науки: Курс лекцій. — Подебради: Українська господарська академія в ЧСР, 1934. — С. 1.

[3] *Мітіліно М.* Основи фінансової науки. — К.: Держ. вид-во України, 1929. — С. 114.

[4] Там само. — С. 115.

ня, а також на добробут (рівень доходу, споживання) третіх осіб, які безпосередньо не беруть участі у даному виді діяльності. Інакше кажучи, одна людина може завдати шкоди інтересам іншої без будь-яких фінансових наслідків для себе (негативна екстерналія). Навпаки, можна принести користь іншому, не ставлячи це за мету, керуючись власною вигодою (позитивна екстерналія). Тобто під дією зовнішніх ефектів ринкові ціни не повністю відображають вигоди і втрати суб'єктів господарювання. Зовнішні ефекти досить часто виникають з тієї причини, що права власності користувачів ресурсів визначаються не чітко або не фіксуються зовсім, а тому вони і не впливають на процес ціноутворення.

Господарська практика і повсякденне життя переповнені проявами зовнішніх ефектів, особливо негативних. Переконливим прикладом цього є шкода, якої завдає індустріальне забруднення довкілля, оскільки кожен може вважати, що він має право використовувати природу на власний розсуд, тим більше з метою здійснення важливого виробництва. Але річ у тім, що люди, які страждають при цьому від забруднення (шкода здоров'ю, зниження вартості нерухомого майна у зоні екологічного лиха і т.п.), мають не менше право на чисте повітря.

У подібних випадках ціна товару (скажімо, сталі) не відображає повних суспільних витрат, пов'язаних з металургійним виробництвом. До того ж ні продавець сталі (безпосередній емітент забруднення), ні її покупець не беруть до уваги інтереси третьої сторони— рецептора-жертви отруйних викидів (хворого, власника знеціненого будинку). У формалізованих теоретичних виразах маржиналізму для рецепторів гранична зовнішня вартість дорівнює грошовій вартості шкоди, якої завдає виробництво кожної додаткової тонни сталі без відшкодування її вартісного еквівалента в цінах.

У протилежній ситуації з позитивними зовнішніми ефектами гранична зовнішня вигода вимірюється додатковими вигодами рецепторів, що не залежить від їхніх витрат і зусиль. Наприклад, вакцинація одних людей від захворювання на туберкульоз або грип побічно приносить користь і іншим, запобігаючи поширенню інфекції. Або — сприятливий зовнішній ефект може бути поштовхом для створення наукового дослідження, результати якого мають значно більше економічне значення для суспільства, ніж для добробуту самого вченого.

У теоретичному трактуванні зовнішніх ефектів західна фінансова наука використовує спеціальний термін «інтерналізація» (*internalization*). Під ним розуміється трансформація додаткових витрат певного виробника, які зумовлені зовнішніми відносно його діяльності чинниками, що вплинули на внутрішні виробничі ви-

трати даного підприємця. Як уже не раз наголошувалося, західні економісти оперують суб'єктивною теорією, де вартість — реальність, дана у відчуттях. Це означає, що інтерналізація досягається у тому разі, коли гранична суспільна вартість чи гранична суспільна вигода певного блага змінюється, коригується у такий спосіб, щоб суб'єкти господарювання, приймаючи рішення, ураховували реальну суспільну вартість або вигоду.

Стосовно негативних зовнішніх ефектів інтерналізація має певні можливості їх нейтралізації, знешкодження. Якщо ця мета досягається методами державної політики, то, звичайно, не можна обійтись без використання фіскальних інструментів та бюджетних коштів, що супроводжує будь-які урядові заходи. Теоретично аргументованим, практично визнаним і відносно простим методом знешкодження негативних екстерналій є так звані коригувальні податки і субсидії Пігу, названі за ім'ям відомого представника кембриджської наукової школи, англійського економіста Артура Пігу (1877—1959), одного з родоначальників політичної економії добробуту, філософський принцип життя якого зводився до формули: найбільше благо для найбільшої кількості людей.

Розрахунок Пігу був побудований на тому, що будь-який податок, крім виконання свого прямого фіскального призначення, має ще побічні, зовнішні для фіску фінансово-економічні й соціальні ефекти. Останні і можна використати як засіб цілеспрямованої фінансової політики. У принципі будь-який податок — податок Пігу, бо варіювання висотою та режимом оподаткування є зручним способом впливу в бажаному напрямі на економічну поведінку суб'єктів господарювання. У ситуації з негативними екстерналіями податок (або субсидія) так змінюють граничну приватну вартість (або граничну приватну вигоду) певного блага, що господарюючі агенти змушені враховувати повну суспільну вартість (чи вигоду) можливих побічних наслідків власної діяльності.

Це повною мірою стосується і коригувальних субсидій, які, будучи дзеркальним відображенням коригувальних податків, є їх концептуальною аналогією. За своєю формою коригувальна субсидія — виплата з бюджету на користь виробника (або споживача) певного блага, що понижує ринкову ціну даного блага під час споживання. Зрозуміло, фіскальним джерелом субсидій є податкові надходження. Теоретично розмір субсидії має дорівнювати граничній зовнішній корисності субсидованого блага.

Податки і субсидії — не єдиний спосіб усування небажаних зовнішніх ефектів. Варто нагадати, що ліберальна економічна думка взагалі заперечує доцільність активного втручання держави в господарське життя, наполягаючи на перевазі саморегуляції

конкурентної ринкової економіки. Всупереч Пігу американський економіст Рональд Коуз (1910 р. н.) у 1960 р. запропонував своє бачення й вирішення проблеми повної суспільної вартості економічної діяльності. Згідно з його твердженнями, за умови взаємодії конкретних господарюючих партнерів у порівняно вузьких суміжних сферах економічної діяльності, проблема нейтралізації екстерналій може бути досягнута шляхом приватної угоди, торгу і компромісу між зацікавленими сторонами.

Р. Коуз сформулював свій висновок у вигляді теореми: шляхом узаконення прав на приватне користування ресурсами держава дає змогу інтерналізувати екстерналії за допомогою погодження інтересів, взаємного застосування та угоди між зацікавленими господарюючими суб'єктами[1].

Наукове значення теореми Коуза полягає в тому, що в ній у формалізованому вигляді аргументується доцільність і ефективність саморегулювання економіки як альтернативи державній регламентації. Достатньо законодавчо закріпити й охороняти права приватної власності, майнові і фінансово-господарські права суб'єктів економічної діяльності, щоб економіка запрацювала немовби на автопілоті. Запропонований і теоретизований Коузом спосіб інтерналізації зовнішніх ефектів доповнює фіскально-бюджетні методи знешкодження екстерналій. Податки (субсидії) Пігу і теорема Коуза співіснують як відповідно інституційний та саморегулівний аспекти пояснення фінансово-економічних процесів й управління ними.

Зосередивши увагу на недосконалостях функціонування ринку, західні вчені розкрили й обґрунтували закономірності виникнення та способи нейтралізації небажаних соціально-економічних ефектів з метою стимулювання діяльності ринкових структур. Домінуюча роль у коригуванні ринкових процесів належить бюджетному механізму, в якому зосереджена основна сила і можливості впливу держави на економічний розвиток. Щоправда, для гарантованого успіху бюджетних коригувальних операцій необхідна широка і різнобічна інформація про складну, мінливу економічну кон'юнктуру, а також глибокий аналіз можливих наслідків даного заходу.

Крім того, результат залежить також від поведінки і політичної волі різнонапрямлених соціальних сил, що відстоюють власні групові інтереси й доходи. Адже кожна група населення, представники окремого бізнесу, регіону вважають, що жертвувати повинні інші, і будь-яка спроба фіскального тиску викликає про-

[1] *Human D. N.* Op. cit. — P. 120.

тест. Тому на практиці доводиться зважати на умови не лише суто фінансового, а й політичного, регіонального, етнічного, соціального характеру і можливості використання адміністративного ресурсу.

Всесвітньо відомий німецький учений-фінансист Адольф Вагнер на підставі динаміки фінансових показників західноєвропейських країн, і передусім Німеччини, у XIX ст. вивів емпіричний закон, згідно з яким темпи приросту бюджетних видатків випереджають темпи зростання валового національного продукту. За Вагнером, держава перевитрачає фінансові ресурси порівняно з істинною потребою в них. Тим самим він задовго до Дж. Кейнса (1883—1946) уперше в економічній науці поставив питання про об'єктивну тенденцію розширення державної діяльності, можливість і необхідність активного втручання держави в економічне і соціальне життя.

Відомий американський економіст Джон Гелбрейт (1908 р. н.) у праці «Суспільство достатку» (1958 р.) переконує, що до державної діяльності громадська думка і мас-медіа ставляться зневажливо. Причину недооцінки фінансованих з бюджету вигід Гелбрейт вбачає в тому, що негативне ставлення до держави сягає ще часів європейського абсолютизму, коли безпутні монархи як хотіли розтринькували гроші своїх підданих.

За Гелбрейтом, сучасному західному суспільству загального достатку властиве перенасичення ринку товарами за відносної нестачі суспільних благ. Невідповідність між пропозицією приватних і суспільних благ Гелбрейт пояснює дією так званого «ефекту залежності» від реклами, що інтенсивно використовується і дає ефект на ринку, і на яку державний сектор просто неспроможний. Оскільки концепція Гелбрейта торкається умов суперництва та певної конкуренції між ринком і бюджетом за доступ до завжди обмежених фінансових ресурсів, а також їх розподілу між ними і всередині державного сектору — питань однаково гострих і економічно, і політично, вона викликала жваву полеміку в науковій літературі, що триває і нині.

Нагадаємо, що в основі теоретичного уявлення про державний бюджет лежить панринкова методологія. Коли понятійним ядром пояснення природи бюджету є суспільні блага, то специфічні бюджетні явища розглядаються й аналізуються за аналогією з ринковими благами із застосуванням ринкових понять, дефініцій і елементів: попиту, пропозиції, споживання, ціноутворення, інвестицій, конкуренції, у тому числі реклами тощо. Тому не дивно, що перші теоретичні засади значення реклами у сфері бюджету, бюджетного процесу і бюджетного менеджменту були закладені одним із піонерів економічного лібералізму Людвігом

фон Мізесом (1881—1973). У праці «Людська поведінка» він писав: «У політичних справах досвід завжди є складним явищем, відкритим різним інтерпретаціям; єдиний критерій, який можна застосувати до політичних доктрин, є апріорна аргументація. Отже, пропаганда в політиці і в бізнесі — різні речі, хоч вони і досить часто користуються однаковими прийомами»[1].

Мізес доводить, що ефективність реклами приватної фірми підтверджується кількістю проданих товарів, а результати пропагування державної діяльності ще очікують свого мірила. Цей висновок припадає на час, коли під впливом кейнсіанства різко постало питання про розмір державного сектору взагалі і бюджету зокрема, про оптимальне співвідношення між ними.

Якщо на товарному ринку реклама сприяє збільшенню обсягів продажів, то, за аналогією природно очікувати, що для розширення сфери надання суспільних благ треба прагнути до зростання обсягів державного і місцевих бюджетів. Приватна компанія рекламує свою продукцію і себе з метою максимізації прибутку, урядові ж установи ведуть агітацію заради ширшого доступу до бюджетних коштів. Мотивація бюрократа не збігається з прагненнями бізнесмена, проте для обох з них реклама є необхідною.

На відміну від приватних фірм, державні організації не можуть пропонувати свою «продукцію» безпосередньо всім потенційним споживачам. Проте механізм представницької демократії дає їм можливість зосередити агітаційно-пропагандистські зусилля на порівняно вузькому колі людей, які в реальному житті фактично приймають рішення. Ідеться головним чином про ключові фігури різних партій, законодавчої і виконавчої гілок влади. Це дає чималу економію рекламних витрат, які не лягають на бюджет таким тягарем, як масована й «агресивна» комерційна реклама приватного бізнесу, розрахована на розпорошений і менш ідентифікований контингент потенційних споживачів.

Щоб зрозуміти цю різницю, достатньо порівняти лобіювання, скажімо, аерокосмічного відомства з проблемами автобудівної фірми, яка просуває на ринок нову модель. Відомство має справу з представниками інтересів досить обмеженого кола корпорацій військово-промислового комплексу за умов майже повної відсутності конкуренції. Автомобільна ж фірма стикається з запеклою конкуренцією численних вітчизняних і зарубіжних виробників, що змушує її застосовувати витончену і дорогу рекламу.

---

[1] Research in Law and Economics / Ed. by Zerbe R. O. — Greenwich (Conn.): JAI Press Inc., 1979. — Vol. I. — P. 132.

Як давно вже помічено, територіальне й відомче розміщення бюджетних асигнувань визначається не стільки міркуваннями фінансової ефективності, скільки проштовхуванням необхідних рішень довіреними особами — депутатами і лобістами, дії яких підсилюються пропагандистськими зусиллями преси, радіо і телебачення. Здатність лобістів максимізувати близькі їхнім інтересам відомчі бюджети американські соціологи Кеннет Кларксон і Роберт Толлісон зводять у теоретичний принцип суспільного життя під назвою «теорії урядового рекламування»[1].

Теоретизування державної агітаційно-рекламної й пропагандистської діяльності зводиться до узагальнення практичних форм і методів впливу відомчої бюрократії на громадську думку, поведінку виборців і парламентаріїв. Наприклад, міністерство оборони може навмисно допустити витік страхаючої секретної інформації про потенційну воєнну загрозу, щоб вплинути на результати голосування щодо бюджету. У зв'язку зі специфікою армійського відомства не завжди можлива незалежна перевірка достовірності і правдивості подібної інформації.

Всупереч Гелбрейту деякі економісти переконані, що можливості державного «паблісіті» — популяризаторства, маніпулювання суспільними настроями, громадською думкою, проведення агітаційно-рекламних заходів не менші, а значно більші, ніж у приватних фірм. Є підрахунки, згідно з якими на долар рекламних витрат в урядових інституціях ефект більш значний порівняно з приватним сектором[2]. Давно і повсюдно помічено: чиновництво, не завжди чутливе до загальнодержавних вигід та народних запитів, діє досить ефективно у відомчих інтересах, передусім заради власних вузькокорисливих і егоїстичних інтересів.

Бюджетні «апетити» державних відомств через їх монопольне становище все ж можуть бути, незважаючи на діяльність лобістів, надмірними, стати політично неприйнятними з погляду представницьких органів. По суті, це означає існування двох конкуруючих, хоч і взаємозв'язаних центрів прийняття бюджетних рішень: бюрократичного офісу і парламентського комітету. Упрагненні забезпечити успіх своїй версії вирішення питань вони постійно перебувають у гострих протиріччях, звичайно в межах конституційного порядку. Бюрократія намагається подати в якомога вигіднішому світлі діяльність свого відомства. Зі свого боку, законодавчий корпус має повноваження приймати остаточні рішення й контролювати витрачання коштів. У кінцевому підсумку «рекламна» теорія бюджету є складовою тих методологічних

[1] Research in Law and Economics. — P. 131—135.
[2] Ibid. — P. 135.

побудов, які зводяться для трактування внутрішньої логічної аналогії між функціонуванням ринку і діяльністю держави.

Крім Гелбрейта, з різних позицій розглядають взаємозв'язок і взаємозалежність між ринком і бюджетом, шукають способи встановлення оптимальної рівноваги між державним і приватним секторами економіки Д. Б'юкенен, Е. Даунс, У. Нісканен, Г. Туллок, Ш. Бланкарт, Г. Шмольдерс, Г. Штольтенберг, Х. Ректенвальд та інші представники західної фінансової науки.

Практика лобіювання, активне спілкування міністерств і відомств з громадськістю, цілеспрямоване висвітлення в пресі офіційних матеріалів та урядової політики, гласність і прозорість інформації, доступність до неї — все це функціональні складові ринкової реклами. Зусилля відомчої дипломатії зосереджуються на тому, щоб привернути увагу й переконати всіх причетних до вирішення питань обсягу бюджетів та інших вигід бюрократії. Вдається це чи ні залежить від збігу обставин, від співвідношення політичних сил, загальної соціально-етичної атмосфери в суспільстві. У будь-якому разі перед наступом ринку державні інституції зберігають надійні позиції у вирішенні кардинальної проблеми використання економічного потенціалу — розподілу фінансових ресурсів між приватним сектором і державою.

13.3. Конституційно-парламентське походження бюджету і демократичний вибір бюджетних пріоритетів

Вихований ринковими відносинами індивідуалізм під впливом раціоналістичних і гуманістичних ідей став важливим чинником формування духовної свободи і політичної демократії, загострення боротьби за соціальну справедливість. З боку суспільно-історичних умов генези й еволюції державних фінансів найважливіші складові вчення про бюджет (особливо політична й юридична) формувалися разом із демократичним правопорядком конституційного ладу, розвитком раціоналізму й ефективності господарської системи, визріванням свідомої громадянської законослухняності. Один із беззаперечних позитивів західної цивілізації полягає в тому, що вперше розроблені в європейських країнах (а також у США) правила бюджетної процедури виявилися настільки урівноваженими для всіх її учасників, з настільки продуманими функціями сторін, що послужили майже універсальною моделлю для багатьох народів, які пізніше ставали на шлях демократично-правового державотворення.

Цікаво (і важливо) при цьому відзначити ту парадоксальну, але мудру обережність, з якою закони та державні інституції творились у розрахунку не на кращих людей і правителів, а на гірших. (За образним виразом Д. Юма (1711—1776), «всі люди — негідники»[1].) Звідси походить ідея рівноваги різних гілок влади та конституційного контролю над нею як запобіжних заходів проти зловживань владою. Не в останню чергу ці пересторогі стосуються формування й, особливо, витрачання коштів бюджету, тобто питань бюджетного менеджменту.

Ядром конституційно-парламентського бюджетного права є принцип, що обрані демократичним шляхом народні представники розглядають і затверджують (вотують) бюджет. Цей принцип, який здається тепер цілком самоочевидним, перш ніж стати конституційною нормою упродовж століть пробивався через перешкоди, вагання, опір. Він дістався народам Англії, Німеччини, Франції, Сполучених Штатів Америки та ін. у результаті тривалої, часом кривавої боротьби. Ще одним важливим досягненням буржуазно-демократичних перетворень стала відмова від податкового імунітету, коли одні платили податки за інших і на користь інших, хоча, за великим рахунком, ця мета є важкодосяжною.

За умов загального виборчого права кожний громадянин, незалежно від його майнового стану і соціального статусу, наділений рівною з іншими можливістю реалізувати свою індивідуальну свободу, беручи в тій чи іншій формі участь у бюджетному процесі. В умовах демократії виборці, користуючись досить широкими правами у сфері бюджетного законодавства, мають можливості реального впливу на питання бюджетної політики. До того ж держава пропонує своїм громадянам досить широкий спектр соціальних послуг і гарантій поза будь-яким зв'язком з рівнем доходів, майновим станом чи сумою сплачуваних податків. Зрозуміло, що в цьому разі інтереси реципієнтів соціальної допомоги, всі суспільні заслуги яких інколи зводяться лише до участі у виборах або навіть обмежуються перебуванням на території країни, не збігаються з інтересами маси податкоплатників.

Домінуючі, найважливіші та пріоритетні позиції бюджетного права, форми, методи і техніка бюджетного менеджменту історично сформувалися за вирішальної ролі прав і свобод людини й громадянина, насамперед особистої свободи індивідууму. Перші неофіти (вони вийшли з буржуазного середовища), хто усвідомив

[1] *Паррингтон В. Л.* Основные течения американской мысли: Пер. с англ. — М.: Иностр. литература, 1962. — Т. 2. — С. 374.

ці права та поширив їх на всіх членів суспільства, тим самим не лише утвердили важливу демократичну норму, а й створили невичерпну тему ніколи не вщухаючої боротьби навколо розподілу бюджетних асигнувань. Рене Штурм, один з найавторитетніших істориків західноєвропейського бюджетного права, писав з приводу остаточної перемоги конституційно-парламентських форм бюджетної процедури: «Формула, яка так спокійно сприймається тепер і в якій сказано, що «право вотувати державні доходи і видатки належить народним представникам», перш ніж усталитися в наших конституціях, пройшла через випробування страшних революцій»[1].

Завдяки економічному і політичному прогресу країни Заходу виявилися в свій час підготовленими до запровадження демократичних форм бюджетного процесу і бюджетного менеджменту як ніхто інший. Варто назвати ті етапні історичні документи та загальнолюдські вартості, що стояли за ними, в яких коріняться основи сучасного бюджетного права.

На батьківщині парламентаризму — в Англії — бюджетний механізм і бюджетні процедури є продуктом віковічних традицій. Так, перші документовані відомості про англійську фінансову систему належать до часів норманського завоювання (XI ст.). На чолі фінансового управління король Вільгельм Завойовник поставив казначейство — установу, яка під цією самою назвою і з модернізованою функціональною структурою існує і сьогодні. Ще в 1086 р. служба казначейства провела унікальний для свого часу перепис населення та розробила податковий кадастр з метою обліку об'єктів оподаткування: земель, майна, доходів («Книга Страшного суду»)[2].

Пізніше, за «Великою хартією вольностей» (1215 р.), право королів накладати податки обмежувалося згодою парламенту. Права на затвердження бюджету парламентом були закріплені в «Петиції про права» та в «Біллі про права». «Білль про права» остаточно усував фінансові прерогативи королівської влади, а також відмежовував кошти, асигновані на утримання королівського двору (цивільний лист), від призначених на державні потреби. Бюджетні видатки і податки суворо підпорядковувалися схваленню парламенту. З часів «Білля про права» вихідні демократичні позиції бюджетного права тих часів і донині є важливими складовими правової бази бюджетного процесу у Великобританії (рис. 39).

---

[1] *Штурм Р.* Бюджет: Пер. с франц. — СПб., 1907. — С. 7.

[2] *Мортон А. Л.* История Англии: Пер. с англ. — М.: Иностр. литература, 1950. — С. 62—66.

У середньовічній Франції право контролю над бюджетом номінально визнавалося за становим представництвом дворянства і духовенства (Генеральними Штатами), які, проте, бувало, не скликалися королями впродовж цілих століть. З початком Великої французької революції в «Декларації прав людини і громадянина» (1789 р.) проголошувалися принципи індивідуальної свободи та народоправства. Права оподаткування, визначення розміру, характеру й способу справляння податків та їх розподілу переходили до народних представників. Станові податкові привілеї та імунітети скасовувалися.

Водночас слід зазначити, що, «незважаючи на те, що парламент та станові представники здобули право на затвердження бюджету, в більшості випадків не було самого бюджету, який має складатися з видаткової та дохідної частин». Така ситуація спостерігалася в Англії у XVIII ст. Для Німеччини вона була характерною аж до початку XIX ст.[1]

Свободолюбиві ідеї західноєвропейського бюджетного права були занесені і в Північну Америку. Там іскрами, що розпалювали бунти й кровопролиття, стали конфлікти з податкових питань між колоніями і метрополією, зокрема, з приводу введення мита на ряд товарів у 1764 р. і гербового збору в 1765 р. Всесвітньо відомий з історії США епізод, який дістав назву «Бостонське чаювання»: у 1773 р. у порту Бостона група колоністів напала на британські кораблі з вантажем оподатковуваного митом чаю і в знак протесту викинула його в море. На хвилі цього інциденту незабаром розпочалася англо-американська війна, в ході якої була проголошена незалежна держава — Сполучені Штати Америки[2]. Англо-американська війна 1775—1783 рр. — чи не єдина у світовій історії, детонатором якої була боротьба за бюджетні права.

Зрозуміло, що заворушення були лише спровоковані податками. Їх справжня причина полягала не в розмірах податків (до речі, досить помірних), а в самому факті королівського свавілля стосовно жителів колоній. «Про що йде мова і проти чого ми виступаємо? Про сплату збору в 6 центів з фунта чаю? Ні! Ми відстоюємо лише право»[3], — говорив учасник тих подій Джордж Вашингтон (1732—1799), пізніше перший президент США.

---

[1] *Blankart Charles.* Op. cit. — S. 393.

[2] Відомий фінансист професор Р. Штурм з цього приводу робить висновок, що «запровадження спочатку гербового збору, потім мита на чай майже без інших причин призвело до американської війни за незалежність, що велася з величезними жертвами англійськими васалами з метою завоювання бюджетного права» (Див.: *Штурм Р.* Цит. праця. — С. 18).

[3] *Штурм Р.* Цит. праця. — С. 17.

Рис. 39. Бюджетна процедура

у Великобританії[1]

[1] Складено за матеріалами: *Jay P.* The Budget. — L.: Jackdaw Publications Ltd., 1972. — Chart 8.

Американці застосували проти колоніальних властей ту саму зброю, якою скористалися самі англійці, відстоюючи свої податкові права в боротьбі з короною. В «Декларації незалежності», прийнятій у 1776 р., зазначалося, що справедлива влада засновується на згоді і підтримці громадян. Тим самим не допускалася навіть сама думка про можливість стягнення податків без законної підстави — рішення Конгресу.

Перша Конституція США 1787 р. передбачала право на введення податків (насамперед акцизів та мита) для фінансування загальнодержавних потреб Сполучених Штатів. Компетенція федеральних властей щодо оподаткування доходів і майна була суттєво обмежена на користь штатів. Під впливом факторів внутрішнього й міжнародного характеру в 1789 р. ухвалюється нова редакція Конституції, доповнена поправками під назвою «Білль про права». Крім гарантування основних прав і свобод громадян, згідно з десятою поправкою федеральний уряд і власті штатів трактувались як рівноправні.

Зміст десятої поправки і донині залишається актуальною темою американської політики. Одні тлумачать її на користь федерального центру, інші вважають за необхідне повернути штатам колишні (більш ширші) законодавчі й управлінські повноваження. Такі вимоги, зокрема, включав у свою програму на президентських виборах 1996 р. кандидат від республіканської партії Боб Доул.

Отже, у формування бюджетного права та існуючих нині демократичних процедур бюджетного процесу і бюджетного менеджменту Західна Європа і Сполучені Штати Америки зробили великий внесок. Особливо повчальний досвід функціонування бюджетних процедур і новітніх бюджетних технологій накопичився в США — країні, на тисячоліття молодшої від європейської державності.

Колись у Західній Європі та Америці на суспільну авансцену вийшли енергійні державотворчі сили нової хвилі, прихильники цивілізованого порядку в державних справах, незгідні з безладдям, безвідповідальністю, беззаконням, готові рішуче відстоювати ідеали правової держави. Заради збереження ореолу влади, з поваги до традиції, в прагненні до суспільної стабільності королям у багатьох країнах (наприклад, Великобританії) були збережені титули й почесті, але у них відібрали наймогутніший засіб впливу і влади — гроші, зосереджені в державному бюджеті.

Конституційно-парламентські ознаки бюджету яскраво проявляються в *демократичному виборі бюджетних пріоритетів*. Визначення бюджетних пріоритетів, планування і вотування обсягу

й структури державних доходів і видатків, виконання бюджету і контроль за ефективним використанням фінансових ресурсів, тобто фактично бюджетний менеджмент, по суті, є політичним процесом прийняття рішень. Він стосується загальних макрофінансових параметрів та управління централізованими фондами фінансових ресурсів. На вирішальному етапі бюджетного процесу, за образною влучною характеристикою лорда Бріджеса, «бюджет є найсмачнішою стравою на парламентському банкеті»[1].

Відображаючи волю виборців і парламентарів, бюджет відбиває національні пріоритети, економічні, політичні й соціальні інтереси суспільства. У своєрідній, специфічній формі він поєднує широкий спектр суперечливих матеріальних (фінансових) інтересів з політичною мотивацією. Виходячи з цього уряд намагається за допомогою бюджетного менеджменту максимізувати функцію суспільного добробуту шляхом оптимального врахування колективних інтересів різних верств суспільства як виборців-податкоплатників, звичайно, беручи при цьому до уваги ресурсні і політичні можливості та обмеження. Функція суспільного добробуту, яка реалізується за допомогою бюджетного менеджменту, враховує зважені вигоди широкого кола різних соціальних груп — підприємців, найманих працівників, державних службовців, безробітних тощо.

Водночас, відстоюючи державні інтереси, уряд (незважаючи на всі обмежувальні умови) повинен гарантувати і забезпечувати виконання бюджету, щоб за задовільного стану балансу доходів і видатків зберегти політичну підтримку свого курсу.

Бюджет — динамічне явище, якому властивий так званий *бюджетний дрейф*. Останній являє собою безперервну реакцію обсягу й структури бюджету на зміни параметрів економічної кон'юнктури, соціальної і політичної ситуації. Із соціально-психологічного погляду деякі бюджетні рішення мають релятивістський характер, що відомий історик французького бюджету Едгар Фор називає «високим коефіцієнтом інтерпретації»[2]. Це означає, що суспільно-політичний ефект деяких бюджетних рішень абсолютно несумірний з реальним обсягом затрачуваних коштів. Так, відносно невеликі видатки на пенсії ветеранам війни в масовій свідомості сприймаються як вищі прояви національної вдячності й соціальної справедливості. Інший приклад: політично-амбіційна основа розбіжностей між демократичною і республіканською партіями в США очевидна, оскільки суми асигнувань, навколо яких інколи розгортаються бюджетні конфлікти,

[1] *Bridges E.* The Treasury. — L.: Macmillan, 1966. — P. 188.
[2] *Фор Э.* Опала Тюрго. 12 мая 1776 г.: Пер. с франц. — М.: Прогресс, 1979. — С.200.

просто мізерні на тлі трильйонних величин валового національного продукту та бюджетних ресурсів країни.

В умовах демократії функціонування бюджетного менеджменту, його зміст і форми не можуть не залежати від *суспільного вибору* всіх, хто має право голосу. Як грошова субстанція політичної волі, бюджет виконує роль важливого фінансового інструменту демократії у сфері економічного і соціального розвитку. Під суспільним вибором у контексті бюджетного менеджменту в західній фінансовій літературі розуміється об'єднання в єдине ціле процесуального проходження політичних рішень за конституційно-демократичними правилами з процедурами порівняльного економічного аналізу у такий спосіб, щоб став можливим кількісний вимір фінансових наслідків політичних дій[1]. Для того щоб індивідуальні погляди й уподобання відносно забезпечуваних державою суспільних потреб і благ трансформувати у бюджетні програми, потрібні політичні дії. Процес формування бюджету владними структурами, відповідальними за його виконання, в цілому повинен мати демократичний характер.

Методологічно дослідження суспільного вибору здійснюється тими самими пізнавальними засобами, за допомогою яких економісти описують ринок та вивчають індивідуальний вибір приватних благ. Різниця лише в тому, що стосовно суспільних благ, які фінансуються з бюджету, роль конкурентних ринкових торгів виконують демократичні механізми подання голосів та суперництва політичних партій. Сутнісні складові різних варіантів державної бюджетної політики аналізуються як своєрідні ринкові цінності з погляду можливостей їх реалізації через політичну систему.

Зрозуміло, що демократична процедура прийняття бюджетних рішень успішно функціонує лише за умови, коли існує певна схожість індивідуальних пріоритетів та орієнтація на однотипні суспільні цінності. У противному разі жодна з комбінацій бюджетної структури не зможе одержати суспільного схвалення й політичної підтримки. Одне з важливих призначень справжнього політичного діяча полягає в тому, що він повинен бути каталізатором компромісних рішень, якщо консенсус неможливий. У реальному бюджетному процесі прийняття рішень зазнає політичного тиску, залежить від фінансової чи бюрократичної підтримки («адміністративного ресурсу») або ж відсутності такої. У кінцевому підсумку в суспільстві складається рівнодіюча зосередже-

[1] Scandinavian Journal of Economics. — Stockholm, 1987. — Vol. 89, № 1. — P.5.

них у бюджеті матеріальних вигід і політичних інтересів, що і є фактичною умовою, яка визначає його параметри.

Патріархи теорії суспільного вибору Джеймс Б'юкенен і Гордон Туллок розглядали суспільний (колективний) вибір як форму органічного зв'язку між економікою, державним бюджетом і політикою. Теоретично призначення суспільного вибору полягає в характеристиці, аналізі і поясненні різноманітних форм і способів примирення конфліктних інтересів в умовах демократії, орієнтованої на індивідуальні цінності. Практично суспільний вибір здійснюється через процедури голосування в існуючих політичних структурах — органах влади, громадських організаціях, політичних партіях. При цьому держава і уряд самі по собі не приймають незалежних ні від кого рішень. Демократична держава не має власної самостійної мотивації дій і є «нічим іншим, як сукупністю процесів, машиною, що забезпечує здійснення колективних дій»[1].

Отже, суспільний вибір починається з індивідуума, з визначення його потреб та способу поведінки. Уряд трактується як діючий у дусі співробітництва посередник, який сприяє погодженню й забезпеченню індивідуальних і групових інтересів різних людей. У бюджетному аспекті головна мета суспільного вибору полягає в найефективнішому використанні державно-політичних інститутів для задоволення інтересів і потреб громадян у суспільних благах.

У контексті функціонування бюджету суспільний вибір особливо актуальний тому, що у фінансовій сфері індивідуальні потреби тісно переплітаються з інтересами держави й суспільства як цілого. Відомий американський учений-фінансист Річард Масгрейв писав з цього приводу: «Оскільки політичний процес міститься в серцевині бюджетних рішень, фінансова теорія зобов'язана переступити через традиційні межі економічної науки й заглибитись у суміжну царину політичної теорії»[2]. Там ми її і знаходимо у західних наукових трактатах і підручниках з питань і бюджету, і бюджетного менеджменту.

У світлі теорії суспільного вибору видозмінюється постановка деяких питань бюджетного менеджменту. Ураховуючи традиційне з'ясування впливу бюджетних заходів на ринкову поведінку людей і підприємств, їх вибір (як суб'єктів господарювання), теорія суспільного вибору аналізує також наслідки дії фінансових інститутів на політичну активність і мотивацію індивідуумів різ-

[1] *Buchanan J. M., Tullock G.* The Calculus of Consent. Logical Foundations of Constitutional Democracy. — Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962. — P. 13.

[2] *Musgrave R. A., Musgrave P. B.* Op. cit. — P. 83.

ного соціального статусу в процедурах прийняття рішень з бюджетних питань.

Провісником ідей міждисциплінарного підходу до вивчення бюджету і бюджетного менеджменту став Джеймс Б'юкенен. Його фундаментальна праця, що тепер вважається класичною, «Державні фінанси в демократичному процесі. Фіскальні інститути та індивідуальний вибір»[1], низка подальших досліджень Б'юкенена та його послідовників здійснили у фінансовій науці так звану революцію суспільного вибору. За теоретичні розробки цієї проблематики Б'юкенен у 1986 р. став лауреатом Нобелівської премії. Попри всі відхилення у сфери політики, права, етики і філософії, створена Б'юкененом концепція, за його власними словами, залишається в рідній домівці фінансового вчення[2].

Сформовані на Заході, перевірені часом і визнані світом процедури прийняття рішень з бюджетних питань, визначення кількісного обсягу та структури державних видатків і доходів, проходження бюджету через послідовні фази підготовки проекту, розгляду, затвердження, виконання і контролю виглядали б як «кінець історії» бюджетного процесу, коли б не ідеї суспільного вибору та фіскальної соціології. Вони доповнили і надали нового імпульсу розвиткові знання про бюджет і бюджетний менеджмент.

В англомовній фінансовій літературі з'явився термін «бюджетування», під яким розуміється складна технологія трудомісткого аналізу та обрахування численних бюджетних статей. Завдяки постулатам суспільного вибору та методам фіскальної соціології бюджетування було доповнене ще одним терміном — «політикування» (він належить американському політологу Аарону Вілдавському[3]). Якщо бюджетування більше пов'язане з методом пріоритетів, тобто першочерговим фінансуванням тих програм і видатків, яким уряд віддає перевагу, то політикування — це метод дискусій, переговорів, домовленостей. У них беруть участь парламентські комітети, представники заінтересованих відомств, функціонери політичних партій, які і доходять згоди та компромісів із певних питань. У практиці бюджетного менеджменту обидва методи комбінуються.

Складний і тривалий процес розподілу бюджетних коштів, а в більш широкому плані і розподілу (алокації) фінансових ресурсів між ринковим і державними секторами економіки, вийшов за рам-

---

[1] *Buchanan J. M.* Public Finance in Democratic Process. Fiscal Institutions and Individual Choice. — Chapell Hill: The University of North Carolina Press, 1967.

[2] Finanzarchiv. — Tűbingen, 1987. — Bd. 45, H. 1. — P. 1.

[3] *Wildavsky A.* Budgeting. Comparative Theory of Budgetary Processes — Boston; Toronto: Little, Brown and Co., 1975. — P. XII.

ки суто грошових виразів й абстрактно-академічної нормотворчості. Бюджет розглядається в нерозривному зв'язку з розстановкою політичних сил, а отже, залежить від пульсу національного життя, суспільної реальності. Він остаточно трансформувався у фінансову репродукцію суспільно-політичних реалій.

На 34-му конгресі Міжнародного інституту державних фінансів (Гамбург, 1978 р.), присвяченому темі «Суспільний вибір і державні фінанси», у центрі дискусії була поставлена Джеймсом Б'юкененом соціально-політична суспільна проблема «готовності голосувати і платити податки». Йшлося про вплив альтернативних процедур голосування на прийняття бюджетних рішень, що в аналітичному плані інтерпретувалось як фіскально-соціологічний аналог прямої демократії. Обговорювалася залежність обсягу й структури бюджетів від схеми голосування, а також вплив на результати вотуму постатейного прийняття бюджетних асигнувань чи вотування бюджету в цілому[1].

Авторитетний науковий форум виходив з того, що напрям і характер функціонування державного організму в умовах демократії так чи інакше залежав від волі більшості, вираженої на виборах. Ужиття втілюється рішення, прийняте більшістю голосів у процесі суспільного вибору та парламентсько-законодавчої процедури. Сама більшість, необхідна для прийняття рішень, формується на умовах політичної рівноваги. Політична рівновага являє собою спільну згоду між учасниками бюджетного процесу, досягнуту за діючими правилами групового вибору, відносно обсягу й структури фінансованих з бюджету потреб за певного рівня оподаткування.

З метою формування, згрупування більшості необхідно йти на компроміси, підбираючи прийнятні для всіх учасників комбінації, інколи з взаємовиключних бюджетних характеристик. Така більшість здатна забезпечити вигідний для себе баланс корисностей і втрат (нагадаємо, що податок — ціна потреби, яка задовольняється за рахунок бюджету). Створена політична рівновага означає також компроміс з меншістю, оскільки сам процес формування більшості з різнорідних політичних груп (які перебувають у меншості) неможливий без урахування тією чи іншою мірою інтересів меншості.

Якщо уявити процес прийняття бюджетних рішень у формалізованих виразах, то доки індивідуальна вигода від фінансованого з бюджету блага буде перевищувати вартість цього блага, виражену в податках, доти виборець-податкоплатник напевно підтримуватиме відповідну бюджетну програму разом із політичними силами,

[1] Public Finance. — The Hague, 1979. — Vol. 34, № 1. — P. 138—150.

які стоять за нею. Природно, що раціонально мислячі індивіди зацікавлені у результаті, максимально вигідному їм особисто.

На процес формування політичної рівноваги з приводу бюджетних питань може впливати брак інформації про вигоди й невигоди від певної оплачуваної з бюджету державної діяльності. Різновидністю подібного дефіциту поінформованості є так зване раціональне незнання, коли вартість доступу до інформації переважає вигоди, одержувані в результаті володіння нею. З інших факторів політичної рівноваги виділяються зовнішні політичні ефекти та вартість політичної діяльності.

Під зовнішніми політичними ефектами розуміється шкода, завдана добробуту громадян у тому випадку, коли вони не отримують тих вигід, на які розраховували, сплачуючи податки. За вартість політичної діяльності беруться затрати часу, зусиль, ресурсів, пов'язані з розробленням та реалізацією угод між політичними силами. Чим складніше, скажімо, забезпечити більшість голосів для затвердження бюджету в парламенті, тим вища суспільна вартість цього політичного рішення.

Про складність і актуальність політичної проблеми групового прийняття рішень демократично-парламентською процедурою свідчить вже те, що Кеннет Ерроу і Джеймс Б'юкенен — американські вчені, які зробили найвагоміший внесок у розроблення цієї теми, стали лауреатами Нобелівської премії. Якщо провести паралель з ринком, то ділові проблеми, що виникають між виробником і споживачем, вирішуються простіше, ніж державні справи. Адже підприємницька чи комерційна діяльність підпорядкована, по суті, єдиній меті — одержання прибутку, а споживачі вибирають такі комбінації благ, корисність яких для них максимальна в межах купівельної платоспроможності.

У багатосторонньому процесі прийняття рішень щодо бюджету, податків, видатків, фінансових програм і т.п. бере участь набагато ширше коло осіб: виборці, законодавці, чиновники. Обираючи представників законодавчої та виконавчої влади, виборці тим самим голосують за пропоновану певним кандидатом програму. Остання відображає власну позицію кандидата (або партії) і ту політику, яку він збирається проводити або обіцяє підтримувати. Отже, віддаючи свій голос за конкретного кандидата, виборці виявляють свої преференції (симпатії) стосовно альтернативних платформ чи пакетів пропонованих заходів. При цьому ранжирування альтернатив у порядку їх убуваючої суб'єктивної привабливості кожен голосуючий визначає самостійно, керуючись індивідуальними критеріями, у тому числі і на інтуїтивному рівні.

За таких гарантованих демократією обставин вибору процес прийняття рішень дуже ускладнюється тим, що люди мають різні погляди, переконання, інтереси. У разі відсутності одностайності (що природно і нормально) не виключена ситуація, коли суспільство виявиться неспроможним визначитися, скажімо, відносно певної фінансової програми з пропонованих альтернатив під час голосування за принципом більшості. Можливість такої ситуації ілюструє наведений нижче приклад.

Уявімо, що є три виборці, яким доводиться побудувати шкалу переваг і відповідного вибору з трьох програм фінансування: великої (1), середньої (2), малої (3). Не виключено, що результати голосування матимуть такий вигляд:

Виборець	Порядок переваг
А	1→ 2 → 3
Б	2 → 3 → 1
В	3 → 1→ 2

Як можна переконатися, стрілка, що вказує на порядок ранжирування індивідуальних переваг, розкриває можливу безрезультатність вибору простою більшістю голосів. Справді. Два виборці (А і В) проти одного (Б) віддають перевагу великій програмі над середньою. Два голоси (виборців А і Б) всупереч В— на боці середньої програми проти малої. Тоді логічно очікувати, що велика програма повинна мати безумовну перевагу над малою. Проте виборці Б і В віддають перевагу малій програмі над великою! Отже, в результаті непослідовної, нелогічної, якщо дивитися збоку, поведінки окремих голосуючих усі комбінації переваг набирають по два голоси, і рішення за так званою мажоритарною системою голосування не приймається.

Описаний парадокс голосування дещо спростовує поширене переконання, що демократичний спосіб прийняття рішень у всіх випадках абсолютно бездоганний. Електорат може і не прийти до раціонального рішення без проведення другого туру голосування, коли кількість варіантів скорочується до двох, а виборців, як у наведеному прикладі, залишається троє. Тоді правило простої більшості спрацьовує без перешкод.

Проблема групового вибору була теоретизована американським економістом К.Ерроу у формі теореми неможливості (теореми Ерроу), що стала знаменитою: якщо кількість варіантів, пропонованих для колективного вибору, більше двох, то жодна

процедура голосування не забезпечує рішення, котре відповідало б усім критеріям демократичного вибору. Не існує в принципі системи виборів, що пропонувала б раціональну, внутрішньо несуперечливу шкалу індивідуальних преференцій, які б послідовно забезпечували суспільно прийнятний вибір, що задовольняє усіх. Іншими словами, прийняття несуперечливих, колективно узгоджених рішень неможливе, якщо тільки ці рішення не залежать від однієї людини, не приймаються одностайно, не вибираються лише з двох можливостей.

Теорема неможливості породила величезну літературу. Адже легко зрозуміти економічне, політичне і соціальне значення висновків, одержаних Ерроу. Теорема Ерроу математично підтверджує закономірність голосування, помічену ще у XVIII ст. французьким філософом, соціологом і математиком М.Ж. Кондорсе (1743—1794). За законом Кондорсе, колективна класифікація переваг з двох альтернатив змінюється залежно від того, включається чи не включається в списки для голосування третя альтернатива, незважаючи на те, що порядок індивідуальних переваг при цьому залишається незмінним.

Розглянутий приклад показує, що в змагання великої і малої програм достатньо вставити третю, середню програму, щоб перевернути результати або блокувати голосування. Бюджетні рішення стають залежними не лише від зміни суспільних потреб, а й від справжньої чи позірної популярності певних кандидатів та їх програм, тим більше — від складу політичного представництва в законодавчих органах.

Наведені приклади свідчать на користь двопартійних політичних режимів, більш ефективних з погляду оперативного державного управління. Разом з тим і партійний плюралізм не стає непереборною перешкодою для неринкових політичних рішень у бюджетній сфері. Так, в умовах багатопартійності парадокс голосування може усуватися в одних випадках шляхом створення коаліцій політичних партій на основі відмови від тимчасових ситуаційних вигід заради довгострокових інтересів, в інших — формуванням так званої ситуаційної тимчасової більшості для вирішення окремих питань. Саме така політична взаємодія досить часто є реальним способом затвердження бюджету в парламентах. Проте сценарії об'єднання і результати міжпартійних угод бувають різними.

Так, у праці «Економічна теорія демократії»[1] американський соціолог Ентоні Даунс обґрунтував концепцію, що в країнах з

[1] *Downs A.* An Economic Theory of Democracy. — N.Y.: Harper and Row, 1957.

двопартійними політичними системами обсяг державних видатків занижений порівняно з суспільними потребами. Даунс пояснює це явище, порівнюючи два пропоновані виборцям альтернативні бюджети, кожен з яких включає фінансовані державою послуги в пакеті з відповідними податковими зобов'язаннями. Звичайно, висуваючи певну фінансову програму, кожна з партій намагається максимізувати її підтримання електоратом.

За доводами Даунса, виборцям логічно йти за тією партією, яка обіцяє їм найбільші матеріальні вигоди чи інші переваги. Стосовно бюджетних видатків політичні партії формують свої пропозиції за принципом максимального завоювання голосів, а проекти податкової політики подають з розрахунком на мінімальну втрату голосів. З поправкою на непоінформованість виборців, щоб менше ризикувати втратою голосів, партії умисно применшують обсяги бюджетів. Тут політичний розрахунок побудований на тому, що фінансовані з бюджету послуги психологічно сприймаються податкоплатниками як менш вигідні і потрібні, ніж особисто забезпечувані блага.

Переконливим аргументом на користь цієї версії є ставлення маси виборців до бюджетних асигнувань на допомогу іноземним державам. Є підстави очікувати, що зі скороченням даної статті видатків зменшиться тягар податків без відчутних негативних наслідків. При цьому рядові податкоплатники дбають не про національні чи стратегічні інтереси, а про власні доходи. У цьому випадку партія, яка передбачливо відмовляється від сумнівних з погляду завоювання голосів бюджетних витрат, може розраховувати на підтримку значної частини електорату. Роз'яснювати ж мільйонам людей приховані й віддалені вигоди від фінансової допомоги іншим країнам — річ дорога й трудомістка. Дешевше дотримуватися тактики «раціонального ігнорування» і виключити з партійних програм відповідні пункти. У цілому Даунс аргументує політичну зацікавленість у скороченні обсягів державних бюджетів.

Навпаки, за концепцією, вперше висунутою американськими вченими Джеймсом Б'юкененом і Гордоном Туллоком у праці «Калькуляція суспільної згоди. Логічні основи конституційної демократії»[1], діє тенденція завищення обсягів державних бюджетів порівняно з їх суспільно достатньою величиною. Це пояснюється тим, що в умовах плюралістичної демократії, коли кожна з фінансових програм відображає інтереси певної політичної партії чи соціальної групи, на вибір пропонується більше програм, ніж

[1] *Buchanan J. M., Tullock G.* Op. cit.

їх здатний профінансувати будь-який бюджет. Б'юкенен і Туллок наголошують на тому, що психологічно у своїй масі населення сприймає державний бюджет скоріше як можливість поповнення індивідуальних доходів, а не як джерело благ і послуг. Цей чинник у поєднанні з концентрованими інтересами деяких соціальних верств населення сприяє збільшенню бюджетних видатків.

Наприклад, інтереси фермерів підтримуються шляхом субсидування сільськогосподарського виробництва з різних причин, зокрема і тому, що в західних країнах фермери — кількісно невелика, але організована, політично впливова соціальна група. У разі скасування субсидій вигоди, втрачені кожним фермером окремо, були б незрівнянно значнішими, ніж виграш кожного з мільйонів споживачів молока, за рахунок яких і фінансується субсидія. Ось чому фермери у захисті своїх інтересів виступають набагато активніше, цілеспрямованіше, ніж маса роз'єднаних податкоплатників.

Та обставина, що концентровані інтереси конкретних, добре згуртованих соціальних груп відстоювати зручніше, ніж знеособлені загальні вигоди, допомагає зрозуміти механізм прийняття багатьох державних рішень. Відомо, що фінансові закони приймаються більшістю голосів у парламенті. Тоді достатньо об'єднати голоси кількох депутатських фракцій, на паритетних умовах пропонуючи їм забезпечення інтересів, які вони репрезентують, щоб прийняти потрібне рішення. Подібна можливість виникає в результаті зговору між голосуючими щодо взаємних послуг у політиці, угоди між депутатами про взаємну підтримку.

У процесі закулісних переговорів, маневрів і міжпартійного торгу домовляються, що кожна парламентська фракція замість того, щоб відстоювати поодинці свої ізольовані вузькогрупові інтереси, дає згоду голосувати відразу щодо цілого пакета питань. Звичайно, подібний пакет пропонованих рішень формується на підставі близьких чи взаємно прийнятних позицій зацікавлених політичних учасників. Цей спосіб голосування і прийняття рішень дістав американську назву «логроуллінг», що буквально означає «спільне перекочування колод». Про механізм дії логроуллінгу дає уявлення такий приклад.

ПОЛІТИЧНИЙ ЗГОВІР

Голосуючі	Пакет питань у вартісному еквіваленті, дол.	
	1-й варіант	2-й варіант

А	–8	–4
Б	–5	+6
В	+7	–4

Схема ілюструє, що змова голосуючих визначає результати голосування відносно вартісних еквівалентів вигід (+) і втрат (–) за кожним із пропонованих варіантів. Природно, що голос подають, лише маючи на увазі власну вигоду. Тоді зрозуміло, що А голосував би проти обох варіантів, Б подав би свій голос проти першого варіанта на користь другого, а В проголосував би за перший варіант. Отже, у разі роздільного голосування за принципом більшості обидва варіанти відхиляються двома голосами проти одного.

Якщо ж створити коаліцію з двох голосуючих, то Б може домовитись з В про погоджену підтримку пакета питань з обох варіантів. При цьому Б виграє 1 дол. (втрачає 5 дол., але отримує 6дол.). В втрачає 4 дол. за другим варіантом, але винагороджується трьома доларами у разі голосування в пакеті з першим варіантом. Важливо звернути увагу, що сумарна вартість вигід, які дістаються всім голосуючим, залишається від'ємною! (мінус 6 за першим варіантом, мінус 2 — за другим).

Таким чином, рішення були б відхилені за роз'єднаного голосування, але проходять у разі створення політичної коаліції шляхом логроуллінгу. Завдяки тактиці кулуарних пошуків тимчасових політичних союзів часто знаходять стратегічні розв'язки для вирішення державних проблем. Політична змова виконує роль реального способу прийняття рішень у представницьких органах влади.

Бюджетні статті є фінансовим відображенням суспільних пріоритетів, сподівань і цінностей, які через витрачання грошових фондів матеріалізуються в реалії. Державні потреби завжди переважають ресурси, наявні для їх фінансування. Невідповідність між запитами і реальними фінансовими можливостями обертається загостреною проблемою суспільного вибору в бюджетному процесі. Ось чому бюджетні призначення належать до політичних рішень першорядного значення, навколо яких виникають конфлікти й укладаються політичні угоди.

Та як би не складались електоральні ситуації і політичні комбінації, істинно демократична система прийняття рішень має забезпечувати вищі імперативи державної діяльності: суспільну стабільність, соціальну гармонію, оптимальне розміщення й ефективне використання бюджетних ресурсів. Світовий досвід країн з розвинутою демократією і ринковою економікою показує, що

реалізація цих вимог гарантує національну безпеку держави і матеріальний добробут більшості населення.

Побудова і функціонування бюджетного процесу на основі сили права, закону та демократичних процедур у провідних країнах Заходу є результатом розвитку цивілізаційних суспільних процесів, їх демократизації й одночасно взірцем для інших народів і країн.

З цього цілком об'єктивно випливає, що право, закон і прозорі демократичні процедури повинні бути підґрунтям функціонування бюджетного процесу і бюджетного менеджменту в Україні. Цей висновок є вихідним, основоположним для розуміння світового досвіду теорії і практики бюджетного менеджменту і можливостей використання позитивних його елементів в Україні. Без його врахування ніякі найсучасніші і найновітніші бюджетні технології не дадуть необхідного ефекту і кардинально не змінять ситуації.

13.4. Бюджетний федералізм

Існування різних рівнів функціонування бюджету й управління ним диктують насамперед імперативи політичного і соціально-економічного характеру. Вихідними і домінуючими під час розподілу функцій і відповідних їм асигнувань між різними рівнями влади, а отже і між різними ланками бюджетної системи, є міркування державної доцільності, національних інтересів, суспільної солідарності.

З боку економіки діє ринковий принцип ефективного розміщення (розподілу) завжди обмежених фінансових ресурсів за будь-якого національного багатства. А це, у свою чергу, визначає доцільність тих пропорцій розподілу бюджетних ресурсів у масштабах країни між різними адміністративно-територіальними одиницями, які забезпечують їх ефективне формування, раціональне та оптимальне витрачання і відповідний рівень суспільного добробуту (загального чи локального). Тобто, з одного боку, треба ефективно зібрати і в необхідних розмірах закріпити податки за певним рівнем державної ієрархії, а з іншого — їх використання повинно дати максимальний ефект. Завдання державної влади — визначити такі пропорції шляхом демократичного суспільного вибору й легітимувати їх через політичне волевиявлення на національному рівні. Завдання бюджетного менеджменту — забезпечити ефективне формування фінансових ресурсів і раціональне їх розміщення між різними рівнями влади в територіальному розрізі.

Незалежно від форми державного устрою — федерального чи унітарного — постає проблема вертикальних і горизонтальних бюджетних відносин між різними урядовими юрисдикціями (загальнодержавною, регіональною, місцевою), кожна з яких має право збирати податки і витрачати бюджетні кошти. Так, у Сполучених Штатах Америки налічується більше 83 тис. адміністративно-територіальних та відомчих одиниць, що мають власні бюджети: федерація в цілому, 50 штатів, 3042 округів (графств), 19,2тис. муніципалітетів, 16,7 тис. тауншипів (містечок), 14,7 тис. шкільних і 29,5 тис. спеціальних округів[1]. У Федеративній Республіці Німеччини бюджетна система складається з бюджетів федерації, 16 земель та 16 общин[2]. У Франції, порівнянній з Україною за територією та народонаселенням, 36,5 тис. муніципальних бюджетів[3].

Цілеспрямований і ефективний бюджетний менеджмент дає змогу пом'якшити і гуманізувати суперечливі інтереси, що розколюють суспільство, гармонізувати міжрегіональні зв'язки, протистояти завжди можливим непередбачуваним обставинам. Але він же породжує і нелегкі проблеми. Через диференціацію регіональних фінансово-економічних потенціалів міжтериторіальне переміщення ресурсів об'єктивно неминуче. Складність перерозподільного процесу полягає в проблемі узгодження інтересів донорів і реципієнтів, у пошуках способів стимулювати перших за допомогу другим. Останнє слово в цих питаннях ще не сказано. Універсальні інструменти поки що не знайдені, кожна держава вирішує ці завдання з урахуванням своїх особливостей і специфіки. Але світовий досвід нагадує, що міжнаціональні конфлікти і сепаратистські рухи не в останню чергу підігріваються незадоволенням у розподілі бюджетних ресурсів.

Сутність і теорія бюджетного федералізму. Багатоступнева бюджетна система об'єктивно передбачає розподіл функцій коштів бюджету між різними рівнями влади за умови збереження певної фінансової самостійності на кожному з них. В ідеалі розподіл функцій і відповідне їм ресурсне забезпечення мають бути оптимальними, а витрачання коштів — максимально ефективним. Із проблемами подібного роду має справу бюджетний (фіскальний) федералізм. Канадський учений-фінансист П.Расел визначає бюджетний федералізм як «трансферт багатства шляхом зрівняльних платежів від «імущих» до «неімущих» провінцій із

[1] *Rosen H. S.* Public Finance. — 3-d ed. — Burr Ridge etc.: IRWIN, 1992. — P.522.
[2] Nationalbudget und őffentlicher Haushalt. — Stuttgart, 1999. — S.31.
[3] Finances publiques. — Éditions Sirey, Toulouse, 1998. — P.71; Les Impóts en France. — Éditions F.Lefebvre. — P., 1987. — P. 43.

метою передання доходів, достатніх для забезпечення порівняно прийнятних рівнів суспільних послуг за більш-менш допустимих рівнів оподаткування[1].

Узагальнюючи ознаки й призначення бюджетного федералізму в демократичній правовій державі, пропонуємо більш розгорнуте визначення. *Бюджетний федералізм — законодавчо зафіксований розподіл функціональних повноважень та відповідальності структур різних рівнів влади з паритетним розмежуванням на цій основі доходів і видатків між ними на засадах державної соціально-економічної і політичної доцільності, соціальної етики, міжрегіональної, міжнаціональної і суспільної солідарності.* Отже, поєднуючи владні повноваження з фінансовими можливостями, бюджетний федералізм охоплює широке коло питань менеджменту взагалі і бюджетного менеджменту зокрема — від політичних процедур приймання рішень до скоординованої організації фінансових потоків у масштабах держави й ефективного управління ними.

Федералізм існує в різних формах. Західні дослідники виділяють внутрішньодержавний, асиметричний, кооперативний, бюрократичний, двосторонній, виконавчий та інші, обумовлені національними особливостями (наприклад, Швейцарія), різновидності федералізму. І всі вони так чи інакше торкаються розподілу компетенції та фінансових ресурсів між державним (центральним, федеральним) і низовими (місцевими) бюджетами. Для країн Європейського Союзу бюджетний федералізм вже набув своїх особливостей і вийшов на міждержавний рівень.

Тема бюджетного федералізму давно й інтенсивно розробляється на Заході. Достатньо назвати фундаментальні праці: американських дослідників У. Оутса «Фіскальний федералізм» (1972р.), а також колективну монографію під його редакцією «Політична економія фіскального федералізму» (1977 р.), Р. Масгрейва «Нариси фіскального федералізму» (1977 р.), Дж. Аронсона і Дж. Хіллі «Фінансування урядів штатів і місцевих органів» (1986р.), Г. Роузена «Дослідження штатних і локальних публічних фінансів» (1986 р.), німецьких учених — У. Шумахера «Фіскальний федералізм у Федеративній республіці Німеччина» (1993 р.), Т. Куна «Теорія комунального фінансового вирівнювання» (1995 р.), В. Ренша «Проблеми федеративного управління: місце нових земель у загальнонімецькому фінансовому вирівнюванні» (2000 р.), Ф.

[1] Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science / Compiled, selected and edited by S. Badger, M. Bejzyk, S. Christianson a.o. (University of Manitoba / University of Winnipeg). — Kyiv: Osnovy Publishers, 1994. — P. 164.

Шарфа «Перспективи розвитку німецького федералізму» (1999 р.), Г. Хекта «Розвиток фінансового вирівнювання в Німеччині» (1973 р.), Ш.Б. Бланкарта «Аналіз німецького фіскального федералізму» (1996 р.), швейцарських економістів: Бруно С. Фрая «Новий федералізм: ідея FOCJ» (1997 р.), Райнера Айхенбергера «Дискусійні питання політико-економічних перспектив федералізму» (1998 р.), Б.С. Фрая і Р. Айхенбергера «По той бік територіальної монополії держави: федералізм за допомогою FOCJ» (2001 р.).

Питання бюджетного федералізму включені в університетські підручники з державних фінансів Ш. Бланкарта (1998 р.), Д. Хаймана (1990 р.), Г. Роузена (1992 р.) та багатьох інших. У США Консультативна комісія з питань міжурядових відносин щорічно видає двотомний альманах «Важливі питання фіскального федералізму». На тему «Державні фінанси на різних рівнях урядів» був проведений конгрес Міжнародного інституту державних фінансів (Брюссель, 1990 р.). Отже, проблема бюджетного федералізму належить до найактуальніших у сучасній фінансовій науці.

Класик фінансової науки, колишній президент Міжнародного інституту державних фінансів, професор Колумбійського університету (США) Карл Шоуп, характеризуючи бюджетний федералізм, віддає перевагу терміну «фіскальна пірамідальна координація», але вкладає в нього зміст тільки вертикального фінансового вирівнювання. Це — «складний комплекс податкових кредитів, розподілу податків, фінансових допомог і грантів, який з'єднує муніципалітети з штатом чи провінцією, а штати і провінції з вершиною — національним урядом»[1]. Вертикальна координація завжди кооперативна, має характер багатостороннього співробітництва, хоч і досягається після складного узгодження інтересів. Під горизонтальною координацією Шоуп розуміє однонапрямлений фінансовий зв'язок між адміністративно-територіальними одиницями на одному рівні суверенітету. Шоуп також одним із перших розкрив сутність поняття фіскальної гармонізації, розуміючи її як міжнародний бюджетний федералізм між державами Європейського Союзу[2].

У політичному плані бюджетний федералізм можна інтерпретувати з позицій «демократії участі», тобто демократичної співучасті у виборі, розробленні та реалізації бюджетних програм представників усіх заінтересованих сторін. Адже в системі відкритого суспільства ніякі значимі заходи не здійснюються без урахування інтересів

[1] *Shoup C. S.* Public Finance. — L.: Weidenfeld & Nicolson, 1969. — P. 615.
[2] Ibid. — P. 640—651.

громадян, згрупованих за партійними, регіональними, соціальними, етнічними, професійними ознаками. Такі угруповання, об'єднані скоріше у формі клубів за інтересами, ніж виробничо-економічними ознаками, були вперше концептуалізовані в одній із ранніх робіт («Економічна теорія клубів», 1965 р.) американського вченого-фінансиста Джеймса Б'юкенена. Подібні «клуби» визначають певною мірою зміст діяльності політичних інститутів, від рішень яких, у свою чергу, залежать кількісні, якісні, структурні параметри бюджетів на кожному з рівнів державного устрою.

За допомогою бюджетного федералізму відбувається пряме зарахування податків за установленими квотами в бюджети трьох рівнів за належного фінансування потреб усіх бюджетів. Дуже важливо, що ефективно побудований бюджетний федералізм має саме регулюючий характер, дає змогу оптимально збалансувати необхідні потреби з фінансовими можливостями. Дозвільні розподільні форми половинчастого федералізму в умовах дефіциту фінансових ресурсів створюють живильне середовище для корупції.

Нераціональний бюджетний федералізм спричиняє ситуації, коли місцева влада не бачить для себе фінансової вигоди від економічного піднесення регіонів, якими вона управляє. У демократичному суспільстві бюджетний федералізм — не просто результат переговорного процесу між столичною та провінційною елітою. Це скоріше продукт суспільної згоди відносно бюджетної політики згладжування, нівелювання регіональних і локальних асиметрій економічного розвитку та соціального добробуту, що відображає стереотипи мислення й поведінки людей, які вміють домовлятися, йти на компроміси.

У західних країнах бюджетний федералізм не обмежується територіальним перерозподілом ресурсів у режимі пасивно-гуманітарної фінансової допомоги (за винятком екстраординарних випадків чи форсмажорних ситуацій). Усі механізми сучасного бюджетного федералізму спрямовані на заохочення до активного прагнення до самодостатності, опори на власні сили, нарощування фінансово-економічного потенціалу. Ринок і конкуренція цілком об'єктивно змушують адміністрацію створювати привабливий образ своїх територій з метою залучення інвестицій, вигідних проектів, міжнародних ярмарків, конкурсів і виставок, конгресів, фестивалів і чемпіонатів.

Особливим умінням розрекламувати себе відзначаються американські населені пункти. Класичною країною регіонів є також Німеччина, яка, пройшовши через два об'єднання в єдину державу (у 1871 і 1990 рр.), зберегла місцевий партикуляризм, а внут-

рішньодержавний бюджетний перерозподіл коштів перетворила в інструмент ефективного розвитку.

Заохочення власних зусиль адміністративно-територіальних одиниць ґрунтується на інституційному партнерстві за принципом доповнювальності, за яким центральний уряд у певній пропорції додає свої ресурси до регіональних. Дана пропорція оперативно змінюється залежно від економічної й соціальної кон'юнктури чи рівня розвитку. Відповідно в західних країнах проведена типологізація регіонів і територій за ознаками стану інфраструктури, конкурентоспроможності виробництва, структури населення, фінансового потенціалу та ін.

У контрактних, по суті, умовах надання фінансової підтримки фіксуються взаємні зобов'язання сторін, трансферт коштів ув'язується з вимогою щодо поліпшення соціально-економічного стану регіону (території) і, зокрема, перспективою розширення податкової бази та економії бюджетних коштів. Отже, цивілізована форма бюджетного федералізму зовсім не виглядає своєрідним «собезом». Адже споживацька психологія за принципом «бідними бути вигідно» в багатому суспільстві небезпечна тим, що загрожує фінансово-економічній безпеці держави.

Важливо виділити дві функції бюджетного федералізму: політично-консолідуючу і соціально-психологічну.

На відміну від дефініцій «бюджетне регулювання» і «бюджетне вирівнювання»*, використовуваних у вітчизняній фінансовій літературі, поняття «бюджетний федералізм» має незрівнянно ширший смисл, що включає політичний і національний рівень. Фінансові потоки, що рухаються через бюджетні канали, виконують роль могутнього доцентрового чинника, що консолідує регіони з різними фінансово-економічними потенціалами в єдиний державний організм і тим згуртовує націю. У системі бюджетного федералізму кожен адміністративно-територіальний бюджет, крім суто фінансового призначення, набуває соціального, політичного й етичного змісту, оскільки перетворює у співгромадян усіх, незалежно від величини фінансових внесків окремих етнічних, регіональних чи суспільних груп населення. Останнє відповідає загальноприйнятому в цивілізованому світі розумінню нації як співгромадянства. Тим самим різниця між цими дефініціями і бюджетним федералізмом має не стільки термінологічний, скільки категоріальний, сутнісний характер.

Умови сучасної лібералізованої, інтегрованої й глобалізованої ринкової економіки суттєво модернізують традиційне поняття

* Належить до інструментарію бюджетного менеджменту.

патріотизму, переносячи акцент національного патріотичного почуття зі сфери політичних та етнічних емоцій у сфери економічної ефективності, фінансових можливостей, суспільного добробуту, державного інтересу. На Заході, де все, що стосується матеріальної сторони життя, традиційно домінує в суспільній свідомості, патріотизм набуває прагматично-ділового забарвлення і на регіональному чи локальному рівнях вимірюється сумою фінансової підтримки держави за самозабезпечуваної економічної незалежності від неї. З такого погляду завдяки механізмам бюджетного федералізму не принижується почуття національної гідності та патріотизму в громадян, які населяють ті адміністративно-територіальні одиниці, що вносять у державний бюджет суми податків, менші від величини одержуваних ними дотацій і трансфертів. Адже існування таких регіонів означає, що вони не утримують самих себе і фінансово не підтримують державу, а держава за рахунок інших регіонів утримує їх.

Отже, соціально-психологічна перевага сучасного бюджетного федералізму полягає в тому, що він, по суті, не показує і не дає можливості відчувати фінансово-економічну слабкість, ущербність окремих регіонів і тим самим забезпечує загальнонаціональну єдність, не протиставляючи регіони-донори регіонам-реципієнтам. Річ, неможлива на ринку, в бізнесі — сильний допомагає слабкому — реалізується на державно-політичному рівні засобами бюджетного федералізму. Для деяких країн бюджетний федералізм — аналог національної політики, взятої в її фінансово-господарському вимірі. Звідси найважливіше призначення бюджетного федералізму — гармонізація міжрегіональних відносин і міжбюджетного співробітництва різних рівнів влади як фактора національної єдності та суспільної стабільності.

У практиці західних держав склалися два підходи до здійснення фінансової політики щодо регіонів: рентний і соціальний. Перший передбачає врахування регіональної специфіки щодо природно-кліматичних і демографічних умов, наявності корисних копалин. На цій основі в процесі бюджетного менеджменту розробляються поправочні коефіцієнти, за допомогою яких коригуються обсяги фінансової допомоги конкретним регіонам. Удругому варіанті бюджетний менеджмент будується на принципі повсюдного забезпечення загальнодержавних соціальних стандартів через гранти трансфертного характеру.

Грант (субсидія) на бюджетне вирівнювання — фонд, виділений центральним урядом субнаціональним (регіональним і локальним) властям з метою поповнення місцевих бюджетів (і тим самим зниження міжбюджетної диференціації доходів) за прин-

ципом: чим нижчі доходи місцевого бюджету на душу населення, тим більша сума гранта (субсидії). Можливі різні види грантів: загальні (призначені для фінансування будь-яких видатків); спеціальні (призначені для витрачання на заздалегідь передбачені цілі); часткові (надані в розрахунку на фінансування деякої частини загальних видатків одержувача); повні (надані в розрахунку на повний обсяг видатків одержувача).

Міжурядові гранти у формі фондів, що передаються з одного рівня державного управління (наприклад, урядом країни) на інший рівень (органам місцевого самоврядування) — важливий компонент бюджетного федералізму, досить поширений у західних країнах. Діючи за схемою фінансової допомоги вищестоящих державних структур нижчестоящим, вони забезпечують вирівнювання бюджетних витрат на заданий мінімальний рівень суспільних послуг (потреб) на місцях. Розмір так званого базового гранта визначають шляхом вирахування із суми, необхідної для фінансування послуг (потреб), місцевих податків. Якщо надходження від податків нижчі від обсягу видаткової частини місцевого бюджету, то місцева адміністрація має право на отримання гранта від адміністрації вищого рівня для покриття бюджетного дефіциту.

Загалом призначені для бюджетного вирівнювання гранти, субсидії, дотації, субвенції мають єдину природу в тому сенсі, що вони: доповнюють кошти, джерелом яких є місцеві податки; підтримують доходи місцевих бюджетів на рівні відносно однакову по всій країні; повністю або почасти балансують невигоди фінансового становища відсталих регіонів порівняно з розвиненими. Тим самим субсидії нарівні з податками забезпечують виконання місцевими органами своїх функцій. Субсидіарний міжбюджетний перерозподіл коштів здійснюється не в порядку економічного обміну на ринкових засадах, а у формі фінансових трансфертів між національним і субнаціональним рівнями державних структур на принципах політично організованої міжрегіональної суспільної солідарності.

У ретроспективному плані історичні корені бюджетного федералізму сягають часів зародження самоуправління в середньовічній Західній Європі: Магдебурзького права, а також цехових гільдій, церковних приходів, сільських і міських територіальних громад як самоврядних і самофінансованих одиниць. У XIX ст. набула поширення так звана суспільна теорія самоуправління, яка прославляла місцеві громади держави, зображаючи їх як роздільно існуючі й відособлено функціонуючі сфери. Вважалося, що місцеве самоуправління має недержавний характер, зводиться

до локальних господарських турбот поза межами загальнонаціональних інтересів. За постулатами даної теорії, «відносини між суспільними угрупованнями спрямовує закон абсолютної ворожнечі»[1], що стосується як держави у цілому, так і самостійних територіальних утворень і союзів усередині країни.

Під кінець XIX ст. (а особливо з початку XX ст.) верх над «суспільною» взяла «державницька» теорія, котра розглядала систему місцевих органів як органічну складову державної структури. Учення про місцеві фінанси увійшло в підручники державних фінансів. Подібна теоретична й просвітницька переорієнтація була обумовлена розвитком індустріального суспільства, диверсифікацією функцій місцевих властей, які поступово набували загальнодержавного значення. Окремим субнаціональним одиницям стає не під силу вирішувати питання залучення великих інвестицій, фінансувати дорогі інфраструктурні об'єкти, проводити політику зайнятості й створення робочих місць, підтримувати загальнодержавні соціальні стандарти.

Відповідно відбувався перерозподіл обсягів бюджетів. З'явилися програми, які виконувалися на місцях, але фінансувалися, координувалися і контролювалися центром. У результаті сьогодні в демократичних країнах Заходу не існує замкнутого, зорієнтованого виключно на власні потреби, ізольованого від національних інтересів, регіонально-локального сектору, ніде децентралізація не дійшла до створення територіальних автаркій.

Щоправда, в останні десятиліття суспільні настрої і теоретичні аргументи знову перейшли на бік місцевих фінансів. Так, в Європейській хартії місцевого самоуправління, прийнятій Радою Європи у 1985 р., зазначено, що право громадян брати участь в управлінні державними справами найбільш безпосереднім способом може бути здійснене якраз на місцевому рівні. Це передбачає існування наділених належними повноваженнями і фінансовими ресурсами місцевих органів. Поширились переконання, що чим більша децентралізація приймання рішень, чим ближче влада до людей, тим більші можливості для задоволення суспільних потреб та заінтересованої мобілізації коштів.

Серед сучасних теорій бюджетного федералізму особливо помітне місце займає так звана модель Тібо. Американський економіст Чарльз Тібо, відомий лише однією, але знаковою новаторською статтею «Чиста теорія місцевих видатків» (1956 р.), створив теоретичну конструкцію, яка ввійшла у фінансову науку під назвою моделі Тібо і викликала велику дискусію, широке коло публікацій.

---

[1] *Ивановский В. В.* Учебник государственного права. — Казань, 1913. — С. 56.

Тібо виходив з альтернативних соціально-психологічних мотивацій людей, вважаючи, що одним із них вигідніше з фінансових міркувань залишатися вдома і намагатися змінити на краще умови свого існування, ніж мігрувати, а тим більше емігрувати, тоді як інші охоче змінюють місце проживання. На цьому соціологічному спостереженні Тібо та його послідовники побудували теорію міжтериторіальної мобільності населення в комплексі з теорією забезпечення суспільними благами. Нагадаємо, що під суспільними благами мають на увазі блага і послуги, забезпечувані суспільству державними структурами (оборона, безпека, правопорядок, захист довкілля, транспортна й інформаційна інфраструктури та ін.).

У згаданій статті Тібо стверджував, що «здатність індивідуумів до зміни юрисдикцій створює подібне до ринку вирішення проблеми місцевих суспільних благ»[1]. Люди, користуючись правом вільного пересування («голосуючи ногами»), вибирають для проживання ті общини, де знаходять більш матеріально і/або суб'єктивно привабливі для себе суспільні послуги в обмін на прийнятний рівень податків. Подібно до того як індивідуум задовольняє потреби в приватних благах, купуючи їх на ринку, так потреби в суспільних благах задовольняються шляхом вибору бажаного місця проживання. У результаті створюється рівновага в розподілі мешканців між населеними пунктами: кожен перебуває там, де він хоче бути, має доступ до тих благ, які йому потрібні, сплачує податки, які йому по кишені. У такому разі поліпшити своє становище, змінивши місце проживання, стає неможливим. На мові понять економіки добробуту досягається рівновага, ефективна за Парето. Це означає таку алокацію (розподіл) наявних ресурсів, коли неможливо поліпшити стан одних людей, не завдаючи шкоди іншим.

Реалізація моделі Тібо можлива у разі існування ряду передумов, а саме: абсолютної мобільності людей; незалежності пересування від стану довкілля (відсутності екстерналій); наявності вичерпної інформації про умови оподаткування та забезпечення суспільними благами на новому місці; можливості вибору із значної кількості місць проживання; збереження постійної вартості локальних суспільних благ в умовах зростання чисельності населення; фінансування суспільних послуг з місцевого бюджету за рахунок подушного податку або пропорційного податку на власність; приблизно однакового і достатньо високого рівня доходів (а також величини власності) мешканців даного населеного пункту, бо наплив незаможних скорочує податкову базу, спричиняю-

[1] *Rosen H. S.* Op. cit. — P. 529.

чи підвищення податкових ставок та порушення ефективної рівноваги за оптимумом Парето.

Зрозуміло, наскільки проблематично забезпечити всі, сформульовані Тібо, умови, особливо проігнорувати завжди існуючу майнову нерівність. І все ж американські економісти провели кілька емпіричних досліджень на відповідність моделі-гіпотези Тібо реаліям. З'ясувалося, що попри всю складність «принаймні за деякого збігу обставин модель Тібо досить точно відображає дійсність»[1].

Теоретична цінність моделі Тібо полягає в тому, що вона описує ознаки, за якими характеризується й оцінюється діяльність самоврядних субнаціональних адміністративно-територіальних утворень і тим самим концептуалізує підходи до проблеми оптимальної алокації владних повноважень і адекватного розосередження фінансових ресурсів на різні рівні управління країною.

У системі оптимального бюджетного федералізму компетенція приймати рішення про фінансування заходів щодо контролю над зайнятістю та інфляцією передається на макрорівень (у центр). Адже жодна регіональна чи місцева влада неспроможна кардинально вплинути на загальний стан економіки і соціальної сфери. Хоч деякі теоретики і відкидають саму можливість ефективної політики регулювання ділових циклів, визнається, що всі стабілізуючі заходи повинні мати загальнодержавний рівень.

Теорія економіки добробуту питання економічної ефективності і розподілу доходів ставить так: яка система управління й використання ресурсів — централізована чи децентралізована — здатна більшою мірою максимізувати функцію суспільного добробуту? Для кожної з них є свої аргументи «за» і «проти». Так, невигоди децентралізації полягають у тому, що різноманітність бюджетів створює небезпеку фрагментарних чи нескоординованих рішень, а також може спричинити розкритий західними економістами негативний ефект масштабності — підвищення податкової вартості локальних суспільних благ з відповідним зменшенням віддачі корисності на одиницю бюджетних витрат. До переваг децентралізації відносять: здатність привести фінансовані з місцевого бюджету суспільні послуги у відповідність до локальних потреб, економічні вигоди горизонтальної конкуренції між місцевими властями, нижчу вартість проведення соціальних експериментів на субнаціональному рівні.

Баланс переваг і невигід зводиться до того, що лише макромікро (змішана) система витрачання фінансових ресурсів спро-

[1] Ibid. — P. 533.

можна забезпечити загальний суспільний добробут. Останній у розвинутих країнах Заходу виконує роль національної ідеї, навколо якої були побудовані держави загального добробуту.

У методологічному плані теорія Тібо — один із прикладів постмодерністського стилю у фінансовій науці Заходу, що характеризується змішаними міждисциплінарними методами дослідження, визнає пізнавальну цінність еклектичної множинності теоретичних підходів та жанрових прийомів наукового дискурсу. Не відмовляючись остаточно від позитивістських засад пояснення фіскально-бюджетних явищ, сучасне фінансове знання дедалі більше звертається до людини і цим зближується з гуманітарними науками. У фінансових текстах все ще вживаються дефініції, аналогічні термінам із природничих і технічних наук («система», «механізм», «інструмент», «важіль» і т.п.), але все частіше автори оперують антропними поняттями й образами («індивідуум», «вибір», «благо» і т. п.).

Національні схеми бюджетного федералізму. Існують різні класифікації форм функціонування міжбюджетних відносин за певними критеріями, покладеними в їх основу. Так, за класифікацією Міжнародного валютного фонду залежно від форм політичної взаємодії та ступеня фінансового співробітництва різних рівнів влади вони диференціюються від класичного федералізму (США), кооперативного (Німеччина), до канадського, британського варіанта бюджетного федералізму і режиму адміністративної опіки над органами місцевого самоуправління (Франція, скандинавські країни)[1].

Відповідно фінансові взаємовідносини верхнього й нижчих ешелонів влади можуть характеризуватися: чітким розмежуванням бюджетних надходжень, комбінуванням власних доходів місцевих бюджетів з трансфертами з вищестоящих бюджетів; опорою на механізм солідарного розподілу доходів та систему міжбюджетних субсидій; залежністю від дотацій центрального уряду. Специфічні особливості бюджетного федералізму і міжбюджетних відносин існують у Швейцарії.

Феномен бюджетного федералізму однаковою мірою стосується як федеральних, так і унітарних держав. Але особливу увагу привертають держави з федеральним устроєм, де проблеми міжбюджетних відносин особливо складні, а тому і найбільш пізнавально показові. Розглянемо концептуально організаційні засади кількох національних моделей бюджетного федералізму.

---

[1] Bulletin for International Fiscal Documentation. — Amsterdam, 1983. — Vol. 37, №. 6. — P. 243—257.

У ретроспективі *американський федералізм* склався ще в постколоніальну епоху навколо принципу локалізму як політичної ідеї, яка об'єднувала конституційно відособлені уряди різних рівнів. Вудро Вільсон (1856—1924) — один із найпопулярніших донині президентів США (обіймав цю посаду з 1913 до 1921 р.) — наголошував: «Питання відносин штатів і федерального уряду є кардинальним питанням нашої системи»[1]. На функціонування бюджетного федералізму істотно впливають особливості американської вертикалі державної влади. Конструкція останньої така, що країна поділена на відомчі (банківські, фіскальні, судові, навчальні та ін.) федеральні округи, які не збігаються з адміністративно-територіальним поділом. Наприклад, у фіскальному плані США розділені на дев'ять податкових округів. На території одного штату діють установи кількох різних відомчих округів. У такому разі ресурси влади і коштів у певному регіоні не концентруються в одних руках. Рішення фінансових питань, що стосуються федеральної компетенції на даній території, належить керівникам різної відомчої підпорядкованості.

Американська система фінансових взаємовідносин за схемою «федеральна адміністрація → штати → органи місцевого самоврядування» є результатом еволюційного, якщо дивитись з історичної дистанції, компромісу між місцевими і федеральними силами. Тому і модель міжбюджетних відносин є суперечливим поєднанням обмежених повноважень й ініціативних можливостей різнорівневих підрозділів державної адміністрації, їх тісної взаємозалежності та відносної самостійності, поєднанням співробітництва й конкуренції, розбіжностей і угод на ґрунті спільних інтересів[2].

Ці риси відображають зміст 10-ї поправки до конституції США, згідно з якою власті штатів і федеральний уряд автономні й рівноправні між собою. Декларована мета міжбюджетної співпраці різних рівнів влади — підвищення ефективності використання бюджетних коштів за допомогою координації федеральних, штатних і місцевих програм, забезпечення на субнаціональному рівні загальнодержавних стандартів якості життя.

Крім власних податкових доходів, штати і території фінансують свою діяльність за рахунок фінансової допомоги з боку федеральних властей у формі грантів (Grants in Aid), як у США називають субсидії, дотації й трансферти. А також перерозподілу

---

[1] Cit. after: *Jacob H.* Politics in the American States. — Boston: Allyn & Bacon, 1976. — P. 3.

[2] *Wright D. S.* Understanding Intergovernmental Relations. — Monterey (Cal.): Brooks-Cole, 1982. — P. I—XII.

податкових надходжень (Revenue Sharing). Федеральна допомога надається по 28 статтях видатків. Їх сума становить понад 500млрд дол. (більш як 15% видатків федерального бюджету, п'ята частина бюджетних видатків штатів і місцевих органів). Назвемо лише цільові трансферти, вищі 5 млрд: шляхове будівництво, реконструкція міст і регіональний розвиток, освіта, зайнятість, трудові ресурси, соціальні послуги, охорона здоров'я, забезпечення мінімального рівня доходів. За своєю економічною природою гранти — безповоротні виплати, які не компенсуються і призначені для вирішення загальнонаціональних проблем за участі регіональних і місцевих властей.

Виконуючи роль фінансового інтегратора держави, трансферти не позбавлені деяких побічних негативних ефектів. Так, виконані в США емпіричні дослідження показали, що кожен долар, отриманий у формі гранта певним субнаціональним бюджетом, викликає зростання видатків даного бюджету на суму вищу, ніж можна очікувати від еквівалентного збільшення доходів на місцевому рівні. За розрахунками субсидований долар забезпечує збільшення витрат на суспільні блага локального споживання на 40 центів, а додатковий долар приватних доходів місцевої общини — лише на 10 центів[1].

Цей феномен увійшов у фінансову науку під назвою «ефект липучки», що в дослівному перекладі означає «ефект липучого паперу для мух». Едвард Грамліх, автор даного терміна, який увійшов у підручники державних фінансів, не без сарказму зауважив, що субсидовані грошові кошти «прилипають» до рук бюрократів і витрачаються на їх розсуд[2]. Вважається аксіомою, що бюрократи завжди прагнуть максимізувати підконтрольні їм бюджетні ресурси. Тому вони заінтересовані в приховуванні оптимальної потреби в коштах і, вводячи в оману виборців, добиваються схвалення їх голосами завищеного обсягу місцевого бюджету в розрахунку на надходження грантів. У результаті «ефект липучки» дестимулює бюджетні обмеження, посилюючи тенденцію до фінансування програм штатного і/або локального значення радше за рахунок міжбюджетних трансфертів, аніж коштів оподаткування приватних доходів чи запозичень на відповідних територіях.

У даному контексті важливо нагадати про положення, зафіксоване в першій статті конституції Сполучених Штатів Америки, згідно з яким у конгрес не можуть бути обрані представники не-

[1] *Rosen H. S.* Op. cit. — P. 564.
[2] *Human D. N.* Op. cit. — P. 657.

оподатковуваних індіанських племен[1]. Без будь-яких сантиментів на тему дискримінації засновники США запровадили податковий ценз, котрий у принципі означає, що до розподілу ресурсів на державному рівні не можна допускати фіскально недієздатних людей, які не вносять своєї частки в бюджет. Загалом своєрідність американської схеми бюджетного федералізму полягає в існуванні практично автономних бюджетів трьох рівнів на основі чіткого розмежування урядових функцій і податкових надходжень.

Свої особливості і специфічні риси має *бюджетний федералізм у Німеччині*, де існують федерація, землі й общини. Згідно з основним законом усі рівні влади мають чітко визначені завдання і права, обумовлені сферою їхньої діяльності і компетенції, відповідне бюджетне господарство. Принципи незалежного ведення бюджетного господарства діють з урахуванням необхідності узгодження загальнодержавних інтересів й інтересів земель та общин під час вирішення конкретних завдань і забезпечення фінансування.

Найскладніші завдання і найважчий тягар фінансування припадає на федерацію. Фактично на федерацію покладені обов'язки, що стосуються гарантування безпеки існування держави в цілому. До федеральних функцій належать: закордонні справи, оборона, внутрішня безпека, монетарна система, важливі шляхи сполучення тощо. Федерація несе відповідальність за економічний розвиток країни в цілому, виплату військових компенсацій, соціальне забезпечення, охорону здоров'я, комплексні наукові дослідження, житлове будівництво і мостобудування тощо.

Найважливіші завдання земель стосуються культури, освіти, науки тощо. До сфери їх відповідальності належать також правосуддя, поліція, громадська охорона здоров'я. Слід мати на увазі, що в цілому землям дозволено виконання усіх державних завдань, якщо воно допускається конституцією.

Згідно з положенням про спільні завдання, федеральному урядові дозволяється брати участь у виконанні землями своїх обов'язків, коли «вони є важливими для суспільства в цілому і федеральна участь необхідна для поліпшення життєвих умов»[2]. До такої спільної діяльності належать: створення та розширення вищих навчальних закладів, у тому числі університетських клінік; поліпшення економічної структури регіонів; укріплення узбережжя; удосконалення аграрної структури тощо. У фінансуванні перших двох позицій половину всіх витрат у кожній землі несе фе-

[1] The Declaration of Independence. The Constitution of the United States of America. — Washington: US Information Agency, 1998. — Article I, Section 2; Amendment XIV.

[2] Das Haushaltssystem der Bundesrepublik Deutschland. — Bonn, 1997. — S. 112.

деральний уряд. Що ж стосується останніх двох позицій, то реальний внесок федерального уряду в удосконалення аграрної структури регіонів становить 60%, а в укріплення берегів — 70%[1].

Найнижчою ланкою урядування є общини. У широкому спектрі їх інтересів фактично перебуває все, що безпосередньо стосується громади й окремих членів общини. Вони вільні добровільно «брати на себе будь-які завдання і пропонувати різні послуги чи виконувати різні функції у межах закону та такі, що не регулюються на загальнодержавному рівні»[2]. Конкретно вони несуть відповідальність щодо забезпечення водою, газом, електроенергією, очищення території, вилучення відходів тощо; активно підтримують заклади шкільної освіти і культури. Наведемо дані по окремих країнах, які характеризують роль різних рівнів влади у фінансуванні освіти, охорони здоров'я і соціального забезпечення (табл. 67).

Таблиця 67

ЧАСТКА РІВНІВ ВЛАДИ У ФІНАНСУВАННІ ОКРЕМИХ СУСПІЛЬНИХ ПОСЛУГ У РІЗНИХ КРАЇНАХ[3], %

Країна	Освіта			Охорона здоров'я			Соціальне забезпечення		
	Федерація	Землі	Комуни	Федерація	Землі	Комуни	Федерація	Землі	Комуни
Австрія	34,7	65,1	0,2	51,0	48,2	0,8	90,3	8,2	1,5
Німеччина	4,2	68,4	27,4	72,4	12,5	15,1	78,6	10,9	10,5
Канада	8,0	53,5	38,5	14,8	83,9	1,3	64,5	31,6	4,0
Швейцарія	9,5	56,2	35,3	56,2	24,8	19,0	78,7	13,4	7,9
США	5,0	43,0	52,0	57,1	31,9	11,0	70,2	21,8	8,0
Франція	62,8	—	37,2	97,8	—	2,2	91,2	—	8,8
Велика Британія	33,0	—	67,0	100,0	—	—	79,9	—	20,1

[1] Statistisches Iahrbuch fűr die Bundesrepublik Deutschland. 2003. — S. 247.
[2] Der Finanzplan des Bundes 2003 bis 2007. — Bonn; Berlin, 2003. — S. 70.
[3] Government Finance Statistics Yearbook, IMF, 2001. — P. 103; *Elding H.* Der Staat in der Wirtschaft: Grundlagen der őffentlichen Finanzen im internationalen Kontext. — Műnchen: Vahlen, 2001. — S. 378.

Дані таблиці свідчать про те, що в різних, навіть федеральних, державах існують значні відмінності у розподілі завдань, повноважень між рівнями влади та у відповідному їх фінансуванні. Істотні відмінності спостерігаються у розподілі відповідальності у сферах освіти, охорони здоров'я і соціального забезпечення. На відміну від соціального забезпечення й охорони здоров'я сфера освіти в зазначених країнах організована більш децентралізовано. Як правило, відповідальність за загальну освіту та загальну медичну допомогу несуть комуни і землі. А вища освіта значною мірою підпадає під центральне регулювання.

Головною і фундаментальною ознакою бюджетних (фіскальних) взаємовідносин у ФРН є незалежність і автономність різних рівнів влади у сфері бюджету. В основу цього покладено поділ повноважень центральної влади й інших суб'єктів федерації та відповідний розподіл фінансових джерел для їх здійснення.

Таблиця 68

ЧАСТКА РІЗНИХ РІВНІВ ВЛАДИ В ДОХОДАХ І ВИДАТКАХ ОКРЕМИХ КРАЇН,[1] %

Країна	Видатки			Доходи		
	Федерація	Землі	Комуни	Федерація	Землі	Комуни
Австралія	58,6	36,0	5,4	68,2	26,8	5,0
Німеччина	55,4	22,3	22,3	67,0	20,7	12,3
Канада	41,9	42,4	15,7	45,2	43,6	11,2
Австрія	69,4	15,4	15,2	76,0	9,4	14,6
Швейцарія	52,7	27,8	19,5	56,9	23,0	20,1
США	52,1	26,1	21,8	58,4	25,9	15,7
Франція	85,5	—	17,5	86,4	—	13,6
Велика Британія	77,7	—	22,3	92,3	—	7,7

Як свідчать дані табл. 68, у провідних країнах ОЕСР частка федерального рівня в загальних бюджетних видатках становить

понад 50%, а в доходах — біля 70%. Німеччина за цими показниками посідає «золоту середину». Якщо аналізувати структурні зрушення в динаміці за останні 50 років, то виявляється загальна тенденція: зменшується частка федерації і відповідно зростає частка земель, а позиції общин залишаються стабільними. Якщо ж розглядати ці показники за останні десять років, то спостерігається тенденція певної їх стабілізації: вони залишаються приблизно на одному рівні (рис. 40).

Бюджети федерації, земель і общин формуються на умовах консолідованої пайової участі у розподілі спільних для національної бюджетної системи джерел податкових доходів. Пропорції такого розподілу не є раз і назавжди постійними, вони періодично коригуються залежно від політичних і соціально-економічних завдань, які постають перед державою.

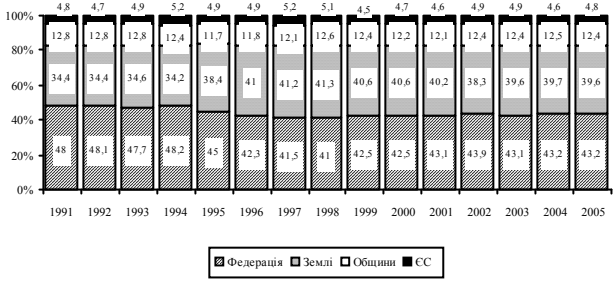


Рис. 40. Частка різних рівнів влади у податкових надходженнях в Німеччині*,[1] %

* У тому числі внески до Європейського Союзу (ЄС).

[1] Finanzbericht 2004. — Bonn; Berlin, 2003, S. 134. Deutschland in Zahlen. — Kőln, Hrsg. Institut der deutschen Wirtschaft, 2001.— S.67, 69.

У більшості країн з федеративним устроєм (у тому числі і в Німеччині) намагаються забезпечити територіальні рівні влади, поряд з різноманітними грантами, дотаціями та субсидіями, власними джерелами доходів (табл. 69).

Таблиця 69

РОЗПОДІЛ ОКРЕМИХ ПОДАТКІВ МІЖ РІЗНИМИ РІВНЯМИ ВЛАДИ В ОКРЕМИХ КРАЇНАХ[1], %

Країна	Прибутковий податок			Податок на майно			Універсальний акциз		
	Федерація	Землі	Комуни	Федерація	Землі	Комуни	Федерація	Землі	Комуни
Австралія	100,0	—	—	0,1	63,6	36,3	66,2	33,8	—
Німеччина	45,3	34,8	19,9	0,8	48,6	50,6	62,8	37,0	0,2
Канада	60,9	39,1	—	—	21,1	78,9	43,6	56,3	0,1
Швейцарія	25,3	41,4	33,3	26,3	44,0	29,7	91,2	8,7	0,1
США	83,6	14,8	1,6	8,4	7,6	84,0	15,5	68,5	16,0
Франція	91,8	—	8,2	33,0	—	67,0	96,0	—	4,0
Велика Британія	100,0	—	—	64,2	—	35,8	100,0	—	—

Окремі держави (Австралія, Індія) використовують на практиці чисту «роздільну систему» (Trennsysteme) — чітке розмежування податкових джерел між різними рівнями влади. Але більшість країн (у тому числі й Німеччина) поєднують роздільну систему із розподілом певних податкових надходжень між федеральними рівнями влади, що має назву «комплексна система» (Verbundsysteme).

Згідно з конституцією перед німецькою державою стоїть важливе завдання забезпечення усіх громадян (незалежно від місця проживання) однаковими життєвими умовами виходячи з обсягів надання локальних суспільних благ. У реалізації цього завдання на практиці велике значення відіграє система фінансового вирівнювання. Німеччина — одна з країн, де діє досить своєрідна і посвоєму унікальна система фінансового вирівнювання — вертикального і горизонтального.

Інструментами вертикального фінансового вирівнювання є гранти, дотації, субсидії, різні фонди і компенсаційні виплати тощо. Федерація в особі федерального уряду має право «надавати окремим землям фінансову допомогу для особливо важливих інвестицій, необхідних для недопущення порушення загальної ринкової рівноваги, а також для вирівнювання економічного розвитку регіонів і сприяння економічному зростанню»[2]. У 1991 р. у

[1] Government Finance Statistics Yearbook, IMF, 2001. — P. 97—98; *Elding H.* Op.cit. — S. 379.

[2] Haushaltsrecht des Bundes. — Bonn, 1999. — S. 129.

зв'язку з об'єднанням Німеччини був заснований досить великий фонд «Німецька єдність» (Deutsche Einheit) для фінансової допомоги новим землям. Федеральний уряд надає фінансову підтримку для будівництва студентських гуртожитків, сприяє житловому будівництву. Він також здійснює компенсаційні виплати за фінансові витрати земель на військові бази та військову діяльність.

У зв'язку з великими витратами на політичне управління старі та нові землі отримують додатково дотації залежно від потреб у розмірі 0,9 млрд євро щорічно. Фінансово слабким старим землям, які особливо обтяжені їх участю у фінансовому вирівнюванні нових земель, надаються з 1995 р. федеральні дотації (в середньому від 0,3 до 0,9 млрд євро). Вони спланованої на 10 років. З 1994 р. особливі дотації як санаційна допомога у розмірі 1,7 млрд євро щорічно виплачуються землям Бремен (0,9 млрд євро) та Саарланд (0,8 млрд євро). Ці дотації будуть виплачуватися до 2004 р., але їх розмір поступово зменшується (у 2004 р. — 0,6млрд євро).

Крім цього, федерація фінансує в нових землях різні програми економічного і соціального розвитку. Зокрема, згідно з Законом про сприяння інвестиціям у рамках відродження нових земель федерація щорічно інвестує 3,4 млрд євро[1]. Федеральний уряд надав за 1995—2004 рр. новим землям згідно з так званим першим «Солідарним пактом» 7,2 млрд євро; згідно з другим «Солідарним пактом» вони повинні отримати протягом 15 років (2005—2020 рр.) 105,3 млрд євро[2].

Вимога рівності життєвих умов вимагає доповнення системи вертикальних трансфертів (вертикальне фінансове вирівнювання) горизонтальним фінансовим вирівнюванням між окремими землями. Землі з міцним фінансовим потенціалом і значними доходами (Баварія, Баден-Вюртемберг, Північний Рейн-Вестфалія) надають частину своїх фінансових ресурсів менш розвинутим землям (Саксонія, Шлезвіг-Гольштейн та ін.).

Вагомим інструментом фінансового вирівнювання є податок на додану вартість (рис. 41). Його надходження розподіляються між бюджетами земель не за місцем сплати (принцип походження), а в розрахунку на душу населення. 25% його надходжень у землях з високим податковим потенціалом резервуються у фонді для субсидування відносно «бідних» земель з низькими податковими доходами.

[1] Finanzbericht 2001. — Bonn; Berlin, 2000. — S. 153; Finanzbericht 2002. — Bonn; Berlin, 2001. — S. 147; Finanzbericht 2003. — Bonn; Berlin, 2002. — S. 171.

[2] Finanzplan des Bundes 2003 bis 2005. — S. 213.

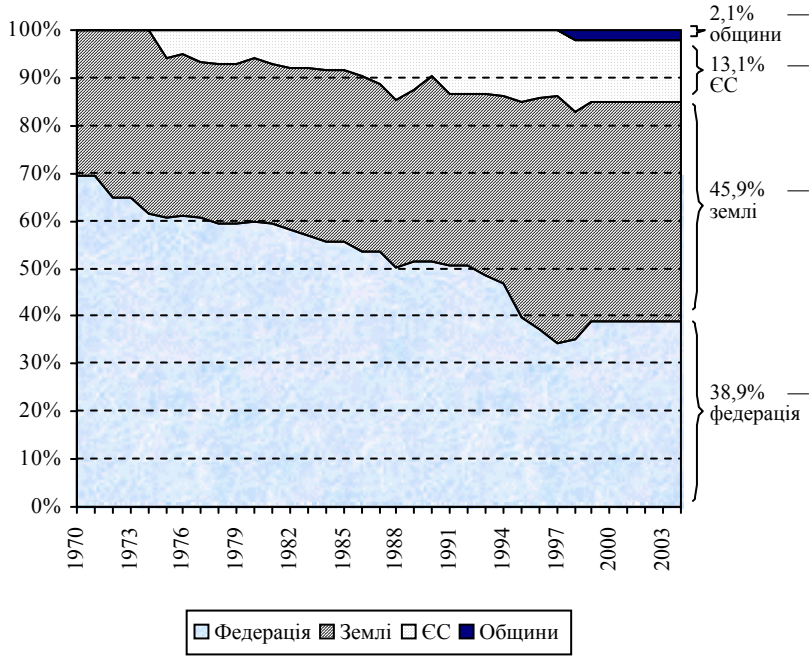


Рис. 41. Розподіл податку на додану вартість між різними рівнями влади в Німеччині[*1], %

Розрахунок фінансового потенціалу федеральної землі досить складний. Він базується на сумі податків, внесених у бюджет землі, плюс 50% усереднених податкових доходів усіх общин даної землі. Потім податкові потенціали окремих земель нівелюються шляхом міжбюджетних трансфертів за критерієм потреби в коштах, розрахованої за даними величини сукупних податкових надходжень на душу населення (паушальної суми податків), яка множиться на кількість населення.

У результаті визначається бюджетне навантаження землі. Останній показник зіставляється з величиною її податкового потенціалу. За рахунок земель, фіскальні потенціали яких вищі середнього рівня, через механізм міжбюджетних трансфертів потенціали «бідних» земель піднімаються до 95% середньофедерального рівня. Решта компенсується субсидіями зі спеціального фонду, створюваного за рахунок цільових відрахувань 2% податку на додану ва-

[*] З урахуванням частки Європейського Союзу (ЄС).
[1] Finanzbericht 2004. — S. 79.

ртість у федеральний бюджет. Землі разом з федеральним урядом надають місцевим органам влади різноманітну фінансову допомогу, передусім у формі цільових інвестиційних грантів.

Нині у ФРН відбувається довгострокова (2000—2005 рр.) реформа існуючої податкової системи і фінансового вирівнювання, в ході якої планується вдосконалити механізми вертикальних трансфертів і горизонтального перерозподілу фінансових ресурсів, зміцнити дохідну базу общин, посилити стимулюючий вплив податків на економічне зростання і загальний добробут.

Отже, ФРН властивий комбінований (кооперативний) бюджетний федералізм, сутність якого полягає в застосуванні регулюючих і закріплених податків, доповнених системою субсидій. Загалом німецький федералізм, особливо після об'єднання країни, характеризують дві ключові риси — субсидіарність і солідарність. Тому німецька модель має назву кооперативного федералізму.

Специфічних метаморфоз зазнав *бюджетний федералізм у Канаді*. Між Першою і Другою світовими війнами, особливо в епоху Великої депресії, практикувався так званий екстраординарний федералізм, що стало можливим в умовах максимального розширення повноважень федерального уряду за рахунок провінцій. Саме в той час були проведені реформи особистого прибуткового і корпораційного податків, запроваджений контроль за цінами та здійснені інші заходи соціально-економічного регулювання. У 40—50-ті роки такий стан фактично унітарної держави набув форми патерналістського федералізму. У цей період кейнсіанські рецепти розвитку вимагали централізованого керівництва економікою. Завдяки зосередженню в федеральному бюджеті 75% податкових надходжень та фінансуванню економічних і соціальних програм по всій країні Канада, як вважають західні економісти, перетворилась у державу загального добробуту[1].

Пізніше федералізм відродився в асиметричній формі, що означає різний статус провінцій та неоднакові для всіх фінансові відносини з федеральним центром на засадах двосторонніх угод і, зокрема, протилежні підходи до ідеї федеративного союзу з боку англомовної частини країни і націоналістичного франкомовного Квебеку (Double Vision Federalism). З 1977 р. у Канаді діє субсидіарний механізм вирівнювання фінансового потенціалу провінцій за рахунок спеціального фонду, створеного з коштів федерального бюджету. Величина субсидій визначається залежно від суми кожного з податків, які надходять у бюджети провінцій.

[1] Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science. — P. 159.

Ця система забезпечує провінціям середній рівень бюджетних доходів за розрахунковою середньою нормою оподаткування. Урезультаті уряди всіх провінцій розпоряджаються фінансовими ресурсами, достатніми для фінансування загальнонаціонального стандартного рівня видатків з урахуванням кількості населення. Система фіскального вирівнювання доповнюється федеральними цільовими субсидіями на потреби фінансування соціальної сфери.

У всіх країнах продовжуються нескінченні пошуки оптимальної пропорції між централізованими (загальнодержавними) й децентралізованими (місцевими) фінансами, результат яких значною мірою залежить від динамічного співвідношення заінтересованих соціально-економічних сил.

Розглянемо *британську модель фінансового вирівнювання*, яка має свої специфічні особливості, оскільки в цій країні історично сфера діяльності і компетенція місцевих органів самоврядування значно ширші, ніж у ряді континентальних західноєвропейських країн. У Британії ця система діє насамперед у формі грантів на вирівнювання місцевих податкових надходжень. Обсяг грантів, які передаються центральним урядом у розпорядження місцевих органів влади, визначається на основі трьох критеріїв.

Першу частину гранта надають за ресурсною ознакою за умови, коли кожний пенс надходжень від місцевого податку на нерухоме майно створює бюджетні доходи на душу населення менші, ніж за цим показником на національному рівні. Скажімо, якщо офіційно встановлений національний стандарт надходжень від кожного додаткового пенса податку становить X ф. ст., а фактично додатковий пенс податку приносить у місцевий бюджет меншу суму (Y ф. ст.), то ця частина субсидії становитиме ($X–Y$) ф. ст. для кожного пенса місцевого податку. У такому разі грант на вирівнювання податкових надходжень стає аналогом гранта на бюджетне вирівнювання. Щоправда, такий спосіб не забезпечує повного вирівнювання в національному масштабі, оскільки кошти не вилучають із тих регіонів, де додатковий пенс приносить суму, яка перевищує національний стандарт.

Друга частина гранта залежить від вікової структури населення і/або природних умов і ресурсних можливостей певної території, тобто її надають відповідно до специфічних потреб місцевого характеру. Цю частину визначають на основі бюджетних витрат минулого року, а тому, крім реальної потреби в коштах, на розрахунок впливає також ефективність діяльності місцевої адміністрації. Третю частину надають пропорційно чисельності населення даної території.

Витрачання гранта на вирівнювання місцевих податкових надходжень передається на розсуд урядів конкретних адміністративно-територіальних одиниць. Він замінив собою численні цільові гранти для фінансування конкретних витрат.

У 1976 р. за доповіддю урядової комісії Лейфілда було запропоновано проект реформування системи субсидування місцевих бюджетів. Річ у тім, що до 1990 р. для визначення доходів місцевих бюджетів у Великій Британії необхідно було здійснити досить складні розрахунки щорічної ренти від вартості земель та будівель. Розмір податку обчислювався щорічно як певна кількість пенсів (poundage) на один фунт стерлінгів вартості оподатковуваного нерухомого майна, що перебувало на території, підконтрольній даній податковій інспекції. Тобто податок розраховували діленням доходу, що припадав на кожен фунт стерлінгів оподатковуваної вартості в цьому регіоні, на потрібну для певного місцевого бюджету загальну суму податкових надходжень.

Складність адміністрування і податкового менеджменту такої системи місцевого оподаткування довершувала велика кількість пільг для сільського господарства та сімейних знижок для домогосподарств, що залежали від величини доходів платників та їх видатків і були розраховані на зниження регресивності податку.

Отже, суть доповіді Лейфілда про реформу місцевих фінансів полягала в тому, щоб, по-перше, оподатковувати вартість майна, а не ренти і, відповідно, виключити із розрахунку субсидій (грантів) вартість майна, обмежившись показником доходів на душу населення; по-друге, податок на майно, як фінансову основу місцевих бюджетів доповнити місцевим податком на доходи фізичних осіб. Останню пропозицію Лейфілда відхилили на тій підставі, що введення місцевого прибуткового податку неприйнятне з міркувань надто високих адміністративних витрат на його справляння.

Щоправда, висновки комісії Лейфілда мали значення в тому сенсі, що поземельно-побудинковий місцевий (комунальний) податок (rates tax) у 1990 р. було замінено урядом консерваторів на чолі з М.Тетчер (1925 р. н.) на збір (community charge) за подушним принципом, що був однаковим для всіх платників незалежно від їх майнового чи соціального стану. Цей, фактично подушний, податок мав риси відвертої соціальної несправедливості, чим навіть викликав заворушення серед населення. На зміну йому в 1993 р. був запроваджений муніципальний податок (council tax) із вартості власності за прогресивною податковою шкалою, диференційованою по різних регіонах країни.

Проте жодна з систем оподаткування не забезпечувала і не забезпечує доходів усіх місцевих бюджетів на рівні, достатньому для фінансування нагальних потреб. Тому перерозподіл доходів державного бюджету на користь місцевих бюджетів через надання субсидій залишається об'єктивною необхідністю.

Територіальне розміщення субсидій місцевим бюджетам підпорядковане завданням регіональної фінансової політики. Але здійснюється вона фіскально-бюджетними засобами, спрямованими на зміну на краще економічного і соціального становища в регіоні. Іншими словами, в субсидованих регіонах господарська діяльність і соціальний стан населення підтримуються проведенням бюджетної політики, яка не поширюється на несубсидовані регіони. У Великій Британії субсидовані центральним урядом із державного бюджету регіони визначають за відповідно значно нижчими або вищими, ніж у середньому по країні, показниками темпів економічного зростання, рівня безробіття, величини індивідуального доходу, масштабів відпливу населення. Від комбінації цих показників залежить зміст і масштаби регіональної бюджетної політики. Остання має свою історію.

В Англії субсидування регіонів практикується з 1934 р. Відразу після потрясінь світової економічної кризи («Великої депресії») 1929—1933 рр. на території країни були створені так звані зони розвитку. Відповідно до закону про реконструкцію вони отримували фінансову допомогу у формі субсидій і позик для створення промислових зон. У 1966 р. відбулася їх реорганізація в спеціальні райони, які пізніше перейменували в «спеціальні райони, що розвиваються», а з 1970 р. — у «проміжні райони». Райони, що розвиваються, охоплювали більшу частину Шотландії, Північної Англії, Уельсу. Залежно від умов, які складалися на місцях, субсидії інвестиційного призначення у виробництво надавалися як усім промисловим фірмам без винятку, так і у вибірковому або разовому порядку.

Комісія Ханта в 1969 р. провела аналіз так званих проміжних («сірих») регіонів, які займали проміжне місце між найбільш розвиненими і депресивними районами. Останні отримували фінансову допомогу в рамках регіональної політики. Комісія рекомендувала поширити її також на інвестиційну діяльність промислового характеру в проміжних регіонах. У 1984 р. була проведена ще одна реорганізація системи регіонального субсидування (по суті, його скорочення). Загалом усі види субсидованих регіонів можна звести в одну категорію депресивних регіонів — територій або зон у межах певної країни, економічне становище

яких гірше від стану економіки країни в цілому, хоча ступінь депресивності в різних регіонах далеко неоднаковий.

У 1967—1977 рр. одним із видів субсидії для регіонального розвитку була премія за розширення регіональної зайнятості. Її виплачували з центрального бюджету промисловим підприємствам у депресивних регіонах із високим рівнем безробіття залежно від кількості працюючих у розмірі 1,5—3,0 ф. ст. на кожного. Прив'язка до рівня зайнятості була розрахована на економічне стимулювання тих суб'єктів господарювання, які збільшували наймання робочої сили. Субсидія цього виду була розрахована також на зниження витрат виробництва.

Премія за підвищення рівня регіональної зайнятості діяла в комбінації із запровадженим лейбористським урядом у 1967/68 бюджетному році так званим вибірковим податком на регулювання зайнятості. Характерно, що ставки цього податку були зафіксовані в твердих сумах і диференційовані за статевою ознакою: з працюючих чоловіків — 37 шилінгів 6 пенсів, із жінок — 0,5 ставки (18 шилінгів 5 пенсів). Відповідно до вимог цієї форми оподаткування всі підприємства було поділено на три групи. До першої віднесли підприємства обробної індустрії, які сплачували податок, але в зворотному порядку отримували з бюджету премію в розмірі 130% його суми; до другої групи — транспорт, сільське господарство, галузі добувної промисловості, комунальні й націоналізовані підприємства, яким премія компенсувала 100% сплаченого податку; до третьої — торговельні, будівельні, страхові, кредитні компанії, юридичні, наукові та інші установи, які сплачували податок по-справжньому — безповоротно[1].

Хоча податок із метою регулювання зайнятості не повною мірою виправдав покладені на нього надії і в 1975 р. був скасований, вочевидь, що розглянутий видатково-податковий механізм виконував функцію цілеспрямованого заохочення міжрегіонального і міжгалузевого переливу капіталу та робочої сили за умови скорочення кількості працюючих у сфері обслуговування.

Нарешті, у 1988 р. уряд М.Тетчер, що проводив політику економічного лессеферизму (франц. «Laissez faire» — не заважайте діяти) — максимальної свободи для ринків і конкуренції з метою заохочення фінансово-господарської діяльності — рішуче скасував гранти на регіональний розвиток. Такий порядок існує й досі. Нині субсидії регіонам надаються лише в окремих випадках на інвестиції і тільки тоді, коли уряд переконаний, що не існує ін-

[1] *Суторміна В. М.* Фінанси капіталістичних держав. — К.: Вища школа, 1970. — С. 225.

ших джерел інвестування. Запроваджено адресні субсидії середнім і дрібним підприємствам.

Скандинавський тип бюджетного федералізму, повторюючи загальні риси об'єктивно і повсюдно існуючих міжбюджетних відносин, має свої особливості. Вони обумовлені історичними обставинами формування державності, національною специфікою соціально-економічних пріоритетів. Для країн скандинавського регіону властиво: по-перше, існування в даному регіоні гомогенних держав загального добробуту; по-друге, тут бюджетний федералізм пристосований до потреб невеликих держав із порівняно нечисленним населенням і відповідно більш централізованих форм правління, що можна назвати *ефектом маломасштабності*. Скандинавія — той регіон Західної Європи, де в соціальній структурі суспільства домінує середній клас. Тому розподіл коштів між ланками бюджетної системи сконструйований у такий спосіб, щоб за високої норми перерозподілу національного доходу через бюджет (близько 50%) забезпечити щедрі матеріальні вигоди всім верствам населення без дискримінації меншин за етнічною, конфесійною чи будь-якою іншою ознакою. За таких умов соціальна нерівність сприймається як почуття особистої неспроможності, індивідуальне переживання власної вини.

У скандинавській групі країн діє механізм так званого *внутрішньодержавного (intrastate) федералізму*, який передбачає пряме представництво і задоволення інтересів низових ланок бюджетної системи в центральному уряді та в інших загальнодержавних інститутах. Цей вид бюджетного федералізму характерний для країн, де немає суттєвих міжрегіональних розбіжностей у рівнях економічного розвитку чи життя населення. У такому разі практично виключаються як міжрегіональні конфлікти інтересів, так і гострі суперечності між центральним урядом і органами місцевого самоврядування.

Значною мірою закономірності скандинавського типу бюджетного федералізму властиві також системі міжбюджетних відносин у Франції та деяких інших країн.

Субсидіарний механізм міжбюджетних відносин у західних державах дає важливі уроки стосовно організації місцевих фінансів. Його правила полягають у такому:

1.Слід передавати на місця певне джерело доходів (повністю, наприклад, конкретний податок), або обмежуватися видачею фінансової допомоги. Розмір фінансової допомоги не повинен бути настільки великим, щоб дестимулювати на місцях зусилля щодо активної мобілізації доходів та економного витрачання власних коштів.

2.Субвенції мають перед дотаціями ту перевагу, що завдяки їм зручніше контролювати витрачання коштів. Уряд одержує можливість впливати на місцеву діяльність у бажаному напрямі. Вони меншою мірою породжують дух утриманства у місцевої влади.

3.Субсидування має здійснюватися на об'єктивних підставах відповідно до характеру видатків і реальних потреб місцевих органів самоврядування. Величина субсидій залежить від рівня добробуту місцевих громад і платоспроможності населення. Показник платоспроможності визначається як сума надходжень певного загального податку (прибуткового, помайнового та ін.) на одного жителя або одиницю площі даного адміністративно-територіального утворення.

Розглянуті механізми міжбюджетної взаємодії різних рівнів органів влади демонструють складність процесів бюджетного федералізму. Показані на прикладі Великої Британії неодноразові зміни спрямованості, форм та інструментів бюджетного менеджменту дають уявлення не тільки про вигоди, а й проблеми, пов'язані з функціонуванням системи місцевих фінансів на основі майнових податків. Водночас у західній літературі досить чітко простежується думка, що монопольне становище держави на певній території сьогодні вже не вписується в систему поглядів сучасного сприйняття бюджетного федералізму. Звідси радикальне переосмислення державних інституцій та відповідне їх реформування в рамках моделі бюджетного федералізму є сьогодні важливою і пріоритетною проблемою[1]. У зв'язку з цим економістами на Заході висувається ряд пропозицій щодо вдосконалення механізмів і системи бюджетного федералізму.

Досить оригінальний підхід до розв'язання цих проблем пропонують відомі швейцарські вчені, професори Бруно С.Фрай (університет м. Цюріх) і Райнер Айхенбергер (університет м. Фрайбург). Він ґрунтується, як вони наголошують, на сучасній політичній економії, конституційній економіці та економічній теорії федералізму. Мова йде про «федералізм за допомогою FOCJ» (Functional, Overlapping and Competing Jurisdictions — функціональних взаємодоповнюючих і конкуруючих між собою юрисдикцій), заснування яких є невід'ємним правом громадян[2]. Ці корпо-

[1] *Eichenberger R.* Der Zentralisierung Zahmung. Die Főderalismus Diskussion aus politisch — ökonomische Perspektive // Öffentliches Recht als Gegenstand Ökonomischer Forschung. — Tűbingen, Paul Siebeck. — S. 162.

[2] *Frey B. S., Eichenberger R.* The new Democratic Federalism for Europe. Functional, Overlapping and Competing Jurisdictions-Cheltenham: E. Elgar, 1999. — P.48; *Frey B. S.* Ein neuer Főderalismus fuer Europa: die Idee der FOCJ. — Tübingen, Paul Siebeck, 1997. — S. 34; *Бруно С. Фрай, Райнер Айхенбергер.* По той бік територіаль-

рації наділяються широкими повноваженнями для виконання державних завдань і певною фіскальною компетенцією. Це дає змогу послабити позиції фінансової бюрократії, посилити роль громадян у здійсненні більш ефективного бюджетного менеджменту на місцевому рівні, вивільнити певні сфери суспільного життя з-під впливу не завжди ефективної бюрократичної системи державного управління.

«Функціональні, конкуруючі корпорації, — вважають Бруно С. Фрай і Райнер Айхенбергер, — являють собою інструмент чітко вираженої локальної автономії, радикальну альтернативу домінуючій на сьогодні національній інституції»[1] у рамках бюджетного федералізму. Практика Швейцарії і США підтверджує ефективність цих інструментів прямої демократії. Функціональні спеціалізовані адміністрації з правом стягнення податків для фінансування своїх завдань у ряді кантонів Швейцарії та «special diskrits» у США з широкими фінансовими повноваженнями свідчить про те, що вони цілком відповідають преференціям громадян, дають змогу їм ефективно контролювати апарат управління і досить гнучко реагують на зміни соціально-економічної і політичної ситуації. До речі, у Німеччині подібні до цього об'єднання на рівні общин існували вже понад 100 років тому.

Реалізація на практиці концепції FOCJ з їх фінансово-податковою автономією, більш раціональним і економним витрачанням грошових ресурсів, вищим і ефективнішим рівнем надання послуг дає змогу знизити тягар на бюджет, підвищити вплив громадян на вирішення важливих питань, кардинально змінити місце і роль сучасних територіальних одиниць у країні.

В Україні інтерес до теорії та практики бюджетного федералізму обумовлений міркуваннями як наукового, так і прагматичного характеру. За роки незалежності перед вітчизняною фінансовою наукою відкрився інтелектуальний простір світового фінансового знання. На черзі — зближення, рецепція, творче перероблення досягнень західної фінансової думки, відмова від ідеологічних застарілих догм, понять і штампів, використання прийомів та концепцій з інших соціально-гуманітарних наук, діалог із зарубіжними колегами. Необхідно використати в Україні все корисне зі світової практики організації бюджетного федералізму, різноманітних форм і методів бюджетного менеджменту.

ної монополії держави: федералізм за допомогою FOCJ // Ринок цінних паперів України. — 2001. — № 2—3. — С. 7, 9.

[1] *Бруно С. Фрай, Райнер Айхенбергер.* Цит. праця. — С. 7, 9.

13.5. Адміністративно-управлінський ресурс фінансової бюрократії

Західна інтелектуальна традиція сформувалася навколо розуміння, що фінансово-економічний розвиток найбільшою мірою залежить від соціокультурного рівня та організаційно-управлінського мистецтва. Спеціальні знання, професійні навики, досконалі управлінські технології — це ті людські ресурси, котрі мають забезпечувати суспільно прийнятний баланс індивідуальних і національно-державних інтересів, соціальну стабільність, ефективність управління, а також, що важливо в умовах демократії, політичний декорум для приймання рішень. Проте все це більше в ідеалі, а реальність демонструє породжувані природою людської натури недосконалості створених людьми інститутів.

Одним з найважливіших об'єктів управління є система державних фінансів і її центральна, провідна ланка — бюджет, який перебуває під організаційно-адміністративним контролем бюрократичного апарату фіскальних і фінансових органів. Бюрократію ми визначаємо як *функціонально детерміновану, ієрархічно структуровану асоціацію державних професійних адміністраторів з сітьовою формою діяльності*. Остання підпорядкована офіційним правилам і рутинним процедурам, компетенція у сфері яких забезпечує для бюрократії монопольну перевагу в суспільстві. Бюрократична соціальна антропоструктура характеризується активною участю в процесах приймання рішень, через які під флером державної служби вона просуває і свої власні інтереси. І вона має широке коло можливостей, щоб використати своє монопольне становище, зокрема завдяки асиметрії інформації (детальніше див. 13.1). Переваги бюрократії полягають у тому, що вона порівняно з іншими верствами суспільства значно більше і краще поінформована про фактичний стан речей у державі взагалі і в конкретній сфері державного управління, де працюють її представники.

На Заході на ці речі вже давно звернули увагу, дана економічна оцінка функціонуванню бюрократії, її впливу на соціально-економічні процеси, місцю і ролі в сучасному суспільстві присвячені сотні наукових досліджень, книжок і статей. Створена фундаментальна теорія, яка пояснює причини цього явища, мотиви й ідеологію поведінки бюрократії. Серед учених, які зробили вагомий внесок у розуміння цієї важливої проблеми, відомі прізвища: М. Вебер, В. Баумоль, Г. Белангер, Ш. Бланкарт, Й. Валь, Р. Вінтроуб, Д. Мігу, В. Нісканен, Г. Туллок, Б. Штайнкемпер і багато інших. На цю проблематику звертали увагу й українські вчені, зокрема професор В. Федосов у передмові до монографії

німецького економіста Шарля Бланкарта «Державні фінанси в умовах демократії»[1].

Своєрідність суспільного стану бюрократії полягає в тому, що на відміну від більшості громадян в умовах вільного ринку вона *матеріально залежить від держави* і до того ж функціонально міцно інтегрована у владні структури. Вона виникає й існує разом з державою та має великі можливості паразитувати на ній. Економіст і соціолог Гордон Туллок так перефразував культове для економіки твердження Адама Сміта («Не з ласки різника, пивовара чи булочника розраховуємо ми на свій обід, а через їх піклування про власні інтереси»[2]): «Не з доброзичливості бюрократа одержуємо ми свій дослідницький грант або соціальну допомогу, а тому, що він керується своїми власними, а не суспільними інтересами»[3]. А інший американський учений Лоуренс Фрідмен з цього приводу пише, що «бюрократія міститься в серці сучасного права та управління», що «життя, звичайно, без них [бюрократичних установ] неможливе». Разом з тим бюрократія «не здатна мислити і помічати», вона керується інстинктом, «висмоктує життєво важливі соки з економіки і повсякденними причіпками діє на зразок дріб'язкової тиранії»[4].

«Нерідко, — пише Ш. Бланкарт, — бюрократія порівнюється з жахливим, озлобленим і неефективним, а іноді навіть корумпованим механізмом»[5]. Цьому не в останню чергу сприяв відомий трактат Паркінсона про неефективність бюрократії і сформульований ним закон про зростання управлінського апарату. Незважаючи на те, що в усіх верствах суспільства (і це характерно для будь-яких країн) завжди існує незадоволення бюрократією, вона водночас процвітає, спостерігається довгострокова тенденція як до її абсолютного зростання, так і до збільшення питомої ваги в загальній кількості зайнятого населення.

Зрозуміло, сила і влада бюрократії спираються на ті матеріальні ресурси й грошові фонди, якими розпоряджається управлінський апарат. Зацікавленість у якомога більшому впливі, вимірюваному величиною контрольованих ресурсів, значною мірою пояснює намагання бюрократії розширити державний сектор, по-

---

[1] *Бланкарт Шарль*. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки: Пер. з нім.; Передм. і наук. редагування В. М. Федосова. — К.: Либідь, 2000. — С. 5—11.

[2] *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов: Пер. с англ. — М.: Соцэкгиз, 1962. — С. 28.

[3] *Tullock G.* The Politics of Bureaucracy. — Washington: The Brookings Institution, 1965. — P. 2.

[4] *Фридмен Л.* Введение в американское право: Пер. с англ. — М.: Прогресс — Универс, 1993. — С. 104.

[5] *Blankart C.* Op. cit. — S. 462.

силити втручання в господарське життя, що в кінцевому підсумку супроводжується зростанням обсягів бюджетів. Західні дослідники переконані, що, крім об'єктивних чинників (інфляційного знецінення долара, розширення масштабів економіки, диверсифікації функцій держави, приросту населення та ін.), феноменальне зростання бюджетів зумовлюється «людським чинником» — становими і клановими інтересами адміністративно-бюрократичного апарату. З досліджень стереотипів, форм і методів бюрократичної поведінки в бюджетному процесі склався окремий напрям фінансової (бюджетної) соціології.

Бюджетний процес передбачає прозорі, гласні публічно-демократичні (плебісцитарні) процедури приймання рішень, але при цьому апаратно-бюрократичний бік справи значною мірою прихований від очей громадськості. У рамках затверджуваного за поданням виконавчих відомств представницькою законодавчою владою бюджету призначуваний чиновницький персонал здійснює від імені держави оперативний бюджетний менеджмент. За визнанням відомого голландського журналу «Державної економіки», об'єднана «пробивна» сила функціонерів державного апарату — виборних політиків і найманих службовців — може навіть створювати загрози інтересам суспільства: «Примусова сутність державної діяльності, підсилена потребами громадян, вираженими більшістю поданих голосів, — усе це перетворює монопольні державні установи в загрозу більш потенційно серйозну, ніж навіть приватна монополія»[1].

Автором найбільш відомих праць, в яких обґрунтована роль бюрократичної адміністрації у визначенні бюджетних пріоритетів і параметрів, є американський політолог та економіст Вільям Нісканен. «Сутність аналізу Нісканена полягає в тому, що спроби бюрократії максимізувати бюджети призводять до того, що частка державного сектору перевищує рівень, достатній для його нормального функціонування»[2]. Монографії В. Нісканена «Бюрократи і представницьке правління» (1971 р.), «Бюрократи і політики» (1975 р.) вважаються на Заході класичними працями з проблем бюрократизації сучасного суспільства.

На відміну від власника, споживача чи підприємця чиновник, як правило, не схильний надто замислюватись, тим більше постійно, над проблемами ефективності державного фінансового господарства, фіскальної служби, своєї роботи. Він досить часто байдужий до всього цього. Неодноразово висловлювалися підо-

[1] *Drease J. H.* Public Goods with Exclusion // Journal of Public Economics. — Amsterdam, 1980. — Vol. 13, №. 3. — P. 364.
[2] *Hyman D. N.* Op. cit. — P. 202.

зри, що функціонери влади через саму природу державної служби, а також через те, що це не їхні особисті, а державні гроші, кошти суспільства, не можуть діяти інакше і мати державне фінансово-економічне мислення. Західні економісти і соціологи пояснюють функціональний менталітет й ідеологію поведінки бюрократії її статусом найнятих державою розпорядників суспільної власності та бюджету, тоді як приватний бізнес спирається на ініціативну самоорганізацію й відповідальне самоуправління суб'єктів господарювання, діючих власним коштом. Уже Адам Сміт попереджав, що урядові агенти вважають державні ресурси невичерпними, «вони не надають значення тому, за якою ціною купують і продають…»[1]. Сміт характеризує державного службовця непривабливими рисами: «Не тільки невідання і помилкова обізнаність, а й дружба, партійна ворожнеча та особисте невдоволення часто ведуть до неправильних дій цих чиновників»[2].

Розпоряджаючись витрачанням бюджетних ресурсів, бюрократ особисто незаінтересований у виборі найекономнішого варіанта, бо у нього відсутня мотивація до економії державних коштів. Не дивно, що бюрократія — об'єкт палких філіппік з боку адептів як правих, так і лівих поглядів. На думку деяких американських політологів, бюрократія не здатна бути на висоті тих суспільних сподівань і вимог, що диктуються ринковими засадами господарювання: «Навіть належним чином керовані державні установи уособлюють марнотратність, а через те символізують собою брак відповідальності та адміністративного мистецтва, не знаючи, не турбуючись про потреби людей або ігноруючи їх»[3].

Якщо раціональності, проникливості, підприємливості, притаманних діловим людям, бюрократія в масі своїй не може мати в принципі, то її небезпідставно звинувачують у спричинюваному нею завищенні величини державних видатків порівняно з істинною вартістю потрібних суспільству благ і послуг, а також у невисокій ефективності витрачання бюджетних коштів. «Висновок полягає в тому, що спроби скоротити надмірні державні видатки мають бути скоріше спрямовані на мотиваційні засади бюрократії, ніж на загальний рівень бюджету і податків»[4], — вважає, розмірковуючи над причинами розростання держави, Джеймс Б'юкенен.

---

[1] *Смит А.* Цит. раб. — С. 583.
[2] Там само. — С. 609.
[3] *Welch S.* a. o. American Government. — N. Y.: West Publishing Company, 1994. — P. 405.
[4] Budgets and Bureaucrats: The Sourses of Government Growth / Ed. by T. E. Borcherding. — Durham: Duke University Press, 1977. — P. 18.

Досвід демократично-правових країн свідчить, що під час прийняття рішень більшістю голосів бюрократичний апарат, перебуваючи у явній меншості, має можливість досить успішно реалізовувати свої інтереси. Адже як тільки більшість приймає рішення про фінансування розширеного обсягу суспільних благ (бюджетних видатків), це рівнозначно створенню деякої додаткової кількості робочих місць для державних службовців. «…Останні на наступних виборах віддадуть свої голоси за подальше збільшення видатків, чого б вони не зробили, залишаючись небюрократами. Зростання обсягу суспільних благ є живильним середовищем для зростання чисельності бюрократів, які, у свою чергу, підтримують наступні нарощування обсягів. Цей процес і зумовлює значною мірою надмірне розширення державного сектору»[1].

Пріоритет у емпіричному підтвердженні наведених вище дедуктивних міркувань належить американському соціологу Р. Мартіно, який у 1933 р. узагальнив результати муніципальних виборів у м. Остін, штат Техас. Виявилося, що на загальному рівні у виборах брало участь 58,1% електорату, серед них частка працівників муніципальних служб та членів їхніх сімей становила 87,6%. Природно допустити: якби все населення взяло участь у виборах на рівні муніципальних службовців, результати голосування могли бути іншими. За підрахунками Мартіно, завдяки високій активності, 5% корисливо орієнтованих, цілеспрямованих виборців (від їх загальної кількості) забезпечують 8% голосів, 10% таких виборців — 16% голосів, далі, відповідно, 20%— 30%, 30% — 44% і т. д. Причина полягає в тому, що ця категорія людей більш діяльна, обізнана, краще усвідомлює власні вигоди, ніж решта населення.

Скориставшись ідеєю та висновками Мартіна, американські учені Томас Борчердінг й Вінстон Буш навіть вивели формулу для визначення показника, який вони назвали «*індексом впливу бюрократії*»[2]. Вона має такий вигляд:

$$PI = \frac{V_b}{V_b + V_{nb}(1-g)/g},$$

де V_b і V_{nb} процент участі у виборах відповідно бюрократів і небюрократів (разом із сім'ями та прихильниками);

g — частка бюрократів у загальній кількості працюючих.

[1] Budgets and Bureaucrats. — P. 91.
[2] Ibid. — P. 97.

Маючи можливості маніпулювати громадською думкою на локальному рівні і навіть у загальнонаціональному масштабі, бюрократія контролює сектор електорату значно більший, ніж її власна чисельність, що в умовах розпорошення голосів посилює роль апарату у визначенні обсягу й структури бюджетів. Така можливість дає змогу паразитувати на некомпетентності багатьох людей; як показують соціологічні опитування, схвалення існуючого рівня державних видатків не виключає осуду рівня оподаткування.

В основі бюрократичної поведінки, яка підтверджується емпірично, лежать мотиви, названі Г. Туллоком «*боротьбою за ренту*». Використовуючи унікальну зручність і можливості своєї позиції у владних структурах, бюрократія через політичний вплив домагається додаткових переваг за рахунок суспільства. Уже не кажучи про особисті привілеї, зумовлені належністю до бюрократичного стану (доступ до інформації, синекури, пільги та ін.), прикладом такої ренти є бюджетні дотації, субсидії, податкові пільги, завдячувані діяльності урядових функціонерів у інтересах регіональних і галузевих лобістів, професійних спілок і т.п. Як наслідок, бюджетні асигнування завищуються.

Корпоративні вигоди бюрократії забезпечують не лише представники виконавчої влади. Як виразники певних адресних інтересів відіграють свою роль і діячі законодавчого корпусу. Ця істина відверто виголошується в західних університетських підручниках: «Ті, хто контролює державу (політики), і ті, хто управляє нею (бюрократи), мають свої власні привілеї, якими керуються у своїй діяльності не без шкоди для добробуту рядових громадян»[1]. Захищені імунітетом недоторканності, наділені повноваженнями розподіляти бюджетні кошти, законодавці мають можливість керуватися в розміщенні бюджетних асигнувань партійними, регіональними, галузевими та іншими мотивами. Проте унікальна особливість демократичного парламентаризму полягає і в тому, що він, будучи інструментом реалізації певних інтересів, водночас створює можливість блокувати їх демократичним способом.

Державний бюджет — джерело сили й впливу урядових структур і водночас дійовий засіб тримати їх у покорі, адже затвердження бюджету перебуває в руках парламенту як представницького органу, що виражає цілий спектр суспільних інтересів. А державний кредит залежить значною мірою не тільки від органів влади, а й від громадської думки, котрою вимірюється авторитет уряду і довіра до держави. Примус у сфері державного кредиту в

[1] *Atkinson D. N., Stiglitz J. E.* Lectures on Public Economics. — Maidenhead: McGrw-Hill, 1980. — P. 9.

країнах зі сталою демократією в нормальних умовах розвитку, як правило, неможливий, — невдоволення кредиторів зупиняє облігаційні операції з державними позиками.

Щоб скоротити бюрократичну ренту, були пропозиції формувати кошториси кожного державного відомства за рахунок конкретної соціальної групи платників або цільових податків. Цей задум полягає в ініціації боротьби з бюрократичними претензіями за допомогою самої бюрократії. У такому разі баланс протилежних інтересів дав би змогу обмежити державні видатки, а також уникнути невиправданого заниження податків. Однак подібна пропозиція навряд чи може бути реалізована. Часи ізольованих відомчих бюджетів і цільових податків минули.

Більш реалістичну новацію пропагує Дж. Б'юкенен, вбачаючи вихід у зменшенні бюджетних витрат та відповідному скороченні податків без зменшення вигід кінцевих споживачів продукту державної діяльності. За Б'юкененом, резерви радикального підвищення ефективності державних видатків залежать від зміни організаційних стереотипів: «Державне фінансування благ і послуг має бути відокремлене від прямого державного забезпечення або виробництва цих благ і послуг. Тут цілком переконливі аргументи на боці державного фінансування, але мало чи навіть зовсім немає доказів на користь державного забезпечення. Одного простого запровадження приватного надання благ за державного фінансування достатньо, щоб покласти край зростанню державних видатків»[1].

Відповідно до цих ідей значного поширення набуло надання суспільних благ та послуг за конкурсно-контрактною системою. Тендери на контракти щодо постачання та одержання підрядів на виконання робіт проводяться з розрахунком на значно нижчу вартість, оскільки на відміну від марнотратних чиновників менеджери приватних фірм особисто матеріально заінтересовані в економії коштів. Наприклад, в Австралії деякі органи місцевого самоуправління не менше половини бюджетних коштів, призначених для оплати комунальних потреб, передають на конкурсній основі приватним фірмам. У Бразилії залучення до ремонту шляхів приватних підрядників економить 25% коштів порівняно з аналогічними витратами державних ремонтних організацій[2]. У США підряди з приватними пожежними командами та компаніями з прибирання сміття обходяться на третину (а то і вдвічі) дешевше послуг відповідних муніципальних служб.

[1] Budgets and Bureaucrats. — P. 17.
[2] Ibid.

Оригінальну пропозицію щодо часткового роздержавлення навчального процесу за збереження бюджетного фінансування освіти запропонував у формі так званого ваучерного проекту Мілтон Фрідмен. Сутність його полягає в тому, що замість безпосереднього фінансування шкіл з бюджету місцеві власті передають платіжні засоби для оплати навчання (ваучери) батькам, а ті оплачують навчання дітей у школах, приватних чи державних, за їхнім вибором. Розрахунок — на розбюрократизацію освіти, на використання державних коштів у режимі приватної ініціативи й економії.

Породжуючи конкуренцію між школами за залучення якомога більшої кількості ваучерів, фінансування ваучерним способом за державний кошт зберігає соціальні гарантії на освіту за зниження вартості навчання та підвищення його якості. За такої системи батьки й учні вільні у виборі школи, а вчителі — методик та програм навчання. «Приватні кошти заміщують податки. Контроль відбирається у бюрократів і повертається тим, кому він повинен належати»[1], — запевняв Фрідмен, доводячи переваги ваучерів.

Висунутий у 1980 р., ваучерний проект не затримався на стадії гіпотези. Експериментальне впровадження проекту підтвердило його великі можливості. Так, надання освітніх послуг недержавними навчальними закладами поширене в Нідерландах, де дві третини учнів уже відвідують фінансовані державою приватні школи. У Чилі система ваучерів (індивідуальних грантів) дає змогу школярам навчатись у будь-яких школах (приватних чи державних), які отримують державне фінансування залежно від кількості набраних учнів. У 1993 р. успішно пройшла пробна ваучеризація шкіл у Пуерто-Ріко[2]. Загалом ваучерний проект можна оцінити як успішну інноваційну технологію підвищення ефективності бюджетних асигнувань на освіту паралельно з дебюрократизацією освітньої системи.

До антибюрократичних заходів належить також застосовуване у Великій Британії вже протягом 50 років бюджетне фінансування за методом «протягнутої руки». Цей метод передбачає відокремлення чиновників, які виділяють й оформляють асигнування у сферу культури, від безпосередніх одержувачів бюджетних коштів. Гроші надходять у спеціальний фонд, громадська рада якого розпоряджається розподілом і витрачанням коштів.

Іншим способом поєднання державних асигнувань із суспільним порядком їх розподілу та ринковими засадами витрачання є так звані некомерційні компанії, що можуть мати кілька співзас-

[1] The Essence of Friedman / Ed. by K.R.Leube. — Stanford: Hoover Institution Press, 1987. — P. 99.

[2] Отчет о мировом развитии 1997. — С. 107—108.

новників, скажімо, уряд, мерію і приватних осіб. Такого роду організації фінансуються з бюджету, при цьому зберігається їх комерційна самостійність у процесі витрачання виділених коштів. У такому порядку в Німеччині та Франції фінансують театри зі статусом товариств з обмеженою відповідальністю.

Аналіз функціонування бюджету з погляду приймання рішень в умовах демократії привів дослідників до висновку, що бюрократичні структури значною мірою модифікують вибір громадянами — платниками податків обсягу й складу забезпечуваних державою благ шляхом голосування, впливають на зміст фінансового законодавства. Політики й бюрократи привносять у процес фіскально-бюджетного вибору елементи демагогії, маніпуляції, інтриги, часом корупції, що меншою мірою властиве ринковому вибору приватних благ. Застосування економічних підходів у сфері політики, а політичних методів — у фінансово-економічній сфері західні вчені описують у термінах біхевіористських постулатів про раціональну поведінку максимізації індивідуальної корисності людьми, які понад усе ставлять особисті вигоди, однаково і в економіці, і в політиці.

Керуючись груповими корпоративними інтересами, бюрократія політично й матеріально заінтересована в розширенні свого контролю над фінансовими ресурсами. Удається це чи ні, більша чи менша бюрократична рента залежить від політичних технологій приймання рішень, кон'юнктурного співвідношення соціально-політичних сил та економічних інтересів, морально-етичного рівня правлячих еліт. Завдяки своєму адміністративному статусу та професійним знанням бюрократія стягує з суспільства своєрідну ренту.

Проте така тенденція неоднозначна. В умовах демократії більшість сучасних чиновників — висококваліфіковані спеціалісти, як правило, з розвинутим почуттям станової гідності та громадянського обов'язку, що передбачав видатний німецький економіст і соціолог Макс Вебер (1864—1920). Він вважав бюрократію оптимальною, надійною і досить ефективною організаційною формою державного управління, без функціонування якої держава не може виконувати свої функції[1]. У бюрократичному середовищі західних країн не допускаються такі крайнощі корупції, некомпетентності, дилетантизму, які ставили б під загрозу ефективність діяльності державного апарату. У будь-якому випадку це неможливо у таких масштабах і формах, як це спостерігається у ряді країн з перехідною економікою, зокрема в Україні.

[1] Див.: *Weber M.* Wirtschaft und Gesellshaft. — Tübingen, 1922. — S. 118.

Парламентські чи президентські вибори змінюють лише владно-політичну верхівку, практично не торкаючись численного корпусу чиновництва, без якого суто технологічно-прагматичні функції управління та бюджетного процесу були б паралізовані.

Водночас більшість західних економістів не згодні з тезою М.Вебера про «роздвоєність людського обличчя бюрократів», згідно з якою поведінка людей у приватному житті і в ролі бюрократів зовсім різна. Вони вважають, що «якщо людина у своєму приватному житті орієнтована на максимізацію власної вигоди, то цим же принципом вона буде керуватися, перебуваючи у ролі службовця державного апарату управління»[1]. Про це слід постійно пам'ятати, формуючи державний апарат і обираючи депутатський корпус в Україні. Тим більше, що в Україні на об'єднаній основі максимізації власної вигоди зрослись і переплелись корумповані, вузькоегоїстичні, корисливі інтереси частини бюрократії, парламентарів, інших політиків та посадових осіб і злочинного світу. У цьому середовищі відсутні почуття національної гідності, державності і патріотизму, гроші — єдиний критерій оцінки людини. Це нове масштабне явище, характерне для ряду країн з перехідною економікою, і особливо для сьогоднішньої України. Нейтралізація і ліквідація цього явища можлива тільки на шляху демократизації держави, громадського життя і побудови громадянського суспільства.

Контрольні запитання

1. Під впливом яких соціально-економічних факторів, історичних подій і політичних документів сформувався бюджет і бюджетний процес у країнах Заходу? Поясніть.

2. Поясніть етимологічне походження терміна «бюджет». Дайте альтернативні визначення бюджету.

3. Охарактеризуйте позитивний метод дослідження фінансових (бюджетно-фіскальних) явищ.

4. Охарактеризуйте нормативний метод дослідження бюджетно-фіскальних явищ. Якими методами дослідження користуються вітчизняні вчені?

5. Розкрийте сутність критеріїв суспільного добробуту за І. Бентамом і В.Парето. Порівняйте їх. Який із них ви вважаєте більш адекватним суспільним реаліям сучасної України?

[1] *Blankart C.* Op. cit. — S. 462.

6. Розкрийте пізнавальну роль фіскальної соціології у вченні про бюджет.

7. Яка роль у теоретичному тлумаченні бюджету та бюджетного процесу належить теорії суспільного вибору?

8. Розкрийте вплив концепції суспільного блага на теорію бюджету.

9. У чому полягає значення поглядів представників шведської та італійської шкіл фінансової науки на вчення про бюджет.

10. Розкрийте внесок лауреата Нобелівської премії Джеймса Б'юкенена в теорію державних фінансів. Яке значення можуть мати його погляди для пояснення і вирішення бюджетно-фіскальних проблем України?

11. В чому полягає проблема асиметричної інформації для сучасної України?

12. Прокоментуйте поняття та наведіть приклади екстерналій (зовнішніх ефектів). Яке відношення мають останні до бюджетного менеджменту?

13. Розкрийте можливість вирішення проблеми екстерналій на основі підходів А. Пігу та Р. Коуза.

14. Охарактеризуйте роль бюджету у державі загального добробуту.

15. Прокоментуйте бюджетний процес у Великій Британії порівняно з Україною. Що спільного, які є відмінності?

16. Розкрийте вплив парадоксу голосування та логроулінгу на приймання бюджетних рішень за демократичними процедурами. Чи діють названі політичні технології у Верховній Раді України? Поясніть.

17. Сформулюйте поняття, розкрийте суспільно-економічне значення, назвіть типи бюджетного федералізму.

18. Модель бюджетного федералізму Чарльза Тібо: поясніть її зміст на прикладі міжбюджетних відносин в Україні.

19. Охарактеризуйте систему бюджетного федералізму в США.

20. Охарактеризуйте систему бюджетного федералізму у Великій Британії.

21. Охарактеризуйте систему бюджетного федералізму в ФРН.

22. Дайте оцінку ролі та мотивацій діяльності державного апарату в прийманні бюджетних рішень. Чи властиве Україні критичне ставлення до бюрократії, яке має місце на Заході? Прокоментуйте, наведіть приклади.

23. У чому полягає економічний зміст «бюрократичної ренти»?

24. Охарактеризуйте ваучерну форму фінансування освіти. У чому полягають її переваги? З якими проблемами може бути пов'язане запровадження її в Україні?

25. Назвіть філософські, соціологічні, економічні теорії та їх представників, у тому числі вітчизняних, під впливом яких сформувалося сучасне вчення про бюджет.

Розділ 14

СУЧАСНІ ТЕХНОЛОГІЇ БЮДЖЕТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

14.1. Фінансово-управлінські технології формування бюджету

У бюджетному менеджменті синтезуються і синхронізуються функції планування, виконання і контролю бюджету. *Бюджетне планування* забезпечує взаємозв'язок між видатками і доходами з метою реалізації поставлених урядом завдань виконання бюджету. *Виконання бюджету* означає досягнення головної мети — успішне формування державних доходів та ефективне їх витрачання. *Контроль* передбачає законодавчо встановлений порядок перевірок повноти та правильності витрачання бюджетних коштів. Одним із засобів контролю є аудит, призначений для перевірки адресного витрачання асигнувань. У сфері бюджетного менеджменту перебуває як сам бюджет, його кількісні і вартісні показники, так і ефективність діяльності фінансованих з бюджетів структур. Тут на перший план виходять дії адміністративного апарату, його здатність забезпечити максимум корисного ефекту на одиницю витрат. У реальній практиці бюджетного менеджменту дані функції не ізольовані одна від одної, а взаємозв'язані.

На думку західних економістів, названі три функції складалися поступово, на кожному етапі їм відповідали певні технології бюджетної роботи, що ілюструє періодизація, запропонована американським ученим Гровером Старлінгом (табл. 70)[1]. Віддаючи належне спробі розглянути цей процес в історичному аспекті, ми водночас не можемо погодитися з відособленням окремих функцій у часовому вимірі. На наш погляд, усі функції відображають невід'ємні і дуже важливі складові бюджетного менеджменту, існують і діють разом. Додамо також, що автор не згадує передісторії розвитку бюджету.

---

[1] *Starling G.* Managing the Public Sector. — Homewood: The Dorsey Press, 1982. — P.252.

Таблиця 70

ЕВОЛЮЦІЯ БЮДЖЕТНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Функції	Бюджетні технології	Періоди
Контроль	Складання розпису доходів і видатків	XVIII — початок XX ст.
Контроль і менеджмент	Бюджетні статті групуються за цільовим призначенням;	1915—1935 рр.
	Бюджет складається з урахуванням кон'юнктурних змін	1935—1960 рр.
Контроль, менеджмент і планування	Запровадження процедури програмування-планування складання бюджету;	1960—1970 рр.
	Розроблення бюджету на нульовій основі	1970—1980 рр.

Так, уперше про розпис доходів і видатків Французького королівства згадується в 1302 р., а регулярне бюджетне рахівництво й звітність ведуться у Франції з 1814 р. Аналогічні дати для Англії — відповідно 1379 і 1689 рр.[1] Не менш давню історію мають бюджет і бюджетне рахівництво в Німеччині.

Бюджет, бюджетний процес і бюджетний менеджмент еволюціонували разом. В умовах сучасних західних демократій бюджетний менеджмент — це не просто форми і методи бюджетної роботи, а особлива, складна і специфічна соціально-діалогова система зворотної взаємодії громадян-виборців, політиків, державних службовців, які беруть участь у процедурах підготовки, обговорення, затвердження, виконання і контролю бюджету. Створений у такий спосіб бюджет не тільки відображає у вартісному еквіваленті масштаби державної діяльності, а й водночас обмежує її певною сумою видатків. Контроль величини видатків неможливий без управлінських заходів, орієнтованих на кінцевий результат і за рівнем ефективності наближених до рішень менеджерів у сфері приватного бізнесу, що, як правило, вважається еталоном раціональності. У цьому сенсі сучасні економічно й соціально розвинуті держави нагадують гігантські фірми, підпорядковані реалізації сукупності оптимально поєднаних цілей за мінімальних витрат.

У теоретичному плані повна ефективність окремих видів державної діяльності досягається в той момент, коли гранична сус-

[1] *Андрущенко В. Л.* Фінансова думка Заходу в XX столітті. — Львів: Каменяр, 2000. — С. 253—254.

пільна вартість зрівнюється з граничною суспільною вигодою, але не перевищує її. Ефективне виконання державних функцій досягається за умови наявності якомога повнішої інформації про вартість фінансованих за рахунок бюджету благ (послуг) та результативність доступу до них з боку членів суспільства. Збір і обробка такої інформації є «дуже нелегким завданням»[1]. Вважається, що особливо важко оцінити за критеріями економічної ефективності процеси перерозподілу коштів від одних громадян до інших через бюджетні трансферти.

На рубежі XX і XXI ст. після десятиліть дефіцитного фінансування уряди західних країн продемонстрували здатність вести державне фінансове господарство на засадах, близьких до підприємницької шкали цінностей. Зміни якісного стану бюджетів відповідають реалізації доктрини неолібералізму в державному секторі, що серед інших економічних параметрів передбачає збалансування бюджетів через обмеження державних видатків, децентралізацію витрачання коштів, жорстку їх економію і особливо підвищення ефективності їх використання тощо. Чи не вперше у фінансовій історії було спростовано давнє упередження, що діяльність держави у сферах економіки і фінансів іманентно приречена бути збитковою, неефективною, дефіцитною.

Так, президент США Рональд Рейган (1911—2004) висміяв процес обговорення та приймання бюджету в Конгресі, назвавши його «безвідповідальними фокусами Міккі-Мауса». Критика була сприйнята як заклик до дії. В останні десятиліття XX ст. наука державного управління не лише в США, а й в інших західних країнах набула більш динамічного розвитку в контексті активізації бюджетного і кадрового менеджменту, вдосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення бюджетного процесу. На передньому краї наукових пошуків — розробки досконаліших способів складання та виконання бюджетів різних рівнів, відомчих кошторисів і цільових програм на основі методів системного і фінансового аналізу, а також процесуальних процедур приймання рішень, що дістали загальну назву бюджетування. Більшістю методів останнього ще належить оволодіти вітчизняним фахівцям.

Якісні перетворення у сфері державного бюджету відбулися завдяки політичній волі національних еліт західних держав та постійній інтенсивній роботі фінансово-наукової думки. На Заході, зокрема в США, Канаді, Німеччині, були розроблені спеціальні технології «бюджетування» («Budgeting»), що об'єднують аналіз, приймання бюджетних рішень та управління бюджетним госпо-

[1] *Hyman D. N.* Public Finance. — Chicago etc.: The Dryden Press, 1990. — P. 296.

дарством, фінансами на державному, регіональному й місцевому рівнях. Вони підпорядковані сакральним мотиваціям західного суспільства — економічному раціоналізму та демократизму приймання рішень[1]. Під *бюджетуванням* як найважливішою і домінуючою складовою бюджетного менеджменту розуміють процес управління бюджетним господарством на основі врахування сукупності соціально-економічних факторів, які обумовлюють державні потреби й відповідні витрати коштів. Бюджетування робить акцент на нормативних, аналітично-калькуляційних, адміністративно-управлінських компонентах бюджетної роботи в контексті більш широких політичних та інформаційних процесів, у яких задіяні урядові структури та представники суспільства в цілому (електорат, парламентарії, партійні діячі та ін.).

Отже, бюджетування — *сукупність технологічних процедур бюджетної роботи з аналітично-розрахункової підготовки бюджетів, кошторисів і програм за допомогою порівняння відносної корисності альтернативних варіантів витрачання бюджетних коштів на конкретні види державної діяльності з урахуванням вартості витрат на досягнення кінцевого результату й упущених вигід*. У бюджетуванні, крім власне спеціальних знань і навиків розроблення і виконання бюджетів (кошторисів, програм), застосовують елементи менеджменту й адміністрування, які посилюють ефективність бюджетування. Бюджетування — інструмент управління, що ґрунтується на застосуванні економічних принципів і підходів у сфері бюджетного менеджменту. Уцьому сенсі бюджетування є продовженням прийомів ринкового вибору в державному секторі.

Крім фінансових, у бюджетуванні задіяні також організаційні ресурси. Бюджетування враховує певні пріоритети та відображає наміри політичного, соціального, економічного характеру. Отже, ми розглядаємо бюджетування як специфічну форму бюджетного менеджменту, його важливу складову, пов’язану з розробленням і аналізом бюджетів, а також окремих кошторисів і державних програм.

У теоретичному плані бюджетування спирається на *теорію граничної корисності*, за постулатами якої цінність (вартість) благ визначається на основі суб’єктивного сприйняття їх корисності та рідкості (доступності) для споживачів. Прихильники цієї теорії вважають, що бюджетування через оцінку граничних витрат та корисності альтернатив створює можливість знайти кри-

[1] *John L. Mikesell*. Fiscal Administration. Analysis and Applications for the Public Sector. Indiana University, — Wadsworth Publishing Company. — Washington, 1995. — P. 371.

терій для оптимального розподілу бюджетних коштів між конкуруючими варіантами їх застосування, тобто визначити ту комбінацію видатків, яка забезпечить максимальну суспільну корисність. За образним висловлюванням американського економіста Аллена Шіка, кожен учасник процедур бюджетування стає «бюджетною людиною» — колегою «економічної… та адміністративної людини»[1]. (Поняття адміністративної людини ввів у вжиток класик науки управління Герберт Саймон.)

В основі технологій бюджетування лежить проблема оптимального розподілу ресурсів, оскільки потреби як на індивідуальному мікрорівні, так і на державно-суспільному макрорівні, на відміну від ресурсів, необмежені. Порівняно з попитом на них фінансові ресурси завжди в дефіциті. Беручи до уваги, що економіка — це і соціальна наука, яка вивчає мотивації і поведінку людей у контексті вибору напрямів використання об'єктивно лімітованих ресурсів (котрі мають безліч альтернативних застосувань), не можна не погодитися з одним із фундаторів теорії бюджетування, американським економістом В.О. Кі-молодшим (1908—1963). Він вважав, що головне питання формування видаткової частини бюджету таке: «На основі чого приймається рішення виділити X доларів для діяльності А замість В?»[2]. Якщо навіть допустити, що певне відомство витрачає виділені йому бюджетні асигнування з максимальною ефективністю, то залишається питання: чи потрібне взагалі це відомство, чи не варто перерозподілити кошти на користь іншої державної діяльності, яка забезпечує більшу суспільну корисність?

У контексті вимог бюджетування стверджувати, що певні витратні статті необхідні, недостатньо з суспільного погляду. Треба довести, що саме в цьому випадку видатки мають більшу корисність, тобто забезпечують більше благ, вигід і потреб, ніж якщо вони були б витрачені на інші цілі.

Іманентна обмеженість ресурсів ставить учасників процедур бюджетування — депутатів парламенту, функціонерів міністерства фінансів та інших відомств, чиновників місцевих органів влади — перед необхідністю вибору. Адже можна дозволити витрати на перше або на друге чи на третє і т. д., але і на перше, і на друге, і на третє і т. д., напевно, бракуватиме коштів. Тому центральна проблема бюджетування — на яких підставах робити вибір, який суспільно-політичний механізм може забезпечити адекватний вибір? Відповідь на це питання пропонує теорія

[1] Классики теории государственного управления: американская школа: Пер. с англ. / Под ред. Дж. Шафритца, А. Хайда. — М.: Изд-во Моск. ун-та, 2003. — С. 304.
[2] Там само. — С.142.

суспільного вибору, головна роль у розробленні якої належить Джеймсу Б'юкенену.

У кінцевому підсумку через процеси бюджетного менеджменту, бюджетного адміністрування та бюджетування визначають, яку роботу треба виконати, які надати послуги і блага, які потреби задовольнити, а понад усе — яких державних цілей досягти та які суспільні завдання виконати через відповідне розміщення бюджетних коштів.

У системі бюджетування виконавча влада стоїть не нижче законодавчої, а нарівні з нею. По суті, представницько-законодавчі структури ставлять лише певні межі для «екзекуційних», за висловом Л. Штейна, дій виконавчих органів. Завдяки своїм спеціальним знанням та професійній компетентності в найважливішій сфері державного життя фінансова адміністрація в принципі не може бути поставлена в абсолютну залежність від депутатів парламенту. На думку деяких дослідників, саме в цьому полягає причина постійних бюджетних конфліктів між законодавчою і виконавчою гілками влади в демократичних державах. Це досить актуальне питання і для сьогоднішньої України.

Процес бюджетування поступово став поширюватися на всі сфери фінансів: державні, корпоративні, фінанси домогосподарств. Так, американський учений, автор посібника з організації фінансів домогосподарств Джером Кохен вважає, що навіть на рівні окремих індивідів бюджетування має елементи стратегії, тобто не зводиться до дріб'язкового обліку всіх грошових операцій. Він пише, що бюджетування «по суті належить до планування, а не до бухгалтерського обліку». «Бюджетування — порадник щодо витрачання грошей, його не можна розглядати як непорушний шаблон, якому має відповідати кожний витрачений цент»[1]. Поняття бюджетування включає і психологічну компоненту. Так, за оцінками експертів Королівського банку Канади, 2,5% особистого бюджету варто витрачати, не задумуючись. «Ця сума подібна до масляної рідини, що заспокоює бурхливі води. Вона приховує помилки й допомагає уникнути головного болю»[2].

Щоправда, в державних фінансах подібні вольності формально не допускаються, хоч фактично бюджетні кошти можуть витрачатися неефективно і в більших пропорціях. Запобігання нераціональному витрачанню іманентно обмежених коштів є сутнісним призначенням бюджетування. Процедури бюджетування дають змогу «ув'язати надходження державних коштів з їх

[1] *Cohen J. B.* Personal Finance. Principles and Case Problems. — Homewood: Richard D.Irwin, 1975. — P. 39.
[2] Ibid. — P. 39.

витрачанням, а також визначити коло тих, хто платитиме, і тих, хто отримає вигоди в результаті складного комплексу бюджетних рішень»[1]. Маючи такі властивості, бюджетування чутливо реагує на кон'юнктуру, більш адекватно відображає фінансові потреби у світлі суспільних пріоритетів. Користуючись методом бюджетування, аналітик визначає мету та її вартість, враховує вплив різних соціально-політичних сил, від яких залежить фінансово-ресурсне забезпечення державної, відомчої, муніципальної діяльності.

Кілька слів стосовно розуміння і сфери вживання самого терміна «бюджетування» в українській фінансовій теорії і практиці. Ми звертаємо на це увагу тому, що сьогодні, за дуже рідкісним винятком[2], цей термін у російськомовній та українській літературі з корпоративних фінансів досить широко вживається не за призначенням, тобто не відповідає його змісту, ролі і сутнісним завданням. Термін «бюджетування» запозичений (на наш погляд, некритично, без необхідних наукових роздумів і підстав) російськими авторами з частини західних підручників, в яких розглядаються питання організації і сутності фінансового господарства і фінансового менеджменту корпорацій, а багатьма українськими авторами — переважно з російських джерел. У цій літературі категоріальна дефініція «бюджет» широко вживається на рівні корпоративних фінансів, при цьому називається близько двадцяти різних бюджетів[3]. Більшою або меншою мірою це ж характерно і для фінансової практики.

Слід підкреслити, що в західній економічній літературі дефініції «бюджет» і «бюджетування» історично завжди застосовувалися виключно як поняття макроекономічного рівня (державних фінансів) і тільки значно пізніше, у зв'язку з розвитком корпоративних фінансів, вони почали вживатися і в літературі, присвяченій їх проблематиці. В американській, англійській і німецькій літературі поняття «бюджет» стосовно акціонерних товариств пов'язується з рухом грошових потоків (касовий бюджет)[4], або

---

[1] Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science / Compiled, selected and edited by: S. Badger, M. Bejzyk, S. Christianson a. o. — Kyiv: Osnovy Publishers, 1994. — P. 42.

[2] Див.: *Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С.* Фінансовий словник. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2002. — С. 58.

[3] Див., наприклад,: Фінанси підприємств: Підручник / За ред. А.М.Поддєрьогіна. — К.: КНЕУ, 2002. — С. 450—453.

[4] Див.: *Shapiro A.* Modern Corporate Finance. — L.; N.Y.: Macmillan Company, 1990. — P. 692; *Block S. B., Hirt G. A.* Foundations of Financial Management. — Homewood; Illinois: Irwin, 1989. — P. 178; *Collin P. H.* u. and. Fachwörterbuch Bank — und Finanzwesen. — Stuttgart: Verlag für Wissen und Bildung, 1995. — S. 42; *Колб Р.В., Родригес Р. Дж.* Финансовый менеджмент. — М.: Финпресс, 2001. — С. 114.

інвестицій (бюджет капітальних вкладень, інвестицій), а бюджетування — з капітальними вкладеннями[1]. Але якщо на Заході вживання термінів «бюджет» і «бюджетування» на рівні корпоративних фінансів має на те свої причини і значною мірою йшло від практики, представників якої не дуже цікавлять тонкощі фінансової теорії, то в Україні поширення цих термінів іде переважно від науковців. Більше того, не зовсім коректне вживання термінів «бюджет» і «бюджетування» з «легкої руки» українських авторів деяких підручників поширилося і в дисертаційних роботах аспірантів.

На наш погляд, така ситуація склалася через загальний досить низький рівень фінансової науки і практики в Україні, значне їх відставання від світової фінансової думки і західної практики, відсутність у багатьох сьогоднішніх науковців фундаментальних знань з основ економічної і фінансової теорії. Як це не прикро, але нам доводиться ще й ще раз констатувати, що вітчизняна фінансова наука (як і фінансова практика) значною мірою зупинилась у своєму розвиткові на постсоціалістичному рівні (з більшістю старих догм і штампів)[2]. Достатньо тільки проглянути зміст більшості підручників, навіть не читаючи їх текст, з багатьох фінансових дисциплін, щоб це зрозуміти. Насамперед це стосується категоріальних домінуючих дефініцій фінансової науки, знань сучасної фінансової теорії і практики Заходу.

На нашу думку, як з погляду генези, теорії, так і фінансової практики «бюджет» — категорія макроекономічного рівня, державного господарства. Й історично, і з погляду економічної природи, внутрішньої фінансової сутності, якісних рис, і наукової логіки бюджет є домінуючою, центральною складовою категоріального апарату державних фінансів. При цьому необхідно особливо підкреслити — це категорія макрофінансового рівня, державного фінансового господарства поряд з такими категоріями, як державні фінанси, державні доходи, податки, державний кредит, державні видатки, державний борг тощо.

Водночас є і мікрофінансовий рівень, де функціонують корпоративні фінанси. І саме тут існують свої, притаманні тільки цьому фінансово-економічному середовищу, категорії, свій специфічний категоріальний апарат: фінанси суб'єктів господарювання (і

---

[1] *Колб Р. В., Родригес Р. Дж.* Цит. раб. — S. 100; *Block S. B., Hirt G. A.* Op. cit. — P.178; *Süchting J.* Finanzmanagement: Theorie und Politik Unternehmensfinanzierung. — Wiesbaden: Gabler, 1995. — S. 278; *Brigham E. F., GapenskiL.C.* Financial Management (Theory and Practice), 5. Ed. — Chicago; N.Y.: The Dryden Press, 1988. — P. 255.

[2] Доречно нагадати, що питання теорії фінансів підприємств ще з радянських часів є найслабшим місцем вітчизняної фінансової науки.

їх специфічна форма — корпоративні фінанси), капітал, прибуток, амортизація тощо.

Категорії макро- і мікрофінансового рівня виражають принципово відмінні економічні відносини, внутрішню природу і сутність, логіку функціонування і руху. На макроекономічному рівні перед державою стоять зовсім інші цілі і завдання, які вона вирішує і розв'язує за допомогою різних інструментів і важелів, у тому числі і бюджету, ніж на мікроекономічному рівні перед корпорацією. Саме тому бюджет пов'язаний не стільки з вигодою держави, скільки із забезпеченням ефективного перерозподілу частини вартості національного продукту для стимулювання суспільного виробництва, надання суспільних благ і задоволення суспільних потреб. Наявність бюджетного дефіциту, за інших рівних умов, ще не свідчить про зниження ефективності виробництва і масштабів надання суспільних товарів, послуг і благ.

Якщо на макроекономічному рівні перед державою передусім стоїть завдання розподілу і перерозподілу вартості, то на мікроекономічному рівні — її створення. Поняття «вигода» — це насамперед поняття мікроекономічного рівня, корпоративних фінансів. Мета корпорації — підвищення її вартості, одержання прибутку, зростання добробуту акціонерів. Усе це яскраво проявляється в її фінансовій діяльності, зорієнтованій на вигоду — прибуток. Мета державної політики у сфері економіки — підвищення ефективності суспільного виробництва, в соціальній сфері — загального добробуту. Якщо на мікроекономічному рівні рішення приймаються, як правило, тільки тоді, коли вигода перевищує пов'язані з нею витрати, то на макроекономічному рівні рішення у сфері державної політики приймаються і при дефіциті бюджету.

Бюджет є інструментом задоволення загальнодержавних потреб, корпоративні фінанси — приватних інтересів акціонерів. Державний бюджет виражає відносини примусового вилучення частини доходів фізичних і юридичних осіб (на основі закону) і їх подальшого перерозподілу. Сфера функціонування цих відносин обмежується рамками перерозподілу частини вартості національного продукту на загальнодержавному рівні для надання суспільних товарів, послуг і благ, задоволення суспільних потреб. Корпоративні фінанси виражають відносини формування доходів корпорації, їх розподілу і перерозподілу в інтересах отримання максимального прибутку, підвищення добробуту акціонерів.

Отже, необхідно розрізняти макро- і мікроекономічний (фінансовий) рівні та категорії і поняття, що їм внутрішньо притаманні, і правильно їх застосовувати до кожного з них. Звідси похідними від бюджету категоріями макрофінансового рівня (а не

корпоративних фінансів — мікрорівня) є: бюджетний дефіцит (профіцит), бюджетний менеджмент, бюджетний контроль, бюджетування тощо. Отже, бюджетування, як складова бюджетного менеджменту, — невід'ємне поняття макрофінансового рівня і вживання його на рівні корпоративних фінансів з наукового погляду недоцільне.

Науковцям, які досліджують проблематику мікрофінансового рівня — корпоративних фінансів, мабуть, слід більш енергійно і плідно працювати над категоріальним апаратом, об'єктивно притаманним саме цій сфері фінансів, питаннями теорії і практики її функціонування.

У другій половині XX ст. обсяги державних бюджетів, методи і процедури бюджетного менеджменту зазнавали швидких і суттєвих змін. Особливо це стосується найбільш розвинених країн Заходу, де бюджетні технології пройшли три етапи розвитку: традиційний бюджет; бюджет від результатів (інша назва — бюджет від виконання); бюджет на основі цільових програм. Щоправда, запровадження нових процедур на кожному з етапів не означало, що при цьому повністю відмовлялися від корисних елементів попередніх підходів. Завдяки модернізованим системам класифікації витрат, обліку та інформаційного забезпечення нові технології сприяли ефективнішому розподілу й використанню фінансових ресурсів, загальному підвищенню якості бюджетного менеджменту.

Для описання реформ у сфері бюджетних технологій у професійний і науковий вжиток були впроваджені такі терміни, як бюджетування на нульовій основі, бюджет автоматичного припинення фінансування програм («сансет»), програмно орієнтований бюджет та ін. Усі нововведення об'єднує програмно-цільовий метод розроблення бюджетів.

За традиційного управління бюджетом ведеться жорсткий і регулярний фінансовий контроль за видатками підпорядкованих бюджетних організацій (або з боку законодавчих органів за діяльністю структур виконавчої влади). Традиційно бюджет обґрунтовується на основі співвідношення по суті витратних показників наявності ресурсів, рівня цін і кількісних характеристик діяльності бюджетних установ. Головний недолік складеного за традиційним підходом бюджету полягає в тому, що він не дає уявлення про те, чи досягнуті поставлені цілі, достатньо чи замало асигновано коштів на ту чи іншу діяльність.

Бюджет від виконання (або бюджет на основі результатів) виходить із концепції приймання бюджету за функціями, видами діяльності та її результатами. Головне в цьому підході — реалі-

зація і контроль здійснюваних операцій через раціональний розподіл ресурсів. Бюджет від виконання певною мірою вирішує частину завдань: ефективного використання існуючих ресурсів для досягнення цілей, що стоять перед організацією; забезпечення оперативного контролю за виконанням конкретних завдань відповідно до графіка. Під час складання такого бюджету спочатку визначають вид діяльності, збирають інформацію про неї, а потім порівнюють витрати з результатами. Щоправда, подібне завдання просте, коли йдеться про конкретні результати від витрачених коштів (площа побудованих приміщень, кількість погашених пожеж, довжина побудованих доріг тощо). Складніше визначити ефективність бюджету від виконання у разі фінансування нематеріальних послуг і сфер діяльності (освіта, охорона здоров'я й наукові дослідження тощо).

З огляду на ці обставини система планування бюджету й управління ним від виконання співіснувала з традиційним підходом затратного типу. У зв'язку з цим використовувалися і відповідні форми та методи бюджетного менеджменту. Орієнтація тільки на контроль і ефективність управління не давала бажаних результатів, бо не завжди передбачала глибокий і ретельний попередній аналіз діяльності та вибір найбільш економного варіанта (з існуючих альтернатив) досягнення мети. Проте підхід до управління бюджетом насамперед на основі кінцевих результатів рішуче розривав із старою традицією, оскільки під час розподілу асигнувань означав переорієнтацію уваги від фінансування організації як такої до результатів її діяльності. А це, у свою чергу, вело до якісних змін у самому бюджетному менеджменті.

Починаючи з 60-х років відбувається перехід до планування бюджету й управління ним на основі аналізу альтернатив. У зв'язку з цим останні десятиліття в західних країнах найбільшого поширення набули програмно-цільові бюджети (у тому числі на середньостроковий і довгостроковий періоди), відомі також під назвою бюджетів пріоритетів. Останні призначені для реалізації загальнонаціональних стратегічних інтересів, залежно від яких виділяються ліміти коштів окремим відомствам, галузям, регіонам, програмам, проектам, грантам. Західні економісти дуже високо оцінюють систему програмно-цільового управління бюджетом. Деякі з них навіть вважають, що вона ознаменувала революцію у сфері бюджетного менеджменту. Найбільш інтенсивного розвитку система програмно-цільового управління бюдже-

том і споріднені з нею технології одержали в Сполучених Штатах Америки і країнах Західної Європи[1].

Великого значення набули питання програмування бюджету, у тому числі на середньостроковий і довгостроковий періоди. Програмне бюджетування базується на системно-теоретичній концепції, яка виходить з наявності чотирьох важливих сфер функціонування політичного управління[2]: *планування*, яке охоплює визначення цілей і напрямів державної діяльності та їх конкретизацію в розрізі окремих відомств, техніко-операційні дефініції; *програмування*, що пов'язане з аналізом можливостей реалізації цілей шляхом розроблення альтернативних програм для їх здійснення. На цій стадії активно застосовується аналіз методом витрати—вигоди; *бюджетування*, що означає на практиці трансформацію поточної, середньострокової і довгострокової програми дій у щорічний бюджет; *оцінка* виконання включає контроль реалізації цілей, який охоплює бюджетний контроль і насамперед контроль результатів.

Удосконалення бюджетного планування і менеджменту стало можливим завдяки дії важливих соціально-економічних та інформаційних чинників.

По-перше, бюджет у західних країнах стали досліджувати за допомогою макроекономічних методів аналізу, запропонованих кейнсіанською школою економічної думки. Вплив кейнсіанства на бюджетний процес полягав у тому, що при формуванні бюджету замість простих вимог щодо його збалансування та справляння податків на достатньо низькому рівні почали враховувати загальний ефект впливу державних видатків на економіку. Кейнсіанство реабілітувало сам термін «планування», створило умови для розроблення бюджету на основі макроекономічних і макрофінансових показників, економічної класифікації функціонального призначення державних видатків.

По-друге, значною мірою система програмно-цільового бюджетування (СПЦБ) веде своє походження від спроб прихильників економіки добробуту розробити теоретико-методологічні засади бюджету на основі принципу граничної корисності. (Нагадаємо, що йдеться про альтернативну трудовій теорії вартості доктрину визначення вартості або цінності благ на основі їх корисності та рідкості, а не на основі трудових затрат на їх виробництво.) Теоретично критерій корисності забезпечує оптималь-

---

[1] Managing Public Expenditures. A Reference Book for Transition Countries / Ed. by R.Allen and D. Tomasi. — OECD, 2001. — P. 411.

[2] *Rürup B.* Finanzwissenschaft: Grundlagen öffentliche Finanzwirtschaft. — Düsseldorf, 1985. — S. 54.

ний розподіл ресурсів шляхом порівняльної оцінки витрат і вигід на реалізацію різних бюджетних програм та дає змогу з'ясувати, яка комбінація програм максимізує суспільну корисність. Цей підхід до бюджетного планування і бюджетного менеджменту означає, що остаточне рішення не приймається, доки не будуть розглянуті всі можливі варіанти його наслідків. Один із авторів СПЦБ писав із цього приводу ще на початку розроблення даної бюджетної технології: «За рахунок аналізу витрат і доходів різних взаємозамінних елементів у розділах програм, СПЦБ відкрила можливість використання в бюджетному процесі аналізу на основі категорій корисності та граничних витрат»[1].

По-третє, на створення СПЦБ значною мірою вплинуло розроблення сучасних інформаційних технологій і процедур приймання рішень. Саме вони методологічно відповідають підвищеним вимогам СПЦБ щодо обробки інформації та аналізу альтернатив.

Уже сама назва «система програмно-цільового бюджетування» говорить про комбінацію трьох взаємодіючих і взаємодоповнюючих етапів бюджетного планування. *Перший етап* передбачає формулювання та прогнозування довго- і середньострокових цілей діяльності певної бюджетної організації чи програми, а також розроблення стратегії для реалізації поставлених цілей і завдань. На цьому етапі бюджетне планування передбачає визначення існуючих фінансових коштів та їх ефективне використання. Бюджетне планування супроводжується цільовим плануванням завдань, визначенням кінцевої та проміжної цілей, способів їх досягнення.

На *другому етапі* складають самі програми, що включає аналіз і відбір програм, проектів, видів діяльності на певний період, а також визначення величини фінансових ресурсів, необхідних для їх реалізації. На цьому етапі відбувається розподіл обов'язків між окремими органами управління як інституційними виконавцями.

Третій етап і є власне складанням бюджету. Він передбачає розподіл зусиль персоналу, матеріалів, грошових коштів, необхідних для виконання затвердженої програми. На даному етапі бюджетного планування вимоги до ресурсного забезпечення ставлять у залежність від результатів роботи організації.

Із запровадженням програмно-цільових методів бюджетне планування стало більш комплексним і системним. СПЦБ запропонувала більш логічно обґрунтоване приймання рішень у сфері бюджетної політики щодо розроблення програм і розподілу ре-

[1] *Schick A.* The Road to P.P.B.: The Stages of Budget Reform // Public Administration Review. — 1966. — Vol. 26, № 4. — P. 255.

сурсів на основі реалістичних оцінок. Вирішальна її перевага полягає у високій професійній культурі інтегрування технологій бюджетного менеджменту в загальну систему державного управління, формуванні обґрунтованішого бюджету. Програмно-цільове бюджетування — не просто нова технологія калькулювання витрат на різні види державної діяльності. Це система всеохопного аналітичного підходу до процесу приймання рішень щодо бюджету у державному секторі.

До основних складових СПЦБ відносять: меморандум про програму; спеціальні дослідження; багаторічні програми і фінансові плани, їх структуру, результати, системний аналіз. Меморандум про програму дає докладне пояснення її стратегії і спрямованості з чітким зазначенням підстав для приймання рішень щодо її виконання. Спеціальні дослідження передбачають наукову підтримку програми, тобто виконання відповідних розрахунків та підготовку аналітичних документів, які визначають якість СПЦБ. Зміст цих документів зводиться до: визначення специфічних потреб національної економіки чи соціальної сфери, пов'язаних із даною програмою; постановки конкретних завдань перед відповідними установами; аналізу можливої ефективності та довгострокових витрат на виконання програми; описання та порівняння всіх альтернативних програм, запропонованих для досягнення тих самих цілей; коректного визначення пріоритетів серед розділів програми, встановлення їх взаємно порівнянної значущості.

Мета багаторічних програм і фінансових планів полягає у визначенні перспективи на кілька років наперед щодо фінансування витрат, а також впливу рішень, що приймаються сьогодні, на видатки майбутніх періодів. Завдяки багаторічній калькуляції витрат розрахунки на майбутнє дають можливість приймати обґрунтованіші рішення, своєчасно відкидати ті програми, котрі не варті вкладених у них грошових коштів.

Розрахунки на перспективу потребують значних затрат часу на підготовку та узагальнення даних, а також урахування фіксованих видатків. Калькуляція майбутніх видатків потрібна в тому разі, коли сьогоднішнє рішення призведе до виникнення фінансових зобов'язань у майбутньому, зокрема виплати субсидій, податкових знижок, соціальної допомоги тощо. Крім того, знати про обсяг майбутніх видатків корисно і тоді, коли видатки, передбачені нинішнім рішенням, не дадуть очікуваних результатів без їх продовження в майбутньому. Так, починати будівництво греблі немає сенсу, якщо є сумнів у можливості здачі її в експлуатацію після завершення будівництва через декілька років.

Американський економіст Аллен Стейсс визначає програму як «обґрунтовану розрахунками та значиму групу взаємозалежних видів діяльності і проектів, що перебувають під єдиним управлінням і потребують відповідних ресурсів для досягнення загального результату»[1]. Державні програми групуються на основі спільних завдань у межах певної ієрархії програм, за принципом об'єднання менших взаємозамінних або споріднених у більші. Головна мета об'єднання програм — перенесення уваги з організації діяльності певної державної установи на завдання та результати її діяльності, «прив'язування» ресурсів до результатів, чітке визначення відповідальності за їх досягнення на різних організаційних рівнях, створення відповідної системи обробки інформації, обліку і контролю.

У системі програмно-цільового бюджетування показник результату ключовий для всіх процедур бюджетного планування і менеджменту. Як показує досвід західних країн, перебудова роботи з орієнтацією на результативність найважча, «неприємна» для державних службовців, звичних до традиційних методів. Крім того, державні інститути не завжди достатньо гнучкі для того, щоб оперативно реагувати на фінансово-економічні, політичні чи соціальні зміни і відповідно коригувати відображену в програмах діяльність. Результати вимірюються кількістю кінцевих благ або послуг, вироблених (наданих) завдяки даній програмі. У межах СПЦБ термін «результат» передбачає кілька параметрів визначення досягнень та ефективності, а саме:

- можливості СПЦБ (програми або сукупності програм) виконувати покладені на неї функції;
- безпосередній продукт діяльності (товари, блага, послуги);
- вигоди для певних суспільних груп у зв'язку з запровадженням СПЦБ;
- кількість і/або види соціальних груп, які одержують ці вигоди;
- вплив одержаних вигід на інші показники, що визначають стан добробуту тієї чи іншої групи населення;
- чистий результат змін, обумовлений усією сукупністю чинників.

Важливе місце в СПЦБ займає оцінка програм. Це — систематизоване оцінювання реалізації програми з погляду відповідності завданням, зазначеним у державному бюджеті. Оцінка полягає у визначенні результатів і вигід, очікуваних у процесі здійснення державної програми, а також затрат економічних ресурсів і бюджетних коштів. Вона показує, чи справді програма відповідає

[1] *Steiss A. W.* Public Budgeting and Management. — Lexington: Lexington Books, 1972. — P. 158.

своєму призначенню, чи виконується за найкращого співвідношення результатів і витрат, за використання найефективніших методів бюджетного менеджменту, тобто найбільш економним способом. Оцінка — суттєва частина всього процесу контролю над програмою. Доречно нагадати, що американські спеціалісти розрізняють значення термінів «оцінка» і «аналіз». Для опису майбутнього очікуваного стану програми — «того, що буде» — використовують термін «аналіз», а для вже завершеної програми — «того, що є» — «оцінка».

Системний аналіз — ключова ланка програмно-цільового бюджетування — охоплює всі види аналізу, що стосуються повного, логічного, ретельного вивчення альтернатив під кутом зору відносних витрат і ефективності на основі певних критеріїв. Окремі методи системного аналізу можуть передбачати аналіз «витрати—вигоди», аналіз окупності витрат, різних впливів, чинників тощо. Системний аналіз у технологіях СПЦБ передбачає:

- з'ясування цілей і завдань;
- визначення критеріїв оцінки ефективності досягнутих результатів;
- пошук альтернативних способів реалізації поставлених завдань;
- оцінку альтернативних варіантів за критеріями, обумовленими конкретними завданнями.

Отже, аналіз за процедурами СПЦБ передбачає вивчення відносних витрат і результатів альтернативних підходів до вирішення певної проблеми в рамках фінансованої програми, тоді як традиційне бюджетування обмежується розглядом одного варіанта. Системний аналіз застосовується не лише на стадії підготовки програми або вибору альтернативних видів діяльності під програму, а й на всіх інших етапах бюджетної роботи. Наприклад, коли програма вже затверджена і виконується, проміжні результати аналізують з погляду досягнення поставленої мети. На основі одержаної інформації програму можуть скоригувати або навіть припинити фінансування у випадку, якщо результати не відповідають поставленим завданням.

На концептуальній основі бюджетування в західних країнах в останні десятиліття було розроблено й запроваджено в практику ціле сімейство аналітично-управлінських технологій оптимізації бюджетів усіх рівнів, а також відомчих кошторисів. Під різними назвами широко використовуються численні складові СПЦБ: класифікація витрат, визначення завдань, оцінювання ефективності та ін. Однією з новацій став *бюджетний процес на збалансованій основі (Balanced Base Budget Process)*, запропонований у США з метою нейтралізувати гегемонію законодавчої влади під

час розроблення бюджетів штатів. Актом про збалансований бюджет і надзвичайний контроль над дефіцитом у 1985р. (більше відомого під назвою закону Гремма—Рудмена—Холлінгса) було передбачено забезпечити стратегічний контроль над розробленням бюджетів, поліпшити менеджмент та посилити фінансовий контроль на всіх рівнях виконавчої влади. Головним у бюджетному процесі на збалансованій основі є лімітування й адресне витрачання коштів за критеріями національних або регіональних пріоритетів.

На основі заявок і обґрунтувань, поданих зацікавленими структурами, проектується розподіл очікуваних доходів за призначенням з урахуванням передбачених обмежень. Адміністрація кожної установи має узгодити величину видатків з установленими базовими обмеженнями. За принципом збалансованого бюджету сума всіх видатків повинна дорівнювати величині очікуваних доходів. Щоб не порушити бюджетного балансу, кожне можливе збільшення асигнувань на певну мету компенсується скороченням іншої статті видатків. Процедура поширюється лише на кошторис бюджетної установи в цілому, а не на здійснювані нею програми. Це означає, що менеджери в межах своєї компетенції вільні в розподілі загальної суми виділених коштів між конкретними програмами.

Найважливішою перевагою бюджетного процесу на збалансованій основі є те, що бюджетні призначення щорічно розглядаються централізовано за декларованим критерієм однаково справедливого ставлення до всіх претендентів на бюджетне фінансування. Адже адміністрація штату не визначає пріоритетності програм, визначення яких передається на розсуд самих установ. Крім того, бюджетний процес забезпечує ефективніший контроль над витратами, посилює відповідальність менеджерів, сприяє своєчасному виявленню проблем. Загалом система бюджетного процесу на збалансованій основі суттєво підвищує роль губернатора та відповідальність адміністративного апарату за виконанням бюджету штату.

На ідею бюджетування спирається і процедура *зменшеного бюджетування (Cutback Budgeting).* Вона передбачає скорочення фінансування нижче того рівня, що забезпечує проведення урядової політики в поточний момент. Призначення даної процедури полягає в гармонізації макро- і мікрорішень шляхом переосмислення й відповідної реорганізації діяльності державних установ у такий спосіб, щоб знизити її вартість і привести у відповідність з наявними фінансовими ресурсами.

На форми і методи менеджменту, обсяг і структуру бюджетних видатків можуть впливати стан економічної кон’юнктури та

темпи інфляції, — обставини, котрі обумовлюють інкрементальне й декрементальне бюджетування.

За *інкрементального бюджетування (Incremental Budgeting)* фінансування програм збільшується на величину вищу, ніж темпи інфляції. Цей метод широко застосовувався в США в 1940—1970-ті роки в період економічного пожвавлення та експансії державних функцій. Надбавки розраховуються на підставі статистичних даних, а аналіз зосереджується на розробленні поступового, порівняно невеликими сумами, але послідовного нарощування державних видатків. Американський економіст А. Вілдавський вбачає переваги фінансової політики «малих кроків» над радикальними «шоковими» змінами в тому, що така політика менш політично й соціально конфліктна, не потребує тривалих і дорогих досліджень, стабілізує бюджетні норми й очікування, економить час персоналу фінансових органів, збільшує вірогідність урахування в бюджеті економічних і політичних обставин[1]. Проте інкременталізм має той недолік, що не прописує процедур приймання рішень та способів оптимальної алокації (розміщення) додаткових коштів.

В альтернативному випадку *декрементального бюджетування (Decremental Budgeting)* приріст видатків, навпаки, менший від темпу інфляції, що вимагає деякого скорочення асигнувань. Дискреційне, тобто на розсуд виконавчої влади, зменшення бюджетних видатків відбувається у такий спосіб, щоб скорочення були легко здійснимими та не потребували змін законодавства. Скорочення найбільшою мірою стосується тих програм, які фінансуються за рахунок щорічних бюджетних асигнувань, що виділяються у розмірі на кілька процентних пунктів нижчому, ніж у попередньому періоді. Завдяки декрементальному способу може досягатися значна економія коштів без суттєвого перегляду існуючих програм, оскільки за зменшення фінансування не скорочується їх кількість.

Метод *послідовно-постатейних бюджетів (Line Item Budgets)* відображає структуру бюджету в її традиційній формі переліку законодавчо передбачених статей видатків і видів доходів відповідно до чинної бюджетної класифікації та правил бюджетного обліку. Даний метод розроблення бюджетів (кошторисів) зручний в інформаційному плані, але він не дає цілісного уявлення про порівняльну вартість утримання окремих структур чи ефективність фінансованих програм.

---

[1] Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science. — P. 198.

Інформаційно-аналітичне зосередження на вартості одиниці послуг у межах фінансованих програм чи певних бюджетів (кошторисів) є ключовим моментом *функціонального бюджетування (Performance Budgeting)*. Ця процедура була запроваджена в США адміністрацією президента Франкліна Рузвельта (1882—1945) в 1939 р. одночасно зі створенням Бюджетного бюро для «інформування президента про діяльність урядових установ під кутом зору запропонованої, а також фактично розпочатої і виконаної роботи»[1]. Ідея полягає в координації функцій державних установ з метою економного витрачання асигнованих коштів, запобігання паралелізму й дублювання діяльності державних структур. Вважається, що в процесі приймання рішень такий порядок дає змогу спрямувати додаткові ресурси структурам, діючим з максимальною ефективністю, за рахунок скорочення фінансування менш ефективних.

По суті функціональне бюджетування на рівні кошторисів і програм є гнучким фінансовим плануванням, що враховує коливання вартості, обумовлені кон'юнктурними факторами. Остання обставина пояснює і недоліки функціонального бюджетування: вартість одиниці благ (послуг) може коливатися незалежно від зусиль певної установи, але на неї покладається відповідальність за результати діяльності, усі параметри якої нею не контролюються. Крім того, американські спеціалісти вважають, що функціональне бюджетування, даючи змогу економити деякі кошти, не створює, проте, основної умови ефективного витрачання ресурсів — конкуренції.

Серед програмних технологій першого покоління варто назвати систему *«планування — програмування — бюджетування» (Planning — Programming — Budgeting System* — скорочено СППБ), яка діяла в США і деяких інших країнах. СППБ — форма програмного бюджетування, оператори якої обґрунтовують бюджетні рішення, спираючись більше на поставлені цілі й кінцеві результати (за принципом *output*), ніж керуючись ресурсними обмеженнями (за принципом *input*).

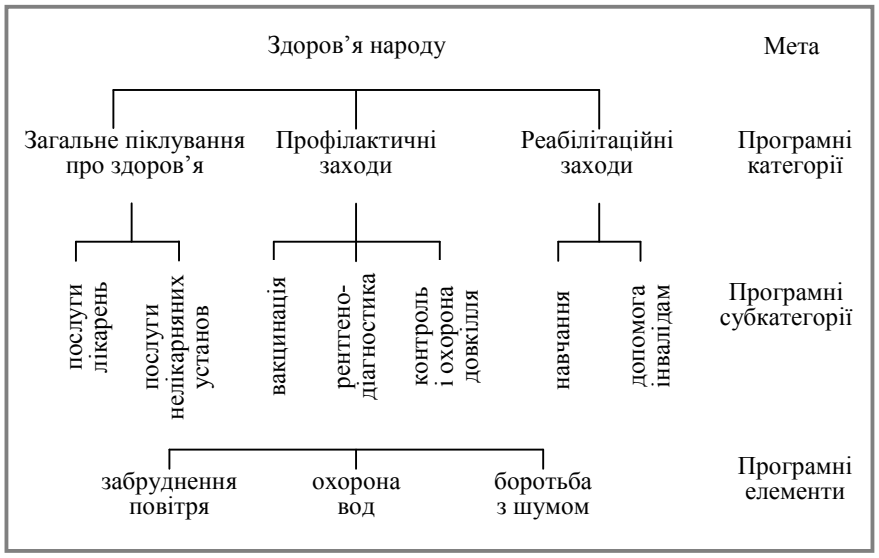
Уперше СППБ було розроблено і введено в практику в США. Її було впроваджено тодішнім міністром оборони Макнамарою в 1961 р. для свого відомства. У 1966 р. згідно з розпорядженням президента Ліндона Джонсона (1908—1973) вона стала використовуватись на рівні управління державою. Головна мета СППБ — «мінімізувати суспільні витрати і максимізувати соціальні виго-

[1] *Starling G.* Op. cit. — P.252.

ди»[1]. В епіцентрі програмного бюджету міститься програмна структура, яка встановлюється кожним міністерством і органом влади. Її мета — класифікувати різні види діяльності органів державної влади й управління з орієнтацією на ціль, виявити і відобразити похідні завдання, а також фактори, які при цьому впливають на бюджет. Фактично програмна структура відповідає на питання: що треба робити? Навіщо це робити? Хто, скільки і для чого отримує фінансових ресурсів?

Окремі показники видатків — найнижчий рівень кожної програмної структури — становлять базис піраміди «цілі — субцілі — ресурси» для досягнення поставленої мети. Це вже зовсім інший підхід, ніж до складання традиційного плану бюджету, оскільки під час розроблення подібних програмних структур виходять з цілі програми, бажаного «продукту» діяльності держави (*output*), а не з інституційних затрат факторів виробництва (*input*). Приклад піраміди «цілі — субцілі — ресурси» наводиться на рис. 42.

Надалі за допомогою сучасної техніки прийняття державних рішень у сфері економіки і фінансів на основі різних методів аналізу численних можливих програмних альтернатив вибирається найефективніша. Складаються програмний і фінансовий плани терміном на кілька років.



[1] *Böhret C.* Entscheidungshilfen für die Regierung — Modelle, Instrumente, Probleme. — Opladen, 1970. — S. 69.

Рис. 42. Піраміда «Цілі — субцілі — ресурси»[1]

Важливо особливо підкреслити, що система планування, програмування і бюджетування (СППБ) зорієнтована і максимально націлена на необхідний результат і з цією метою передбачає класифікацію різних державних цілей, узгодження дій державних органів для успішного їх здійснення, програмування діяльності держави на кілька років і аналіз альтернативних програм, підвищення ефективності контролю. Тому СППБ у західній літературі називають «концепцією бюджетування, зорієнтованою на досягнення мети, продуктивність або результат»[2]. Відтак програмний бюджет залежить не тільки від того, скільки коштів (*Input*) у наступному році надійде, а й від того, яка їх сума буде необхідна для реалізації мети (*Output*). Отже, при розробленні програмного бюджету вихідною позицією є запрограмована мета діяльності держави (*Output*), а не інституційні затрати факторів виробництва (*Input*).

Схематично взаємодія всіх складових системи планування, програмування і бюджетування зображена на рис. 43.

[1] *Reinermann H.* Programmbudgets in Regierung und Verwaltung. — Baden-Baden, 1975. — S. 124.
[2] *Rürup B.* Op. cit. — S. 56.

Рис. 43. СППБ як інтегрована система державного планування і прийняття рішень[1]

Таким чином, у системі СППБ спочатку планується досягнення певної мети державної діяльності незалежно від витрат, а потім підбираються оптимальні обсяги фінансування. Визначаючи кількісні показники, що дають змогу порівняти альтернативні способи дій для вибору найефективніших варіантів програм та вигід від їх реалізації, менеджери СППБ комбінують прогнозування з системним аналізом. Останній оперує різними елементами СППБ: цілями існуючих і альтернативних програм, способами їх здійснення, загальними і структурними витратами, досягнутими й передбачуваними результатами та ін. У кінцевому підсумку методами системного аналізу діагностується ситуація та оцінюються рішення, що приймаються.

У політичному плані для системи СППБ важливо, що бюджетні програми мають знайти громадську підтримку на своєрідному суспільному ринку, а тому на них поширюються критерії пропозиції, попиту, розподілу стосовно тих благ і послуг, які забезпе-

[1] *Buse M., Michael J.* Integrierte Systeme staatlicher Planung. — Baden-Baden, 1975. — S.43.

чуються через проектовані чи виконувані програми. Відповідно фінансовані з бюджету програми сприймаються як виробничі й розподільні інструменти, а їх альтернативи пропонують інше співвідношення витрат і вигід. Реалізація програм оцінюється за кінцевими результатами, вимірюваними в показниках ефективності та затрат часу.

СППБ діяла в США до 1971 р. Як відзначають німецькі економісти Генріх Реінерман і Пауль Сенф, однією з головних причин припинення її функціонування була відсутність належного менеджменту. Під час упровадження СППБ нічого не було зроблено «в галузі організації відповідних форм ефективного менеджменту в межах окремих відомств», для «організаційної і мотиваційної підготовки поведінки і дій службовців, адекватних їх новим функціям», фактично не було «введено програмного менеджменту»[1].

Відміна експерименту з СППБ у США в 1971 р., найважливішої моделі програмного бюджету першого покоління, зовсім не свідчила про закінчення реформ у сфері бюджетного менеджменту ні в США, ні в інших країнах. Недоліки традиційної поступової «покрокової» концепції бюджетного планування глибоко проникли у свідомість осіб, відповідальних за ефективність бюджетного менеджменту. Майже в усіх країнах західного світу і в міжнародних організаціях, таких як ООН, ОЕСР і Рада Європи, докладали чимало зусиль, щоб уважно вивчити помилки експерименту з СППБ, удосконалити і «запустити в роботу» менш складні, більш практичні, раціональні й ефективні методи бюджетного менеджменту[2]. На заміну СППБ і ряду інших моделей, які в західній літературі визначають як «програмні бюджети першого і другого покоління», прийшла система «Раціоналізація бюджетного вибору».

В основу її функціонування були закладені як нові ідеї, так і деякі принципові позиції СППБ. Її вперше було введено у Франції у 1968 р. після чотирьох років розгляду у французькій адміністрації. Метою моделі «Раціоналізація бюджетного вибору» було «поліпшення підготовки прийняття рішень і контролю адміністрації»[3]. Її функціонування починається з аналізу проблеми як вихідної основи формування мети на базі конкретного відомства, визначення і вибору програми. У процесі роботи використовуються різні «раціональні технології» прийняття рішень за допомогою сучасних форм і методів аналізу (наприклад, методом ви-

[1] *Senf P.* Kurzfristige Haushaltsplanung // Handbuch der Finanzwissenschaft. — 3. Auft. — Tübingen, 1977. — Bd.1. — S. 289; *Reinermann H.* Op. cit. — S. 119.
[2] *Rürup B.* Op. cit. — S. 59.
[3] Ibid.

трати—вигоди, ефективності витрат, «аналізу за мультикритеріями» тощо). Слід підкреслити, і це є суттєвою ознакою французького варіанта програмного бюджету, остаточне рішення про вибір програми, необхідних дій залежить від відповідальної особи і визначається адміністративно.

Програмний бюджет є стрижнем моделі «Раціоналізація бюджетного вибору», державно-адміністративною, політично раціональною програмою дій. Важлива його складова — програмна структура як результат трансформації (агрегації) нижчих і елементарних програм міністерств і відомств в основні програми. Модель «Раціоналізація бюджетного вибору» надає окремим міністерствам досить широкі можливості для організації «свого» процесу планування і водночас на центральному рівні — для систематичної роботи з поліпшення методів прийняття рішень, модернізації управління, підвищення ефективності бюджетного менеджменту. Отже, модель «Раціоналізація бюджетного вибору» слід розглядати в прагматичному плані як спробу вдосконалити систему прийняття державних рішень у сфері бюджету і бюджетного менеджменту.

Канадські спеціалісти створили *систему політичного й витратного менеджменту (Policy and Expenditure Management System* — скорочено ПЕМС), задум якої полягає в інтеграції витратних параметрів фінансованих програм з рішеннями щодо їх виконання. У межах цієї системи централізоване приймання рішень на макрорівні (кабінет міністрів) комбінується з децентралізованим витрачанням коштів на мікрорівні (окремі структурні одиниці відомчих міністерств). За правилами канадської моделі, розпорядники бюджетних асигнувань можуть вносити в кошториси лише незначні зміни і тільки такі, що відповідають цілям уряду та перебувають під його контролем.

Програмне бюджетування (Program Budgeting) — спосіб розроблення бюджетів, який фокусує увагу на алокації коштів між окремими програмами та дає змогу кількісно виміряти вплив видатків на кінцеві результати реалізації програм. За даним методом бюджети (кошториси) розраховуються під певні національні пріоритети і державні інтереси. Залежно від цих стратегічних індикаторів визначаються ліміти окремим розпорядникам і споживачам бюджетних коштів. Принципи програмного бюджетування вперше були запроваджені в США у рамках діяльності державної корпорації за регіональною програмою «Розвитку водного, енергетичного і сільського господарства долини ріки Теннессі (TVA)» і пізніше перенесені на федеральний рівень. Програмний бюджет, або бюджет пріоритетів, крім іншого, виконує також функції

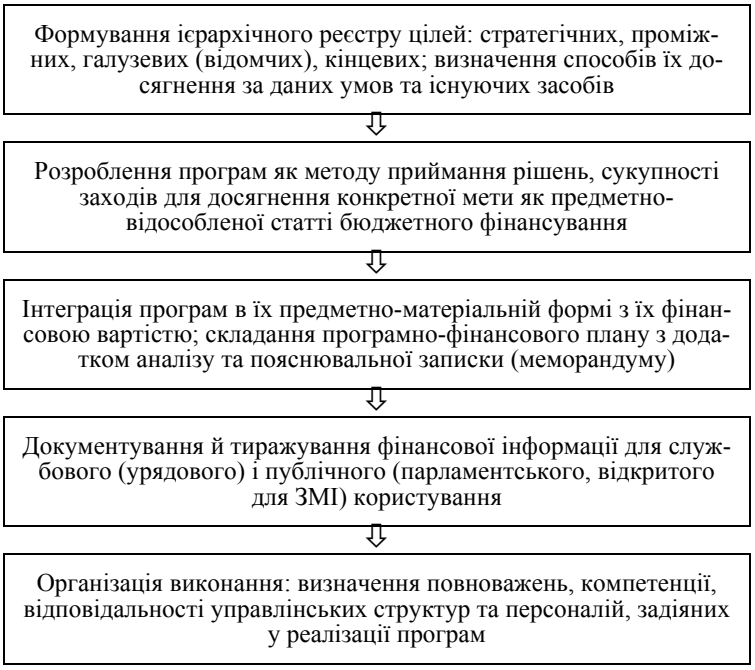
планування розвитку на короткострокові періоди та розрахунку його ресурсного забезпечення за методом «зміни плюс зростання» (*Change plus Growth*).

Переваги програмного бюджетування ілюструє такий приклад. Одночасно фінансуються різні програми, що мають на меті поліпшення здоров'я населення та продовження тривалості життя: науково-медичні дослідження, запобігання травматизму, безпека руху, контроль за станом довкілля та ін. Якщо кошториси всіх програм з даним функціональним призначенням незалежно від відомчої підпорядкованості передаються на централізовану експертизу в міністерство фінансів, то порівняльний аналіз методом програмного бюджетування дає змогу виявити таку комбінацію програм, які забезпечують задані стандарти здоров'я за оптимальних витрат[1], а тому можуть розраховувати на громадську (точніше — парламентську) підтримку. З таких міркувань бюджетні менеджери здійснюють коригування й перерозподіл асигнувань, які неможливі, якщо програми розглядаються ізольовано на відомчому рівні.

Ключовим моментом програмного бюджетування є поєднання економічних і політично-адміністративних міркувань. Перерозподіл коштів між програмами здійснюється за критерієм оптимального співвідношення вартість/ефективність і/або на користь суспільно популярних програм за рахунок менш популярних. Справді, науковий аналіз державно-фінансових явищ має враховувати різні економічні, політичні і соціальні чинники, що, утім, не звільняє метод програмного бюджетування від звинувачень у недостатньому аналітичному потенціалі для порівняльної оцінки різних програм.

Найпоширенішою версією програмного бюджетування є *програмно-цільовий менеджмент (Management by Objectives and Programms)*, адже у західних країнах налічується сотні програм як засобів приймання бюджетних рішень та управління державними фінансами. Не претендуючи на радикальне реформування фінансової системи, призначення програмно-цільового методу полягає в удосконаленні її функціонування та ефективному здійсненні фінансової політики. Ця модель підпорядкована п'ятифазній послідовності адміністративних дій та аналітичних процедур:

[1] *Hyman D. N.* Op. cit. — P. 299.



Отже, програма є комбінованою п'ятичленною структурною послідовністю досягнення певної мети державної діяльності з відповідним цільовим фінансуванням. Під програмно-цільовим кутом зору державна установа, яка виконує програму, є аналогом фірми, котра випускає певну продукцію. Кінцевій меті підпорядковуються субцілі. Наприклад, освітня програма має такі субцілі: будівництво й утримання шкіл, підготовка персоналу, випуск навчальної літератури тощо.

У деяких країнах щодо бюджетних установ діє законодавство типу «Сансет» (англ. sunset — буквально «захід сонця»), що легітимізує припинення фінансування певної установи, якщо тільки право на її діяльність не поновлюється на новий термін. Передбачаючи режим законодавчо дозволеного фінансування протягом певного обмеженого часу, після закінчення якого фінансування автоматично припиняється, назва «Сансет» виражає сутність методу — можливість періодичної ліквідації непотрібних програм і/або неефективних установ. У протилежних ситуаціях діє процедура «Sunrise» — «схід сонця».

Модель «*Sunset*» було впроваджено в США в середині 1970-х років. Її мета — зобов'язати законодавчу владу посилити контроль за діями держави. Згідно з конституцією цей контроль сто-

сується як ефективності й економічності виконання завдань органами виконавчої влади (контроль результатів), так і доцільності запровадження вже прийнятих програм, раціональності витрачання в їх межах грошових коштів[1]. Відтак «*Sunset*» є механізмом, який повинен підвищувати відповідальність законодавчої влади і разом з тим ефективність виконавчої влади.

Усі програми в процесі функціонування «*Sunset*» (відповідно і діяльність органів влади щодо них) диференціюються за термінами виконання (наприклад, до трьох років, від трьох до п'яти, від п'яти до восьми, від восьми до десяти років тощо). Сам процес функціонування «*Sunset*» в ідеальному (чистому) вигляді складається з кількох етапів. Одним з найважливіших є розроблення плану з його складовими — блоками завдань і термінами їх виконання, зорієнтованого на досягнення головної мети. Приблизно за один рік до встановленого терміну закінчення робіт по блоку заінтересовані інстанції разом з контрольними установами виконавчої влади перевіряють стан справ, складають звіти зі своїми оцінками, висновками і пропозиціями, які направляються до парламенту.

На базі цих звітів після проведення відкритих слухань шляхом голосування вирішується подальша доля окремих програм і установ. Приймається рішення про продовження їх функціонування або про їх ліквідацію. Причому для політиків зовсім не обов'язково категоричне рішення «так» чи «ні». Навпаки, бажано, «так, але…», яке відкриває можливості для виправлення недоліків бюджетного менеджменту і поліпшення роботи адміністрації. Як вважає німецький професор Берт Рюруп, «модель *«Sunset»* розкріпачує і вивільнює потенціал реформ у системі виконавчої влади, спонукає органи влади ефективніше працювати, розробляти раціоналізаторські пропозиції і подавати їх до парламенту»[2].

14.2. Бюджетування на нульовій основі і метод «витрати—вигоди»

Найоригінальнішим інструментом, новацією фінансового аналізу та управління грошовими ресурсами є технологія так званого нульового бюджетування. У світлі завдань ефективнішого розпо-

[1] *Langner P.* Zero — Base Budgeting und Sunset Legislation — Instrumente zum Rückgewinnung öffentlicher Handlungsspielräume? — Baden-Baden, 1983. — S.124.

[2] *Rürup B.* Wirtschaftliche Planungsmethoden in der öffentlichen Verwaltung. Handbuch der Kommunalwissenschaft und Praxis. — 2. Auft. — Berlin, 1983. — Bd. 3. — S.311.

ділу й витрачання наявних грошових коштів виявилася недосконаліть традиційної системи складання кошторисів неприбуткових державних установ, що фінансуються з бюджету, а також цільових бюджетних програм, на основі інкрементналістсько-декрементналістського методу «база плюс (мінус) зміни». Цей метод застосовується у фінансовій практиці з давніх-давен, але він, на думку критиків, не дає відповіді на фундаментальні питання: наскільки достатня й ефективна поточна державна діяльність; чи варто скоротити її на користь більш пріоритетних нових програм?

Тому для модернізації технологій фінансування державних потреб був обраний новий інституційно-інструментальний підхід, орієнтований на оціночний аналіз ефективності фінансованих з бюджету програм і видатків з відповідним організаційно-адміністративним забезпеченням через нововведення у процедури приймання рішень. Традиційно розрахунки бюджетів і кошторисів здійснюються на основі вартісних показників базового періоду, скоригованих на очікувані зміни обсягу видатків. За альтернативним методом «складання бюджету на нульовій основі» (Zero-Base Budgeting, скорочено — ЗББ) кожен розпорядник бюджетних коштів має щорічно доводити заново доцільність витрачання кожної статті кошторисних коштів. Іншими словами, менеджери кожної фінансованої урядом установи (організації, програми) повинні систематично аналізувати й переглядати свою діяльність і видатки під кутом зору їх результативності, функціонального призначення та вартості у такий спосіб, щоб спершу приймалися принципові рішення про доцільність, а потім уже визначалися суми потрібних витрат.

Ідея бюджетування на нульовій основі ґрунтується на тому, що вже діючим у традиційному процесі бюджетного планування програмам притаманні вищі пріоритети, ніж новим. Звідси, щоб розширити простір для прийняття ефективних рішень, вважають німецькі економісти Берт Рюруп і Карл-Гейнц Грюневальд, усі бюджетні плани — старі і нові — мають бути складені і за однаковими критеріями перевірені з нульової бази[1]. Далі на основі відповідних пакетів рішень (*decision packages*) відбираються кращі й найефективніші можливості рішення кількох розроблених альтернатив. Остаточна координація програм різних міністерств і надання бюджетних коштів відбувається відповідно до складених із «пакетів рішень» списків програм зверху донизу. Діяльність

[1] *Rürup B., Grünewald K. H.* Zero — Base — Budgeting und Fortbildung. — 1978, H.4. — S. 8, 65.

відповідних міністерств фінансується відповідно до послідовності внесення їх до списку.

Бюджетування на нульовій основі завдяки відкритому опрацюванню рішень, добре підготовленому методичному забезпеченню і роботі, орієнтованій на досягнення мети і результату, сприяє поліпшенню бюджетного менеджменту. Вищі його рівні досягаються завдяки певній прозорості процесу, кращим можливостям координувати і консолідувати програми (і видатки) підпорядкованих їм органів влади.

Уперше метод ЗББ був упроваджений в експериментальну практику при розробленні бюджету штату Джорджія (США) в 1969 р., поширений на федеральний рівень з 1973 р. і застосовується в інших країнах Заходу з 1970-х років. Один із розробників методу та піонерів його застосування, спеціаліст з фінансового менеджменту Пітер Пайр назвав ЗББ «практичним управлінським інструментом оцінювання видатків» і дав йому таку характеристику: «Нам потрібна була бюджетна процедура, котра б змушувала визначати й аналізувати наші наміри взагалі, намічати завдання і цілі, приймати необхідні оперативні рішення, переглядати зобов'язання та обсяги роботи, причому не після завершення бюджетного процесу, а як інтегровану частину його здійснення»[1]

І далі: «З метою ефективного використання обмежених ресурсів бюджетна процедура має водночас дати відповідь на два питання: 1. Де і в який спосіб можна найефективніше витратити гроші? 2. Скільки має бути витрачено? (Яким має бути доларовий еквівалент обмежених ресурсів?»)[2] Тобто як метод фінансового дослідження ЗББ базується на аналізі фактів і статистичних даних, виявленні існуючих чи потенційних проблем, визначенні їх відносної важливості з метою приймання рішень у проекції на наступний бюджетний рік.

Аналогічні ЗББ методи бюджетування під іншими назвами були свого часу запроваджені в багатьох країнах Заходу: метод програмного аналізу й огляду (Велика Британія); кон'юнктурно-нейтральний бюджет (ФРН); метод раціоналізації вибору бюджетних рішень (Франція).

За процедурою ЗББ бюджетні розрахунки починаються з нуля, немов самої установи і здійснюваних нею програм раніше не існувало. Ніякі колишні досягнення, традиції, прецеденти не беруться до уваги як аргумент на користь продовження діяльності.

---

[1] *Pyhrr P. A.* Zero-Base Budgeting. A Practical Management Tool for Evaluation Expences. — N. Y. etc.: John Wiley & Sons, 1973. — P. X.

[2] Ibid. — P. IX.

Натомість потрібні свіжі обґрунтування доцільності витрат на підставі новітніх фактів та існуючих умов, актуальних цілей і критеріїв. ЗББ запроваджувався з метою забезпечення результативної роботи бюджетних установ та реалізації програм державного сектору шляхом мультифакторного багатоіндикаторного аналізу, блокування марнотратства, посилення персональної заінтересованості та відповідальності менеджерів.

Отже, замисел ЗББ полягав у якнайточнішому визначенні обсягу і функцій поточної діяльності, величини фінансування неприбуткових державних організацій незалежно від попереднього операційного періоду. Це вимагає аналітичного обґрунтування всього бюджету, а не лише змін, обумовлених інфляцією та іншими факторами. Складання кошторису (або програми) за процедурою ЗББ починається не з виділення асигнувань на підставі бюджетних призначень минулих років, а з перегляду доцільності функціонування всієї фінансованої за рахунок бюджетних коштів структури.

ЗББ — системна технологія бюджетування шляхом щорічно виконуваних заново обґрунтування й перерахунку видатків, що вимагає ранжирування програм у порядку їх пріоритетності з відповідним фінансовим забезпеченням ресурсами. Термін «на нульовій основі» пояснює той факт, що менеджери програм мають довести доцільність витрачання будь-якої суми, більшої нуля. Якщо докази непереконливі, фінансування скорочується або навіть припиняється. За словами американського економіста Р. Германсона, «кожен долар у бюджеті щорічно має відстоювати своє право на виживання»[1]. Витрачання коштів ув'язується виключно з завданнями поточного року, розрахунки починаються з нуля за принципом, що прецеденти, досвід, минулі досягнення до уваги не беруться.

Оскільки бюджетні кошти завжди розосереджені по багатьох програмах, у разі застосування ЗББ стає неминучим вибір між пакетами програм, а також доказами «за» і «проти» в різних комбінаціях. Описові й кількісні аргументи на користь тієї чи іншої програми включають: урахування змін порівняно з минулорічними бюджетними призначеннями; характеристику діяльності, передбачену аналізованою програмою; наслідки відмови від її реалізації; альтернативні способи досягнення мети, під яку складена програма; розрахунок за методом «витрати—вигоди». Рішення приймаються на основі найбільш прийнятних варіантів співвідношення витрат і вигід, решта програм відхиляється.

---

[1] *Ingram R. W.* Accounting in the Public Sector: The Changing Environment. — Salt Lake City, 1980. — P. 402.

Усі заявки на бюджетні видатки зосереджуються в пакетах рішень стосовно конкретних програм з наступним визначенням їх пріоритетності в порядку важливості та витратної вартості. Отже, ЗББ фокусує увагу економістів і менеджерів на посиленні оціночно-аналітичних дій та прийманні рішень, що передбачає визначення комплексних характеристик для відповідних програм бюджетних видатків: намірів і цілей; способів їх реалізації; величини витрат і вигід; трудомісткості та операційних заходів; альтернативних підходів до досягнення намічених цілей; вигід, можливих на різних рівнях фінансування.

Взятий за правило систематичний аналіз і вибір альтернатив у кінцевому підсумку може привести до повного переосмислення й переорієнтації програми, при цьому відкидаються попередні розрахунки і все починається заново, «з нуля» (звідси і метафористична назва методу). ЗББ вважається «перевернутою вверх дном і вниз верхом» *(«bottom-up» and «top-down» approach)* процедурою приймання рішень, бо ранжирування програм, усі необхідні розрахунки й обґрунтування виконують менеджери нижчого рівня, а рішення приймають політики та вищі адміністратори. Важлива особливість ЗББ полягає в послідовності приймання рішень — спочатку визначаються джерела й ліміти фінансування, а потім під визначені обмеження виділяються бюджетні асигнування. На цій процедурній підставі відхиляються завищені претензії до бюджетних коштів.

Розроблення бюджетних програм на нульовій основі ведеться на двох рівнях: операційному й політичному. Більш багатоступеневим є операційний рівень, він включає взаємозв'язані рішення й операції, які американський дослідник Джозеф Хоулі розмістив у такій ієрархічній послідовності[1]:

—(1) перегляд змісту існуючих програм;

—(2) розгляд альтернативних програм;

—(3) порівняння пріоритетності існуючих і альтернативних програм;

—(4) реалокація ресурсів з нижчого рівня пріоритетності на вищий;

—(5) підвищення (зниження) або збереження існуючих податкових ставок;

—(6) визначення цілей: збереження існуючих чи формулювання нових;

—(7) керівництво виконанням програм з реалізації поставлених цілей;

—(8) оцінювання виконання програм;

---

[1] *Wholey J. S.* Zero-Base Budgeting and Program Evaluation. — Lexington: Lexington Books, 1979. — P. 5.

—(9) реалізація досягнутих результатів;

—(10) контроль державних видатків.

Політичний рівень приймання рішень охоплює такі етапи:

—(1) перегляд змісту й призначення існуючих програм;

—(2) розгляд альтернативних програм;

—(3) порівнянне визначення пріоритетності існуючих і альтернативних програм; визначення цілей (залишаються попередні чи змінюються на нові).

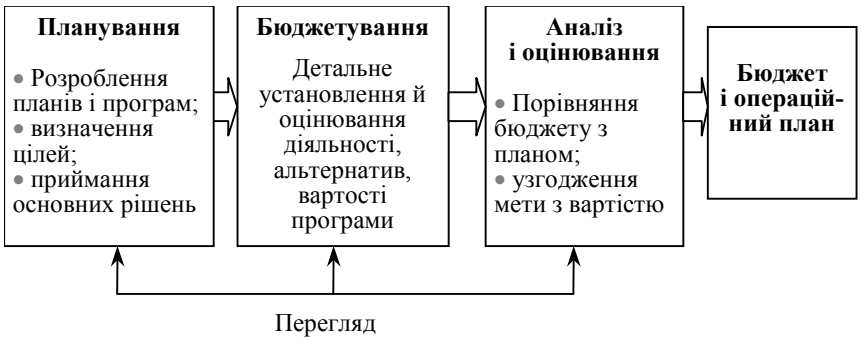
Помітно, що операційні функції органічно взаємозв'язані з політичними. У більш деталізованому вигляді політична складова процедури ЗББ найперше полягає в підготовці пакетів рішень за їх попереднім ранжируванням.

Декларовані переваги ЗББ вбачаються в таких положеннях[1]:

- ефективніше розміщення (алокація) ресурсів;
- допоміжний аргумент у процесі реорганізації державних структур;
- умова безперервного процесу бюджетування знизу доверху;
- збільшення доступної менеджерам інформації;
- бюджетуванню передує етап фінансового планування.

Останню тезу ілюструє рис. 44. На стадії планування намічаються бажані результати (*output*), на стадії бюджетування — інформаційно-аналітичні зусилля і фінансово-ресурсні затрати, необхідні для їх реалізації (*input*).

В аналізі за методологією витрати/вигоди увага зосереджується на результатах, а не на величині фінансування, що перешкоджає відомій і на Заході звичці урядових чиновників наприкінці року будь-що витрачати асигновані суми незалежно від потреби[2].



[1] *Ingram R. W.* Op. cit. — P. 402—403.

[2] *Rayburn L. G.* Cost Accounting Using a Cost Management Approach. — Burr Ridge etc.: Irwin, 1993. — P. 345.

Рис. 44. Функціональна взаємозалежність між плануванням і бюджетуванням

Викладання основ ЗББ увійшло в університетські підручники, де воно розглядається в контексті економічного аналізу бюджетного фінансування як найменш витратний спосіб. В одному з них наводиться приклад практичного застосування ЗББ на місцевому рівні (у США федеральні органи від ЗББ відмовились)[1]. Припустимо, за допомогою процедури ЗББ оцінюється ефективність прибирання сміття в місті, з якого воно вивозиться двічі на тиждень. У такому разі керівництво відповідної муніципальної служби має подати розрахунки альтернативних варіантів обов'язково на меншому, існуючому і вищому рівні, скажімо, одна, дві і три очистки на тиждень. На основі аналізу співвідношення витрат і ефекту необхідно довести, що один з цих варіантів найбільш суспільно вигідний, тобто обходиться міському бюджету найдешевше за максимального ефекту.

Розроблення бюджетів (кошторисів) на нульовій основі було задумано як ланка в тій низці нововведень у бюджетний менеджмент, які покликані покінчити з антианалітичним і фрагментарним підходом до бюджетних видатків, посилити підконтрольність витрачання фінансових ресурсів. Будучи розрахованою на економію та ефективне витрачання бюджетних коштів, процедура ЗББ була впроваджена з метою своєчасного виявлення та виключення можливості фінансування тих програм, потреба в яких уже відпала. На ЗББ покладалися надії створення такої інформаційно-аналітичної системи, суб'єкти якої б понад усе керувались усвідомленням обмеженості фінансових ресурсів і відповідно діяли.

Бюджетування на нульовій основі було задумане як засіб оптимізації витрачання бюджетних коштів, спираючись на науково-аналітичні методи. Однак складність і трудомісткість процедури, великі затрати часу, потреба в спеціалістах виключно високої кваліфікації дуже обмежили практичне застосування даної технології. Попри добрі наміри, адептів ЗББ розчарував реальний ефект, зокрема соціальний. У період свого максимального поширення в установах федерального і штатного рівня в США (60—70-ті роки) процедура ЗББ наводила жах на державних службовців, — адже без скорочення видатків і, відповідно, робочих місць щорічний трудомісткий перегляд бюджетних програм, по суті, втрачав свій сенс.

[1] *Hyman D. N.* Op. cit. — P. 300—301.

З іншого боку, за свідченням американських економістів, ЗББ викликав незадоволення державного апарату тим, що вимагав «величезних зусиль» персоналу Адміністративно-бюджетного управління та інших урядових установ[1]. Оскільки ЗББ застосовується задовго до того, як бюджетні програми виносяться на публічне обговорення в представницьких законодавчих установах, не законодавцям, а саме менеджерам на виконавчих рівнях приймання рішень відводилася центральна роль у визначенні цілей та встановленні пріоритетів діяльності державних структур. Отже, з самого початку в ЗББ був закладений парадокс: на тлі звинувачень бюрократії у засиллі та надмірному роздуванні обсягів бюджетів понад нормальне забезпечення суспільними благами та послугами процедура ЗББ передбачала зростання ролі управлінського апарату.

За визнанням американських спеціалістів, покладені на ЗББ сподівання не повністю матеріалізувалися через нездатність персоналу бюджетних організацій за браком часу та компетенції щорічно здійснювати всеохопний аналіз діяльності власної установи, а також у зв'язку з природною незацікавленістю апарату в скороченні фінансування[2]. Як справедливо зазначає німецький економіст Петер Лангнер, концептуальним дефектом моделі бюджетування на нульовій основі є відсутність конкретних, науково розроблених і обґрунтованих критеріїв відбору альтернативних варіантів. У результаті можливість ефективно функціонуючої моделі раціонального бюджетного планування *a priori* не закладена[3]. Цей аргумент підтверджує досвід Грузії, де після впровадження ЗББ, хоча і відбувалося підвищення ефективності бюджетного менеджменту, але важко було відповісти на питання, за рахунок яких факторів це сталося.

Не дивно, що під кінець 80-х років ентузіазм, з яким було зустрінуте запровадження ЗББ, спав. Складність процедури, соціальне напруження, породжувані ЗББ, обмежили застосування цієї бюджетної технології в повному обсязі мультифакторного аналізу й багатоіндикаторного розрахунку. Бюджетування на нульовій основі залишається теоретично привабливим, логічно переконливим, але водночас досить важкодоступним методом на рівні бюджетної практики.

---

[1] *Ott D. J., Ott A. F.* Federal Budget Policy. — Washington: The Brookings Institution, 1977. — P. 52.

[2] *Summers E. L.* Accounting Information Systems. — Boston etc.: Houghton Mifflin Company, 1991. — P.445.

[3] *Langner P.* Op. cit. — S. 111.

Частково фрагменти ЗББ застосовуються для аналітичного обґрунтування відмови від окремих програм, які стали непотрібними, і заміни їх новими, а також спрощеної форми ЗББ — так званого складання бюджетів на основі контрольних лімітів (*Target-Based Budgets*). Згідно з цією процедурою установі виділяється грошовий фонд, який вона має право розміщувати в банках, інвестиційних компаніях, фірмах тощо з розрахунком на вигоду (проценти, дивіденди). Фінансування діяльності здійснюється в межах суми доходів з капіталу, роль якого виконує наданий з бюджету фонд, що вимагає ретельного відбору витратних статей та суворого режиму економії. Вочевидь, що в такий спосіб бюджетне фінансування організацій державного сектору комбінується з господарюванням на ринкових засадах.

Підсумовуючи, бюджетування на нульовій основі можна охарактеризувати як аналітично-адміністративну інновацію з метою раціоналізації бюджетного процесу на засадах ринково-підприємницьких підходів до витрачання коштів. Уся сукупність статей видатків у кожному бюджетному періоді аналізується й прораховується за критеріями доцільності, вартості, альтернативності, пріоритетності так, ніби кожна установа чи програма з'являються вперше. Поєднуючи менеджмент, аналіз і облік, ЗББ виконує функцію оптимізації алокації ресурсів у секторі, де безпосередньо не діє універсальний показник економічної ефективності — рівень окупності. Кошториси державних неприбуткових установ підпорядковуються режиму конкуренції, створюється наближений до ринкових правил механізм боротьби за доступ до завжди обмежених фінансових ресурсів.

Експерименти з ЗББ, запровадження інших аналітично-адміністративних технологій бюджетного менеджменту знаменували собою новаторські спроби з удосконалення практики бюджетування. Загалом питання контролю за державними видатками і бюджетними дефіцитами вийшли на інституційний і навіть конституційний рівень. Ідеться, зокрема, про закон Гремма—Рудмена—Холлінгса (1985 р.), акт про скорочення бюджетного дефіциту (1993 р.), проект конституційної поправки про заборону дефіциту федерального бюджету в США. Бюджети в цілому й окремі бюджетні програми аналізуються як політичні документи надзвичайної ваги, важливі інструменти вирішення економічних і соціальних проблем.

У даному контексті призначення розглянутих технологій полягає в інтенсифікації у сфері бюджету основоположних цінностей інтелекту, знань, організації менеджменту з метою раціонального використання фінансових ресурсів. Різні способи

бюджетування складаються в простий, але ефективний формат: *показники певного бюджету (кошторису, програми) → зміни, обумовлені аналітично обґрунтованими кількісними, якісними, структурними, кон'юнктурними, інфляційними факторами → бюджет (кошторис, програма) на наступний період у виконанні, посиленому організаційно-управлінськими заходами.*

Важливо, що розглянуті технології бюджетного менеджменту можуть запроваджуватися без надмірних побоювань засилля бюрократії. Адже, з одного боку, західному чиновництву не чужа етика суспільного служіння, а з іншого — громадянське суспільство в західних країнах достатньо впливове, щоб контролювати державний апарат, змушуючи його діяти в інтересах суспільства. Реально бюджетні ресурси перебувають під подвійним розпорядженням: в оперативному управлінні бюрократії, але, як і був задуманий ЗББ, останню віддаляють від питань алокації (розподілу) ресурсів, що перебуває під гласним контролем представницьких політичних і громадських структур. Бюрократія почувається некомфортно — в адміністративному порядку її змушують регулярно відстоювати право на існування установ чи бюджетних програм, якими вона управляє, задля збереження бюрократичної ренти власними зусиллями виліковувати систему державних фінансів від марнотратства та неефективності.

Питання вдосконалення бюджетного менеджменту й оптимізації витрачання бюджетних ресурсів набувають особливої актуальності в Україні, коли гостро стоїть проблема вибору між скороченням державних видатків і ефективнішим використанням наявних коштів. У цих умовах кожен чиновник і кожен громадянин повинні бути зацікавлені в ефективному функціонуванні бюджетного господарства, в економному і з максимальною віддачею витрачанні кожної гривні вкрай обмежених фінансових ресурсів.

Перш ніж перейти до характеристики конкретних аналітичних технологій методу «витрати—вигоди», необхідно зробити кілька попередніх зауважень. Західні економісти, аналізуючи прийняття рішень державними органами, оперують двома категоріальними поняттями: раціональність і ефективність. Техніка прийняття рішень, її форми і методи є процесом, який дає можливість вибирати з відповідних проектів, ураховуючи певні можливості дій, найбільш правильне, тобто «раціональне й ефективне рішення»[1]. Ці дефініції, маючи спільні риси, ознаки і властивості, характеризують дещо різні аспекти сутнісної, якісної основи результатив-

[1] *Altmann E.* Einführung in die Planungs- und Entscheidungstheorie — Nutzwertanalyse. — Bonn, 1979. — S. 78.

ності процесу прийняття рішень. Вони різняться між собою: раціональність є попереднім поняттям, зорієнтованим на рішення, а ефективність — наступним, спрямованим на наслідки[1].

Рішення раціональне, якщо підводить його носія (в межах відповідних передумов, обмежень тощо) якомога ближче до бажаної мети або конкретних цілей. Захід ефективний, якщо в процесі його реалізації, виходячи з його мети й обумовленого використання фінансових ресурсів, досягається найбільший ефект. Раціональність і ефективність визначаються і розраховуються спеціальними аналітичними методами. Але, і на цьому особливо акцентують західні економісти, їх не можна визначити, не враховуючи змісту різних цілей відповідного носія рішення. Ця зв'язаність з метою, а точніше, різний зміст цілей приватних і державних їх носіїв, обумовлює принципову сутнісну різницю в розумінні самого поняття «прийняття рішень», у техніці цього процесу, формах і методах, які використовуються в державному і приватному секторах, державними органами влади і приватними підприємствами. Цілі і відповідно цільові функції держави, публічно-правового управління мають значно більший спектр (кількісний і якісний), ніж цілі і функції приватного сектору, аотже, і значно більше вимірів.

Ураховуючи ці попередні зауваження, можна перейти до характеристики аналітичних методів, які покладені в основу прийняття бюджетних рішень у публічно-правовому управлінні в демократичному суспільстві. Для одержання відповіді на питання, чи треба проводити конкретний захід або приймати програму, чи є вони економічними, раціональними й ефективними, використовуються кілька аналітичних методів, домінуюче і пріоритетне місце серед яких належить методу *«витрати—вигоди» (cost benefit analysis).*

Головна ідея цього методу, як вважає німецький економіст Курт Ціммерман, — використання позитивних якостей механізму вартості для обґрунтування прийняття фінансових рішень у державному управлінні, які з техніко-організаційних причин не мають вартісної оцінки визначення їх раціональності, економічності та ефективності[2]. Метод «витрати—вигоди» орієнтований на загальноекономічний ефект і на «суспільне благо», яке інтерпретується як національний продукт, на досягнення «об'єктивних і ефективних результатів»[3].

---

[1] Ibid. — S. 80.

[2] *Zimmermann K.* Zur Fundierung einer empirischen Theorie der Diskontierung der Kosten — Nutzen — Analyse: in Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 1983. — S.94.

[3] Ibid. — S. 74.

Аналітично-управлінська процедура «витрати—вигоди» призначена для виявлення й вимірювання вигід від реалізації державних програм з урахуванням чинника часу. Це дає можливість порівняти вигоди від бюджетних витрат на потреби сьогоднішнього дня з вигодами, віддаленими в часі, очікуваними в майбутньому. Йдеться або про мінімальні витрати на досягнення заданого результату (наприклад, рівня суспільного добробуту), або про максимальний результат за умови заданих обмежених витрат. Подібні міркування орієнтуються на рівень віддачі у приватному секторі економіки, котрий вважається еталоном ефективності. Цей метод передбачає грошовий розрахунок потенційних вигід від реалізації державних програм і проектів, здійснюваних на перспективу, порівняно з сумою пов'язаних з ними теперішніх витрат.

Головною проблемою цього методу є лаг між моментами фінансування й реальної віддачі з відповідним зіставленням величини теперішніх витрат з вартістю майбутніх вигід. На відміну від методу «витрати—ефективність», який більше стосується аналізу поточної короткострокової діяльності, за процедурою «витрати—вигоди» аналізуються кількісні й якісні параметри очікуваних вигід. У формалізованому вигляді оптимальне відношення вигоди/витрати має бути більшим одиниці.

У Сполучених Штатах Америки метод «витрати—вигоди» у сфері державної діяльності має вікову історію; вперше він був застосований корпусом армійських саперів у 1900 р. для вибору оптимальних способів водопостачання. З 1981 р. ця аналітична процедура використовується на рівні федеральних установ з метою економічної оцінки ефективності фінансових витрат на захист довкілля, заходи з техніки безпеки, державний контроль за якістю продуктів харчування та ін.

Процес аналізу включає три послідовні етапи:

- інформаційний: визначення переліку статей витрат та видів потенційних вигід пропонованої бюджетної програми;
- оціночний: визначення грошової оцінки очікуваних вигід;
- дисконтний: визначення майбутньої чистої вигоди (вартість вигоди мінус сума витрат) у сучасній її вартості та з урахуванням можливості бюджетного фінансування за даних умов.

Передбачення складу й вартості потенційних вигід та визначення оптимальних витрат на їх створення згідно з названими вимогами досить часто потребує складного багатофакторного аналізу, для виконання якого потрібні спільні зусилля експертів різної компетенції: учених, економістів, інженерів, менеджерів. Упроцесі аналізу розрізняють два види вигід: прямі та непрямі. Перші виражаються в безпосередньому ефекті. Наприклад, пряма

вигода від інвестицій в іригацію полягає в підвищенні врожайності. Непрямі вигоди породжуються побічними ефектами даного проекту за межами його прямого призначення. У наведеному прикладі до непрямих вигід відносять зростання доходів фермерів, атакож вартості нерухомого майна на впорядкованій території, звідповідним збільшенням податкових надходжень до бюджету. Необхідно врахувати й ефект від побічних невигід, скажімо, в результаті зниження врожайності тих культур, яким протипоказане зрошення.

Центральне місце в методиці «витрати—вигоди» посідає проблема дисконтування, бо аналіз за схемою «витрати—вигоди» застосовується до ф'ючерсного фінансування на певний строк. Дисконтування означає приведення економічних розрахунків, зроблених на перспективу, до умов найближчого моменту. Необхідно визначити відповідну дисконтну ставку, тобто зробити поправку на вартісну різницю між теперішніми і майбутніми вигодами за даних витрат.

Розрахунки норм дисконту мають суттєве значення для бюджетної політики, особливо для вибору стратегії державних видатків інвестиційного характеру. Якщо кількісні показники майбутньої вигоди (норма процента, рівень рентабельності) очікуються нижчими, ніж нинішні, фінансові витрати, спрямовані в майбутнє, стають безперспективними. Немає рації в інвестиціях у майбутнє і тоді, коли порівняно з можливістю сучасних вигід вигоди, віддалені в часі, мінімальні. До того ж у масштабах тривалості людського життя вони можуть стати недосяжними для нинішнього покоління, що установлює політичні обмеження на осіб, від яких залежить приймання рішень. Ці міркування змушують остерігатися дій, націлених на майбутні вигоди за рахунок витрат і жертв, що мають бути понесені в очікуванні потенційних вигід. Водночас і без коштів, інвестованих у майбутнє, неможливі ні людське життя, ні існування держави.

Наведені аргументи торкаються всіх статей бюджетних видатків, але особливо вони актуальні стосовно державного фінансування людського фактора сучасної економіки. Як наголошувалося на Світовому економічному форумі в Давосі (Швейцарія, січень 2000 р.), в умовах економіки, заснованої на інформації та знаннях, інвестиції в інтелектуальні ресурси (освіту, науку, технології) окуповуються інтелектуальною рентою швидше всіх інших. Проте ця істина не знімає питання про необхідність вибору таких інвестиційних програм, які б, відповідаючи поставленим вимогам, водночас обходились найдешевше. Адже мінімізація витрат рівнозначна зближенню очікуваних вигід з їх реальним

сьогоднішнім рівнем, що рівнозначно знешкодженню потенційних невигід. Тому розрахунки дисконтування виконуються в усіх випадках, коли треба схвалити чи відхилити певні інвестиційні програми.

За існування загальних норм прибутку і процента в масштабах національної економіки для оцінювання потенційно можливої вигоди від коштів, витрачених з державного бюджету, береться розрахункова, так звана суспільна норма дисконту. Плюсова норма означає, що майбутні вигоди вартістю один долар нееквівалентні нинішнім вигодам також вартістю один долар. Наприклад, якщо норма процента становить 5% за рік, тоді достатньо інвестувати 95,24 дол., щоб отримати 100 дол. (95,24 + 0,05× ×95,24 = 100) через рік. Тобто вигода в 100 дол., одержана з відстроченням в один рік, буде еквівалентна сьогоднішній вигоді вартістю 95,24 дол.

Професор Девід Хайман з університету штату Північна Кароліна (США) пропонує такі формули для дисконтування майбутньої чистої вигоди[1].

Сучасна вартість PV сумою X дол. через n років за норми процента r обчислюється за формулою

$$X = PV \cdot (1 + r)^n.$$

Тоді

$$PV = \frac{X}{(1+r)^n}.$$

Чим вища норма процента, використовувана для дисконтування певної суми майбутнього доходу X, тим менша сьогоднішня вартість X. Процент r, або соціальна норма дисконту, є основою для розраховування сучасної вартості X. Якщо певний проект приносить дохід протягом ряду років, річна чиста вигода X_i може бути щорічно дисконтована за формулою

$$PV = \sum_{i=1}^{n} \frac{X_i}{(1+r)^i}.$$

Якщо проект приносить суму X_1 чистого доходу протягом першого року і X_2 протягом другого року, сьогоднішня вартість даного проекту становитиме:

$$PV = \frac{X_1}{(1+r)^1} + \frac{X_2}{(1+r)^2}.$$

[1] *Hyman D. N.* Op. cit. — P. 304.

Наведені вище розрахунки мають велике значення для практичного вирішення питання про співвідношення між вигодами (величиною доходів, обсягами споживання) у порівнянні їх між нинішнім і майбутнім періодами. Відкладене споживання, капіталізований дохід можуть виявитися кориснішими у майбутньому. Як спосіб кількісного емпіричного аналізу схема «витрати—вигоди» методологічно близька до схеми «витрати—випуск» (*input—output*), розробленої американським економістом В.Леонтьєвим, з тією різницею, що аналітична система Леонтьєва оперує вже існуючими фактичними даними, а за методом «витрати—вигоди» розрахункові майбутні вигоди оцінюються через прирівнювання до необхідних для їх досягнення витрат за нинішніх умов.

Інтерес до методу «витрати—вигоди» обумовлений і тими міркуваннями, що суспільної згоди на жертвування теперішніми інтересами заради прийдешніх вигід може і не бути. Така ситуація цілком реальна в умовах представницької (парламентської) плюралістичної демократії. Переконати суспільство в доцільності середньо- і довгострокової капіталізації поточних вигід в інвестиції з відповідним відстроченням реалізації невідкладних інтересів легше, коли сучасні норма процента і рівень рентабельності, з орієнтацією на які приймаються рішення, порівняно невисокі. Чим у віддаленіше майбутнє спрямовані інвестиційний проект чи програма бюджетних витрат, тим охочіше за інших рівних умов вони будуть прийняті за невисоких показників сучасних вигід.

Метод «витрати—вигоди» — корисний аналітичний інструмент, важливий засіб пізнання динамічних бюджетно-економічних процесів. Хоч і визнається, що оцінити, а тим більше точно кількісно виміряти потенційну вигоду витрат на майбутнє, залишається непростим завданням. Постає одвічна проблема — як оптимально збалансувати поточні й перспективні інтереси, розподілити витрачання наявних, завжди обмежених фінансових ресурсів між поточними і перспективними вигодами. Зіставляння реальних витрат з потенційними вигодами створює додаткові гарантії підвищеної ефективності у використанні бюджетних ресурсів, оскільки допомагає своєчасно розпізнати й відсіяти ті програми чи статті видатків, гранична суспільна вартість яких перевищує суспільну вигоду від їх реалізації, і, отже, від них доцільно відмовитись.

У такий спосіб на державний рівень переноситься нормальна ділова практика врахування всіх «за» і «проти», що передує витрачанню коштів у будь-яких фінансово-господарських операціях, особливо тих, які мають довгостроковий інвестиційний характер. Як наслідок,

альтернативні інвестиційні проекти класифікуються за критерієм очікуваної вигоди, відсікаються менш ефективні варіанти.

Цей метод ілюструє ту істину, що вище фінансове мистецтво полягає не тільки і не стільки в умінні наповнити бюджет, скільки у витрачанні завжди обмежених коштів з максимально корисним ефектом, наближеним до рівня ефективності в ринковому секторі. Сам факт застосування методу «витрати—вигоди» підкреслює логічну обґрунтованість теоретичного тлумачення бюджетного господарства як сфери державного господарювання, на яку поширюються закономірності економічного раціоналізму. Подібні погляди, на відміну від релікта затратної економіки — концепції «абсолютизації відносин», на Заході розділяє абсолютна більшість учених-фінансистів.

Якщо розрахунки за пропонованою методикою не дають переконливих доказів, практичне вирішення питань бюджетних пріоритетів та інвестицій у майбутнє передовіряється політичним структурам, національним лідерам, тобто стає більш залежним від політичної волі, ніж від аналітичних викладок фінансових експертів.

Останнім часом у практиці бюджетного менеджменту використовуються ще два аналітичні *методи*: «*вартісного ефекту»* й *«ефективності витрат»*. Порівняно з методом «витрати—вигоди» ці аналітичні процедури зовсім молоді і дещо спрощені. *Метод «аналізу вартісного ефекту»* передбачає визначення з численних можливих багатовимірних варіантів дій відповідного носія прийняття рішень оптимальне для нього рішення (за різних можливостей). Суб'єктивні постановки цілей одного носія зважуються і порівнюються «безрозмірними» вартісними ефектами[1].

Критерієм прийняття бюджетних рішень у рамках цього методу є «вартісний ефект». «Вартісний ефект» альтернативних дій є суб'єктивним поняттям, що визначається через придатність проекту для індивідуального задоволення потреб носія прийняття рішень. Цей критерій не є «грошовою» (монетарною) величиною і визначається як індекс, обумовлений виключно постановками цілей і пріоритетів носія прийняття рішень. Центральна концептуальна проблема методу «аналізу вартісного ефекту», як зазначають німецькі економісти, — це відсутність у реальному житті незалежно існуючих один від одного різних цілей і, відповідно,

[1] *Zangemeister C.* Nutzwertanalyse in der Systemtechnik. — 5. Auft. — München, 1982. — S.73.

ступеня їх реалізації. Без цього, підкреслюють вони, неможливо побудувати матрицю часткових вартісних ефектів[1].

Метод «аналізу ефективності витрат» ураховує позитиви аналітичних методів «витрати—вигоди» і «вартісного ефекту», але водночас значною мірою відрізняється від них. Якщо метод «витрати—вигоди» створює основу для прийняття рішень на макроекономічному рівні, то метод «аналізу ефективності витрат» — на мікроекономічному рівні. Кожний із цих методів має свої, різні передумови для аналізу. Метод «аналізу ефективності витрат» на відміну від методу «витрати—вигоди» досліджує наслідки функціонування проекту, беручи до уваги багатоспекторність постановки цілі. Він здатний за допомогою більш глибокого і детального аналізу мети знаходити нові шляхи рішень, досліджувати не тільки переваги, а й недоліки проектів, ставити цілі конкретних дій у залежність від головної мети[2].

На відміну від методу «аналізу вартісного ефекту», де витрати і вигоди проекту одночасно фіксуються, під час «аналізу ефективності витрат» здійснюється роздільна калькуляція витрат і вигід. Розрахунок здійснюється майже аналогічно методу «аналізу вартісного ефекту», але з тією особливістю, що до фактичної вартості витрат відносять лише безпосередні витрати, тоді як навіть негативні ефекти не враховуються. Оцінка вигід відбувається аналогічно методу «аналізу вартісного ефекту». Привабливість проекту й ефективність заходу встановлюються як відношення вартості вигід до величини витрат. Проект вважається кращим, коли для реалізації цільового коефіцієнта корисної дії потрібні мінімальні витрати. Захід вважається ефективним, якщо він у рамках цільових витрат має найвищий вартісний ефект і відповідно найвищу ефективність[3]. Цим у критерій прийняття управлінських рішень уже заздалегідь закладаються певні фінансові обмеження.

І ще одне. Незалежно від різних аналітичних методів, і на цьому особливо наголошують західні економісти, для всіх варіантів прийняття інвестиційних і бюджетних рішень у системі державного управління потрібне головне — підвищення прозорості цього процесу[4].

---

[1] *Rürup B.* Op. cit. — S. 79; *Voigt F., Witte H.* Kosten-Nutzwert-Analyse in der Wirtschaftspolitik in: Wirtschaftsdienst, 1978. — S. 344.

[2] *Tietzel M.* Entscheidungskriterien für öffentliche Infrastrukturinvestitionen // WiST, 2, 1975. — S. 64.

[3] *Voigt F., Witte H.* Op. cit. — S. 191.

[4] *Tietzel M.* Op. cit. — S. 71.

14.3. Бюджетне прогнозування

Державний бюджет і його складові — доходи і видатки дуже чутливі до кон'юнктурних змін макроекономічних і макрофінансових показників. Тому вихідною основою і важливим елементом бюджетних розрахунків є реально обґрунтовані макроекономічні і макрофінансові прогнози, без яких неможливе якісне складання бюджету. Відповідно подібні передбачення мають бути доступними для контролю, відкриті для незалежної експертизи. У західних країнах при поданні річного бюджету в законодавчі органи мають бути обнародувані також макроекономічні і мікрофінансові оцінки та припущення. Так, у США і Німеччині міністерства фінансів готують повний набір макроекономічних прогнозів у бюджетно-фіскальному контексті, які розглядаються конгресом і бундестагом водночас із альтернативними прогнозами уряду. ВКанаді інший підхід — в основу державної макроекономічної політики покладені узагальнені прогнози приватного сектору (оцінки союзів промисловців і підприємців тощо).

У більшості країн бюджет все ще складається на рік. Проте набуває сили тенденція науково і кількісно обґрунтованого передбачення перспектив економічного розвитку, наслідків поточної фінансової політики на майбутнє. З кінця 90-х років у країнах — членах ЄС згідно зі спеціальним законодавчим актом Союзу (*«The Stability and Growth Pact»*) введено обов'язкове трирічне прогнозування у сфері фіскальної політики, яке має також сприяти підвищенню ефективності контролю виконання стабілізаційних програм. Усе більше урядів розробляють середньострокові, а в деяких випадках і довгострокові оцінки і прогнози бюджетно-фіскального стану держави. Експерти Міжнародного валютного фонду назвали таку практику *основою бюджету на середньострокову перспективу* (ОБСП).

Наприклад, у ФРН закон про бюджетні принципи на всіх рівнях державного управління передбачає обов'язкове фінансове планування на п'ять років наперед. Для виконання цього завдання, координації й узгодження фінансового та бюджетного планування федерації, земель та общин, установлення загальних цілей і пріоритетів бюджетної політики ще в 1968 р. була створена Рада з фінансового планування[1]. До її завдань входять також дотримання єдиних принципів і систематизація фінансового плануван-

[1] Der Bundeshaushalt. Unser Geld. — Bonn: Bundesministerium der Finanzen. — 1987. — S.71; *Volker A., Geske O.-E.* Öffentliche Finanzwirtschaft. Verlag F. Vahlen. — München, 1988. — S. 47.

ня, визначення єдиних народногосподарських і фінансово-економічних його напрямів та вимог для виконання суспільних завдань. Одним із найважливіших завдань Ради є координація законодавчо передбаченого п'ятирічного фінансового планування федерації, земель і общин. У своїй діяльності Рада повинна постійно керуватися завданнями і вимогами закону «Про сприяння стабілізації і зростання економіки»[1]. Це пов'язано з необхідністю врахування й дотримання принципу автономності і незалежності бюджетного господарства членів федерації та їх бюджетних прав. До складу Ради, яку очолює Міністр фінансів федерації, входять Міністр економіки федерації, відповідні міністри земель та представники общин. У засіданнях Ради бере участь представник німецького Центрального банку. Рішення Ради мають рекомендаційних характер.

У сучасній Угорщині державний бюджет розробляється на трирічну перспективу розвитку економіки і фінансів. Важлива перевага прогнозування, в тому числі і для країн з перехідною економікою, полягає в тому, що воно допомагає ув'язати поточний та інвестиційний бюджети (бюджети розвитку), без чого корисність бюджетної інформації була б обмеженою.

Досвід розроблення бюджетів за методом ОБСП у країнах Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), у скандинавських країнах, ФРН, Великій Британії та Австралії зокрема, заслуговує на увагу і свідчить про необхідність його глибокого вивчення з метою застосування позитивних елементів у фінансовій практиці України.

Середньострокові та багаторічні бюджети. ОБСП дає чітке уявлення про вартість проведення поточної державної політики, служить механізмом, що дає змогу контролювати запровадження нових її заходів, а також відстежувати виконання бюджету за межами одного року. Вона забезпечує транспарентну підзвітність виконавчої влади і створює необхідну базу для складання детальнішого бюджету, орієнтованого на досягнення певних результатів.

ОБСП властиві такі ключові характеристики:

- оголошення цілей бюджетної та податкової політики;
- проведення комплексу макроекономічних і бюджетно-фіскальних прогнозів на середньострокову перспективу;
- оцінка видатків бюджетних міністерств і відомств на строк від двох до чотирьох років після закінчення поточного бюджетного року;

[1] Haushaltsrecht des Bundes. — Bonn: Bundesministerium der Finanzen, 1978. — S.127—140.

- офіційні оцінки на перспективу або за поточний рік, що служить основою для узгодження бюджету на наступний рік;
- бюджетні асигнування міністерствам і відомствам стають об'єктами жорстких бюджетних обмежень.

Процес підготовки оцінок на перспективу в кілька років дає значні переваги фінансованим із бюджету відомствам, бо забезпечує вищий ступінь завбачення та підвищує визначеність діяльності на програмному рівні. Загалом ОБСП створює умови для гнучкішого та ефективнішого використання бюджетних ресурсів.

Виходячи з досвіду країн ОЕСР відносно ОБСП, можна зробити такі висновки:

- пріоритети бюджетно-фіскальної політики і відповідні цільові показники необхідно формулювати і відстоювати на вищому рівні державного управління;
- цільові рівні видатків мають перебувати в жорсткій залежності від макроекономічних середньострокових перспектив;
- бюджетні і перспективні оцінки доцільно викладати в номінальному виразі, щоб адміністратори програм мали можливість реагувати на зміни цін;
- бюджетні розрахунки мають спиратися на чітко сформульовані програмні пропозиції з зазначенням усіх відповідних видатків;
- система ОБСП передбачає посилені заходи щодо контролю за політикою видатків та організаційно-правовими механізмами її здійснення.

Оцінюючи ОБСП в цілому, слід зазначити, що даний метод бюджетного прогнозування є оптимальним прозорим інструментом для формулювання, оцінки та реалізації фінансової політики за умови існування реального, систематичного і гласного контролю в бюджетно-фіскальній сфері. ОБСП повинна також спиратися на досконалі організаційні форми управління та сувору бюджетну дисципліну.

Разом із тим середньострокові бюджети нерідко суперечать як потребам річних бюджетів, так і просуванню у напрямі більш віддалених цілей. Подібне завдання вирішує складання багаторічних бюджетів, які виконують також роль сполучної ланки між середньостроковими і річними бюджетними зобов'язаннями. Україні ОЕСР багаторічні бюджети стали інструментом адміністративно-фінансових реформ, що дало змогу підняти ефективність управління державним сектором, удосконалити бюджетний процес. Ідея багаторічних бюджетів походить із усвідомленої національними елітами західних країн потреби вирішувати проблеми, пов'язані з довготерміновими наслідками впливу поточних рішень на економіку, фінанси і державний сектор. Адже, скажі-

мо, вплив воєнних інвестиційних видатків досить часто виявляється тільки через кілька років після того, як вони були закладені в бюджет.

У науковому плані практика багаторічних бюджетів поставила питання про розмежування понять планування і прогнозування. Нагадаємо, що під планом, наприклад, в англомовних країнах, розуміють обов'язкове визначення «розподілу ресурсів і обсягів виробництва зверху донизу ієрархічною адміністративною структурою», а під прогнозуванням — «систематичний метод отримання оцінок майбутніх значень економічних показників, що звичайно заснований на аналізі спостережень за їхньою минулою поведінкою»[1]. Отже, планування передбачає організаційно централізовану систему визначення показників, а прогнозування має характер передбачення, одержаного науково-аналітичними методами. Не маючи директивного статусу, прогнозування виконує індикативну роль, має значення орієнтовної установки.

Перші багаторічні бюджети були запроваджені в 1960—1970-ті роки ще в період домінування кейнсіанської доктрини активного втручання держави в економіку, що об'єктивно супроводжувалося розширенням державного сектору. У ті роки багаторічні бюджети були плановим інструментом виділення коштів у майбутніх бюджетах під виконання певних програм і проектів. За таких умов багаторічні бюджети самі по собі були рушійною силою нарощування бюджетних видатків, оскільки державні відомства розглядали плани як гарантію майбутнього збільшення фінансових ресурсів. Проте з часом підтримувати постійні темпи розширення державного сектору стало неможливо. Як засіб планування видатків багаторічні бюджети втрачали своє значення, оскільки не могли забезпечити майбутні проекти достатнім фінансуванням. Крім того, нереальні плани створювали очікування, котрі залишалися незадоволеними, а нестабільність економіки була хиткою базою для здійснення фінансової політики на перспективу.

У зв'язку з цим уряди розвинених країн Заходу значною мірою переорієнтували планові засади багаторічних бюджетів у прогнози, а самі бюджети перетворили з засобу розширення видатків у засіб їх обмеження і скорочення. Ознаками такої трансформації стали перехід від складання планів у натуральних одиницях (тоннах, штуках і т.п.) до вартісних прогностичних передбачень, а також, що особливо важливо, обмеження ініціатив, які потребували додаткових видатків. Складання бюджетів

[1] Словник сучасної економіки Макміллана: Пер. з англ. — К.: АртЕк, 2000. — С.389, 435.

було підпорядковане правилу, що наявні ресурси призначені для реалізації існуючих бюджетних пріоритетів, а резерви під виконання нових схем фінансування відсутні.

Отже, сучасні багаторічні бюджети у функції прогнозування відповідають принципу фінансового обмеження (зростання доходів за скорочення видатків), хоч і підпорядковані визначеній урядом певній глобальній меті. Відповідно в організаційно-процесуальному плані складання прогнозів на багаторічну перспективу передане бюджетному відомству.

Практика багаторічних бюджетів особливо розвинена у країнах ОЕСР, із яких розглянемо держави G7 — «Великої сімки»: Сполучених Штатів Америки, Великої Британії, Федеративної Республіки Німеччини, Франції, Італії, Канади і Японії.

У *США* Адміністративно-бюджетне управління (АБУ) при президенті виходячи з базового рівня бюджетних показників готує для щорічного бюджетного послання конгресу прогнози надходжень, видатків і дефіциту (профіциту), а Бюджетне управління конгресу подає альтернативні прогнози. На їх основі конгрес приймає бюджетну резолюцію з горизонтом на п'ять років. Упроцесі прогнозування бюджетних призначень беруть участь усі федеральні відомства, розрахунки яких у стандартному форматі зводяться в АБУ. Президент обнародує висновки АБУ щодо загальних принципів наступного і майбутніх бюджетів, а також ліміти, якими мають обмежуватися окремі міністерства, розробляючи відомчі кошториси.

У *Великій Британії* починаючи з 60-х років так званий огляд бюджетних видатків охоплює трирічний період: поточний бюджетний рік і два наступні роки. Показники першого року остаточні, а двох наступних переглядаються урядом. Мета бюджетного огляду полягає в забезпеченні ув'язки бюджетних призначень за кожним роком з середньостроковою фінансовою стратегією уряду. Показники бюджетного огляду не підлягають перевищенню, для чого передбачаються не в постійних цінах, як було до 1980 р., а в поточних ринкових цінах (на касовій основі). Замість автоматичної переоцінки поточних витрат, державні відомства мають узгоджувати зростання цін, а також видатків за конкретними програмами, із затвердженими базовими показниками. Вимоги збільшення видатків розглядаються як офіційні заявки на додаткові фінансові ресурси.

Функціональну і координуючу роботу щодо розроблення бюджетних оглядів і однорічних бюджетів у рамках здійснення фінансово-економічної політики виконує казначейство (міністерст-

во фінансів), оригінальна ієрархічна структура, яка варта того, щоб її описати. Офіційно британське казначейство очолює сам прем'єр-міністр із титулом першого лорда казначейства. Фактично функції міністра зосереджені в канцлера казначейства. До числа вищих керівників належать генеральний казначей, фінансовий секретар, парламентський секретар, п'ять лордів-уповноважених, а також головний секретар казначейства, на якого і покладені обов'язки поточного планування і перспективного прогнозування бюджетних видатків. По завершенні всіх розрахунків нарізно публікуються «Біла книга» і бюджет (з детальними даними про видатки і доходи). Відповідальність за окремі розділи «Білої книги» несуть конкретні галузеві міністерства, що зроблено з метою спонукати відомчу бюрократію звітувати про результати діяльності та плани на майбутнє, проводити моніторинг й оцінку досягнень.

У *Німеччині* підготовка річного бюджету регламентується щорічним, затвердженим бундестагом, середньостроковим фінансовим планом на п'ять років. Перший рік — це поточний бюджетний рік, другий — рік, на який формується черговий бюджет, наступні три роки — це і є плановий період оптимального у часі прогнозованого бюджетного поля. Техніка фінансового планування у часі має «ковзний» характер. Фінансовий план складається щороку заново, і при цьому період планування зміщується на один рік уперед. Це дає можливість більш гнучко реагувати на зміни кон'юнктури економічного і соціального розвитку. У процесі фінансового планування на перші два планові роки складається загальноекономічний прогноз з урахуванням очікуваних змін економічної кон'юнктури. Показники трьох останніх років плануються без урахування таких змін. Під час прогнозування потреби в грошових коштах на останні три роки планового періоду в розрахунки включається поправка на зростання цін і підвищення процентів. Фінансовий план і відповідний йому федеральний бюджет розробляються з урахуванням побажань земель і общин, інтереси яких виражає Рада з фінансового планування, в якій представлені всі рівні державного управління. Фінансовий план і бюджет розробляються за принципом «зверху вниз». Оцінки доходів федерального бюджету, його сальдо, а також видатків за 40 укрупненими статтями визначені в середньостроковій перспективі на підставі макроекономічних та макрофінансових прогнозів і кон'юнктурних припущень. Але для поточної роботи фінансові органи мають всю аналітично-статистичну базу з майже 8000 позицій видатків і 1500 позицій доходів бюджету.

У загальному зведеному вигляді склад і структура фінансового плану наводяться в табл. 71.

Таблиця 71

ФІНАНСОВИЙ ПЛАН ФЕДЕРАЦІЇ В НІМЕЧЧИНІ НА ПЕРІОД 2003—2007 рр.[1], млрд євро

Показники	Факт	План	Проект	Фінансовий план		
	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Видатки	249,3	248,2	251,2	251,2	251,2	254,9
Зміни до попереднього року		–0,4	–2,3	—	—	1,5
Податкові надходження	192,0	203,3	201,4	211,8	221,4	229,9
Інші доходи	25,4	26,0	18,9	18,4	14,8	15,0
Чисті кредитні надходження	31,9	18,9	30,8	21,0	15,0	10,0
Інвестиції	24,1	26,7	24,8	24,7	24,7	24,7

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

У сучасній *Франції* комплексний процес складання багаторічних бюджетів на основі прогнозування відсутній, хоч такі види державних видатків, як оборона і фінансування так званих заморських територій регулюються законами довгострокової дії. Варто нагадати, що у період 1947—1975 рр. фінансова політика підпорядковувалася програмуванню (індикативному плануванню) на п'ятирічний термін, яке відіграло значну роль в економічному розвитку Франції і слугувало свого часу взірцем для всього західного світу. Подібну метаморфозу можна пояснити послабленням активного втручання держави в економічне життя. Французькому бюджетному процесу властивий принцип пріоритету ресурсів, тобто парламент затверджує видаткову частину бюджету після дохідної.

[1] Finanzbericht 2004. Bundesministerium der Finanzen. — Bonn; Berlin, 2003. — S.15.

У *Канаді* бюджетні розрахунки на перспективу регламентуються спеціальною урядовою структурою з управління фінансовою політикою і видатками. У процесі складання багаторічних бюджетів принцип «зверху вниз», призначений для визначення стратегічних цілей, доповнюється оперативним плануванням за принципом «знизу вверх», що передбачає детальний розгляд кожної статті видатків. На рівні виконавчої влади в бюджетному процесі взаємодіють казначейство, міністерство фінансів, а також так звана таємна рада (Privy Council) — запозичений із колишньої метрополії дорадчо-виконавчий орган державного управління. До складу ради входять усі колишні й нинішні міністри, спікери обох палат парламенту, інші відомі політичні діячі.

Управління таємної ради виконує функції стратегічного планування, а також є центром зосередження й аналізу рекомендацій щодо здійснення фінансово-економічної політики. Отже, за британським взірцем канадський механізм багаторічного бюджетного прогнозування, тією мірою, якою у ньому беруть участь неофіційні члени таємної ради, діє на громадських засадах.

Щорічно з позиції державних пріоритетів канадський уряд переглядає і продовжує бюджетні розрахунки доходів і видатків на поточний і три наступні роки. Кожне бюджетне відомство розробляє оперативний план, відповідно до якого приймаються рішення про величину ресурсного забезпечення, необхідного для фінансування існуючих програм протягом трьох років, і подає в парламент свої оцінки необхідних видатків на багаторічну перспективу.

В *Японії* немає регулярного бюджетного прогнозування в межах багаторічних бюджетів. Проте головна ланка фінансової системи — державний бюджет — складається з бюджету центрального уряду (так званого загального рахунка), численних спеціальних бюджетів і бюджетів державних корпорацій. Останні дві ланки бюджетної системи за своїм обсягом навіть перевищують загальний рахунок і значною мірою мають інвестиційний характер. Так, із спеціального рахунка державних інвестицій і позик фінансуються промислові інвестиції, розвиток міст, енергетики та інші довгострокові витрати. Подібну роль виконують державні корпорації з підтримання транспорту, рибальства, лісного і сільського господарства, а також корпорації, діючі в регіональному рівні.

З метою координації інвестиційної діяльності уряд щорічно складає план бюджетного інвестування та кредитування, але в межах затвердженого обсягу видатків. Якщо приймається рішення про асигнування додаткових коштів, воно здійснюється за рахунок резервного фінансового фонду. Тобто розпорядження бю-

джетними коштами в Японії має обмежувально-дозвільний режим, подібний до других розвинених країн.

У досвіді бюджетної роботи в *Італії* експерти МВФ не знаходять нічого, вартого уваги і популяризації.

Прогнозування і багаторічне бюджетування практикується в багатьох інших країнах. Так, в *Австралії* в процесі роботи над бюджетом міністерство фінансів розраховує перспективні оцінки видатків на кожний із наступних трьох років. Уряд *Австрії* щорічно готує середньостроковий бюджет на три роки після поточного року. У *Данії* також прогнозуються асигнування на три роки. У *Фінляндії* часовий горизонт фінансових заходів становить один плюс три роки. Особливість формування бюджету в *Греції* полягає в тому, що складений міністерством національної економіки бюджет інвестицій включається в державний бюджет без будь-яких скорочень.

В *Ірландії* бюджетні розрахунки передбачають прогнози потреб у ресурсах на три-чотири роки вперед. Горизонт цих прогнозів щорічно відсовується, що і є засобом середньострокового управління економікою і бюджетом. У *Нідерландах* прогнози складають на найближчий бюджетний рік та наступні чотири роки і регулярно продовжують, кожна зміна бюджетних тенденцій зумовлює відповідну корекцію всієї низки п'ятирічних оцінок. У*Португалії* складають перелік програм і проектів, що фінансуються за окремо затвердженим планом інвестицій і видатків, розрахованим на чотири роки.

В *Іспанії* сценарій бюджетного процесу дає змогу за допомогою багаторічних бюджетів аналізувати макроекономічні і мікрофінансові результати діяльності державного сектору в межах чотирирічного періоду. У *Швеції* установлено трирічний бюджетний цикл і, крім того, розробляють чотирирічні прогнози доходів, видатків і сальдо державного бюджету з метою передбачити наслідки прийнятих рішень і фінансових зобов'язань. Уряд *Туреччини* віддає перевагу річному бюджету, але його параметри залежать від цільових показників п'ятирічних планів соціально-економічного розвитку країни, які мають обов'язковий характер для державного сектору і рекомендований — для приватного.

Загальні висновки щодо елементів прогнозування в межах багаторічних бюджетів, так чи інакше закладених у бюджетні процеси багатьох західних держав і підпорядкованих завданням державної макроекономічної і структурної політики, можна підсумувати у такий спосіб:

- діє функціональна модель складання бюджетів, що збалансовує перспективні цілі з нагальними потребами, ураховує інтереси як нинішнього, так і майбутніх поколінь; транзитна модель, коли

ресурси, що належать сучасникам, розглядаються як засіб реалізації певної кінцевої мети у майбутньому, не використовується;

- здійснено перехід до системи бюджетних обмежень за типом тих, які діють у ринкових умовах для суб'єктів господарювання, відповідно обсяг бюджетів і окремих його статей визначається на основі установлених лімітів, а не заявлених потреб державних відомств у коштах;
- ініціативи міністерств щодо видатків приймаються за умови їх ресурсної забезпеченості;
- у пропозиціях щодо бюджету насамперед увага зосереджується на конкретних результатах, які потрібно досягнути, витрачаючи бюджетні кошти;
- вкрай необхідні видатки підвищеної пріоритетності, як правило, фінансуються за рахунок перерозподілу ресурсів, додаткове фінансування допустиме лише у разі доведеної адекватності суспільного результату потребам його споживачів чи вищим національно-державним інтересам;
- у ряді країн (насамперед членів ЄС) середньострокове прогнозування спрямоване на наближення до стандартних показників державних фінансів, прийнятих у Європейському Союзі згідно з Маастрихтськими угодами (1991 р.), що передбачає скорочення бюджетного дефіциту і державного боргу;
- культура бюджетного процесу і бюджетного менеджменту, взятих у цілому, є похідною від загальної культури, рівня економічного розвитку і соціального прогресу, сталих демократичних традицій, високого професіоналізму державного апарату.

Прогнозування податкових надходжень. Велике значення для фінансово-економічної стратегії держави має прогнозування дохідної частини бюджету. Прогноз саме податків надійніший тому, що доходи залежать від легше передбачуваних змін економічних умов, тоді як видатки — від політичних рішень, які піддаються партійним та іншим позаекономічним впливам. Прогнозування передбачає оцінювання очікуваних надходжень за кожним з податків за певний період з урахуванням впливу змін їх параметрів (висота ставок, пільги та ін.).

Крім того, на прогностичні розрахунки державних доходів впливає і обернена залежність економіки від рівня податків. Так, макроекономічні показники інвестицій і особистого споживання реагують на загальну норму оподаткування, а на мікрорівні споживання окремих оподатковуваних товарів і послуг залежить від висоти конкретних податкових ставок.

Найпростіший метод прогнозування податкових надходжень — екстраполяція сучасних тенденцій в оподаткуванні на певний

майбутній період. Проте такі оцінки неточні через припущення, що доходи в майбутньому будуть такі самі, як у минулому, незалежно від змін бази оподаткування чи податкової системи. Тому для надійності прогнозів необхідно застосовувати методи, які ув'язують податкові доходи з їх базою, і навпаки, ураховувати зміни параметрів податків, які спричиняють зміни бази оподаткування. При цьому динаміка доходів протягом певного періоду може залежати як від автоматичних, так і дискреційних ефектів. Перші відображають збільшення надходжень до бюджету завдяки розширенню бази податків, наприклад у зв'язку з розширенням виробництва. Другі пояснюються змінами податкового законодавства (висоти ставок, переліку пільг і т. п.).

У країнах ОЕСР поширені три основні методи прогнозування бюджетних надходжень з окремих податків із наступним визначенням суми одержаних прогнозів[1]: деталізоване моделювання, застосування фактичної податкової ставки; визначення еластичності. Кожен із цих методів має свої недоліки і переваги.

Метод моделювання започатковує репрезентативна вибірка реальних податкових декларацій, на основі якої на комп'ютері моделюється існуюча сукупність платників податків. Прогнозування податкових надходжень здійснюється виходячи з перспективної оцінки бази відповідного податку через пропорційний розподіл цієї бази між представленими в моделі різними категоріями платників. Потім виходячи з чинного законодавства стає можливим розрахунок суми податку, належного до сплати кожною з включених у вибірку груп платників, а також підрахунок загальної суми податкових надходжень.

Альтернативний *метод фактичної податкової ставки* полягає у використанні даних про діючі податкові ставки, пільги та звільнення від податку для визначення середньої ставки відносно бази оподаткування. Надходження прогнозуються множенням оціночної бази оподаткування на середню податкову ставку. Цей метод зручний для прогнозування акцизів і податку на додану вартість як структурно більш простих від податків на доходи і прибутки.

Наприклад, уявімо країну, в якій на всі товари, крім продовольства, діє 15-відсоткова ставка податку на додану вартість. Час-

[1] Більш детально характеристику різних методів див.: *Hudder J.* Use of Models in Tax Policy and Revenue Analysis: «A Great Leap Forward» // State Tax Notes. — Vol.4 (Arlington, Virginia, May, 17. — 1993). — P. 1181—1185; *King John R.* On the Revenue Effects of Tax Changes // Fiscal Studies. — 1986. — Febr. — Vol. 7. — P. 51—61; *Chand K.* Some Procedures for Forecasting Tax Revenue in Developing Countries // IMF. — 1975. — Oct. — №75/91; *Schroeder L., Wasylenko M.* Public Sector Forecasting in the Third World // International Journal of Forecasting. — 1989. — Vol. 5, № 3. — P. 333—345.

тка продовольства (нульова ставка) становить 40% загальної вартості споживання. Тоді середня ставка податку на додану вартість за розрахунком (0 · 0,4 + 0,15 · 0,6) дорівнюватиме 9%. На основі прогнозу про майбутній рівень споживання можна розрахувати очікувані надходження податку, помноживши показник питомої ваги споживання у ВВП на 0,09. Експерти МВФ вважають метод фактичної ставки єдино можливим у тому разі, коли запроваджується новий податок і, відповідно, відсутні дані за попередні роки.

Найпоширеніший третій метод прогнозування — *визначення еластичності* як кількісної залежності між щорічним приростом надходжень від певного податку і розширенням його бази (тобто відношення процентної зміни податкових надходжень до процентної зміни податкової бази). Визначивши коефіцієнт еластичності за даним податком та розрахувавши темпи зростання його бази, прогноз надходження можна вирахувати множенням темпів зростання бази на коефіцієнт еластичності. Відомий американський учений-фінансист Джозеф Печман для розрахунку еластичності запропонував метод статистичної регресії за формулою:

$$\ln R = a + b \ln Y + c \text{ DUM},$$

де R — податкові надходження;

Y — база оподаткування;

ln — функція натурального логарифма;

DUM — одна або кілька змінних, які означають зміни податкової структури;

a, b, c — очікувані коефіцієнти. У наведеній формулі коефіцієнт b вказує на еластичність даного податку відносно Y.

Основна складність знаходження коефіцієнта еластичності за даним методом полягає в змінах структури податку (ставок, пільг тощо). Такі зміни можна врахувати, підставляючи в рівняння регресії фіктивні змінні. Наприклад, якщо в проміжку з 1990 до 2000 р. структура певного податку змінилась один раз (була проведена податкова реформа), то для врахування впливу цієї зміни на дані до реформи достатньо підставити фіктивну змінну, що дорівнює нулю, а для наступних років — одиниці. Якщо ж зміна структури податку, крім величини надходжень, вплинула і на відношення надходжень до змін податкової бази, то слід підставити фіктивні змінні двічі. Рівняння набуде такого вигляду:

$$\ln R = a + b \ln Y + c \text{ (DUM ln } Y) + d \text{ DUM},$$

де показник еластичності визначає коефіцієнт $b + c$.

Проте за великої кількості змін користуватися цим способом стає практично неможливо. У такому разі для розрахунків використовують показники еластичності, одержані на основі емпіричного досвіду (так званий метод апріорі). Так, відносно номінального значення національного продукту (як бази оподаткування) коефіцієнт еластичності для більшості податків, як правило, менший одиниці. Застосуванню пропорційних ставок, що найчастіше стосується податку на додану вартість і акцизів на товари (крім предметів розкоші), відповідає коефіцієнт еластичності, рівний одиниці.

Для податків із прогресивною шкалою ставок (податок на особисті доходи і на прибуток корпорацій) рівень еластичності зазвичай більший одиниці. А за дуже високої прогресії ставок коефіцієнт еластичності прибуткових податків відносно доходу (прибутку) може досягати 1,5 і навіть вище в умовах інфляції, оскільки остання номінально підвищує дохід кожного платника, просуваючи його у вищий розряд шкали податкових ставок.

За пропозицією спеціалістів МВФ, один із практичних методів урахування впливу еластичності на співвідношення запрограмованих податкових показників і валового внутрішнього продукту може бути виражений формулою:

$$(R / \mathrm{GDP}) = (R_0 / \mathrm{GDP}_0)\,(\mathrm{GDP} / \mathrm{GDP}_0)^{n-1},$$

де R — податкові надходження;

GDP — валовий внутрішній продукт.

У сучасних рекомендаціях МВФ для країн із перехідною економікою фігурують більш складні економетричні моделі прогнозування податкових надходжень і відповідно визначення коефіцієнтів еластичності за базою оподаткування та еластичності самої бази за валовим продуктом, запропоновані чверть століття тому англійськими економістами Ш. Чандом і А. Тайтом для країн, що розвиваються.

За їхнім висновком, якщо за прогресивної шкали податкових ставок статистичні розрахунки показують низьку еластичність податку за базою, то або структура бази змінюється за рахунок збільшення кількості платників, які сплачують податок за нижчими ставками, або податкова служба діє неефективно. Крім того, Чанд і Тайт закликали підходити до результатів прогнозування «з позицій здорового глузду». Подібне попередження не може не означати, що в разі невідповідності формалізованих прогнозних розрахунків податкових надходжень реаліям (обставинам, інтересам), такі прогнози потребують корекції, якщо ними не можна знехтувати повністю.

Насамкінець важливо наголосити на тому, що в країнах з перехідною економікою, до яких належить і Україна, використання

методів бюджетної практики, аналогічних чи близьких до розглянутих, має свої особливості. Вони зумовлені перехідним характером економіки і суспільного розвитку. По-перше, діє людський чинник, пов'язаний зі зміною цінностей, стереотипів і установок поведінки. Реформи на деякий час дезорієнтують суспільство, створюють атмосферу невизначеності. По-друге, в перехідний період відбувається чи не повна заміна податків і платежів новою податковою системою, більш прийнятною для ринкової економіки. По-третє, структурні економічні реформи суттєво впливають на пріоритети і параметри державного бюджету.

Ось чому важливим і обов'язковим елементом перехідного періоду в Україні має бути всеохопна комплексна багаторічна (чотири-п'ять років) реформа фінансової системи з чіткою координацією всіх її складових, формування тактики і стратегії фінансової політики держави взагалі і бюджетної зокрема. Вона також обов'язково повинна включати докорінну перебудову бюджетної роботи, упровадження сучасних бюджетних технологій, форм і методів бюджетного менеджменту.

14.4. Оптимізація бюджетного дефіциту

Важливе місце в загальному процесі бюджетного менеджменту займає управління бюджетним дефіцитом, особливо питання його фінансування й оптимізації. Кінцеві результати збалансування бюджету, його сальдо є певною мірою якісними показниками фінансового стану країни, фінансової діяльності держави і бюджетного менеджменту. Вони також відображають спрямованість і характер фінансової політики держави залежно від тієї чи іншої економічної доктрини, яка покладена в її основу.

Бюджетне сальдо є динамічним і може набувати форму дефіциту або надлишку. У західній літературі, визначаючи дефіцит, звертають увагу на такі його аспекти: по-перше, дефіцит — це та частка видатків бюджету, яка перевищує його доходи; а по-друге, він відображає обсяг додаткових фінансових ресурсів, які необхідно залучити (запозичити) у національного приватного сектору або з зовнішніх джерел, щоб покрити повний обсяг запланованих видатків. Так, наприклад, у Положенні зі статистики державних фінансів[1] (далі — Положення СДФ), виданого Міжнародним валютним фондом у 1986 р., зазначається, що «дефіцит уряду є ті-

[1] A Manual on Government Finance Statistics / International Monetary Fund. — Washington, D.C., 1986. — P. 106.

єю часткою видатків і наданих ним кредитів, яка перевищує надходження, отримані від доходів, грантів і погашення виданих кредитів, і яку уряд покриває, беручи зобов'язання щодо погашення їх у майбутньому і/або використовуючи свої ліквідні резерви… Загальна сума фінансування дорівнює розміру дефіциту/надлишку, але з протилежним знаком… Отже, концепція дефіциту/надлишку визначає, чи покриває уряд витрати на здійснення видатків і операцій з надання кредитів з метою досягнення політичних цілей надходженнями від доходів, грантів і погашення кредитів, не збільшуючи при цьому своїх зобов'язань щодо майбутнього їх погашення або використання своїх ліквідних резервів».

Відомі дослідники державних фінансів В. Танзі, М. Блейєр і М.Тейєро в рамках концепції дефіциту як потреб у запозиченнях дали таке його визначення: «Він відображає величину додаткових ресурсів понад звичайні доходи уряду, які цей уряд повинен залучити з приватного сектору або з зовнішніх джерел, щоб профінансувати свої операції»[1].

На нашу думку, *бюджетний дефіцит* являє собою фінансовий результат за бюджетними операціями у розмірі перевищення видатків бюджету над його доходами за певний період. Він покривається додатковим залученням урядом грошових ресурсів із зовнішніх і внутрішніх джерел понад звичайно наявні бюджетні доходи. Під час виконання бюджету дефіцит може також проявитися у формі свідомого відкладення виконання запланованих бюджетних зобов'язань.

Управління бюджетним дефіцитом включає:

- вибір показників бюджетного дефіциту, які застосовуються як у процесі функціонування бюджету (як фонду фінансових ресурсів), так і для аналізу податково-бюджетної політики;
- розроблення методології їх розрахунку;
- визначення абсолютного розміру бюджетного дефіциту на плановий рік відповідно до характеру і завдань соціально-економічної політики та стану макроекономіки;
- розрахунок відносних показників бюджетного дефіциту (його питома вага в загальній сумі бюджетних видатків, а також у ВВП);
- установлення джерел фінансування бюджетного дефіциту (у тому числі з метою управління ліквідністю бюджетного фонду) у розмірі його абсолютної величини;
- аналіз впливу альтернативних джерел фінансування дефіциту на макроекономічні процеси і показники;

[1] How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues / Ed. by M.I.Blejer and A. Cheasty. — IMF, 1993. — P. 183.

- розрахунок бюджетного дефіциту на основі загальновизнаних принципів ведення статистики державних фінансів;
- розроблення інструментів мінімізації бюджетного дефіциту на всіх стадіях бюджетного процесу, а також контрольних заходів.

Кожна країна у своїй національній бюджетній практиці застосовує різні показники бюджетної розбалансованості, а також самостійно визначає методологічні аспекти їх розрахунку. Найпоширенішим у світі підходом до визначення абсолютного розміру бюджетного дефіциту є так звана боргова концепція дефіциту або концепція потреб у запозиченнях[1]. В одному з найкращих варіантів вона викладена у зазначеному вище Положенні СДФ[2]. Це Положення є одним із загальновизнаних стандартів подання показників національних державних фінансів у міжнародних фіскальних оглядах. Єдність принципів розрахунку показників забезпечує можливість зіставляти дані різних країн.

В основі розрахунку бюджетного дефіциту лежить бюджетна класифікація, яка, зокрема, дає можливість виділити ті надходження, які формують доходи бюджету, і ті, котрі являють собою операції з фінансування; а також відокремити витрати, які не належать до складу видатків і є так званим від'ємним фінансуванням. У Положенні СДФ наводиться таке *аналітичне* групування бюджетних операцій:

- *доходи і гранти*, які охоплюють:
  - — податкові доходи (у тому числі внески на соціальне страхування),
  - — неподаткові доходи,
  - — капітальні доходи (включаючи надходження від приватизації державного майна),
  - — гранти;
- *видатки* (поточні, у тому числі субсидії і трансферти, та капітальні видатки і трансферти) і *кредитування за вирахуванням погашення;*
- *фінансування*, яке відображається на чистій основі і включає:
  - — внутрішнє фінансування (небанківське, банківське, з боку центрального банку),
  - — зовнішнє фінансування,
  - — зміни у валютних резервах і депозитах центрального уряду,
  - — зміни у претензіях до інших суб'єктів, придбаних урядом з метою управління ліквідністю.

---

[1] *Premchand A.* Government Budgeting and Expenditure Controls. Theory and Practice / International Monetary Fund. — Washington, D.C., 1983. — P. 99.

[2] A Manual on Government Finance Statistics. — P. 373.

Аналітичне групування не обов'язково може збігатися з організацією структури бюджетної класифікації. Так, спеціалісти МВФ підкреслюють, що виділення операцій з чистого кредитування (бюджетні кредити, видані суб'єктам господарювання, за вирахуванням надходжень від їх погашення) має суто аналітичний характер. У бюджетній класифікації, яка є основою організації бюджетного обліку, операції з надання бюджетних кредитів повинні обліковуватися у складі видатків, а їх погашення відноситися до доходів бюджету. Головне завдання бюджетної класифікації у цьому контексті — дати можливість здійснювати перегрупування бюджетних операцій у такий спосіб, щоб розрахунок показника дефіциту відповідав конкретним завданням бюджетного менеджменту й аналізу.

З технічного погляду бюджетний дефіцит — це перевищення суми бюджетних видатків і чистого кредитування над доходами бюджету.

Бюджетний дефіцит/ надлишок	=	Поточні і капітальні видатки	+	Кредитування мінус погашення	–	Доходи	–	Гранти.

Наведений розрахунок відбиває традиційний підхід до бюджетного дефіциту. Його застосовують для аналізу впливу бюджету на сукупний попит, грошово-кредитну систему, платіжний баланс. У даній формулі фактично відображено, співвідношення яких саме доходів і видатків бюджету викликає дефіцит. Виокремлення чистого кредитування, яке поєднується з видатками бюджету, пов'язане з бажанням створити підстави для порівнювання даних різних статистичних систем, а також забезпечити «мобільність» розрахунку дефіциту, яка дала б змогу трансформувати запропоновану базову концепцію визначення дефіциту в іншу. При цьому діє загальне правило: якщо уряд надає кредити іншим суб'єктам у рамках реалізації завдань соціально-економічної політики, тоді ці кредити під час розрахунку бюджетного дефіциту визначатимуть його розмір (тобто сальдо з чистого кредитування поєднуватиметься з видатками). З іншого боку, перед бюджетним фондом постає завдання управління ліквідністю бюджету з метою своєчасного і повного виконання бюджетних зобов'язань. Уряд для забезпечення ліквідності свого фонду може надавати кредити (придбавати фінансові претензії) іншим суб'єктам, призначення яких полягає не в реалізації політичних завдань, а в отриманні доходу. Тоді ці операції повинні відображатися як такі, що фінансують дефіцит, а не визначають його

розмір. Інакше кажучи, у першому випадку уряд діє з суспільно-правового погляду, а в другому — з приватноправового. Для розрізнення цих двох випадків МВФ вважає достатнім для уряду зробити заяву про цілі надання ним кредитів.

Абсолютна сума бюджетного дефіциту визначатиме розмір «потреб у запозиченнях», тому цей показник можна визначити через чисті запозичення:

$$\text{Бюджетний дефіцит/ надлишок} = \text{Запозичення} - \text{Погашення боргу} + \text{Чисте зменшення ліквідних активів}$$

Особливої уваги потребують скориговані показники традиційно розрахованого бюджетного дефіциту.

1.Бюджетний дефіцит без урахування у складі доходів субсидій і грантів. Особливо корисний його розрахунок щодо окремих видів бюджетів (а не консолідованих), оскільки він показує, який обсяг запланованих бюджетних видатків не покривається «власними» доходами уряду. Інакше кажучи, з доходів бюджету «усуваються» ті статті, які пов'язані з неборговими надходженнями від інших бюджетів, іноземних урядів і міжнародних валютно-фінансових організацій.

2.Бюджетний дефіцит без урахування приватизаційних та інших надходжень разового характеру. Відображає, у який спосіб звичайні, постійні доходи бюджету здатні покрити заплановані в бюджеті видатки.

3.Бюджетний дефіцит, визначений з урахуванням у складі видатків платежів бюджету з погашення державного боргу. Показує, наскільки *всі* виплати, які здійснюються з бюджету, покриваються його доходами.

4.Віднесення всіх операцій з фінансовими активами/зобов'язаннями (а не тільки тих, які стосуються управління ліквідністю бюджету) до статей фінансування бюджету. Такий підхід до обліку грошових операцій застосовується, зокрема, в Системі національних рахунків (СНР). Запропонований розрахунок варто виконувати, щоб забезпечити зіставність показників, визначених на підставі інформації з різних облікових систем.

5.Оскільки бюджетний облік у більшості країн базується на касовому методі, то в традиційному показнику бюджетного дефіциту будуть враховані тільки ті бюджетні операції, щодо яких уже проведені грошові виплати, а затримка виконання зобов'язань як з боку бюджету, так і перед бюджетом не знайде адекватного відображення в ньому. Особливого значення це пи-

тання набуло у зв'язку з борговими проблемами, коли уряди почали активно застосовувати реструктуризацію державного боргу і затримувати платежі з його обслуговування. Тому доцільно розраховувати два показники бюджетного дефіциту, визначені як на касовій основі, так і на основі методу нарахувань[1]:

Касова база обліку	Облік на основі нарахувань
Доходи *мінус* видатки (окрім процентних платежів) *мінус* **фактичні** процентні платежі = бюджетний дефіцит (на касовій основі) = фінансування (внутрішні і зовнішні запозичення *мінус* **фактичні** платежі з погашення боргу)	Доходи *мінус* видатки (окрім процентних платежів) *мінус* сума процентів, **нарахованих** до сплати = бюджетний дефіцит (на основі нарахувань) = фінансування (внутрішні і зовнішні запозичення *мінус* сума **нарахованих** виплат з погашення боргу *плюс* зміни в неплатежах щодо погашення боргу)

Запропонований підхід є важливою аналітичною основою для аналізу результатів вжитих заходів з реструктуризації державного боргу. Крім того, наведену методику розрахунку показників бюджетного дефіциту можна доповнити, поширивши коригування не тільки на неплатежі з обслуговування державного боргу, ай на всі інші статті видатків, які вчасно не виконуються.

6.Первинний дефіцит бюджету розраховується шляхом зменшення дефіциту, розрахованого традиційним способом, на суму процентних платежів з обслуговування державного боргу:

$$\text{Первинний дефіцит} = \text{Видатки і чисте кредитування} - \text{Доходи і гранти} - \text{Процентні платежі з обслуговування державного боргу}$$

Розрахунок первинного дефіциту має велике значення, коли перед бюджетом стоїть завдання з розроблення заходів щодо скорочення державного боргу. Такий показник дає змогу визначити, наскільки нинішня розбалансованість викликана потребою обслуговувати раніше накопичені борги. Інакше кажучи, існує можливість розрахувати розмір впливу минулих бюджетних операцій на теперішній стан співвідношення його доходів і видатків.

[1] Public expenditure handbook. A Guide to Public Policy Issues in Developing Countries / Ed. by Ke-young Chu and Richard Hemming / International Monetary Fund. — Washington, D.C., 1991. — P. 165.

Можна зробити висновок, що різні підходи до визначення бюджетного дефіциту відповідають різним аналітичним завданням. «Універсального» показника дефіциту не існує, а для адекватної оцінки стану бюджету і податково-бюджетної політики необхідно розраховувати цілий ряд показників дефіциту.

З метою покриття бюджетного дефіциту і досягнення балансу між надходженнями до бюджету і платежами з нього встановлюються джерела його фінансування. При цьому прийняття рішень щодо зміни обсягів доходів, у тому числі зміна ставок оподаткування, а також у сфері бюджетних видатків (зміна їх обсягів) ведуть до зменшення або ж збільшення від'ємного сальдо бюджету, а не фінансують його. Дефіцит, який виявляється при вже заданих обсягах і структурі бюджетних доходів і видатків, визначатиме розмір необхідних джерел його фінансування. У зв'язку з цим усі бюджетні операції можна поділити на дві групи:

- операції, які визначають розмір дефіциту бюджету, впливають на нього (викликають дефіцит або зменшують його);
- операції, які фінансують дефіцит.

В основі розмежування фінансування бюджетного дефіциту і шляхів його скорочення лежить розрізнення бюджетних доходів і надходжень, а також бюджетних видатків і витрат, що є загальноприйнятим у західній практиці. Існують різні підходи до визначення того, які саме бюджетні надходження є джерелом фінансування. Традиційно для цього використовують «критерій заборгованості»: якщо одержання фінансових ресурсів супроводжується появою вимоги щодо їх повернення, що відбувається при кредитних відносинах, тоді вони не вважаються бюджетними доходами, а належать до джерел фінансування[1]. У фінансовому плані (бюджеті) фінансування записується окремо — «нижче лінії», яка розмежовує доходи і фінансування. При розрахунку дефіциту операції з фінансування відображаються на чистій основі, тобто за вирахуванням сум, які спрямовані на погашення державного боргу.

Склад джерел фінансування дефіциту визначено у бюджетній класифікації. До них звичайно належать внутрішні і зовнішні запозичення та грошово-кредитна емісія. Але у зв'язку з тим, що в розвинених країнах взаємовідносини між центральними банками і урядами набули такого розвитку, що перші є реально незалежними органами, грошово-кредитна емісія часто розглядається не як функція уряду, а як функція органів грошово-кредитного регу-

[1] *Крейг Дж.* Форма представления бюджета и основные понятия: Материал, представленный на семинаре МВФ по вопросам налогово-бюджетной политики. — Вена, 1994.

лювання (центрального банку). Фактично це виводить надходження від грошово-кредитної емісії з безпосереднього підпорядкування бюджету. Бюджетні надходження пов'язані з нею через операції запозичення. Інша ситуація складається в країнах, що розвиваються, і в країнах з перехідною економікою, де неподинокими є випадки прямого фінансування бюджету з боку центральних банків. Крім того, уряд може «передавати» у прихованій формі частину своїх бюджетних доходів і видатків центральним банкам. Наприклад, центральні банки можуть надавати за деякими державними програмами кредити на пільгових умовах за рахунок своїх резервів. Операції такого роду повинні відкрито відображатися в бюджеті у складі видатків, а отже, і позначатися на розмірі бюджетного дефіциту. Якщо цього не відбувається, тоді показник дефіциту буде заниженим, а центральний банк виявиться задіяним у квазібюджетній діяльності (це діяльність, пов'язана з виконанням операцій, які аналогічні по суті стягненню податків або ж наданню субсидій, але які не відображаються в бюджеті, а здійснюються за рахунок інших суб'єктів, переважно центрального банку[1]). Завдяки квазібюджетним операціям уряд має можливість знизити у прихованій формі свої потреби у запозиченнях.

Досить поширеною практикою останніх десятиліть стало здійснення приватизації державного майна. Надходження від реалізації матеріальних активів, які належать державі, традиційно були бюджетними доходами. Але враховуючи те, що, по-перше, уряд втрачає свої активи (тобто стає біднішим), а по-друге, беручи до уваги масштабність і разовий характер надходжень від приватизації, традиційно розрахований бюджетний дефіцит неадекватно відображатиме потребу у запозиченнях. Тому грошові ресурси, отримані бюджетом у результаті реалізації державного майна, дедалі частіше розглядають як джерела фінансування дефіциту, а не як бюджетні доходи.

Важливо пам'ятати, що бюджет — це фонд фінансових ресурсів, до якого надходять доходи і з якого здійснюються регулярні платежі. Для своєчасного виконання зобов'язань цього фонду необхідно вживати заходів щодо управління ліквідністю бюджету (зокрема, проводити операції з фінансовими активами з цією метою). Тому операції фінансування завжди мають місце в бюджеті. Але оскільки вони відображаються в бюджетному плані на чистій основі, бюджетний дефіцит проявиться лише тоді, коли

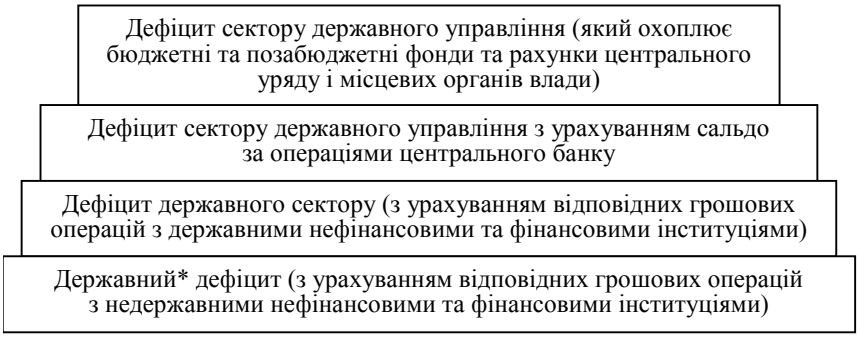
[1] Aspects of Fiscal Performance in some Transition Economies under Fund-Supported Programs / Prepared by Willem H. Buiter. — IMF, WP/97/31, April 1997. — P. 10.

надходження від реалізації фінансових активів перевищать витрати на їх придбання.

Тенденції розвитку провідних країн світу призвели до формування національних економік секторного типу. Зростання ролі держави й ускладнення організації її грошового господарства проявилися у розбудові значного державного сектору. Центральне місце у його складі займає сектор державного управління. Він включає органи державної влади й управління всіх рівнів. Основна мета діяльності цих органів полягає у розробленні і здійсненні державної політики. Сучасне грошове господарство сектору державного управління складається, як і для будь-якого суб'єкта, з цілого ряду фондів фінансових ресурсів, а також грошових коштів у нефондовій формі. Провідне місце серед них належить центральному (державному або федеральному) бюджету країни, в якому яскраво проявляється вся державна політика.

Разом з тим уряд має у своєму розпорядженні різні позабюджетні фонди, у тому числі й фонди соціального страхування, в яких нині концентрується вагома частка ВВП. Крім того, державна політика безпосередньо втілюється у життя на всіх рівнях державного управління (як центральним урядом, так і місцевими органами влади). У зв'язку з цим показник бюджетного дефіциту певною мірою втратив свою інформативність: його визначення недостатньо як для характеристики функціонування державних фінансів, так і для аналізу впливу з боку податково-бюджетної політики.

На практиці для оцінювання діяльності сектору державного управління і державного сектору в цілому розраховують не лише бюджетний дефіцит, а й інші підсумкові фінансові показники (рис. 45), які в західній теорії і практиці характеризуються поняттям «фіскальний дефіцит». Він є фінансовим результатом функціонування державних фінансів, що проявляється у недостатньому обсязі державних доходів для покриття державних видатків. Показники фіскального дефіциту розраховуються як перевищення державних видатків над державними доходами за певний період.



* У літературі часто під державним дефіцитом розуміють дефіцит державного сектору. У даній схемі враховано і квазібюджетні операції недержавної сфери економіки

Рис. 45. Види фіскального дефіциту

Отже, у сучасній західній теорії і практиці державних фінансів поняття «дефіцит» виходить за межі власне бюджету. Бюджет (насамперед центральний), будучи провідним економічним інструментом реалізації державної політики, одночасно опиняється в контексті загального фінансового стану всього грошового господарства державних органів влади, за допомогою всіх фінансових фондів якого вони реалізують свої державні та політичні функції.

Національна практика окремих країн щодо розрахунку показників дефіциту дуже різниться. Це стосується як переліку видів цих показників, так і методологічних аспектів їх розрахунку, і залежить від ступеня розвитку національної економіки тієї чи іншої країни, історично обумовлених засад функціонування державних фінансів, розвиненості бюджетних технологій тощо. Але в усіх країнах світу розраховуються показники бюджетного дефіциту як для окремих бюджетів, так і для зведеного бюджету країни.

В умовах інтернаціоналізації економічних зв'язків і глобалізації економічних процесів зростає значення загальновизнаних підходів до відображення показників функціонування державних фінансів різних країн у міжнародних фіскальних оглядах, одержаних на основі спільних статистичних принципів. Це дає можливість побачити національну економіку в контексті світового господарства. До так званих міжнародних стандартів, які стосуються статистики державних фінансів, можна віднести методологічні статистичні положення, розроблені Організацією об'єднаних націй (ООН), Організацією економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), Європейським співтовариством (ЄС) і Міжнародним валютним фондом (МВФ). Ми зупинимося на під-

ходах до розрахунку дефіциту останніх двох. Запропоновані ними принципи є спільними як для визначення дефіциту сектору державного управління в цілому, так і дефіциту бюджету зокрема.

Підхід до визначення дефіциту, запропонований у Положенні СДФ спеціалістами МВФ і розкритий вище, бере до уваги ці аспекти і дає можливість охопити в розрахунку дефіциту грошові операції, які здійснюються бюджетами всіх рівнів, а також позабюджетними фондами. Це особливо актуально також з огляду на те, що в практиці багатьох країн у різні періоди розвитку окремі цільові позабюджетні фонди то включаються до складу бюджету, то не включаються.

Крім того, останнім часом дедалі більшого значення набуває Система національних рахунків (СНР). Її статистичні принципи виходять з функціонального групування економічних суб'єктів, а не належних їм фондів фінансових ресурсів. Тому поняття «бюджет» у СНР немає. Звітні дані СНР є провідними для оцінювання податково-бюджетної політики, зокрема, європейських країн.

З методологічного погляду всі економічні показники офіційної звітності країн — членів ЄС перед Європейською радою мають відповідати Європейській системі національних і регіональних рахунків (ЄСНР), прийнятій у 1995 р.[1] Дефіцит (надлишок) у нормативних документах Європейської ради визначається як чисті запозичення/чисте кредитування сектору державного управління.

Особливостями визначення дефіциту на базі ЄСНР є[2]:

- розрахунок охоплює операції сектору державного управління (центральний уряд і місцеві органи влади), що здійснюються через бюджет і позабюджетні фонди, які формують суб'єкти цього сектору;
- облік усіх операцій здійснюється виходячи з методу нарахувань, що дає можливість урахувати несвоєчасне виконання або відстрочення виконання зобов'язань уряду;
- під час обліку капіталовкладень обов'язково відбувається їх коригування на амортизацію, чого позбавлена касова база обліку;
- під час визначення доходів не тільки запозичення, а й погашення наданих урядом іншим суб'єктам кредитів не розглядаються як доходи; взагалі, на відміну від бюджетного обліку, всі фінансові операції записуються «нижче лінії» (наприклад, надан-

[1] Council Regulation (EC) № 2223/96 of 25 June 1996 on the European system of national and regional accounts in the Community // Official Journal of European Communities. — 1996. — Vol. 39. — №L310. — 30 Nov. — 496 p.

[2] Public Finance Trends. 96. A Statistical background to public spending and revenues / Editor Edward Hayman. — Office for National Statistics. — L.: HMSO, 1996. — 140 p.

ня урядом кредитів або ж їх погашення в бюджетному обліку обліковується відповідно як видатки і доходи);

- заощадження не є доходами, а також надходження від реалізації основних фондів, будучи використанням заощаджень, не входять до складу наявних ресурсів;
- чисті запозичення (дефіцит) показується зі знаком «–», а надлишок — зі знаком «+».

До 1999 р. включно звітність країн ЄС стосовно дефіциту базувалася на ЄСНР 1979 р. З 2000 р. ці дані повинні відповідати принципам ЄСНР 1995 р. Основні відмінності двох редакцій ЄСНР полягають у вдосконаленні ряду методологічних процедур, зміні критеріїв віднесення тих чи інших суб'єктів до складу сектору державного управління, а також у повному переході до обліку операцій на основі методу нарахувань.

Розрахунок показника фіскального дефіциту можна записати такою формулою:

Чисте кредитування (+) / Чисті запозичення (–)	=	Загальна сума ресурсів сектору державного управління	–	Загальна сума видатків сектору державного управління

При цьому загальна сума ***ресурсів*** включає:

- Поточні ресурси:
  - — податки на виробництво й імпорт;
  - — податки на доходи і майно;
  - — соціальні внески;
  - — інші поточні ресурси.
- Отримані капітальні трансферти.

Загальна сума ***видатків*** охоплює:

- Поточні видатки:
  - — колективне споживання;
  - — соціальна допомога в натуральній формі;
  - — соціальні трансферти в грошовій формі;
  - — процентні платежі;
  - — субсидії;
  - — інші поточні видатки.
- Валові капіталовкладення.
- Інші капітальні видатки.

До ***джерел фінансування*** належать операції з такими активами:

- монетарне золото і спеціальні права запозичення;
- депозити і готівка;
- цінні папери (крім акцій);
- акції та інші форми акціонерного капіталу;

- позики та кредити;
- технічні резерви страхових компаній;
- інша кредиторська та дебіторська заборгованість.

МВФ у своєму прагненні наблизитися до принципів звітності, закладених у СНР ООН, розробив нову редакцію Положення СДФ, опубліковану в 2001 р. Нова концепція виділяє чотири показники фіскального дефіциту: валовий операційний баланс, чистий операційний баланс, чисті запозичення/чисте кредитування, політичний баланс. Визначення кожного з них наведено у табл. 72.

Чистий операційний баланс фактично показує зміни чистої вартості уряду в результаті здійснених ним грошових операцій. Цей показник вважається таким, що відображає здатність фіскальної політики забезпечити сталий розвиток. У зв'язку з труднощами оцінки амортизації основних фондів, можливо, більшої ваги набуде показник валового операційного балансу.

Чисті запозичення/чисте кредитування відображає потреби у запозиченнях. Даний показник відповідає показникові дефіциту сектору державного управління, розрахованому відповідно до вимог законодавства ЄС на базі даних ЄСРН.

Політичний баланс являє собою аналог показника дефіциту/надлишку, розрахованого на касовій основі (див. Положення СДФ, 1986 р.), але визначеного на основі методу нарахувань.

Таблиця 72

ФІСКАЛЬНИЙ ДЕФІЦИТ: МЕТОДОЛОГІЯ МВФ[1]

Положення СДФ, 1986 р.	Положення СДФ, 2001 р.
Касовий метод обліку операцій уряду	Облік грошових операцій уряду на основі методу нарахувань

[1] Managing Public Expenditures. A Reference Book for Transition Countries / Ed. by Richard Allen and Daniel Tommasi. — The SIGMA program, OECD 2001. — P. 151.

Доходи і гранти Доходи • Податкові доходи (у тому числі внески на соціальне страхування) • Неподаткові поточні доходи • Капітальні доходи (у тому числі надходження від реалізації основних фондів) Гранти **Видатки і кредитування мінус погашення** Поточні видатки • Товари і послуги Заробітна плата Нарахування на заробітну плату Інші товари і послуги • Процентні платежі • Субсидії • Трансферти Капітальні видатки і трансферти Кредитування мінус погашення **Дефіцит (–)/ Надлишок (+) на касовій основі** **Фінансування** Внутрішнє Зовнішнє	**ПОТОЧНІ ОПЕРАЦІЇ І КАПІТАЛЬНІ ТРАНСФЕРТИ** **Доходи** Податки Внески на соціальне страхування Гранти Інші доходи **Витрати** Заробітна плата Використання товарів і послуг Процентні платежі Субсидії Гранти Соціальні виплати Трансферти та інші витрати ***Валовий операційний баланс*** *(доходи—витрати)* Амортизація капітальних активів ***Чистий операційний баланс*** *(доходи—витрати—амортизація)* **ОПЕРАЦІЇ З КАПІТАЛЬНИМИ АКТИВАМИ** **Чисте отримання нових капітальних активів** Отримання основних фондів *мінус* Вибуття основних фондів *мінус* Амортизація основних фондів **Зміни в запасах товарно-матеріальних цінностей** **Чисте отримання інших нефінансових активів** ***Чисті запозичення/кредитування*** *(доходи—витрати—чисті операції з капітальними активами)* **ОПЕРАЦІЇ З ФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ (ФІНАНСУВАННЯ)** **Чисте отримання фінансових активів для реалізації політичних завдань** ***Політичний баланс*** *(чисті запозичення/кредитування – чисте отримання фінансових активів для реалізації політичних завдань)* **Чисте отримання фінансових активів для управління ліквідністю** Внутрішні • Центральний банк і фінансові корпорації • Інші Зовнішні **Чисте виникнення зобов'язань** Внутрішні • Центральний банк і фінансові корпорації • Інші Зовнішні
Меморандні положення: **Зміни в неплатежах** Неплатежі проплачені Нові неплатежі	

Важливо, що інформаційною базою розрахунку дефіциту за методикою МВФ є дані з бюджетних рахунків.

1970—1980-ті роки відзначилися в розвинених країнах потужним зростанням сектору державного управління, особливо в Європейському співтоваристві, де видатки цього сектору зросли з 36% ВВП у 1970 р. до позначки трохи більше 52% ВВП у 1993р. і дещо скоротилися після вжитих заходів до 47% у 2000р. (тоді як у США і Японії в 1999 р. цей показник становив відповідно 32%

ВВП і 40% ВВП)[1]. Це було викликано в основному збільшенням соціальних виплат і процентних платежів уряду. Покриття високих державних видатків стало можливим, зокрема, завдяки розширенню державних запозичень, якими фінансувалися бюджетні дефіцити. Економісти і політики традиційно пов'язують їх з цілим рядом негативних економічних ефектів. Загроза сталому соціально-економічному розвитку і фінансовій стабільності через розбалансованість державних фінансів і державний борг зумовили прискіпливу увагу до цих питань.

На початку 1990-х років фактично всі розвинені країни світу проводили програми з фіскальної консолідації, мета яких полягає у досягненні довгострокового зменшення фіскального дефіциту. Центральне місце в них займали заходи щодо скорочення дефіциту бюджету. Тому їх реалізація позначилася на змінах бюджетного процесу. Найбільш яскравими прикладами стали заходи, здійснені в США, Новій Зеландії, ЄС.

США мали постійні дефіцити федерального бюджету починаючи з 1969 р. аж до початку 1990-х років. Нормативні документи, які регламентують бюджетний процес США, мали кілька механізмів, за допомогою яких намагалися контролювати дефіцити[2]:

1.*Боргові обмеження*. Федеральний уряд протягом кількох десятиліть установлював граничні показники рівня державного боргу, що повинно було обмежувати державні запозичення, а отже і рівень дефіциту (аналогічна практика постійно застосовується в Україні). Ефективність цього механізму виявилася незадовільною, оскільки, по-перше, ліміти державного боргу постійно зростали; а, по-друге, конгрес США мав право класифікувати певну частину боргу як таку, що не підлягає обмеженням.

2.*Агреговане бюджетування*. Згідно з прийнятим у 1974 р. законом конгрес США був зобов'язаний ухвалювати рішення про дефіцит/надлишок відповідно до існуючої макроекономічної ситуації, а також приймати нормативні акти щодо бюджетних доходів і програм видатків, орієнтуючись на межі встановленого бюджетного сальдо. Саме в цей період була спроба звернутися на практиці до концепції бюджету повної зайнятості, яка була розроблена в США ще наприкінці 1940-х років. При цьому всі показники розраховувалися на основі національних макроекономічних рахунків і стосувалися не лише федерального бюджету, а й

[1] Public finances in EMU — 2000 // European Economy. Reports and Studies. — European Commission. Directorate-General for Economic and Financial Affairs. — 2000. — № 3. — P. 11.

[2] *Mikesell, John L.* (Indiana University). Fiscal Administration. Analysis and Applications for the Public Sector. Fourth Edition. — Wadsworth Publishing Company, 1995. — P. 90—92.

усіх позабюджетних фондів уряду. З 1921 р. президент США мав більше бюджетних повноважень, ніж інші учасники бюджетного процесу, з метою забезпечення фіскальної відповідальності; а з 1974 р. потужніший вплив на прийняття податково-бюджетних рішень отримав конгрес. Однак вирішити проблеми з бюджетними дефіцитами не вдавалося.

3.У 1985 р. у США прийнято новий закон про збалансований бюджет і надзвичайний контроль за дефіцитом, який широко відомий як закон Гремма—Рудмена—Холлінгза. Передбачені в ньому обов'язкові заходи відповідно до прогнозних розрахунків мали привести до подолання дефіциту в 1993 р. Механізм досягнення бюджетного балансу передбачав:

- установлення до початку фіскального року планової величини дефіциту. Реально на практиці виявилося, що вона часто була занадто оптимістичною. Це призводило до ускладнення виконання запланованих бюджетних показників і до політичних конфліктів (у зв'язку з загальною процедурою досягнення фіскальної дисципліни);
- застосування механізму секвестру бюджетних видатків, якщо вони перевищують бюджетні доходи. Це має здійснюватися у такий спосіб, щоб не порушувався запланований показник дефіциту;
- значна кількість статей фінансування не підлягали секвестру (зокрема, соціальні програми, програми поліпшення добробуту, виплати з соціального страхування). Для деяких статей видатків секвестр було обмежено (наприклад, для Medicare, студентського кредитування). Усі інші видатки були поділені на дві групи: внутрішні та оборона. Необхідна сума зменшення видатків порівну ділилася між цими двома групами, які фактично і брали на себе весь тягар секвестру.

Зазначений порядок виявився досить «грубим» у такому всезагальному підході до скорочення статей бюджетного фінансування, а тому викликав значне обурення як з боку виконавчої влади, так і конгресу. Для штучного уникнення секвестру фінансові агентства уряду почали переносити видатки на майбутні чи минулі періоди. Закон Гремма—Рудмена—Холлінгза було виконано в 1986р., у 1988 р. його було скасовано, а в 1990 р. у бюджетний процес закладено новий механізм подолання дефіциту.

4.У 1990 р. у США прийнято новий закон про бюджет. Він включав такі основні положення, що безпосередньо вплинули на процедури бюджетного процесу:

- Видатки бюджету поділено на дві групи: обов'язкові (затверджуються законами) і дискреційні (вводяться спеціальними нормативними актами щодо бюджетних асигнувань). Окремо за-

лишаються видатки, пов'язані з бюджетним відшкодуванням і сплатою відсотків за державним боргом. *Дискреційні видатки* поділено на три категорії: оборона, міжнародна діяльність, внутрішні видатки. Для дискреційних видатків установлено показники верхньої їх межі, які коригуються відповідно до інфляції. Будь-яке збільшення фінансування однієї з дискреційних програм має покриватися скороченням іншої програми видатків з цієї ж групи.

- Установлено принцип pay-as-you-go (PAYGO) для *обов'язкових видатків* і законодавства про бюджетні доходи. Принцип PAYGO означає, що пропозиції щодо скорочення доходів або збільшення видатків можливі лише за відповідного скорочення інших видатків або збільшення доходів. При цьому даний принцип повинен задовольняти не лише бюджетні показники поточного фіскального року, а й п'яти наступних років.
- Введено максимальні значення показників дефіциту, які коригуються відповідно до стану економіки (інфляція, рівень процентних ставок тощо) і технічних чинників (зміна концепцій видатків, податкового законодавства). Одне із завдань, яке намагаються вирішити за допомогою такого порядку, — мінімізувати прямі «побажання» конгресу і виконавчої влади щодо розміру дефіциту, раціоналізувати їх поведінку і посилити фіскальну відповідальність.
- Секвестр застосовується виключно до тієї групи видатків, яка порушує встановлені нормативні правила (на відміну від закону Гремма—Рудмена—Холлінгза, який передбачає суцільне скорочення видатків, окрім установлених винятків). Спроби перенести видатки на минулі чи майбутні періоди викликають негайний секвестр.
- Заощадження від неочікуваного скорочення видатків можуть бути використані виключно для цілей скорочення дефіциту; не допускається їх спрямування на зменшення податків або ж розширення видатків (ця вимога відіграла важливу роль у скороченні бюджетного дефіциту США в результаті зменшення витрат на оборону, спричиненого колапсом Радянського Союзу).

Норми нового бюджетного законодавства можуть бути порушені у випадку, якщо президент і конгрес проголосять надзвичайний стан. Крім того, конгрес може тимчасово припинити дію нових бюджетних процедур, якщо прогнозується рецесія, або якщо економіка переживає протягом двох кварталів зростання в розмірі менше 1%.

Розподіл впливу між учасниками бюджетного процесу було дещо змінено на користь президента і виконавчих органів: завдя-

ки праву визнавати і проголошувати надзвичайний стан президент дістав додаткові можливості; крім того, виконавча гілка влади здійснює економічне прогнозування і дає оцінки, необхідні для виконання принципу PAYGO і встановлення верхніх меж дискреційних видатків. Конгрес став головним об'єктом, стосовно якого було посилено фіскальну відповідальність і контроль.

Особливому контролю згідно з законом 1990 р. підлягають програми державного кредитування[1]. Безпосередній вплив на бюджетні показники мали надані і погашені бюджетні кредити, тоді як дані урядом гарантії позначалися на бюджеті тільки за умови невиконання суб'єктами господарювання кредитних зобов'язань. У зв'язку з цим проявилася тенденція до того, що перевага віддавалася використанню гарантій уряду, а не прямим бюджетним кредитам. Зміни бюджетного законодавства 1990 р. вимагають урахування в бюджетних показниках субсидованої суми як із наданих кредитів, так і гарантій (нагадаємо, що бюджетні кредити містять елемент субсидії, оскільки мають пільгові порівняно з ринковими умови). Урядові агентства, які виконують бюджет і надають кредити, повинні отримати повноваження на фінансування субсидованої суми кредитної програми, а також зарезервувати на депозиті фінансові ресурси для покриття можливої претензії відносно наданої кредитної гарантії.

Основне завдання запроваджених бюджетних правил — забезпечити більш жорстку дисципліну для вирішення проблем дефіциту. На практиці США отримали підтвердження ефективності запровадженого механізму. У 1990-х роках ця країна переживала постійне скорочення дефіциту, розрахованого щодо всіх фондів фінансових ресурсів, які формують федеральний уряд і підпорядковані йому агентства (так званий дефіцит консолідованого центрального уряду): якщо у 1992 р. дефіцит становив 289,25 млрд дол., то у 1997 р. — уже 21,72 млрд дол. А з 1998 р. почав формуватися профіцит: 70,69 млрд дол. у 1998 р., 122,95 млрд дол. у 1999 р. і 230,64 млрд дол. у 2000 р.[2] Незважаючи на економічне піднесення, яке спостерігалося в цей період розвитку США, значну роль у досягненні таких результатів відіграли зміни у бюджетному процесі.

США не тільки вдосконалювали процедури бюджетного процесу, а й проводили інші заходи для подолання розбалансованос-

[1] The McGraw-Hill Encyclopaedia of Economics. Second Edition. — Douglas Greenwald. Editor in Chief. — McGraw-Hill, Inc. 1994. — P. 394—395.

[2] Government Finance Statistics Yearbook / International Monetary Fund. — Washington, D.C., 2001. — P. 445.

ті федерального бюджету. Вони стосувалися, по-перше, зниження бюджетних видатків, яке відбувалося за рахунок:

1)зменшення витрат на оборону. США скоротили чисельність збройних сил, хоча при цьому були вжиті заходи для посилення обороноздатності країни;

2)зменшення фінансування допомоги іншим країнам;

3)скорочення програми федеральної підтримки сільського господарства;

4)ліквідації програм бюджетного фінансування послуг з додаткової освіти;

5)оптимізації структури органів управління федеральною програмою житлового будівництва;

6)передання тягаря фінансування ряду видатків з федерального бюджету бюджетам нижчого рівня. Зокрема:

- бюджети штатів почали покривати витрати на субсидії з найму житла;
- наполовину збільшено видатки бюджетів штатів на фінансування допомоги, яка раніше покривалася з федерального бюджету.

По-друге, для оптимізації розміру бюджетного дефіциту було підвищено ставки ряду податків, які закріплені за федеральним бюджетом, а також переглянуті податкові пільги. В основному ці зміни торкнулися прибуткового податку з громадян і податку на прибуток корпорацій. Так, США ввели єдину ставку в 34% для оподаткування прибутку корпорацій.

У США бюджети штатів і бюджети органів місцевого самоврядування, як правило, є збалансованими або ж мають бюджетний надлишок. Одна з причин цього — заборона з боку законодавства багатьох штатів на формування бюджетних дефіцитів нижчестоящих бюджетів. Саме тому переважну частину заходів з оптимізації дефіциту було сфокусовано на федеральному бюджеті. В цілому динаміка фіскального дефіциту сектору державного управління в США відображена в табл. 73.

Таблиця 73

ПОКАЗНИКИ ФІСКАЛЬНОГО ДЕФІЦИТУ США, в % до ВВП[1]

Рік	Дефіцит сектору державного управ-	Дефіцит сектору державного управління без урахування процентів по державному боргу (первинний	Для довідки: видатки сектору державного	Темпи зростання ВВП

[1] Укладено на основі: The European Economy: 2002 review. — 2002. — № 6. — 2002. — P. 454, 458.

	ління	дефіцит)	управління	
1990	–4,4	0,8	35,5	1,8
1991	–5,0	0,3	36,2	–0,5
1992	–5,9	–0,9	36,9	3,0
1993	–5,0	–0,2	36,2	2,7
1994	–3,7	1,0	35,1	4,0
1995	–3,1	1,8	35,0	2,7
1996	–2,2	2,5	34,6	3,6
1997	–1,0	3,5	33,6	4,2
1998	0,3	4,5	32,7	4,6
1999	0,7	4,6	32,5	4,2
2000	1,5	5,2	32,3	5,0

В ЄС Маастрихтський договір затвердив два критерії, які безпосередньо стосуються стану державних фінансів: по-перше, державний борг (а точніше, борг сектору державного управління) не повинен перевищувати 60% ВВП, а по-друге, бюджетний дефіцит (у дослівному перекладі — надмірний дефіцит органів державного управління) не повинен бути вищим за 3% ВВП[1]. Участь у третій стадії Європейського валютного союзу вимагала від країн-учасниць дотримання прозорості функціонування державних фінансів і жорсткої фіскальної дисципліни, що повинно виражатися, між іншим, і у виконанні маастрихтських критеріїв. У зв'язку з цим на початку 1990-х років фактично всі країни ЄС почали здійснювати програми з фіскальної консолідації, центральною ідеєю яких було досягнення рекомендованих величин боргу і дефіциту. У результаті відбулося значне скорочення розмірів фіскального дефіциту в країнах ЄС, але рівень боргу і податкового

[1] Council Regulation (EC) №3605/93 of November 1993 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community.

Див. також: Protocol № 5 on the excessive deficit procedure/ European Union. Selected Instruments taken from the Treaties. Book I. (1995. Brussels. Luxembourg). — Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 1995. — 897 p.

тягаря і нині залишаються високими, оскільки вирішення проблем з дефіцитом відбувалося переважно за рахунок посилення дохідної бази бюджетів.

З тим щоб не допустити виникнення загрози стабільності єдиної європейської валюти, необхідно було виробити механізм, який би забезпечував постійне дотримання жорсткої бюджетної дисципліни поряд з відкритим, прозорим функціонуванням державних фінансів і сталою бюджетною позицією. Це стало головним аспектом ухваленого в ЄС у 1997 р. Пакту про стабільність і зростання. Основна увага його фінансових положень сконцентрована на питаннях дефіциту. Пакт про стабільність і зростання вимагає від національних урядів країн-учасниць підтримувати у довгостроковому періоді таку бюджетну позицію, як близька до балансу чи надлишку. При цьому може допускатися поява дефіциту в результаті дії вбудованих автоматичних стабілізаторів розміром не більше 3% ВВП. Ця цифра є верхньою межею, а не середнім значенням для дефіциту. Інакше кажучи, бюджетна позиція має бути збалансованою протягом економічного циклу; а якщо перед країною стоїть проблема державного боргу, уряд повинен турбуватися про формування бюджетного надлишку.

Установлені нормативними актами постійно діючі податково-бюджетні обмеження дістали назву «фіскальні правила». Описані вище вимоги до фіскальної дисципліни, які затверджені у Маастрихтському договорі і Пакті про стабільність і зростання, змушують країни — учасниці ЄС будувати свою податково-бюджетну політику на основі фіскальних правил.

Європейське законодавство передбачило превентивні заходи для виконання вказаних вимог і недопущення застосування санкцій. Країни ЄС зобов'язані щорічно представляти стабілізаційні/конвергаційні програми, які повинні містити таку інформацію[1]:

- середньострокові показники для бюджетного (урядового) балансу й очікувані зміни рівня державного боргу; для виконання прогнозних розрахунків фіскальних показників у середньостроковому періоді в ЄС розроблено загальну уніфіковану методику визначення структурного балансу;
- макроекономічні можливості, на основі яких зроблено розрахунки;
- прогноз цих же показників на три роки;

[1] Managing Public Expenditures. — P. 105.

- аналіз чутливості бюджетних даних до змін макроекономічних можливостей;
- опис заходів бюджетної та економічної політики, необхідних для досягнення прогнозного значення бюджетного балансу.

Європейська рада зобов'язана аналізувати подані програми і давати відповідні публічні коментарі. Уперше такий порядок було застосовано на практиці в 1999 р.

Пакт про стабільність і зростання передбачає санкції за недотримання встановлених вимог:

- якщо уряд не може задовольнити маастрихтський критерій дефіциту і не здатний виконати рекомендації Європейської ради, він зобов'язаний внести на рахунок ЄС депозит у розмірі 0,2% свого ВВП, а також суму, яка дорівнює одній десятій розміру дефіциту, що перевищує рекомендовані 3%. У цілому депозит не може перевищувати 0,5% ВВП;
- якщо ситуація не поліпшується упродовж двох років, депозит конвертується у безповоротний платіж, сума якого розподіляється між іншими членами Європейського валютного союзу;
- застосування описаного механізму є автоматичним, але обов'язково беруться до уваги економічні обставини. Під час рецесії жорсткість заходів пом'якшується у такий спосіб: якщо ВВП скорочується на 0,75%, санкції втрачають свій автоматичний характер, а рішення про їх застосування приймає Європейська рада за результатами оцінки всіх економічних обставин; якщо ВВП скорочується на 2% і більше, усі фінансові санкції скасовуються.

Результатом жорстких лімітів, які застосовуються в ЄС щодо дефіциту і державного боргу, стало постійне скорочення розбалансованості державних фінансів практично в усіх європейських країнах (табл. 74).

Незважаючи на уніфіковані вимоги щодо звітності у сфері державних фінансів, національна практика країн — учасниць ЄС не втрачає своєї автентичності. Уряди самостійно розробляють власні критерії і вимоги до показників державних фінансів (зокрема його дефіциту), які застосовуються у внутрішній практиці паралельно з загальними міжнародними стандартами.

Таблиця 74

ДЕФІЦИТ СЕКТОРУ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ (на основі методики ЄСНР, 1995 р.), % до ВВП[1]

Показник	Рік										
	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Бельгія	–8,1	–7,3	–5,0	–4,3	–3,8	–2,0	–0,8	–0,5	0,1	0,4	0,0
первинний дефіцит	3,2	3,8	4,6	4,9	5,0	6,0	6,8	6,5	6,9	7,0	6,1
державний борг	132,5	138,2	135,9	134,0	130,2	124,8	119,6	114,9	109,6	108,5	105,8
Данія	–2,2	–2,9	–2,4	–2,3	–1,0	0,4	1,1	3,2	2,5	3,0	1,9
первинний дефіцит	4,4	4,4	4,2	4,1	5,1	6,1	6,5	8,0	6,8	7,0	5,6
державний борг	66,3	78,0	73,5	69,3	65,1	61,2	56,2	53,0	47,3	45,4	45,3
Німеччина	–2,6	–3,1	–2,4	–3,5	–3,4	–2,7	–2,2	–1,5	1,1	–2,8	–3,6
первинний дефіцит	0,7	0,2	0,9	0,2	0,3	0,9	1,4	2,0	4,5	0,5	–0,4
державний борг	42,9	46,9	49,3	57,0	59,8	61,0	60,9	61,2	60,2	59,5	60,9
Греція	н/д	н/д	н/д	–10,2	–7,4	–4,0	–2,5	–1,8	–1,9	–1,5	–1,2
первинний дефіцит	н/д	н/д	н/д	1,0	3,1	4,2	5,3	5,4	5,1	4,9	4,3
державний борг	87,9	110,2	107,9	108,7	111,3	108,2	105,8	105,1	106,2	107,0	104,9
Іспанія	н/д	н/д	н/д	–6,6	–5,0	–3,2	–3,0	–1,2	–0,8	–0,2	–0,1
первинний дефіцит	н/д	н/д	н/д	–1,4	0,4	1,6	1,3	2,4	2,5	3,0	2,8
державний борг	46,8	58,4	61,1	63,9	68,1	66,6	64,6	63,2	60,6	56,9	54,0
Франція	–4,2	–6,0	–5,5	–5,5	–4,1	–3,0	–2,7	–1,8	–1,4	–1,5	–3,1
первинний дефіцит	–0,9	–2,5	–2,0	–1,7	–0,3	0,6	0,8	1,5	1,7	1,6	0,0
державний борг	39,6	45,3	48,4	54,6	57,1	59,3	59,5	58,5	57,2	56,8	59,0
Ірландія	–3,0	–2,7	–2,0	–2,1	–0,1	1,4	2,3	2,0	4,5	1,2	0,0
первинний дефіцит	4,2	3,9	4,1	3,2	4,4	5,3	5,8	4,5	6,5	2,7	1,3
державний борг	100,2	96,3	90,5	82,7	74,2	65,0	54,9	49,3	39,3	36,8	33,4
Італія	–10,7	–10,3	–9,3	–7,6	–7,1	–2,7	–3,1	–1,8	–0,7	–2,7	–2,5
первинний дефіцит	2,0	2,8	2,1	3,9	4,4	6,7	5,2	5,0	5,8	3,8	3,4
державний борг	107,7	118,1	123,8	123,2	122,1	120,2	116,3	114,9	110,6	109,5	106,7

Люксембург	0,1	1,9	2,7	2,1	2,0	3,2	3,1	3,5	6,0	6,3	2,5
первинний дефіцит	0,4	2,3	3,1	3,0	2,3	3,6	3,4	3,8	6,2	6,5	2,9
державний борг	4,7	5,7	5,4	5,6	6,2	6,1	6,3	5,9	5,5	5,4	5,6
Нідерланди	–4,2	–2,8	–3,5	–4,2	–1,8	–1,1	–0,8	0,7	2,2	0,1	–1,2
первинний дефіцит	2,1	3,4	2,3	1,7	3,8	4,1	4,1	5,2	6,1	3,6	2,1
державний борг	77,8	79,0	76,3	77,2	75,2	69,9	66,8	63,1	55,8	52,8	52,7
Австрія	–2,0	–4,2	–5,0	–5,3	–4,0	–2,0	–2,5	–2,4	–1,6	0,1	–0,8
первинний дефіцит	2,3	0,1	–0,9	–0,9	0,4	2,0	1,4	1,3	2,2	3,8	2,9
державний борг	57,2	61,8	64,7	69,2	69,1	64,7	63,7	67,5	66,8	67,3	67,6
Португалія				–5,5	–4,8	–3,6	–3,2	–2,9	–2,9	–4,3	–2,7
первинний дефіцит	н/д	н/д	н/д	1,8	0,6	0,7	0,3	0,4	0,4	–1,1	–0,4
державний борг				64,3	62,9	59,1	55,0	54,3	53,3	55,6	58,1
Фінляндія	–5,6	–7,3	–5,7	–3,9	–3,0	–1,3	1,5	2,0	6,9	5,2	4,7
первинний дефіцит	–3,1	–2,8	–1,5	0,3	1,3	2,9	1,5	1,5	9,8	7,9	7,0
державний борг	40,6	56,0	58,0	57,1	57,0	54,0	48,6	47,0	44,5	43,8	42,7
Швеція	н/д	–11,9	–10,8	–7,4	–2,9	–1,7	2,3	1,3	3,5	4,6	1,1
первинний дефіцит	н/д	–5,9	–4,3	–0,8	3,6	4,6	7,7	6,1	7,5	7,7	4,2
державний борг	65,2	73,5	76,2	73,6	73,5	70,5	68,0	62,7	52,8	54,4	52,4
Великобританія	–6,4	–7,9	–6,7	–5,8	–4,4	–2,2	0,2	1,1	4,0	0,8	–1,3
первинний дефіцит	–3,3	–4,8	–3,4	–2,1	–0,7	1,5	3,8	4,1	6,7	3,2	0,8
державний борг	39,2	45,4	48,5	51,8	52,3	50,8	47,7	45,2	42,1	38,9	38,4
ЄС(15країн)	н/д	н/д	н/д	–5,2	–4,2	–2,5	–1,7	–0,8	0,9	–0,9	–1,9
первинний дефіцит	н/д	н/д	н/д	0,2	1,2	2,5	2,9	3,3	4,8	2,7	1,5
державний борг	59,0	64,6	66,8	70,3	72,1	71,1	69,0	67,5	64,3	63,0	62,7

н/д — немає даних

[1] Укладено на основі: The European Economy: 2002 review. — 2002. — № 6. — P. 454, 458; Public finances in EMU-2003. — 2003. — №3 — P. 385, 387, 389.

14.5. Управління державним боргом

Під *управлінням державним боргом* західні економісти розуміють сукупність заходів, пов'язаних з випуском і погашенням державних цінних паперів, підтриманням їх курсу і визначенням процентних ставок, виплатою доходів, проведенням рефінансування (реструктуризації), установленням ліміту (стелі) боргу. У фінансовій літературі вживаються також класичні поняття, які стосуються методів управління державним боргом, — конверсія і консолідація. Конверсія в широкому аспекті означає зміну первісних умов державної позики. Мається на увазі зміна процентних ставок, термінів погашення, в окремих випадках — валюти позики. Консолідація — вужче поняття. Воно означає продовження, пролонгацію терміну дії позик, які були випущені раніше: наприклад, короткострокові облігації обмінюються на середньострокові. У сучасній фінансовій теорії і практиці поняття «конверсія» і «консолідація» вживаються рідко, їх фактично замінили термінами «рефінансування» і «реструктуризація».

Рефінансування — погашення старої заборгованості новою, продовження терміну позики чи збільшення суми, яку може отримати позичальник. *Реструктуризація* боргу — угода кредитора з боржником про нову схему погашення фінансових зобов'язань. Вона може здійснюватися за допомогою пролонгації боргу, тимчасового мораторію на виплату процентів (чи частини основного боргу), підписання нової угоди зі зміною старих умов.

Рефінансування здійснюється різними способами, але в будь-якому разі уряд має на меті скоротити короткостроковий борг і замінити певну його частину довгостроковим. Перший спосіб рефінансування полягає в тому, що міністерство фінансів проводить обмін облігацій, термін яких закінчився (або облігацій, що погашаються за пред'явленням), на облігації довгострокові. Другий — міністерство фінансів продає довгострокові облігації і на отриману суму випускає короткострокові.

У сучасних умовах уряди віддають перевагу другому способу. Обмін відбувається за добровільної згоди кредитора. Тому операція може бути успішною тільки в тому разі, якщо кредитору запропоновані умови, які його задовольняють: підвищення процентної ставки за новими зобов'язаннями. Оскільки теоретично процентні ставки за довгостроковими цінними паперами вищі, ніж за короткостроковими і середньостроковими (в ціну кредиту включається ризик, пов'язаний з терміновістю), то кредитор може віддати (за певної кон'юнктури фінансового ринку) перевагу обміну старих облігацій на нові.

Емітенти державних цінних паперів (уряди всіх рівнів і місцеві органи влади) у процесі управління державним боргом прагнуть підтримувати їх курс і отримувати фінансові фонди в позику за нижчим процентом. Крім того, уряд, здійснюючи управління боргом, має на меті досягти «найкращої структури боргу», прагнучи виконати «золоте правило державних фінансів»: максимально збільшувати довгострокові позики за скорочення питомої ваги короткострокових.

Крім суто фінансових цілей, управління боргом може бути спрямоване на стабілізацію економіки, підвищення темпів економічного зростання, заохочення інвестицій, протидію відпливу капіталів за кордон. Отже, управління державним боргом являє собою складну систему операцій, яка визначається фінансовою та грошово-кредитною політикою і спрямована на вирішення конкретних економічних завдань, що стоять перед державою.

Розглянемо конкретні механізми управління державним боргом на прикладі США — країни, прагматичний досвід якої з цих питань має свою специфіку й особливості, є досить цікавим, повчальним, заслуговує на увагу, а окремі його позитивні моменти можуть бути використані в Україні.

У США управління боргом здійснює міністерство фінансів через спеціальний структурний підрозділ — Бюро з питань державного боргу. Федеральні резервні банки (ФРБ) виступають як фінансові агенти та депозитарії міністерства фінансів і виконують його доручення за операціями, пов'язаними з обслуговуванням боргу. Особливу роль відіграє ФРБ Нью-Йорка (округ № 2), який бере участь у розміщенні 70—90% нових випусків цінних паперів, тобто можна сказати, що первинний ринок державних цінних паперів зосереджено в окрузі № 2.

Крім того, у ФРБ Нью-Йорка функціонує департамент цінних паперів, який здійснює операції Федерального комітету з відкритого ринку. На нього покладено також обов'язок систематично інформувати Федеральну резервну систему (ФРС) і міністерство фінансів про тенденції розвитку фінансового ринку країни та його важливої складової — грошового ринку. Ця інформація використовується ФРС для управління боргом і грошовим обігом. Бюро з державного боргу в казначействі США тісно співробітничає з департаментом цінних паперів ФРБ Нью-Йорка. Взаємні консультації стосуються насамперед технічних деталей продажу державних облігацій, строків і сум нових випусків.

Слід звернути увагу на те, що питання, пов'язані з управлінням державним боргом, розглядаються ФРС передусім з погляду її власного становища на фінансовому ринку. Як теоретики, так і

практики ФРС відзначають, що управління понад шеститрильйонним боргом, який до того ж постійно зростає, — складне завдання. Якщо цю цифру співвіднести з показниками економіки, наприклад з обсягом національного продукту, то можна зрозуміти, який вплив може чинити державний борг США не тільки на американську економіку, а й на все світове господарство.

Функції та обов'язки ФРС і міністерства фінансів чітко розподілені, вони щороку розміщують багатомільярдні нові випуски облігацій, які завжди мають попит. Як стверджують офіційні особи і ФРС, «система працює добре»[1]. Найважливішою проблемою, навіть у тому разі, що «все йде добре», є розміщення нових випусків.

Сучасна держава — важливий і масштабний суб'єкт фінансового ринку. На противагу іншим суб'єктам вона отримує з ринку значні фінансові кошти, практично не вносячи майже нічого у фонд заощадження. У структурі заборгованості фінансового ринку облігації всіх рівнів адміністрації США (федерація, штати, місцева влада) становлять приблизно 40%. У фондах, щороку акумульованих на кредитних ринках США, федеральні облігації становлять біля 20%, муніципальні облігації — біля 2%. У США до складу федерального боргу входять: борг казначейства і борги федеральних агентств, останні мають право випускати цінні папери і фінансуються федеральним урядом. Заборгованість агентств становить 10—12% від загальної федеральної заборгованості.

Основна сума боргу (60—65%) являє собою ринковий борг, облігації якого вільно обертаються на фінансовому ринку. Котирування цінних паперів уряду публікується щоденно в «Уолл Стріт Джорнал» та інших виданнях США. У складі ринкового боргу майже ¼ частина припадає на короткострокові казначейські векселі, у заборгованості за казначейськими нотами зростає короткострокова їх частина (від одного до трьох років). У такий спосіб порушується «золоте правило державних фінансів»: максимальне збільшення позик на тривалі строки за скорочення питомої ваги короткострокових запозичень.

Коло кредиторів держави досить широке. Його можна поділити на три основні сегменти: небанківські інвестори, банки, казначейські та інші федеральні фонди й агентства. Упродовж тривалого періоду (1940 — початок 2000 рр.) намітилася тенденція зростання питомої ваги облігацій, придбаних небанківськими інвесторами: їх частка становить біля 60%. Частка банків значно знижується — до 11—12%, казначейських і федеральних фондів та агентств, що зосереджують у себе неринкові випуски, колива-

[1] Federal Reserve Bulletin. — 1982. — April. — P. 274.

ється від 9 до 30%. Склад небанківських інвесторів різноманітний. До них належать фінансові інституції, місцеві та штатні казначейства, фізичні особи, а також іноземні кредитори. Фінансові інституції виступають посередниками на фінансовому ринку. Державні облігації посідають важливе місце в їхніх активах. Так, в активах ощадних і кредитних асоціацій п'ята частина являє собою інвестиції в цінні папери, з них до 80% — у державні облігації. Кредитні, взаємні фонди, страхові компанії є також значними кредиторами держави.

Фізичні особи (бюджети домашніх господарств — за термінологією американської статистики) є як прямими інвесторами в державні цінні папери, так і непрямими через названі вище фінансові інституції. У США випускаються також ощадні бони — облігації неринкового характеру, що розміщуються серед фізичних осіб. Звернемо увагу на особливості цих облігацій. *По-перше*, вони низькономінальні (від 500 до 10000 дол.). *По-друге*, їх купівля полегшена тим, що вони продаються за ціною від 50 до 100% номіналу готівкою або безготівковим розрахунком під час одержання заробітної плати. *По-третє*, полегшено їх продаж. Інвестор може продати облігацію фінансовій установі або банку через шість місяців після придбання у будь-який час. Це дає можливість розширити коло державних кредиторів. У цілому біля 10% усього федерального боргу припадає на ощадні бони та інші облігації, придбані фізичними особами.

Статистика США реєструє фінансові активи домашніх господарств[1]. Якщо взяти їх за 100%, то в середньому за 1970—2002рр. на інвестиції в державні облігації припадало приблизно 5%, у муніципальні облігації — 3%. Фактичні ж вкладення значно вищі. Основна сума активів домашніх господарств була вкладена в цінні папери фінансових інституцій: 30% — у пенсійні фонди, 9,5% — у взаємні фонди і страхові компанії і, таким чином, опосередкована у державні облігації.

Значення банків у придбанні державних облігацій визначається не тільки кількісною характеристикою. Федеральні резервні банки зосереджують у себе значні суми короткострокових облігацій. З усієї суми федерального боргу терміном до одного року на ФРБ припадає біля 20%. У комерційних банках США значна частка інвестиційних операцій здійснюється з цінними паперами держави, переважно з короткостроковими. Пояснюється це тим, що банки є касирами казначейства, вони беруть участь у первинному розміщенні казначейських векселів. ФРБ проводять опера-

[1] Statistical Abstract of the United States. — Washington, 1970—2003.

ції на відкритому ринку шляхом купівлі-продажу державних облігацій з метою регулювання грошового обігу. Головним органом ФРС, який здійснює грошову політику в США, є Федеральний комітет із відкритого ринку (ФКВР). Загальне керівництво операціями на відкритому ринку проводить Федеральний резервний банк Нью-Йорка за вказівками ФКВР. Ці операції проводяться по всій ФРС, тому купівля та продаж здійснюються з єдиного «рахунка системи операцій на відкритому ринку».

Основне призначення ФКВР полягає в прийнятті рішень про збільшення або зменшення кількості грошей, що перебувають в обігу, шляхом купівлі чи продажу державних цінних паперів. На підставі вивчення руху найважливіших економічних показників складаються прогнози на один рік і на один місяць наперед про стан кредитної активності, співвідношень між рухом процентних ставок і передбачуваним рухом грошових агрегатів. У 1978 р. було прийнято закон про повну зайнятість і збалансоване зростання (закон Хемфрі—Хоукінса), згідно з яким ФРС розробляє й публікує контрольні цифри приросту грошових агрегатів М1, М2, М3, а також межі коливань приросту загальної суми внутрішнього нефінансового боргу. В економічній літературі така політика має назву таргетування, тобто встановлення певних цілей. Отже, регулювання грошового обігу пов'язане з регулюванням державного боргу.

Технічно схема операцій на відкритому ринку досить проста. Якщо ФКВР треба збільшити грошову масу в обігу відповідно до встановлених відсотків приросту, то ФРБ Нью-Йорка буде дано завдання купити державні облігації на певну суму. Цими діями у фінансовий ринок вливаються нові гроші. Загальна сума грошей в обігу зростає, створюються фінансові фонди, необхідні для економічного розвитку. У подальшому це спричиняє підвищення попиту, зростання цін на акції та облігації. Ціна фінансових активів зростає. Якщо ФКВР треба знизити обсяг грошової маси, то ФРБ Нью-Йорка буде дано завдання продати державні облігації і в такий спосіб вилучити гроші з обігу на певну суму. Цими діями з фінансового ринку вилучаються грошові фонди, що призводить до скорочення кредитування господарства, ділова активність знижується, ціна на акції та облігації падає. В американській літературі політику відкритого ринку, яку проводить ФКВР, часто критикують. Як відзначають дослідники, попит на гроші точно передбачити не можна, політика таргетування може бути неефективною[1].

Управління грошовою масою в обігу — складна проблема. За багато років спостережень і досліджень американські економісти

[1] Federal Reserve Bulletin. — 1996. — Oct. — P. 762.

дійшли висновку, що фактично центральні банки можуть установити лише частковий контроль над грошовим обігом. На цій тезі американських (те ж саме стверджують англійські, французькі та інші дослідники) економістів слід особливо наголосити. Розробляючи грошову політику в Україні в умовах ринкової економіки, треба обов'язково враховувати, що грошова маса може бути тільки частково керованою сферою й бути готовими до цього. Портфелі ФРБ складаються переважно з державних короткострокових облігацій (головним чином казначейських векселів), тому випуск грошей в обіг забезпечується, фактично, державним боргом. Операції на відкритому ринку проводяться у вигляді укладання угод трьох видів: 1) аутрайт (звичайна форвардна); 2) метчед — збалансована угода (дві протилежні операції, що збігаються в сумі й термінах, тобто продаж цінних паперів із зобов'язаннями купити інші); 3) репо (продаж із зворотною купівлею).

Короткострокові облігації федерального уряду — дуже важливий інструмент грошового ринку. Історично вони відігравали провідну роль на грошовому ринку США, становлячи від 56 до 60% його обігу. З появою нових інструментів грошового ринку, таких, наприклад, як депозитні сертифікати, що вільно обертаються, інші комерційні папери, питома вага казначейських короткострокових облігацій (і передусім казначейських векселів) знижується до 28—30% у 2003 р. Проте якщо взяти до уваги операції репо з державними облігаціями, то питома вага держави на грошовому ринку становитиме від 47 до 50%. Векселі, що випускаються на строк три, шість місяців і на один рік номіналом 10000, 100000, 1000000 дол., відіграють особливу роль у проведенні фінансової та грошової політики. Міністерство фінансів використовує їх під час управління виконанням бюджету для покриття касового дефіциту, ФРС — для управління грошовим обігом.

В американській економічній літературі відзначаються особливості ринку казначейських векселів США. *По-перше*, це міжнародний ринок. Його учасниками є не лише банки і фінансові інституції США, а й центральні та комерційні банки, фінансові інституції інших країн. *По-друге*, він є засобом регулювання ліквідності. *По-третє*, він головний інструмент під час проведення операцій ФРС на відкритому ринку.

Отже, на підставі дослідження місця й ролі державних облігацій на фінансовому ринку можна зробити такі висновки. *По-перше*, держава — найбільший суб'єкт ринку. *По-друге*, у США створено розгорнуту інфраструктуру фінансового ринку у вигляді різних банківських і небанківських інституцій, фінансових, ощадних і страхових фондів, асоціацій, спілок тощо. Від 10 до

25% їхніх активів вкладено в державні облігації. *По-третє*, фізичні особи (бюджети домашніх господарств) є як прямими, так і непрямими кредиторами держави. *По-четверте*, ФРС здійснює на відкритому ринку операції з цінними паперами держави з метою управління грошовим ринком.

Необхідно зазначити, що у США існує широка економічна база для розміщення цінних паперів. З суто організаційного боку, є розгалужена система фінансових посередників і є інвестори, що мають фонди для вкладень у державні цінні папери. У США роль посередників при розміщенні нових позик виконують дилери з державних облігацій. Центр урядового ринку — це 37 дилерів, 10 з них — спеціалізовані департаменти найбільших комерційних банків, решта — великі небанківські дилери, які також спеціалізуються на державних облігаціях і розташовуються у Нью-Йорку. Слід зазначити, що частка первинних дилерів постійно зростає. У 1971 р. вона становила 32%, в 1981 р. — 51, а в 2003 р. — перевищила 60%.

Первинні дилери мають право купувати облігації прямо у казначейства. Обсяг ринку облігацій величезний. Його щоденний обіг перевищує обіг на будь-якому з провідних світових ринків цінних паперів. Так, наприклад, у 2001 р. середньоденний оборот Нью-Йоркської фондової біржі становив 42,3 млрд дол., Лондонської — близько 18 млрд дол., НАСДАК — 44,1 млрд дол., тоді як середньоденний оборот дилерів з державними облігаціями у лютому 2002 р. дорівнював 540,8 млрд дол.[1] Операції дилерів зростають із року в рік, відбиваючи загальне зростання боргу. За останні 20 років щоденний обіг дилерів зріс більш як у 12 разів.

Дилери здійснюють операції з негайною оплатою (понад 80% обігу), ф'ючерсні та форвардні угоди, а також угоди з опціонами. В операціях з негайною оплатою переважають операції з первинними дилерами — біля 60% та банками і небанківськими інституціями — 40%. Переважаюча частка цих операцій припадає на облігації казначейства і порівняно незначна — на облігації федеральних агентств. В операціях з цінними паперами казначейства переважають короткострокові облігації: казначейські векселі і купонні облігації строком до 3,5 років. В операціях з облігаціями федеральних агентств переважають довгострокові цінні папери, випущені на базі пулу іпотек.

Ф'ючерсною операцією називається угода, за якою сторони будуть зобов'язані на певну дату купити або продати облігації за

[1] World Federation of Exchanges Annual Report and Statistics. — Washington, 2001. — P.102; Federal Reserve Bulletin. — 2003—2004. — Febr. — A 28.

ціною, узгодженою в день контракту. Ці контракти укладаються під час біржових торгів. Форвардні контракти відрізняються від ф'ючерсних тим, що вони укладаються поза біржею. Особа, що зобов'язується продати цінні папери відповідно до контракту, відкриває коротку позицію, тобто продає форвардний (ф'ючерсний) контракт. Особа, що купує цінні папери за контрактом, відкриває довгу позицію. Типовими контрактами дилерів є ф'ючерсні контракти.

Ф'ючерсні і форвардні операції здійснюються дилерами з казначейськими облігаціями і з облігаціями федеральних агентств. Ці угоди укладаються в більшому обсязі з довгостроковими облігаціями і з облігаціями федеральних агентств, випущеними на базі пулу заставних паперів. З державними облігаціями укладаються також опціонні угоди, хоч їх питома вага в щоденних угодах незначна — 2—3%. Такі угоди укладаються тільки за купонними зобов'язаннями казначейства, майже половина з них — за довгостроковими облігаціями. Крім того, приблизно 10% угод укладається з облігаціями федеральних агентств з іпотечним покриттям.

Опціонний контракт (так само, як і ф'ючерсний або форвардний) є строковою операцією, тобто операцією на певний строк. Різниця полягає в тому, що покупець має право вибору: виконувати умови контракту чи ні на момент його закінчення. У разі відмови, покупець втрачає суму опціонної премії, тобто вартості купленого опціону. Відмова може статись у тому разі, якщо встановлена ціна облігації змінилася не на користь покупця. Опціон може використовуватися як метод хеджування, тобто страхування від ризику втрат при купівлі або продажу цінних паперів.

Таблиця 75

ОПЕРАЦІЇ ДИЛЕРІВ З ДЕРЖАВНИМИ ОБЛІГАЦІЯМИ (СЕРЕДНЬОДЕННИЙ ОБІГ) У ЛЮТОМУ 2001 р.

Строки облігацій	Млрд дол.	%
1. Угода аутрайт	512,0	100
У тому числі: 1) операції з федеральними облігаціями:		
а) казначейські векселі	30,9	6,0
б) купонні облігації строком:		
до п'яти років	177,0	34,6
понад п'ять років	97,2	19,0
в) індексовані на ставку інфляції	1,7	0,4

Усього операцій з федеральними облігаціями	*306,8*	*60,0*

Закінчення табл. 75

Строки облігацій	Млрд дол.	%
2) операції з цінними паперами федеральних агентств:		
а) дисконтні ноти	66,3	12,9
б) купонні облігації строком:		
до одного року	1,4	0,3
до п’яти років	19,3	3,8
понад п’ять років	9,9	1,9
в) облігації, що забезпечені іпотечними цінними паперами	108,3	21,1
Усього операцій з облігаціями федеральних агентств	*205,2*	*40,0*
2. Ф’ючерсні угоди	22,0	100
У тому числі: а) купонні федеральні облігації строком:		
до п’яти років	4,2	19,1
понад п’ять років	17,3	78,6
б) облігації федеральних агентств	0,5	2,3
3. Опціонні угоди	6,8	100
У тому числі: а) купонні федеральні облігації строком:		
до п’яти років	1,0	14,7
вище п’яти років	4,2	61,7
б) цінні папери федеральних агентств		
купонні облігації строком:		
понад п’ять років	0,1	1,5
облігації, що забезпечені іпотечними цінними паперами	1,5	22,1
Усього операцій з державними облігаціями	*540,8*	

Federal Reserve Bulletin, June, 2001, A-28.

Як свідчать дані табл. 75, дилери проводять широкий спектр різних операцій з облігаціями федерального уряду і федеральних

агентств. Із загального обсягу середньоденних операцій з урядовими цінними паперами в лютому 2001 р. (540,8 млрд дол.) на операції аутрайт, тобто на звичайні операції з негайною поставкою, що постійно повторюються, припадає 94,8%, на ф'ючерсні — 4,1% і на опціони (строкові операції з правом вибору покупця завершати операцію) — 1,1%.

В операціях аутрайт 60% становлять операції з казначейськими цінними паперами і 40% — з цінними паперами федеральних агентств, у тому числі 21% — з іпотечними цінними паперами. В операціях аутрайт з федеральними облігаціями переважають купонні облігації з термінами до п'яти років — 34,6% і вище п'яти років — 19,0%.

Операції з облігаціями федеральних агентств також досить різноманітні за строками і видами фінансових інструментів. На короткострокові дисконтні ноти припадає 12,9%, на довгострокові облігації, що забезпечені іпотеками, — 21,1%. Ф'ючерсні операції проводяться здебільшого з купонними облігаціями строком понад п'ять років, тобто переважно з довгостроковими цінними паперами.

Дилери з державних цінних паперів укладають опціонні операції як на фондових біржах, так і на позабіржовому ринку. Їх обсяг порівняно з оборотами аутрайт незначний. Основними фінансовими інструментами опціонів виступають купонні облігації до п'яти років і понад п'ять років, які відповідно становлять 14,7 і 61,7% опціонного обороту. Крім того, опціони укладаються на облігації, що забезпечені іпотечними цінними паперами; їх частка становить 22% обсягу опціонних операцій.

Як фіскальний агент казначейства, федеральні резервні банки та їхні відділення використовують системи обліку для управління ринковими державними облігаціями: комп'ютеризовану систему рахунків у комерційних банках і комп'ютеризовану систему рахунків для індивідуальних осіб і недепозитних інституцій. Обидві системи породжені вдосконаленням бухгалтерської банківської технології. Державні облігації як вид цінних паперів у їх фізичному розумінні замінюються системою комп'ютеризованих рахунків. Така система рахунків у комерційних банках США була введена 1967 р.

За оцінкою економістів з ФРС, вона значно підвищила ефективність і ліквідність ринку державних цінних паперів. Клієнти комерційних банків і інших депозитних установ відкривають у них свої комп'ютеризовані рахунки за операціями з цінними паперами, комерційні банки і депозитні установи, у свою чергу, відкривають такі самі рахунки в ФРБ. Через систему рахунків переказуються кошти за купівлю-продаж, погашення капітальної

суми (Principal), на виплату доходів. Функціонування системи комп'ютерних рахунків комерційних банків довело їх надійність, вона забезпечує легкий доступ інвесторів до вторинного ринку державних облігацій і в такий спосіб підтримує їх ліквідність.

З часу створення цієї системи кількість операцій і обороти значно зросли. У 1987 р. здійснено 9,5 млн операцій з цінними паперами, у 1992 р. — 12,1 млн, а в 2002 р. — понад 20 млн, сума щоденних операцій зросла з 38,2 тис. у 1987 р. до 45 тис. у 1992р., ав 2002 р. вона вже перевищила 65 тис. Сума операцій депозитних інституцій, зареєстрованих на рахунках, зросла з 79,2 млрд дол. у 1987 р. до 120,5 млрд дол. у 1992 р. і майже до 170млрд дол. у 2002 р., сума операцій на кожну угоду — з 8,3млн дол. до 12,0млн дол. і 17,7 млн дол. відповідно[1].

У 1980 р. казначейство розширило систему комп'ютерних рахунків. До цього часу облік операцій з купівлі-продажу державних облігацій був обмежений тільки комерційними банками, тим часом біля 10% ринкових облігацій перебувають у фізичних осіб. Включити ці операції в систему комп'ютерних рахунків було неможливо, велика їх частина (з цих 10%) купується на певний строк, тобто лежить на рахунку нерухомо. Трансфертна система рахунків, яка обслуговувала депозитні інституції, не відповідала цим купівлям. Тому була створена спеціальна система рахунків для зберігання цінностей (custodial type), яка безпосередньо обслуговує фізичних осіб і недепозитні інституції.

Ця система, що має назву «прямі зв'язки з казначейством», являє собою комп'ютерні рахунки опікунського типу для зберігання цінностей. Оперативне керівництво новою системою було доручено ФРБ у м. Філадельфія. Створена система користується популярністю серед інвесторів. Вона дає їм можливість вести справи не тільки з урядовими, а й з іншими цінними паперами.

Система рахунків «прямі зв'язки з казначейством» значно знизила витрати на управління боргом, порівняно з операціями зі справжніми фізичними облігаціями. Якщо в 1985 р. витрати на одну операцію, що проводиться з ринковими цінними паперами, становили 20 дол., то в 2002 р. загальна сума угоди за новою системою знизилася до 1,5 дол.; у 2002 р. у цій системі було понад 2млн рахунків інвесторів на суму більш як 100 млрд дол. порівняно з 392 тис. рахунків загальною сумою 22,6 млрд дол. в кінці 1985 р.[2]

Сьогодні міністерство фінансів фактично відмовилося від розміщення позик у цінних паперах і перейшло на систему комп'ютерних рахунків. З цією метою була прийнята програма

[1] Federal Reserve Bulletin, 1992—2003.
[2] Ibid. — 1992. — Oct. — P. 732; Ibid. — 2003. — Oct. — P. 248.

«розумного обміну», за якою інвесторам пропонувалося конвертувати цінні папери, що є у них, у записи на комп'ютерних рахунках. ФРБ, за дорученням казначейства, провів складні переговори з депозитними і недепозитними інституціями та фізичними особами про проведення конверсії. Клієнти банків при цьому отримали переваги при здійсненні платежів і одержанні доходів.

Облік державного боргу і відповідних витрат веде Бюро державного боргу. Щодня ФРБ надсилає йому фінансовий звіт про операції з державними цінними паперами, які вони здійснили. Міністерство фінансів ставить своїм найважливішим стратегічним завданням поліпшення поточного обліку і звітності з державного боргу. Економісти міністерства вважають, що сьогоднішню систему треба продовжувати вдосконалювати, бо вона є громіздкою і багато коштує. Вона потребує багато паперу, не дає можливості швидко проводити звіряння облікових даних за боргом, і перекладає перевірку вірогідності й контролю про дані, що надаються, на ФРБ.

Управління державним боргом тісно пов'язане з операціями центральних банків з реалізації грошової політики. Операції на відкритому ринку разом з маніпулюванням короткостроковими процентними ставками і встановленням резервних вимог є головними інструментами урядової грошової політики. Усі вони більшою чи меншою мірою пов'язані з управлінням державним боргом.

Американський економіст Р.Роуз класифікував інструменти грошової політики і показав їх взаємодію, переваги і недоліки.

Отже, грошова політика проводиться різними методами, кожний з яких має свої переваги і недоліки. Як зазначають офіційні представники ФРС, у процесі реалізації грошової політики відбувається поєднання управління державним боргом і відповідальності за стан грошового обігу. Управління державним боргом має, у свою чергу, відповідати цілям, що стоять перед грошовим обігом і резервними вимогами[1]. Інструменти грошової політики наведені у табл. 76.

Мета грошової політики — регулювання грошей, що перебувають в обігу. Управління ФРС визначає, відповідно до макропоказників, рівень зростання грошей в обігу. Якщо він зростатиме занадто швидко, то спостерігатиметься надлишок грошей порівняно з виробленими товарами і послугами, унаслідок чого посилюватиметься інфляція. І, навпаки, якщо приріст грошей в обігу уповільнений, то спостерігається дефіцит грошових фондів для розвитку економіки. Ефективна грошова політика передбачає «розумне», тобто необхідне для економічного розвитку, зростання грошової маси в обігу. Однак установити норму приросту, як

[1] Federal Reserve Bulletin. — 1982. — Apr. — P. 274.

вважають західні економісти, дуже важко, оскільки на неї впливає багато, досить часто непередбачуваних, чинників.

Таблиця 76

ІНСТРУМЕНТИ ГРОШОВОЇ ПОЛІТИКИ[1]

	Резервні вимоги	Дисконтна ставка	Операції на відкритому ринку
Мета	Зміна темпів економічного зростання, резервної здатності і ціни кредиту	Така сама	Така сама
Метод проведення політики	Підвищення/зниження процента за строковими депозитами (або депозитами до вимоги), які повинні тримати банки готівкою (або на рахунках) відповідно до ліміту, що встановлений конгресом	Підвищення/зниження дисконтної ставки за короткостроковими позиками	Продаж/ купівля цінних паперів через дилерів
Переваги	Норми резервних вимог впливають на всі позиції відразу, діють швидко, корисні для проведення змін у політиці	Корисні для регулювання проблем, пов'язаних з рухом міжнародних потоків капіталу	Операції є гнучкими, швидко змінюються, придатні для «точного налаштування» ринку
Недоліки	Занадто сильний та неповоротний засіб для «точного налаштування» умов кредиту і ринку	ФРС має тільки частковий контроль над позиками, негативний психологічний ефект	Операції не здатні викликати значні зміни за короткий проміжок часу, мають негативні психологічні наслідки

Згідно з Федеральним резервним актом 1913 р. ФРС установлює певні обов'язкові резерви для депозитних інституцій. Комерційні банки — члени ФРС зобов'язані резервувати на спеціальних рахунках у федеральному резервному банку свого округу в певних нормах частину депозитів. Інші депозитні установи (не члени ФРС) підтримують резерви побіжно, через рахунки в інших інституціях.

[1] *Rose P., Fraser D.* Financial Institutions, Plano. — Texac: Business Publication, Inc., 1988. — P. 15.

До інших депозитних установ, за класифікацією ФРС, належать: комерційні банки — не члени ФРС, ощадні і кредитні асоціації, кредитні союзи, агентства і відділення іноземних банків, Едж-корпорації. Останні створені в США відповідно до закону Еджа в 1919 р., за яким американським банкам дозволяється відкривати всередині країни відділення (вони можуть бути акціонерними товариствами) для проведення міжнародних кредитних операцій. Цим відділенням заборонено відкривати депозитні рахунки і видавати кредити всередині країни, окрім лізингу, факторингу і видачі гарантій.

Фактично ФРС може здійснювати контроль над усією банківською системою країни. Резервні норми є одним із засобів проведення грошово-кредитної політики. Зміни резервних норм виходячи з відповідної політики впливають на діяльність депозитних установ. Вони приводять до змін резервів і ліквідності у необхідному для політики напрямі. Резервна політика пов'язана з операціями банків щодо державного боргу. Зниження резервних вимог дає можливість збільшити купівлю облігацій, а їх підвищення — навпаки, зменшити.

Зміна резервних норм також може стримувати або стимулювати кредитні операції банків. Передусім це відбивається на попиті на кредити ФРБ. Якщо резервні вимоги підвищуються, а в комерційних банків немає надлишкових резервів, то необхідні суми вони можуть отримати або у ФРБ, або шляхом операцій на відкритому ринку, з тим щоб мати час для скорочення кредитів і інвестицій. Якщо резервні вимоги знижуються і заборгованість комерційних банків федеральним резервним банкам значна, то комерційні банки використовують додатково отримані резерви для погашення цієї заборгованості.

Норми обов'язкових резервів підвищуються в ті періоди, коли банківський портфель державних облігацій значно зростає, і федеральні резервні банки повинні підтримувати їх курс і рівень прибутковості. Досвід проведення кредитно-грошової політики показує, що часта зміна резервних норм дезорганізує кредит, ринок державних облігацій і грошовий обіг. Гнучкішим методом регулювання кредиту і грошового обігу є операції на відкритому ринку.

У роки Другої світової війни між ФРС і міністерством фінансів була укладена угода, за якою витрати на виплату процентних платежів за боргом були знижені і підтримані на досить низькому рівні. Така угода диктувалася інтересами казначейства щодо зниження дефіцитності федерального бюджету. ФРС підтримувала певні ціни на урядові облігації. Усім комерційним банкам було дано розпорядження приймати цінні папери, що пропонуються, за но-

міналом, тобто відбувалася постійна монетаризація боргу. Така політика підтримувала курс облігацій і знижувала кредитні ставки.

У післявоєнний період за швидких темпів приросту федерального боргу певний час також проводилася політика з підтримання курсу державних цінних паперів. Провідні економісти США тоді підкреслювали, що ФРС повинна підтримувати ринок державних облігацій. В одній із праць того часу зазначалося, що «коли ринок показав у 1947 р. слабкість, то ФРС закупила великий обсяг державних цінних паперів. Протягом року сума казначейських бон, що перебувала в портфелях ФРС, зросла з 1,5 до 11млрд дол.»[1].

У роки війни в Кореї проблема підтримання курсу облігацій постала вельми гостро. В умовах розвитку інфляційних процесів колишня система підтримання курсу і процентних ставок за урядовими облігаціями була скасована. ФРС була вже не в змозі стримувати зростання грошової маси в обігу і кредитну експансію. У 1951 р. угоду ФРС з міністерством фінансів (зобов'язання військових років про підтримання державного боргу) було ліквідовано. Інвестори в урядові папери не могли перетворити їх на гроші за своїм бажанням, як було раніше. Міністерство фінансів визначало процентні ставки за своїми цінними паперами відповідно до попиту на кредит і схильністю суспільства до заощаджень, тобто пропозицією вільних фондів.

У кінці 50—60-х років ФРС проводила відносно державного боргу так звану політику врівноважувального кіля. Вона була спрямована на обережнішу політику ФРС щодо зміни умов грошового ринку. Тобто в той час, коли казначейство продає нові випуски цінних паперів на грошовому ринку, а ринок починає їх поглинати, ФРС не повинна істотно змінювати свою політику відносно процентних ставок і резервних вимог.

В американській фінансовій літературі зазначається, що така політика може проводитись тільки в короткостроковому періоді[2]. На практиці вона була пов'язана з технікою розміщення нових позик шляхом підписки і диктувалася побоюваннями, що ринок для урядових цінних паперів буде недостатнім. Казначейство до оголошення про підписку на державні облігації встановлювало фіксовану процентну ставку дохідності і ціни на казначейські бони і ноти. В умовах ринкової економіки казначейство може встановити ціни на нові випуски облігацій тільки відповідно до поточних ринкових цін, але «політика врівноважувального кіля»

[1] *Goldenweiser E.* American Monetary Policy. Mc Yrawhill Book Co, Jnc. — N.Y., 1951. — P. 202.

[2] Federal Reserve Bulletin. — 1962. — Apr. — P. 113.

забезпечує реалізацію цього випуску, тобто готує сприятливий ґрунт для розміщення.

Дилери з урядових облігацій, купуючи новий випуск за цінами, установленими міністерством фінансів, отримували впевненість, що кілька днів на фінансовому ринку будуть відносно стабільні процентні ставки, це забезпечувало їм розміщення цінних паперів серед банківських і небанківських інвесторів. Оскільки ця політика мала короткострокове значення і не могла бути врахована під час розроблення довгострокових програм, то в Управлінні ФРС і міністерстві фінансів шукали шляхи до нової, ефективнішої в довгостроковому плані політики.

Зростання державного боргу і вимога еластичності на ринку державних облігацій змусили відмовитися від колишньої політики. У 1971 р. було введено аукціонну форму первинного розміщення облігацій купонних серій замість раніше застосовуваної підписки. Аукціон має певні переваги. Відповідно до аукціонної техніки немає часового розриву між установленням ставки і пропозицією ціни. Проведення аукціону створює своєрідний механізм, що допускає конкуренцію між інвесторами до певного рівня, щоб усунути ризик для дилерів у розміщенні нових випусків облігацій.

Техніка проведення аукціонів дає змогу залучити найрізноманітніших учасників, безліч кредиторів — як великих, так і дрібних. Вона дає можливість включити розподіл облігацій у конкурентну систему фінансового ринку. Ця обставина відрізняє аукціон від методу розміщення облігацій за підпискою, що раніше використовувався. Важливу роль на аукціоні відіграють первинні дилери. Ціну попиту вони визначають на основі руху цін ринку. В аукціонах беруть участь майже 30 тис. інвесторів. Значну суму нових випусків цінних паперів придбають 75—85 учасників на конкурентній основі. Ці учасники визначають ціну, тобто процентну ставку облігації, за якою вони бажають її придбати. Абсолютна більшість покупців фактично участі в торгах не бере. Вони купують облігації на неконкурентній основі, тобто погоджуються придбати облігації за середньозваженою ціною, яка визначається на підставі конкурентних заявок.

ФРБ перевіряють точність, правильність і законність аукціонів і подають його результати на затвердження до казначейства. Загальний підсумок аукціону направляється до Бюро державного боргу. Казначейство отримує інформацію про результати аукціону, а ФРБ емітують (випускають) облігації, і одержують оплачені суми за облігаціями. Отримані кошти розміщують на рахунках казначейства в федеральних резервних банках на день випуску облігації. Одночасно ФРБ створюють «електронні цінні папери»,

тобто записують їх на комп'ютеризованих рахунках клієнтів. Таким чином, обов'язки між ФРС і міністерством фінансів чітко розподілені: міністерство управляє боргом, ФРС — резервами і грошовим обігом.

Поєднання цих цілей визначається, у свою чергу, складною структурою грошового обігу: співвідношеннями між готівкою і банківськими депозитами, між депозитами, для яких установлюються вищі або нижчі резервні вимоги (або зовсім без резервних вимог). Крім того, ураховується так зване облікове вікно — межі, в яких федеральні резервні банки прямо кредитують комерційні банки у разі браку ліквідних коштів, передусім для покриття резервних вимог. Отже, ФРС зобов'язана купувати державні цінні папери з розрахунку один до одного для підтримання готівкового грошового обігу на заданому рівні і, частково, для підтримання зростання депозитів.

Згідно з актом про контроль над грошовим обігом 1980 р. сума депозитів із нормою обов'язкових резервів може щороку змінюватися, виходячи з поточних завдань. Так, наприклад, у 2002 р. трипроцентна резервна норма була встановлена для депозитів із сумою до 42,8 млн дол. (раніше вона становила 49,3 млн дол. для фінансових інституцій, які зобов'язані давати звіт щотижня). Для депозитів понад 42,8 млн дол. установлена 10% резервна норма. За строковими вкладами і євровалютними рахунками, які належать підприємницьким господарським одиницям, резервна норма дорівнювала нулю[1].

Структура грошового обігу, тобто співвідношення між готівкою і банківськими депозитами, для яких установлюються вищі і нижчі резервні норми (або без резервних вимог), також постійно змінюється. Казначейство зі свого боку намагається забезпечити певну структуру боргу за термінами погашення і рівнем процентних ставок.

Глибока економічна залежність і взаємозв'язок між управлінням державним боргом і управлінням грошовим обігом виявляється в операціях ФРС на відкритому ринку. Американські економісти вважають, що з усіх інструментів, що застосовуються, для проведення грошової політики найбільш дієвими є операції на відкритому ринку. Ці операції визначаються виключно цілями ФРС в управлінні грошовим обігом. ФРС установлює на певний період, звичайно короткостроковий, процент приросту грошових агрегатів, відповідно до економічної ситуації для регулювання

[1] Federal Reserve Bulletin. — 2003. — June. — A. 8.

грошової сфери. Одночасно вирішується завдання формування портфеля цінних паперів у банках ФРС.

Конгрес США здійснює контроль над сумою федерального боргу установленням ліміту. Цей показник є, по суті, формальним, оскільки у разі нових емісій конгрес піднімає «стелю» боргу. Так, наприклад, протягом 1990 р. затверджений законом ліміт державного боргу підвищувався кілька разів: з січня до вересня з 3123 млрд дол. до 3195 млрд дол., у грудні — до 4145 млрд дол.[1] Ліміт федерального боргу переглядався і в наступні роки. Так, на 31 березня 1999 р. ліміт боргу було встановлено вже на рівні 5950млрд дол. і до середини 2001 р. він не змінювався[2].

Водночас слід зазначити, що розгляд конгресом питання про підвищення ліміту все ж таки дає змогу контролювати приріст боргу. Ліміт установлюється тільки на випуски казначейських цінних паперів. Емісії федеральних агентств не лімітуються. Крім казначейських цінних паперів, установлюється ліміт на інші випуски. До них відносять: позики, гарантовані казначейством і федеральними агентствами, сертифікати учасників пулів, облігації, випущені для міжнародних кредитних операцій, бони округу Колумбія.

Отже, можна зробити такі висновки. *По-перше*, міністерство фінансів США організовує управління державним боргом через ФРС, свої фінансові агентства і депозитарій. *По-друге*, первинне розміщення державних облігацій і організація вторинного ринку покладена на ФРБ. Особливу роль відіграє Федеральний резервний банк Нью-Йорка, через який казначейство розміщує 70—90% нових емісій. *По-третє*, посередниками при розміщенні боргу є дилери з державних облігацій — спеціалізовані департаменти найбільших комерційних банків і небанківські дилери, головні офіси яких розташовані в Нью-Йорку. *По-четверте*, оперативна узгодженість в управлінні боргом між міністерством фінансів і ФРС спирається на узгодженість цілей грошово-кредитної і фінансової політики. Метою грошово-кредитної політики є управління резервами (тобто сумами неінвестованими, що дорівнюють певній частині депозитів) і грошовим обігом, метою казначейства — управління державним боргом. *По-п'яте*, питання управління боргом розглядаються ФРС як її власна позиція на фінансовому ринку і як необхідність регулювання портфеля цінних паперів. Зпогляду казначейства, управління державним боргом — засіб підвищення ефективності грошової політики.

---

[1] Federal Reserve Bulletin. — 1992. — Oct. — A. 28.
[2] Ibid. — 2001. — June. — A. 27.

Контрольні запитання

1. Розкрийте мотивації запровадження бюджетування та дайте його визначення. Що нового внесли технології бюджетування в практику бюджетної роботи?

2. Дайте етимологічне й сутнісне тлумачення понять «бюджет», «бюджетування».

3. Назвіть цілі, етапи, процедури, властиві програмно-цільовому бюджетуванню.

4. У чому полягають особливості інкрементального і декрементального бюджетування?

5. Поясніть систему «планування — програмування — бюджетування».

6. Розкрийте зміст та значення бюджетування за процедурами програмно-цільового менеджменту.

7. У чому полягають особливості бюджетування за процедурою «сансет»?

8. Поясніть походження, призначення та особливості бюджетування на нульовій основі.

9. Розкрийте значення методу «витрати—вигоди» для бюджетного менеджменту.

10. Поясніть застосування методів «вартісного ефекту» та «ефективності витрат» у сучасному бюджетному менеджменті.

11. Яке призначення мають середньострокові та багаторічні бюджети? Які їх форми набули поширення в західних країнах?

12. Поясніть використання методів прогнозування податкових надходжень у бюджетному менеджменті.

13. Дайте визначення державного боргу. Державний борг — це добро чи зло?

14. У чому полягають методи та особливості управління державним боргом у США?

15. Розкрийте зміст ф'ючерсних і форвардних операцій із облігаціями державних позик.

16. Дефіцит бюджету — це позитивне чи негативне явище? Дефіцит порівняно з профіцитом бюджету: що гірше чи краще, і для кого?

17. Що являє собою бюджетний дефіцит і яким чином він пов'язаний з фіскальним дефіцитом?

18. Як розрахувати показник бюджетного дефіциту (традиційний розрахунок і його коригування)?

19. Які існують загальновизнані підходи до визначення бюджетного дефіциту?

20. Охарактеризуйте операції бюджету, які безпосередньо визначають розмір бюджетного дефіциту, і ті, які фінансують його?

21. Які заходи можуть вживатися для оптимізації розміру бюджетного дефіциту?

22. Охарактеризуйте методи контролю над державним боргом США з боку конгресу і міністерства фінансів.

23. У чому полягає роль банків федеральної резервної системи США в обслуговуванні та управлінні державним боргом?

24. Порівняйте й прокоментуйте величину, структуру і динаміку державного боргу в США і в Україні.

25. Поясніть, чому найбільші у світі державний борг і бюджетний дефіцит не перешкоджають США залишатися найбагатшою й наймогутнішою світовою державою?

Розділ 15

БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ І АУДИТ

15.1. Організація бюджетного контролю в демократичному суспільстві

Бюджетний контроль — пріоритетна і дуже важлива складова бюджетного менеджменту. Річ у тім, що бюджет — це не просто розрахунковий кошторис, зведення урядових доходів і видатків, документ державного фінансового рахівництва. Бюджет — свідчення влади, ознака державності, закон, відхилення від якого в правовій державі за нормальної ситуації не допускається. Владний характер бюджету та гарантії його виконання забезпечують органи фінансового контролю, які звіряють передбачені за бюджетом доходи і видатки з фактичними сумами та перевіряють дії підзвітних осіб і розпорядників бюджетних коштів. Через бюджетний контроль забезпечується реалізація цілей державної фінансової політики, належне виконання функцій держави, поліпшення фінансово-економічних показників, зростання державних доходів і ефективне їх використання за порівняно невеликих витрат на утримання контрольних органів. Зіставлення існуючого, фактичного стану речей із належним, потрібним, того, що є, з тим, що має бути, допомагає боротися з порушеннями та зловживаннями, сприяє підтриманню дисципліни і запобіганню деморалізації суспільства.

Є переконливі докази, що зосередження в одних руках законодавчих, виконавчих і судових повноважень, а отже, і відсутність дієвого контролю за бюджетом, породило адміністративне свавілля й фінансове безладдя, що згубили Римську імперію[1]. Заслуга європейської буржуазної цивілізації полягає в тому, що в західних країнах була установлена подвійна форма контролю за станом бюджету: парламент як орган представницького народоправства установлює податки і запроваджує контроль за їх використанням. Громадяни мають конституційні права, які дають їм змогу впливати на бюджетний процес і податки, контролювати їх витрачання, вимагати звіт про

[1] *Бессон Э.* Бюджетный контроль во Франции и заграницей: Пер. с франц. — СПб., 1901. — С. 92.

виконання бюджету за громадянського обов'язку платити податки. Бюджетний контроль як одна з основних складових бюджетного менеджменту набуває особливого значення в Україні, зважаючи на ту відносну легкість, з якою можна ухилитися від податку чи витратити бюджетні кошти не за призначенням.

З фінансового погляду функціонування держави є не що інше, як витрачання коштів за відповідного забезпечення доходами. Це означає, що державне управління перебуває у функціональній єдності з бюджетним контролем. Звідси органи бюджетного контролю фактично є інструментом загальнодержавного менеджменту. Вони забезпечують владні структури фактичною й аналітично-критичною інформацією про фінансово-економічні явища, необхідною для підтримання державного порядку та прийняття рішень. Даними контролю користуються урядові відомства і законодавчі органи з метою адміністративного управління, організації державного життя, регулювання соціально-економічних процесів в інтересах суспільства. Контроль перетворює мікроінформацію про факти та явища фінансового життя в знаряддя макроекономіки, узасіб формування і здійснення певної бюджетної політики.

Контрольний процес становить певну суспільну цінність для всіх його структур і учасників. Для чиновника-фінансиста контрольна діяльність означає професійну перевірку виконання бюджету з погляду законності, доцільності й ефективності витрачання коштів. Спеціальний інтерес контролера полягає у визначенні змісту, значення, легітимності здійснюваних фінансових операцій. Під цим кутом зору контроль є до певної міри специфічною різновидністю дослідної роботи.

Для установи, що перевіряється, контроль відображає офіційну оцінку її діяльності з погляду дотримання певних формалізованих вимог, нормативних та етичних критеріїв. У податковій службі контроль забезпечує перевірку платників на відповідність їхніх дій правилам фіску, а системи оподаткування в цілому — на адекватність фінансовій політиці. У підсумку прагматично-суспільні функції бюджетного контролю реалізуються як практична корисність для учасників контрольного процесу.

Одвічна мотивація ринкової економічної системи — отримання прибутку. Мотив прибутку став квінтесенцією капіталістичної культури, сприяв розвитку економіки й інтелектуального потенціалу цілих народів, перетворився в засіб прогресуючого матеріального добробуту (в даному разі ми

абстрагуємось від негативних аспектів цього процесу). Цими досягненнями капіталізм зобов'язаний загальновизнаним цінностям приватного характеру: працелюбності, бережливості, підприємливості. Проте і до державних функціонерів західні демократії висувають високі вимоги щодо компетентності, чесності, неупередженості, хоча це не завжди має місце в життєвих реаліях.

Ці якості особливо важливі в ситуаціях, де грань між законом і беззаконням дуже тонка. Відомо, що ринкова психологія за своєю сутністю є проявом раціонального егоїзму. Тому бюджетний контроль, яка б не була його користь на загальносуспільному, державному рівні, тобто макрорівні, на мікрорівні індивідуальних економічних інтересів сприймається не однозначно. З філософсько-екзистенціального погляду свобода і підконтрольність несумісні між собою. У державному контролі вбачають певні соціальні невигоди, які не узгоджуються зі згаданими вище рушійними силами фінансово-господарської активності.

Декларуючи право демократичного суспільства контролювати, колишній керівник Головного контрольно-ревізійного управління США Е. Стаатс тут же застерігає про суперечливість контролю: «Постає одвічне питання — чи може уряд контролювати, не порушуючи таких цінностей, як самостійність, винахідливість, творчість, ініціатива, які історично пов'язані з незалежними від контролю верствами суспільства»[1].

Професор Колумбійського університету Г. Менсфілд також упевнений в існуванні парадоксу у взаємовідносинах між свободою і контролем. На його думку, контроль за своєю сутністю виражає ідею залежності, вимагаючи виконання роботи «за розпорядженням, без свободи власних висновків і вибору»[2]. Поширений на Заході ліберальний індивідуалізм у ставленні до контролю констатує і професор Віргінського університету Ф. Мошер: «Якби кожного контролювали в усіх діях, думках, уявленнях, то це був би досить безплідний, похмурий і нерухомий світ, де несхвалення чи покарання за невдалу ідею або провалений експеримент стримував би особисту ініціативу»[3].

Подібна аргументація відображає взаємодію двох протилежних засад, властивих ринковій цивілізації: з одного боку, це індивідуальне прагнення до неконтрольованої діяльності

[1] *Staats E. B., Miles R. E. a.o.* Improving the Accountability of Government. — Washington: The Brookings Institution, 1982. — P. 25.
[2] Ibid. — P. 61.
[3] Ibid. — P. 72.

як непорушна умова успіху; а з іншого — необхідність дотримання законів і суспільної дисципліни в загальних інтересах. За словами шведського соціолога Б. Свенссона, «втягування у сферу контролю широкого кола людей у багатьох випадках є посяганням на гідність особистості»[1]. Проте, залишаючись реалістами, у ставленні до контролю треба шукати рівнодійну різнонапрямлених чинників, компромісу між ними, що значною мірою залежить від його організації і демократичності.

У процесі бюджетного контролю допускаються жорсткі, рішучі дії, оскільки питання законності й ефективності витрачання вилучених державою з приватного сектору грошових коштів викликають підвищений інтерес, знаходять у більшості випадків схвалення та активну суспільну підтримку.

Що ж до контрольно-регулюючих зусиль державних органів у широкому плані, то тут важливо, щоб під час здійснення контролю склався суспільний консенсус, певний баланс між захищуваними цінностями і тими «жертвами», яких потребує контроль у вигляді зусиль, затрат і, особливо, втручання у фінансово-економічну мотивацію та посягання на індивідуальні інтереси.

Контроль за державним бюджетом (спочатку за податками, пізніше — за видатками) має свою історію і давнє походження. Він виник історично як продукт боротьби законодавчої влади з виконавчою. У середні віки така боротьба мала форму протистояння між королями і представницькими органами феодальної знаті. Саме під впливом цього протистояння в Англії була прийнята знаменита Велика хартія вольностей, яка забороняла королю запроваджувати податки без згоди парламенту. Проте розпоряджатися витрачанням бюджетних коштів королі ще могли до 1688 р., коли Білль про права розширив повноваження парламенту і на контроль над видатками. Фінансові суперечності між королем і парламентом стали однією з причин Великої французької революції 1789 р., наслідки якої вийшли далеко за межі власне державних фінансів. Разом з громадянським суспільством, правовою державою, плюралістичною демократією в Європі поступово склалися вивірені структури контролю, пристосовані для запобігання зловживанням, для своєчасного виявлення порушень, покарання винуватих, захисту безпеки і достоїнства добропорядних громадян.

[1] *Свенссон Б.* Экономическая преступность: Пер. с швед. — М.: Прогресс, 1987. — С.118.

У перші роки американської незалежності в конфлікт із приводу свободи дій виконавчої влади щодо витрачання бюджетних коштів вступили Томас Джефферсон (1743—1826) і Олександр Гамільтон (1757—1804). Гамільтон, міністр фінансів у 1789—1795 рр., відстоював прерогативи уряду в розпорядженні федеральним бюджетом. Узяла гору позиція Джефферсона, президента США в 1801—1809 рр., прихильника повного контролю конгресу над бюджетом. Отже, в західних народів бюджетні питання були вагомим державотворчим чинником.

Не випадково найбільш розвиненою, багатоплановою сферою державного менеджменту, що складалася віками, по праву вважають систему державних фінансів і, зокрема, бюджетний процес. Адже бюджетний процес як засіб узгодження позицій виконавчої і законодавчої влади щодо державних доходів і видатків об'єднує процедури суспільного вибору пріоритетів державної політики, фінансове планування на майбутнє і виконання поточних бюджетів, передбачає контроль і підзвітність посадових осіб, владні повноваження яких урівноважені їх відповідальністю.

Сучасний бюджет — головний фінансовий інструмент законодавчого контролю над діяльністю уряду, уряду — над міністерствами і відомствами, міністерств і відомств — над фінансуванням підпорядкованих їм програм і кошторисів. Отже, питання бюджетного процесу, фіскальної служби, контролю, безпосереднього управління бюджетом — важлива сфера державного бюджетного менеджменту і його складової — бюджетного адміністрування.

Останнім часом в Україні став модним запозичений із Заходу термін «адміністрування», він досить широко використовується в податковій сфері — «адміністрування податків». За канадським «Словником термінів і концепцій державної адміністрації, політики і політології», «державне адміністрування — багатостороння комбінація питань теорії і практики, призначена для кращого розуміння дій державної влади в її стосунках із суспільством, яким вона управляє, а також для забезпечення більшої відповідності державної політики суспільним потребам та прищеплення державній бюрократії ефективніших управлінських методів, а ще більше — необхідних громадянських достоїнств». Як галузь знання державне адміністрування «має двох батьків: його мати — політична наука,

а названий батько — менеджмент»[1]. У західній літературі в різних контекстах споріднені терміни «адміністрування» та «менеджмент» вживаються і як синоніми, і в різних значеннях.

Навколо тлумачення термінів «менеджмент» і «адміністрування», котрі залежно від контексту і позицій авторів вживаються в різних інтерпретаціях, інколи ледве збіжних з їх розумінням в українській літературі, виник заплутаний вузол семантичних і понятєвих проблем. На наш погляд, не можна протиставляти менеджмент адмініструванню, і навпаки. Вони відрізняються один від одного як частина від цілого, адміністрування — складова менеджменту. Бюджетне адміністрування — складова бюджетного менеджменту.

З нашого погляду, поняття «бюджетне (і фіскальне) адміністрування» є значною мірою сутнісним аналогом «public administration» (державного адміністрування, управління), обмеженим сферою державних фінансів і функціями фінансових органів. На відміну від «business administration» (управління бізнесом, ділове адміністрування) бюджетне адміністрування є застосуванням нормативних засад і прийомів управління у сфері бюджету та оподаткування. Отже, поєднавши фіск і скарбницю з процесами адміністрування, можна вживати поняття бюджетного (фіскального) адміністрування в розумінні управління з боку міністерства фінансів та податкової адміністрації процесами збирання податків і витрачання бюджетних коштів.

Нагадаємо також, що на користь терміна «адміністрування» стосовно державних фінансів свідчить чи не перший у фінансовій літературі фундаментальний науковий трактат, безсумнівно, ерудованого автора, знаменитого міністра фінансів Франції Жака Неккера (1732—1804) «De administration des finances». У перекладі на російську мову ця праця вийшла під назвою «Об управлении государственными доходами французского королевства» (СПб., 1786 г.). Отже, за законом наукового пріоритету перевага на стороні терміна «адміністрування» і на цій підставі йому можна віддати пальму першості. До того ж, французький інженер Анрі Файоль (1841—1925) незалежно від родоначальника менеджменту Ф. Тейлора (1856—1915) також розробив класичну теорію управління підприємством, назвавши її «Промислове і загальне управління» («Administration, industrille et générale», 1916р.), ще до того як штучно створили сам термін «менеджмент».

[1] Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science. — P. 341.

Явища менеджменту (управління) й адміністрування споріднені між собою через поєднання людських ресурсів та інституційно-організаційних чинників. Адже ділове адміністрування переходить у діловий (business) менеджмент, фіскальне адміністрування — у податковий менеджмент, бюджетне адміністрування — у бюджетний менеджмент, і навпаки. Між ними більше спільного, ніж відмінностей, одна сутнісна основа, що, утім, не виключає необхідності розмежування даних явищ-понять як частини і цілого.

У найбільш загальній формі під *державним управлінням* ми розуміємо раціональну на основі наукових принципів, досвіду і здорового глузду діяльність працівників перш за все установ законодавчої та виконавчої влади щодо здійснення державних функцій і реалізації поставлених суспільством цілей. Іншими словами, державне управління — процес керівництва людьми, формуванням та розподілом матеріальних і фінансових ресурсів для реалізації завдань, що стоять перед державою. Як зазначав відомий теоретик і практик державного управління Вудро Вільсон (1856—1924), президент США в 1913—1921 рр., головне завдання, яке ставиться перед управлінням, — це врятувати суспільство від безпорядку і дорожнечі[1]. Тим самим державне управління значною мірою залежить від кваліфікованого адміністрування. В управлінні взаємодія між людьми спирається на наукові принципи, водночас воно має риси як високого професійного мистецтва, так і рутинного ремесла.

Державне управління відрізняється від управління в приватному секторі економіки:

- результати державного адміністрування не вимірюються в показниках прибутку чи рентабельності;
- компетенція та відповідальність державних службовців не так чітко окреслені, як у працівників сфери бізнесу;
- діяльність державних служб залежить від платників податків, а бізнесу — від клієнтів; перші оплачують державні послуги в обов'язковому порядку, другі купують блага приватного користування за власним вибором;
- на відміну від підприємницького сектору, де діє комерційна таємниця, діяльність державних установ має бути прозорою для преси і громадськості.

З приводу всього цього можна зауважити, що ніхто не заперечує, що менеджмент у державному секторі відрізняється від бізнес-менеджменту (цілями, сутністю, формами), це цілком

[1] Классики теории государственного управления: американская школа. — С. 73.

зрозуміло. Але так само зрозуміло, що менеджмент (як система управління) об'єктивно функціонує як на макро- (державному) рівні, так і на мікрорівні, як на рівні державного, так і приватнопідприємницького секторів економіки і фінансів з різними функціональними завданнями і суттю. Які б нові терміни ми не формулювали, управління завжди залишається управлінням.

За поширеним переконанням, термін «менеджмент» увійшов у науковий і практичний вжиток завдяки праці Фредеріка Тейлора «Принципи наукового менеджменту» (1911 р.). Насправді заслуга у формулюванні даного терміна, призначеного для опису нових для свого часу управлінських технологій, належить іншому американцю — співробітникові Тейлора Луїсу Брандейсу (1856—1941). «Першу половину XX століття науковий менеджмент був євангелієм, а Фредерік В. Тейлор — його пророком»[1].

Синтезуючи погляди західних економістів і їхні підходи до розуміння дефініцій «бюджетний менеджмент» і «бюджетне адміністрування», ми розуміємо під *бюджетним менеджментом сукупність заходів, форм і методів аналітичної, організаційної й оперативної діяльності персоналу фінансового відомства та інших державних інституцій щодо формування і витрачання (розасигнування) бюджетних коштів у поєднанні з розпорядчими і контрольними діями на всіх фазах бюджетного процесу.* Бюджетний менеджмент — наріжний камінь державного управління. Адже він є могутнім інструментом демократії, завдяки якому уряд перебуває під контролем електорату. За його допомогою здійснюють регулювання економічних і соціальних процесів у країні. Бюджетний менеджмент — ділова сфера в тому розумінні, що відповідає критеріям прикладної економіки, передбачаючи розподіл дефіцитних фінансових ресурсів між безліччю конкуруючих потреб.

Під таким кутом зору бюджетний менеджмент, або управління бюджетом, є поняттям ширшим від бюджетного адміністрування, а податковий менеджмент — від податкового адміністрування, в якому адміністративних заходів більше, ніж власне економічних. Отже, бюджетне адміністрування поряд з бюджетуванням є невід'ємною складовою бюджетного менеджменту й означає певну сукупність методів діяльності персоналу фінансових органів з управління процесами мобілізації доходів бюджету та їх використання.

[1] Там само. — С. 16—17.

Предметом бюджетного адміністрування як галузі знання є наукове обґрунтування ефективності даних методів та управлінських технологій. Відповідно різновидами бюджетного адміністрування є адміністрування видаткової частини бюджету, фіскальне (податкове) адміністрування.

Як засоби управління бюджетний менеджмент і бюджетне адміністрування передбачають процеси суспільного вибору, приймання рішень, а також ієрархічного підпорядкування і здійснення владних повноважень одних осіб відносно інших. У менеджменті переважають економічні та організаційні моменти, в адмініструванні — командно-дисциплінарні та процедурні.

В історичній ретроспективі розвиток тієї сукупності знань, які сьогодні становлять зміст бюджетного менеджменту і бюджетного адміністрування, розпочався з фіскального адміністрування. Перші засади фіскально-адміністративної науки були розроблені так званими *камералістами* — представниками першої науково оформленої німецької школи економічної, фінансової та адміністративної думки, що склалася в XVI—XVIIIст.[1] Об'єктом камералістики як науки були механізми державного управління та збору доходів, призначених для задоволення державних потреб. Усі положення камералістики пронизував пафос державності.

Завдяки своїм функціям держава контролює правильність, закономірність, доцільність розпорядження матеріальними та іншими ресурсами всіма державними організаціями. Якщо оцінювати значення різних видів державного контролю, то перше місце посідатиме бюджетний контроль. У західній літературі *бюджетний контроль визначається як нагляд контрольних органів за виконанням бюджету, доцільністю діяльності фінансованих державою установ (організацій, підприємств, програм), правомірністю фінансових операцій, дотриманням державних інтересів у бюджетній сфері*.

На Заході поступово склалися умови для ефективного виконання органами бюджетного контролю їх функцій. А саме: *незалежність* контролю, що забезпечується підпорядкованістю законодавчому органу, статусом тривалої незмінюваності відповідальних працівників і навіть довічним перебуванням на своїй посаді, високим рівнем їх матеріального утримання; *загальність* контролю, тобто вільний доступ до документації, охоплення контрольними операціями всіх відомств; *комплексність* попередніх, поточних і подальших контрольних

[1] *Андрущенко В.* Камералістика: витоки фіскально-адміністративної науки // Вісник податкової служби України. — 2003. — Квітень-травень. — С. 46—53.

дій; *публічність*, тобто відкритість, гласність результатів контрольної діяльності.

Предмет бюджетного контролю — сфера фінансових операцій і руху грошових потоків, пов'язана зі створенням, розподілом і використанням бюджетів і позабюджетних фондів; узагалі фінансовий стан держави з кількісного, формального та якісного поглядів. До завдань контролю входить повне розкриття змісту фінансових операцій, які стосуються його предмета; надання інформації, необхідної для управління формуванням і виконанням бюджетів; здійснення контролю за державними доходами, видатками, позабюджетними фондами, а також державною власністю та іншими активами. Отже, маючи таке коло завдань, бюджетний контроль, крім власне сфери бюджету, торкається досить широкого спектра адміністративних, господарських, правових і етичних питань. Суспільна значущість бюджетного контролю полягає в захисті фінансових і майнових інтересів держави, підтриманні фінансової дисципліни виконання бюджету.

У країнах з розвиненою економікою функціонування органів бюджетного контролю обумовлене чинниками загального і спеціального характеру: існуванням громадянського суспільства й ефективними, науково розробленими технологіями контрольної роботи. За своїм політичним походженням та теоретичним обґрунтуванням бюджет і бюджетний контроль тісно пов'язані з доктриною поділу влади, якою пронизаний увесь суспільно-політичний устрій у країнах зі сталою демократією. За характером діяльності й статусом контрольних органів у світі склалися дві системи фінансового (бюджетного) контролю: адміністративна й у формі рахункових палат.

Батьківщина адміністративної системи фінансового контролю — Англія, звідки вона перейшла до США. Риси фінансового (бюджетного) контролю, організованого на адміністративних засадах, були властиві дореволюційній Росії, а потім успадкувалися й абсолютизувалися Радянським Союзом. Елементи адміністративної фінансово-контрольної системи зберігаються і в Україні.

Адміністративний контроль здійснюється за ознакою ієрархічної підлеглості зверху вниз. У цій системі центральна роль належить спеціальним органам фінансового контролю як відособленим урядовим інституціям. У США такою установою є Головне контрольно-ревізійне управління (ГАО), котре наділене функціями тлумачення фінансового законодавства, тобто складання підзаконних нормативних актів (інструкцій,

циркулярів), а також щорічних рекомендацій президенту й конгресу щодо виконання федерального бюджету і фінансового стану країни.

Крім того, ГАО контролює законність і ефективність фінансових операцій, здійснюваних урядовими відомствами, стежить за платіжною дисципліною, установлює правила фінансового рахівництва й звітності. ГАО зобов'язане сприяти конгресу в проведенні окремих перевірок, ініційованих його комітетами та окремими конгресменами.

Велике значення в системі органів адміністративного фінансового контролю за бюджетом належить міністерствам фінансів як бюджетним відомствам та координаційним центрам економічної і фінансової політики. Міністерства фінансів несуть відповідальність та здійснюють контроль за мобілізацією доходів, управлінням державним боргом, розасигнуванням бюджетних кредитів, процесом фінансування видатків. Зрештою, на практиці майже аналогічні функції виконують фінансові органи і в країнах, які не засновані на адміністративній організації контролю.

Альтернативна адміністративному система контролю у формі рахункових палат походить із Франції, звідки вона поширилася на Австрію, Італію, Німеччину та інші країни. Особливість рахункових палат полягає в комплексній процедурі забезпечення матеріально-фінансових інтересів держави (в деяких країнах від розслідування до покарання за корисливі посягання на державні вигоди). Ще в часи заснування їх переваги вбачали в зосередженні «судового захисту майна скарбниці в окремій установі, спеціально пристосованій для успішного виконання цього завдання»[1]. Рахункові палати представляють державу в судових справах, що стосуються стягування податків, бюджетних правовідносин й правопорушень, пов'язаних із зловживанням державними коштами та власністю.

У правових демократичних країнах парламентський нагляд однаково властивий обом моделям фінансового (бюджетного) контролю. При парламентах діють комісії, функції яких полягають у перевірці законності, реальності й повноти бюджетних видатків і доходів, а також правильності звіту про виконання бюджету. Парламенти регулярно інформуються про фінансовий стан держави та про результати діяльності підприємств і організацій державного сектору економіки.

[1] *Тур Н.* О финансовой прокуратуре в Австрии и Италии. — СПб., 1886. — С. 5.

Користуючись процедурою депутатських запитів, парламентарії вправі поцікавитись будь-якими питаннями, що стосуються фінансових інтересів держави. Наприклад, у британському парламенті так званий Комітет державних рахунків (під головуванням, до речі тривалий період, представника від опозиції) має право викликати на свої слухання керівників урядових відомств для пояснення дій, доцільність яких поставлена під сумнів. Тим більшу увагу приділяють законодавці міністрам, яким доручено виконання бюджету.

Хоча за такої системи фінансового контролю, за європейською традицією, сам статус підзвітної особи з бюджетних коштів певною мірою ставиться під сумнів. Це пояснюється особливо прискіпливим ставленням до всього, що стосується суспільних справ у сфері бюджету («суспільні гроші повинні зберігатися в прозорій касі», «світло — найкращий поліцай»).

У деяких країнах підзвітні особи, а також адміністратори й розпорядники бюджетних кредитів різних рангів, зобов'язані надавати майнові застави (за типом іпотеки) на період виконання ними операцій з бюджетними коштами. У такий спосіб посадові особи матеріально прикріпляються до своїх посад, їхня свобода розпорядження власним майном дещо обмежується. Безумовно, подібні превентивні заходи підвищують дисципліну й відповідальність урядовців.

Оскільки основним результатом контролю є звіт, поданий розпорядником чи виконавцем бюджетної організації, то щорічна фінансова звітність є ефективним засобом наведення порядку в бюджеті. Опубліковані для загального відома у відкритій пресі, подані з поясненнями в парламент та голові держави, звіти міністерств, відповідальних за виконання бюджету, а також доповідь рахункової палати, виконують свою контрольну функцію передусім завдяки гласності.

На Заході давно дійшли висновку, що детальне розроблення бюджету, всебічне його обговорення й вотування в парламенті, зусилля щодо касового забезпечення бюджету втрачають сенс, якщо не домогтися дотримання фінансової дисципліни на стадії виконання бюджету. Ця мета досягається завдяки виконавській ретельності та суворому, передусім громадському, контролю за діяльністю державної адміністрації на всіх рівнях.

Віками західні демократії відшліфовували складний ритуал бюджетних формальностей, перетворивши його у своєрідний дисциплінуючий фетиш. Звісно, самі по собі формальні бюджетні правила і процедури ще не забезпечують ефективного

витрачання грошових коштів. Проте чітка регламентація бюджетної процедури формує належне правове поле для попередження зловживань, створює соціально-психологічну атмосферу вимогливості й відкритості. У багатьох випадках одних продуманих формальних правил достатньо, щоб протидіяти і запобігати злочинним намірам та порушенням і забезпечити їх своєчасне публічне викриття.

Отже, бюджетний контроль є функцією насамперед державної влади, яка за допомогою сукупності законодавчих норм і владних інституцій, призначених для нагляду за легітимністю й доцільністю діяльності фінансово-господарських суб'єктів державного сектору, здійснює перевірки змісту і результатів фінансово-розпорядчих дій усіх органів влади та операцій з виконання бюджету. При цьому бюджетний контроль, як і бюджетний процес у цілому, засновується на засадах транспарентності (прозорості) і широкої участі громадськості. Виникнувши в епоху боротьби представницьких органів з королівським абсолютизмом, контроль бюджету поступово перетворився в загальносуспільну інформаційну, організаційну й управлінську систему, невід'ємну і дуже важливу складову бюджетного менеджменту. Завдяки впорядкуванню державних видатків та гарантуванню надходжень доходів бюджетний контроль забезпечив політичний авторитет влади й економічну силу держави.

15.2. Транспарентність і контроль ефективності

Громадянське суспільство в сучасних демократичних правових державах світу забезпечує для контрольних органів умови транспарентності. *Транспарентність — прозорість (гласність, відкритість) для громадськості інформації про результати діяльності, функції і структуру органів державного управління, зміст бюджетної політики і стан бюджету*. Під громадськістю розуміються всі особи, організації, засоби масової інформації, яких цікавлять питання бюджету, оподаткування, фінансової політики, функціонування системи державних фінансів загалом. Бюджет і фіск — це насамперед грошові кошти, а гроші торкаються інтересів усіх і кожного.

Суспільні вигоди прозорості очевидні. Вона посилює підзвітність посадових осіб та створює політичні ризики для тих урядовців, які працюють неефективно і/або здійснюють нераціональну політику. Прозорість сприяє зростанню довіри, що, у свою чергу, забезпечує ширшу підтримку уряду. І навпаки,

непрозорість знижує ефективність діяльності державних установ, є чинником деморалізації й дестабілізації суспільства.

Міжнародний стандарт вимог до транспарентності був прийнятий Радою керуючих Міжнародного валютного фонду (МВФ) у 1998 р. у формі «Кодексу (декларації принципів) щодо забезпечення прозорості в бюджетно-податковій сфері». Кодекс рекомендовано для застосування, зокрема, в країнах із перехідною економікою, де питання транспарентності є особливо гострими. Необхідність цього документа обумовлена тим значенням, яке має належне державне управління для забезпечення економічного зростання і суспільної стабільності. Ключовою умовою такого управління є забезпечення прозорості в бюджетній сфері.

Згідно зі згаданим Кодексом транспарентність бюджетної сфери має відповідати чотирьом основоположним принципам.

Принцип визначеності ролі і функцій вимагає чіткого розмежування діяльності органів державного управління між бюджетною, грошово-кредитною сферою, державними підприємствами, державним і приватним секторами в цілому.

Принцип доступності інформації передбачає як наявність повної бюджетної інформації, так і її обов'язкову публікацію у визначені строки. При цьому поняття повноти інформації виходить за межі публікації показників державного чи місцевого бюджету в газетах. Ідеться про більш розширені і детальні матеріали.

Принцип відкритості підготовки і виконання бюджету та бюджетної звітності стосується питань достовірності інформації, її відповідності установленим нормам, міжнародним статистичним і бухгалтерським стандартам.

Принцип незалежних гарантій достовірності забезпечує такі гарантії за допомогою зовнішнього аудиту та незалежних перевірок.

Для країн із перехідною економікою мінімальний стандарт транспарентності в бюджетній сфері зводиться до певних основоположних вимог, що передбачають суспільну доступність фінансової інформації своєчасно і в повному обсязі. Нижче наведемо ці вимоги.

Мінімальний стандарт забезпечення прозорості. Роль і функції

— Визначення і діяльність органів державного управління мають відповідати вимогам системи національних рахунків або вказівкам МВФ щодо статистики державних фінансів.

— Органи державного управління мають розглядати позабюджетну діяльність у рамках бюджетного процесу.

— Необхідно запровадити законодавчу й адміністративну основу бюджету, що охоплює як бюджетну, так і позабюджетну діяльність із конкретизацією функцій управління бюджетною сферою.

— Правила оподаткування мають визначатися силою закону, на адміністративне застосування податкового права повинні поширюватися процедурні гарантії.

Інформування громадськості

— Позабюджетна діяльність має бути відображена в бюджетній документації та матеріалах обліку.

— У бюджетну документацію належить включати початкові й уточнені бюджетні розрахунки за попередні два роки.

— Бюджетна документація має містити інформацію про основні зобов'язання і податкові видатки уряду (суму податкових пільг), а також дані про пов'язану з бюджетними операціями діяльність центрального банку і нефінансових державних організацій.

— Дані про обсяг і структуру державного боргу належить повідомляти щорічно з затримкою не більше ніж на шість місяців.

— Необхідно публікувати дані про практику бюджетно-податкової звітності.

— Завчасно мають бути оголошені графіки строків публікації звітності.

Відкритість підготовки і виконання бюджету та бюджетної звітності

— Разом із бюджетом необхідно подати документ про перспективи розвитку бюджетної сфери й економіки в цілому, в тому числі про пріоритети та кількісну оцінку обґрунтованості бюджетної політики.

— Необхідно опублікувати розрахунки середньострокової макроекономічної основи бюджету, а також макроекономічні прогнози.

— Подати дані про бюджетні і податкові ризики та інші невизначеності відносно видатків за певними програмами.

— Уся діяльність органів державного управління має бути охоплена бюджетною класифікацією; операції належить класифікувати за економічними, адміністративними і функціональними ознаками.

— Треба визначити адміністративну відповідальність за збір і витрачання державних коштів.

— У бюджетній документації показати загальне сальдо з аналітичною таблицею, складеною на основі бюджетних оцінок.

— Разом із бюджетом слід подати дані про стандарти бухгалтерського обліку.

— Необхідно дотримуватися правил щодо періодичності та своєчасності звітності.

— Підсумкові бюджетні рахунки мають бути підготовлені не пізніше ніж через 12 місяців після закінчення фінансового року, відповідати високим вимогам повноти й надійності та бюджетним асигнуванням, пройти аудиторську перевірку незалежним зовнішнім аудитором.

Незалежні гарантії достовірності

— Результати зовнішнього аудиту слід повідомляти законодавчим органам та застосовувати коригуючі заходи.

— Стандарти проведення зовнішнього аудиту повинні відповідати міжнародним стандартам.

— Методи і розрахунки, використані під час підготовки макроекономічних прогнозів, необхідно обнародувати.

Обсяг діяльності органів державного управління визначається за сумою державних видатків. У цьому зв'язку серйозні проблеми з прозорістю може створити роздільний порядок визначення величини і розподілу видатків, фінансованих із державного бюджету і за рахунок іноземної допомоги, зловживання резервами на непередбачувані видатки, а також розрахунку показників самого бюджету— з урахуванням чи неврахуванням позабюджетних коштів. Тому для забезпечення належної прозорості бюджетного менеджменту ключове значення мають три умови: дотримання принципу повноти бюджету, тобто повна аналітична інформація про діяльність, фінансовану з бюджетних і позабюджетних джерел; чітко визначена правова основа оподаткування з метою обмеження адміністративного втручання в застосування податкового законодавства (що може трансформуватися в адміністративне свавільство); високі етичні норми поведінки персоналу, передбачені міжнародним Кодексом поведінки державних посадових осіб, прийнятим ООН у 1996 р.

У сфері оподаткування в контексті вимог транспарентності важливим є питання так званих податкових видатків. Під ними

розуміють різні вилучення із податкової бази[1], а також знижки з валового доходу, податкові кредити, зниження податкових ставок, прискорену амортизацію, відстрочення сплати податків. Отже, по суті, під назвою податкових видатків мають на увазі податкові пільги або упущені доходи. Так, у Німеччині дані про податкові видатки за два попередні, поточний і наступний роки наводяться в статті «звітність із субсидування», що відображає всі форми федеральної підтримки як шляхом прямих видатків, так і податкових видатків або пільг.

За своїм економічним впливом податкові видатки ідентичні субсидіям або програмам видатків для тих осіб і корпорацій, на які поширюється пільговий режим оподаткування. Але сама назва «видатки» підкреслює зворотний бік кожної пільги як форми скорочення державних доходів. До того ж точне кількісне визначення податкових видатків порівняно з «еталонною» потенційною податкоспроможністю, відхилення від якої і вважаються видатками, підвищує прозорість бюджетної сфери в цілому.

Оцінка і звітність за податковими видатками регулярно публікується в країнах Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР). США і ФРН стали першими країнами, які починаючи з 1967 р. відображають у бюджетній звітності інформацію про податкові видатки. Крім США і Німеччини, сьогодні інформація про податкові видатки передбачена законами в Австралії, Австрії, Бельгії, Іспанії, Португалії, Фінляндії, Франції і в деяких інших країнах. У ФРН у федеральній бюджетній звітності про субсидування за кожною статтею податкових видатків перераховуються доходи, недоодержані федеральним бюджетом, а також бюджетами земель та інших територіальних органів. Звітність класифікує всі податки за галузевими ознаками їх походження, а в межах галузі— за типами податків. Звітність із субсидування (податкових видатків) подається в бундестаг, де розглядається в різних комітетах, а також перевіряється федеральною аудиторською інстанцією. Незалежні дослідницькі інститути проводять власний аналіз динаміки, економічного впливу та ефективності податкових видатків і прямих субсидій.

Отже, у розвинених країнах Заходу податкові видатки (пільги), зважаючи на їх вплив на величину державних доходів, перебувають під особливим контролем. Гострою є проблема податкових видатків і в країнах із перехідною економікою.

[1] *Rosen H. S.* Public Finance. — Boston etc.: Irwin; McGraw-Hill, 1995. — P. 378—379.

Наприклад, в Україні через податкові пільги бюджет втрачав до останнього часу майже половину потенційних доходів.

Контроль ефективності. Структуроване за інстанціями оформлення фінансових рішень і операцій необхідне для функціонування державного механізму. Про апаратно-процесуальну діяльність можна сказати те саме, що і про державне регулювання соціально-економічної сфери взагалі. Як можлива неефективність державного втручання не перекреслює доцільності такого втручання в необхідних випадках у принципі, а свідчить про необхідність зробити його більш ефективним, так і надмірна інколи заформалізованість чи громіздка процедура приймання рішень не означає їх непотрібності, а лише створює привід до їх раціоналізації.

Підзвітність — важлива умова демократії з тим, однак, притаманним бюрократичному середовищу недоліком, що воно створює атмосферу пасивності, тяганини, прагнення одних чиновників перекласти відповідальність на інших. По суті, право вето має будь-який апаратний працівник. Для типового бюрократа ліпше пропустити можливу вигоду для державної організації, ніж прийняти ризиковане для особистої кар'єри рішення. Тому не раз звучали справедливі звинувачення, що бюрократію більше турбують проблеми самозбереження, ніж суспільно ефективне виконання своїх функцій. На основі поведінкових мотивацій бюрократії розроблена так звана економічна теорія бюрократії, класиком якої вважають американського економіста Вільяма Нісканена.

Громадянське суспільство за своєю природою передбачає контроль над владою. По суті, в умовах розвиненого громадянського суспільства відносини між громадянами і державою мають договірний характер — громадяни сплачують податки, а державні структури за їх рахунок беруть на себе обов'язок належним чином захищати інтереси громадян у тих сферах, де індивідуальні зусилля чи самодіяльні суспільні організації не здатні їх забезпечити (оборона, правопорядок, судочинство тощо). Проте навіть у демократичних країнах існує проблема контролю над діями представників державної влади. Тому суспільству необхідно мати знаряддя впливу на бюрократію, якими є контроль ефективності та аудит. Вони забезпечують певну підконтрольність і прозорість дій функціонерів державних органів. Коли державні фінансові ресурси перебувають у розпорядженні бюрократичного апарату, особливо актуальним стає раціональне їх використання за допомогою методів, що дістали назву *контролю ефективності*.

Принцип контролю ефективності походить із притаманних ринковій економіці властивостей досягати намічених цілей, маючи обмежені ресурси і діючи в умовах конкуренції, а також імперативу підприємницько-комерційної ефективності, вимірюваної кількісними грошовими показниками. Ринкові мотивації мають настільки універсальне значення, що поширюють свій вплив на неринкові сфери, у тому числі і на бюджет.

Основні позитиви ринків полягають у їх здатності найефективніше розподіляти існуючі фінансово-економічні ресурси та вивільняти творчу енергію суб'єктів господарювання. Отже, мета контролю ефективності зводиться до забезпечення ефективності використання ресурсів у державному секторі до рівня, наближеного і порівнянного з ринковим. Головне завдання контролю ефективності можна сформулювати так: покласти в основу роботи контрольних органів не критику попередньої діяльності, формальну перевірку виправдувальних документів та інші дріб'язкові питання, а вивести на перший план проблеми формування бюджетної політики, аналізу і перспективного фінансового планування, складання і реалізації програм, забезпечення ефективного бюджетного менеджменту в цілому.

У західних країнах контроль ефективності почали запроваджувати з середини 60-х років. Доктрина контролю ефективності означала перехід від контролю формальної правильності вже проведених робіт і витрачених грошових коштів до контролю ефективності за здійснюваними в реальному масштабі часу і/або майбутніми операціями. Такий тип контролю, по суті, має характер контролю за ефективністю здійснюваних державними відомствами (установами) управлінських операцій.

Контроль ефективності буває: *традиційний, операційний, програмний*. Традиційний контроль має підготовчий зміст, зосереджуючись на питаннях перевірки відповідності фінансових операцій, бюджетних кошторисів і звітності чинному законодавству. Операційний контроль виконує функцію власне контролю ефективності в управлінні ресурсами та режиму економії у витрачанні коштів. Програмний контроль посилює контроль ефективності за рахунок перевірки досягнутих результатів під кутом зору їх відповідності завданням, поставленим органами державної влади і відображеним у цільових програмах, кошторисах, бюджетах.

Контролю ефективності властиві специфічні риси, які розкривають його зміст і призначення.

Конструктивність і об'єктивність. Якщо результативними показниками традиційного контролю вважають виявлення негативних фактів: порушень, зловживань, викриття злочинів тощо, то контроль ефективності, не виключаючи розкриття негативу, на перший план висуває завдання вдосконалення бюджетного менеджменту і контрольної роботи, раціоналізації витрачання коштів на об'єкті, що перевіряється. Умовою такого вдосконалення є співробітництво контролера з тими, кого перевіряють, а не їх протистояння. Конструктивність більше спирається на лояльність перевіряльників і відвертість підконтрольних осіб, ніж на детективні методи контролю. Навіть критика за результатами контролю у відкритій пресі має дозований характер.

Об'єктивність під час здійснення контролю ефективності передбачає відображення, крім негативних, і позитивних сторін контрольованого об'єкта. В обов'язок контролера навіть входить поіменна популяризація ініціаторів найбільш високоефективних методів управління та раціонального витрачання коштів з метою поширення їхнього досвіду.

Кваліфікованість. Якісний контроль може бути здійснений за наявності у контролера спеціальних знань. Контроль ефективності потребує не лише безумовно необхідних знань із питань бюджету, фіску, права, а також навиків фінансово-економічного аналізу і бухгалтерського обліку, а й запасу знань із економічних, політичних, соціальних і навіть технічних наук (наприклад, досконалого знання певних технологій під час перевірки оподаткування деяких суб'єктів господарювання).

Належний кваліфікаційний рівень контролера передбачає всебічне оцінювання інформації, почерпнутої з планів, наказів, звітів та інших матеріалів. За таких вимог набувають великого значення професійна підготовка і систематичне підвищення кваліфікації працівників контрольних установ. Із цією метою у західних країнах розгорнута широка мережа факультетів і дослідних центрів при університетах, створено Міжнародний інститут державного контролю, на національному і міжнародному рівнях проводяться наукові конференції та практичні семінари з питань контролю, видаються спеціальні журнали.

У зв'язку з високими кваліфікаційними вимогами до операторів контролю ефективності останній покладають здебільшого на центральний контрольний апарат, укомплектований найбільш підготовленими працівниками. Водночас відомство державного контролю виконує функції

методологічного центру з розроблення ефективних засобів контролю. Простіші завдання контролю правильності (відповідності формальним вимогам, законності, рахунково-бухгалтерської точності) передаються регіональним і периферійним контрольним органам. Тобто контроль ефективності передбачає організаційні заходи щодо спеціалізації і децентралізації контрольної роботи, а також координацію дій позавідомчого, відомчого і місцевого контролю, за якої кожна з ланок доповнює іншу.

З методологічного погляду контроль ефективності по суті означає системний підхід до оцінювання діяльності державних структур. У режимі контролю ефективності одна й та сама операція перевіряється в різних аспектах: її законності, рахунково-бухгалтерської правильності, соціально-економічної виправданості, практичної корисності, державної доцільності тощо. Контроль ефективності передбачає навіть скасування законно санкціонованих видатків, якщо їх визнають неефективними. Зрозуміло, подібні рішення розраховані на функціонерів, яких можна назвати просвіченою бюрократією, що прагне постійно поповнювати запас знань, набувати нових навиків аналізу дійсності.

Слід мати на увазі, що порівняно з мотиваціями ефективності ринкового походження, демократія суперечливо впливає на стан державних фінансів. Вона сприяє функціонуванню механізму конкуренції між приватним і державним секторами економіки за доступ до обмежених ресурсів і формуванню політичного середовища для конкурентної боротьби різних інтересів, суспільних сил і владних структур за розпорядження бюджетними коштами. Зазвичай конкуренція передбачає ефективність. Проте конкуренція цього виду не завжди результативна з погляду ефективності саме тому, що її основна мета — розпорядження ресурсами в певних інтересах.

У такому разі ефективність сприймається в обмеженій корисливій інтерпретації. Так, французький соціолог Алексіс Токвілль (1805—1859), відомий своєю книгою «Демократія в Америці», яку і досі перевидають та цитують, дійшов висновку, що «народна влада справляє шкідливий вплив на державні фінанси». «Демократія марнотратна. Демократії не відоме мистецтво дотримуватися ощадливості»[1]. Отже, вплив ринкових і політичних мотивацій на ефективність може бути протилежним.

[1] *Токвилль А.* Демократия в Америке: Пер. с франц. — К., 1860. — С. 68, 70.

Принципи контролю ефективності реалізуються на стадіях розроблення заходів фінансової політики, прогнозування агрегованих бюджетних показників, складання річних і, особливо, багаторічних бюджетів (кошторисів, фінансових програм), практичної аудиторської роботи. Прийоми аудиту значною мірою повторюють загальні технології аудиторської перевірки фінансової звітності за деяких особливостей, обумовлених належністю контрольованих об'єктів (за винятком платників податків як об'єктів податкового аудиту) до державного сектору та специфікою бюджетного менеджменту в даному секторі. Найбільш дієвим практичним інструментом здійснення контролю ефективності є аудит.

15.3. Податковий контроль корпорацій

У контексті фінансового контролю над доходами бюджету особливу увагу привертають податки на корпорації. Адже прибуток як об'єкт податку найбільшою мірою залежить від успіху господарювання та фінансово-економічної кон'юнктури, а рівень та режим корпоративного оподаткування, у свою чергу, суттєво впливає на господарські процеси. Отже, економіка і фіск найтісніше взаємодіють саме у сфері оподаткування приватного сектору. Крім того, податок на прибуток — найбільш універсальна форма корпоративного оподаткування, властива всім країнам, тоді як податку на додану вартість немає, наприклад, у США.

З усього комплексу питань, пов'язаних з податками на корпорації, найактуальніші для українського читача два: прийоми фіскального контролю та апеляційні процедури. Ці аспекти національних податкових кодексів ряду країн світу вибрані для ознайомлення не випадково. Перший з них розкриває організаційні підходи до контрольної роботи, підпорядковані державницькому принципу — діяльності фіску з мобілізації державних доходів. Другий торкається гарантування юридичних прав і демократичних свобод платників у податковому процесі, тобто відповідає індивідуалістичному принципу в оподаткуванні.

Особлива значущість фінансового контролю за сплатою податків підприємницьким сектором зумовлена зростаючою складністю господарської діяльності, зокрема міжнародних операцій транснаціонального бізнесу. В останні роки у сфері фіскальних взаємовідносин держави з юридичними платниками відбулися суттєві зміни, пов'язані не тільки зі спрощенням і

зниженням оподаткування прибутку, а й з удосконаленням звітності, посиленням відповідальності за порушення податкового законодавства. Адже, попри пієтет до правопорядку й високу ділову етику як ідеали західного підприємництва, і там є чимало бізнесменів та менеджерів, які не зупиняються перед обманом фіску.

У найбільш загальних рисах призначення податкового контролю полягає в перевірці виконання податкових зобов'язань платників на основі функціональних та інформаційних можливостей фіскальних властей. Крім того, контроль забезпечує дотримання суб'єктами господарювання установлених правил бухгалтерського обліку та фінансового рахівництва. Інформаційний потенціал податкового контролю полягає у розпорядженні конфіденційними даними про заходи і фінансово-господарські операції платників, а також у доступі (хоч і дещо обмеженому) до банківської і комерційної таємниці.

У Сполучених Штатах Америки контроль за декларуванням доходів та справлянням податків входить до компетенції Бюро внутрішніх доходів, що міститься в структурі міністерства фінансів. Повноваження Бюро внутрішніх доходів (БВД) є складовою функціонального механізму забезпечення фіскальної законності, здійснюваного центральним апаратом БВД та його регіональними відділеннями. Розподіл платників між різними рівнями БВД та вибір декларацій для контролю робиться за спеціальною рейтинговою системою.

Про складність і трудомісткість перевірок свідчить уже те, що найпростіша декларація за формою 1040 включає дані, тільки на заповнення яких, за підрахунками фахівців БВД, платниками витрачується пересічно 9 годин 17 хвилин. Що ж стосується складніших форм, то тут потрібно по кілька днів. Проте справа варта зусиль, оскільки фіскальне розслідування двох з кожних трьох декларацій приводить до додаткових нарахувань податків, штрафів і процентів. За розрахунками, кожен додатковий долар, вкладений у службу податкового контролю, додає 5 дол. надходжень до бюджету.

Після перевірки керівництво корпорації має або офіційно погодитись з її результатами, або подати апеляцію. Строк давності за недоплатами і переплатами становить три роки. Права платників гарантуються в судовому порядку. До 90% усіх претензій вирішує спеціалізований податковий суд. Складніші справи розглядаються в суді з претензій або в окружному суді. У порядку апеляцій справи передаються в Апеляційний суд і, насамкінець, у порядку судового нагляду — у Верховний суд

(рис. 46). Отже, інтереси платників податків у США захищені судами п'яти інстанцій.

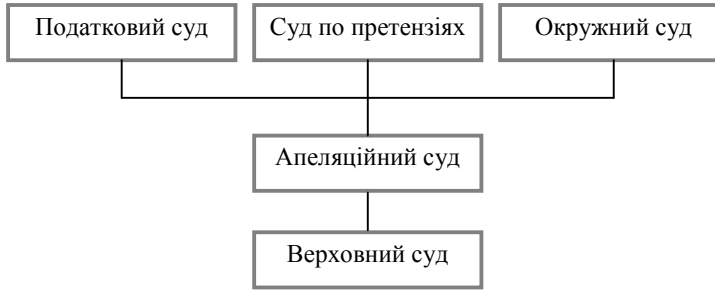


Рис. 46. Схема судочинства з податкових справ у Сполучених Штатах Америки[1]

За податкові правопорушення на американські корпорації накладаються додаткові, понад звичайні, суми податків, нараховуються штрафи і пеня. Штраф за порушення строків подання декларацій не може перевищувати 25% суми нарахованого податку (у разі затримки не довше двох місяців). У випадку приховування прибутків податок, нарахований на прихований дохід згідно з установленою ставкою для даної категорії доходів, додатково підвищується на 75%[2].

Система податкового контролю у Великобританії відрізняється від інших країн тим, що в цій країні податкова інспекція не завжди безпосередньо перевіряє бухгалтерську звітність платників. Британські податкові органи не мають власної аудиторської служби. Спосіб, яким стягуються податки з англійських фірм, суттєво відрізняється від традиційного механізму самооподаткування. З 1993 р. в Англії запроваджена процедура «спочатку заплати, потім повідомляй» (pay and file), згідно з якою компанії-платники зобов'язані повідомляти Управління податкових зборів про вже сплачені податки і слідом за цим подати декларацію про прибутки. Перевірка здійснюється лише в тому разі, коли подані документи викликають сумнів.

Функціонування подібної системи пояснюється прийнятим в Англії оригінальним порядком справляння податків «біля джерела», тобто в момент одержання доходу і за місцезнаходженням оподатковуваних майна чи власності (так

[1] Worldwide Corporate Tax Compliance Procedures. — Amsterdam: KPMG, 1992. — P.440.

[2] Worldwide Corporate Tax Compliance Procedures. — P.431—442.

звана шедулярна система оподаткування). Відсутність аудиторської служби компенсується широкими правами Податкового управління щодо затребування будь-якої інформації стосовно податкових зобов'язань самих платників, їх ділових партнерів і клієнтів, у тому числі даних про ціни та умови фінансово-господарських операцій. Шедулярна система створює можливість контролювати не стільки податкоплатників безпосередньо, скільки формальних розпорядників джерел оподатковуваних доходів та майна (банкірів, роботодавців, власників орендованого майна тощо).

Щоправда, в останні роки, особливо з 1996 р., традиційна для Великобританії шедулярна система під впливом уніфікації податків у рамках європейської інтеграції все більше трансформується в глобально-деклараційну систему, прийняту в континентальних країнах Європейського Союзу.

Грошовому стягненню в Англії підлягають платники, податкова звітність яких визнана неправильною через їх недбалість або спробу обману. Затримка податкових платежів чи ухилення від них по суті рівнозначне безпроцентному кредиту податкоплатникам з боку фіску. Тому на суму недоплаченого податку, крім власне штрафу, нараховуються проценти за недооподаткований період за звичайною комерційною нормою процента. Максимально нарахування можуть подвоїти початковий розмір податку, але в кожному конкретному випадку враховується серйозність порушення, а також співпраця платника з фіскальними органами в ході розслідування.

Ще одна оригінальна риса податкової системи в Англії — улагодження конфліктних ситуацій між Податковим управлінням і платниками, не вирішених на рівні податкових інспекторів, доручене так званим податковим уповноваженим. (Детально ці питання розглянуті українськими вченими В. М. Суторміною, В.М. Федосовим і В.Л. Андрущенком в першій в Україні фундаментальній праці з питань світового досвіду оподаткування «Держава — податки — бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки)»[1].) Діяльність останніх має арбітражний, третейський характер. Цей інститут фіскальної служби складається з уповноважених двох категорій: загальних і спеціальних. І ті, і ті призначаються на посади лорд-канцлером (спікером Палати лордів британського парламенту), що підкреслює їх незалежний від виконавчої влади статус.

[1] *Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л.* Держава — податки — бізнес. — К.: Либідь, 1992.

Уповноважені мають ідентичні функції, але відрізняються характером підбору персоналу і методами роботи. Загальні уповноважені комплектуються за локальною ознакою з відомих у певному регіоні авторитетних громадських діячів, а також з досвідчених економістів, юристів, технологів. Загальні уповноважені не обов'язково мають бути фахівцями з фінансового права, головна їх місія полягає в глибокому знанні місцевих умов, людей і кон'юнктури бізнесу. Це схоже на почесні посади експертів на громадських засадах. Вони мають штатних помічників, які і є консультантами з фіскально-юридичних питань.

Навпаки, спеціальні уповноважені — це оплачувані державні фахівці податкової справи. Будучи службовцями Міністерства фінансів, вони за викликами постійно роз'їжджають по країні. Платник має право альтернативного вибору між загальним і спеціальним уповноваженими, а також право брати участь у слуханні свого позову особисто або, як правило, через свого представника — адвоката. За образним зауваженням одного англійського податкоплатника, сподіватися на щире співчуття скоріше можна від загальних уповноважених, а розраховувати на холодну голову— від спеціальних[1].

Оскарження рішень уповноважених подаються в Канцлерський суд — структурний підрозділ Верховного суду, де розглядаються цивільні справи. У суд потрапляють, звичайно, не всі справи, а лише ті рішення уповноважених, які сумнівні з погляду закону або під час розгляду яких були порушені правові формальності. Нарешті у випадку, коли й сама буква закону допускає різні інтерпретації, наприклад у разі особливо важливих і складних податкових деліктів, справу вирішує Апеляційний суд або вона доходить навіть до Палати лордів[2] (див. схему на рис.47).

[1] *Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л.* Цит. праця. — С. 286.
[2] Worldwide Corporate Tax Compliance Procedures. — P.425.

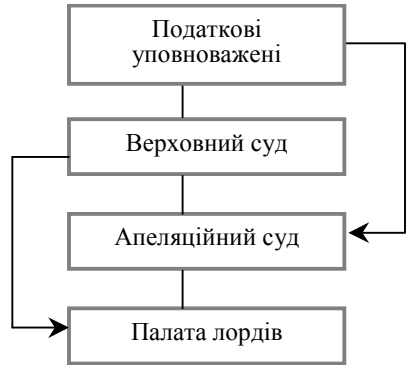


Рис. 47. Схема податкового судочинства у Великобританії

Британська система податкового контролю та судово-парламентської апеляційної процедури вже тим заслуговує на особливу увагу, що вона є чи не найдавнішою у світі. Основні її інститути існують з часів «Славної революції» 1688—1689 рр., коли в країні була установлена конституційно-парламентська монархія, закріплені демократичні права і свободи. В організації британської податкової адміністрації вдало скомбіновані бюрократично-апаратні й громадські засади. Залучення з метою вирішення спірних питань до податкового процесу і контролю представників населення та самих платників з числа авторитетних і компетентних громадян, безумовно, є однією з рис демократичного суспільства.

Подібний порядок надає податковим проблемам максимальної гласності та свідчить про суспільно усвідомлений характер оподаткування. Тут цілком доречна аналогія з судом присяжних. Справа податкоплатника-підприємця вирішується в колі компетентних представників бізнесу з урахуванням особистості відповідача. Рішення залежить від конкретної ситуації й зароджується лише під час розгляду. Значною мірою вердикт уповноважених ґрунтується на етичних критеріях довіри, громадянського обов'язку. Така демократична раціоналізація виводить податковий процес за межі простого фіскалізму, перетворюючи його в активний чинник економічної доцільності та соціальної позиції.

За німецькою системою податкового контролю, кожна з корпорацій («Aktiengisellschaft AG») щорічно подає декларацію, дані якої служать і базою для оподаткування, і об'єктом перевірки та державного контролю за підприємницьким сектором. З метою здійснення аудиту компанії класифіковані на

кілька категорій відповідно до характеру господарської діяльності та величини доходів. Великі фірми перевіряються суцільно і регулярно, решта фірм — у строки, визначені податковими органами.

Податкова служба Німеччини правомочна затребувати необхідну інформацію від бухгалтерії і податкових консультантів (Steuerberater) відповідної компанії, взагалі від будь-яких посадових осіб як у структурі компанії, так і за її межами. Бухгалтерські книги, документи, баланси мають зберігатися протягом десяти років, що значно довше, ніж у Великобританії (три—шість років) і в США (три роки).

Типові санкції: штрафи за приховування доходів та пеня за прострочені платежі. Якщо компанія оскаржує суму податку, нараховану податковою інспекцією, вона подає апеляцію в Податковий суд федеральної землі за місцем свого розташування. Вищою й остаточною інстанцією для вирішення податкових справ є федеральний Верховний суд у Мюнхені.

У Франції податкова декларація подається разом з підтвердним річним балансом фірми, на підставі якого визначається оподатковуваний дохід. На відміну від США і ФРН прибуток виробничого та комерційного походження французьких фірм оподатковується згідно з так званим територіальним принципом. Це означає, що податки з доходів (прибутку, дивіденду, процента) стягуються частинами в тих адміністративно-територіальних межах, де вони створені. Навпаки, у податкових системах, побудованих за принципом платника, національний фіск оподатковує сукупний (глобальний) дохід платника незалежно від його виду, внутрішнього чи закордонного походження.

Контроль за сплатою податків підприємницьким сектором здійснюється центральними, регіональними і місцевими податковими службами (залежно від розміру господарського обороту компанії-платника). Нормативна періодичність перевірок — три роки, термін зберігання бухгалтерської документації, що стосується податкових платежів, — 10 років. Французькі податкові органи наділені правом доступу до будь-яких матеріалів, що є в розпорядженні приватних підприємств, державних установ, банків, страхових компаній, різних фондів, осіб вільних професій та ін. Якщо платник ігнорує повторні нагадування податкової інспекції чи злісно ухиляється від сплати податку, штраф досягає 80% від величини попереднього нарахування податку.

Компанія-платник має право оскаржити скориговані в результаті перевірки податкові зобов'язання до кінця третього року від дати перевірки. Якщо податкова інспекція не погоджується на перерахунок, справа передається в Адміністративний трибунал. При цьому звертатися в цю арбітражну судову інстанцію може як платник, так і податкова служба. Коли сторони не приходять до згоди, справа надсилається в Апеляційний адміністративний суд і, насамкінець, — у Верховний суд.

Податкову службу Японії очолює Національне агентство податкової адміністрації, яке має 12 регіональних відділень. У країні існує кілька рівнів обкладання корпорацій: на загальнодержавному (національному), провінційному і муніципальному рівнях, а також податок на бізнес. Сплата цих податків здійснюється за комбінованою системою, яка поєднує режим самооподаткування з примусовим стягненням податку в момент одержання доходу. Самооподаткування передбачає справляння податку самими платниками на підставі сумарного декларування доходів, одержаних на японській території як резидентами, так і нерезидентами. Вінших випадках діє порядок оподаткування поточних доходів кожного разу, коли корпорація отримує прибуток.

Японії властива своєрідна форма привілейованих, так званих блакитних декларацій. Право на таку декларацію надається (як заохочення) компаніям, які ведуть бездоганний бухгалтерський облік, безпомилково визначають та своєчасно виконують свої податкові зобов'язання. Платник за блакитною декларацією має низку суттєвих переваг: перенесення допущених у поточному році збитків наперед на п'ять наступних років; перенесення збитків назад з декларованого року на один попередній рік; створення на пільгових умовах резервних фондів; пільгові правила списання амортизації; скидки з податків на суму технологічних затрат за кордоном; податковий кредит на суму вартості науково-дослідних робіт[1].

Державна податкова служба Японії перевіряє також бухгалтерську і податкову звітність корпорацій, які потрапили в поле їх зору, незалежно від того, були вони до того перевірені приватними аудиторами чи ні. У процесі контролю податкові органи користуються широким правом доступу до документів та іншої необхідної інформації. Для матеріалів, які стосуються

[1] Податковий кредит означає зменшення в певному розмірі вже нарахованих податків, тоді як скидка вираховується з суми оподатковуваного доходу. Звичайно, для платника вигідніший податковий кредит, ніж скидка на таку саму суму.

оподаткування, установлено термін зберігання 7—10 років. За прострочені податкові платежі нараховуються проценти в розмірі 7,3 або 14,6% як за користування безпроцентним кредитом у період затримки. За несвоєчасно подані декларації стягується пеня в розмірі від 5 до 15%. У разі зловмисного приховування доходів з метою ухилення від податків належний за законом податковий оклад збільшується ще на 35—40%.

У випадках, коли корпорація-платник не погоджується з рішенням податкових органів, вона оскаржує нараховані податкові зобов'язання в судовому порядку в такій послідовності: Державний податковий трибунал — Суд з цивільних справ — Верховний суд.

Діючі на території Італії національні й іноземні компанії подають у міністерство фінансів декларації про доходи, самостійно розраховують належні платежі та вносять їх у бюджет. У цей процес «самообслуговування» податкоплатників фіскальні органи втручаються лише з метою внесення в декларації поправок, зумовлених невмисними помилками чи некомпетентністю платників, роблять порівняння з деклараціями минулих років для виявлення розбіжностей та умовчань. Ці рутинні деталі процедури можуть мати те значення, що у разі переплати податку, допущеної з вини фіскальної служби, згідно з італійським цивільним кодексом на користь платника буде здійснено нарахування процента (9%) як за кредитування держави з боку «потерпілого».

В Італії широко практикуються нерегулярні, раптові перевірки. Можливе внесення змін у декларації особисто податковим інспектором, але в присутності представника корпорації, що перевіряється. Об'єкти для перевірки відбираються за принципом випадковості, а також у разі підозри у фіскальних правопорушеннях або за ознакою незалежності до певного сектору економіки.

Перевірки виконання податкових зобов'язань здійснюються службовцями відомства прямих податків, а в окремих випадках — спецпідрозділом фіскальної поліції. Контролери мають широкий доступ до джерел інформації (бухгалтерська звітність зберігається десять років), у тому числі право вилучення необхідної документації безпосередньо з офісу корпорації.

Слід особливо підкреслити, що в Італії санкції за порушення податкового законодавства мають не лише фінансовий і адміністративний характер стосовно корпорацій як юридичних осіб, а й передбачають кримінальну відповідальність посадових осіб. У разі неподання або несвоєчасного подання декларації про

доходи за підсумками року податок стягується в дво- — чотирикратному розмірі. Якщо в декларації показано нижчий дохід, ніж виявлено під час перевірки, штраф сягає одного або двох податкових окладів залежно від репутації платника, розміру шкоди, завданої фіску, та ін.

Відповідальний за податки менеджер корпорації, з вини якого допущені недоплати або зловживання, підлягає ув'язненню на строк до двох років. Позбавлення волі може бути замінене штрафом 5 млн лір, якщо декларація подана пізніше, ніж через три місяці після установленого терміну, або непродекларований дохід перевищує 50 млн лір. Приховування прибутку компанії на суму вищу 100 млн лір призводить до тюремного ув'язнення на строк від трьох місяців до двох років або штрафується сумою від 10 до 20 млн лір[1].

За названими дещо екстраординарними за своєю суворістю покараннями проявляється посилена боротьба італійської держави проти поширеної у країні корупції, мафії, тіньової економіки.

При Міністерстві фінансів Італії діє Податкова комісія, куди попередньо направляються всі претензії щодо сплати податків. Поза юрисдикцією фіскальних властей функціонує чотирирівнева судова система (Податковий суд першої інстанції — Податковий суд другої інстанції — Головна податкова комісія — Верховний суд), кожна з ланок якої розглядає позови або апеляції обох сторін податкового процесу.

Для Канади характерний класичний податок на прибуток корпорацій, що справляється в режимі самооподаткування (self-assestent). Департаментом державних зборів Канади мобілізуються доходи від імені федерального уряду, а також більшості провінцій і територій за винятком Альберти, Онтаріо, Квебеку, які справляють провінційні податки на корпорації самостійно.

Податкова служба Канади на стадії приймання декларацій перевіряє повноту їх реквізитів і арифметичну правильність. Декларовані дані перевіряються також на відповідність показникам інших документів та джерел інформації про фінансовий стан корпорацій. На підставі зібраних матеріалів відбираються податкоплатники для більш детальної перевірки. Великі корпорації, як правило, перевіряються щорічно.

Податкові органи Канади вправі контролювати звітність, затребувати необхідні документи, у тому числі з-за кордону,

[1] Суми штрафу до 2001 р.

опитувати з санкції судді будь-яку особу, обізнану з бізнесом і фінансовим станом відповідної компанії. На підтвердження даних декларацій податкові інспектори мають право обстежувати власність корпорацій-платників. Бухгалтерська документація та фінансова звітність, що стосуються нарахування й сплати податків, визначення пільг та скидок, повинна зберігатися протягом шести років у офісі корпорації за місцем її основної фінансової і господарсько-комерційної діяльності.

У Канаді прийнята звичайна процентно-штрафна система санкцій за порушення податкової дисципліни. У найбільш серйозних випадках корпорація, спіймана на ухиленні від сплати податків, штрафується в розмірі від 50 до 200% недоплаченої суми податку на прибуток. Відповідно процент за простроченими платежами стягується на рівні поточного процента плюс 2%, а в противному разі (у випадку переплат) відшкодовується за рахунок бюджету.

Якщо платник не згоден з перерахунком податку, запропонованим податковою інспекцією, на першому етапі конфліктна справа розглядається у відділі апеляцій регіонального податкового управління, а потім — у федеральних податкових органах. Якщо на рівні платник — податкова служба конфлікт з приводу розміру й виконання податкових зобов'язань не розв'язується, справа в апеляційному порядку слухається в судових інстанціях у такій послідовності: Податковий суд Канади — Федеральний апеляційний суд — Верховний суд.

Фіскальні системи провідних економічно розвинутих країн досить ефективно функціонують завдяки максимізації податкових надходжень за поміркованого рівня оподаткування. Рівень податків, структура податкової системи завжди також є результатом політичного торгу й соціального компромісу, що можуть прямо і не стосуватися ні економіки, ні фінансів. Крім фіскальних імперативів, економічних міркувань і матеріальних інтересів, у сфері оподаткування оперують також у принципі неекономічними і неправовими категоріями соціальної справедливості, рівності, закликами ділитися та бути чесними. Тобто аргументація переноситься в етичну площину, де взаємодіють між собою податкова етика сукупності конкретних платників і фіскальна мораль державного керівництва за даного соціального стану суспільства і співвідношення політичних сил.

Фінансові взаємовідносини корпорацій з фіском спираються на налагоджений порядок самооподаткування та платіжної дисципліни під дієвим державним контролем. У правових демократичних країнах давно відкриті і реалізовані істини, що

ухилення від сплати податків тим сильніше, чим складніше податкове законодавство та чим вищі норми оподаткування. Ці ж причини породжують і адміністративні проблеми управління податковими системами, ускладнюють контроль, створюють додаткові труднощі для податкового менеджменту.

Неабияке значення має також громадське ставлення до податкових порушень. Нетерпимість громадської думки до кримінального приховування доходів як до аморального, антидержавного за своєю сутністю явища помітно зменшує масштаби ухилення від податків. І навпаки, суспільне співчуття до порушників, котре може спонукатись надто високими, непопулярними, ірраціональними податками, підбурює до ухилення. З цього погляду на Заході впадає в очі виважений баланс прав і обов'язків обох сторін фіскального процесу, ретельно підібраний компроміс між державницьким й індивідуалістичним принципами в оподаткуванні.

Коли податки не мають конфіскаційного характеру, немає потреби в інквізиторських контрольних заходах. Правова держава захищає платників від незаконних чи помилкових податкових зобов'язань через багатоступінчасту апеляційно-судову систему. Існуючі в країнах з розвинутою ринковою економікою правові вимоги податкової дисципліни, фіскальний раціоналізм державної влади, етично зумовлене ставлення до податків як до непорушного громадянського обов'язку значно полегшують місію податкового контролю. Податкова культура західного підприємництва сформована самою логікою конкуренції, оскільки фірма, яка ухиляється від податків, ставить себе в завідомо виграшне становище. Ось чому порушення податкових зобов'язань сприймаються як аморальність, кримінал, замах на устої ринкової економіки і правової держави.

На початку XXI ст. стало особливо помітно, що у світовому масштабі оподаткуванню властиві міждержавні процеси синхронізації проведення податкових реформ, уніфікації та гармонізації національних податкових систем, а також форм контролю і методів аудиторської роботи. Так, згідно зі «Світовим довідником з корпоративного податку», в якому відображено 145 держав і територій, у більшості країн, за винятком «податкових оазисів», ставки податку на прибуток корпорацій перебувають у діапазоні 24—36%. У кожній країні є свої особливості, які, проте, не виходять за межі звичайних процедур сучасного податкового процесу, що має космополітичний характер. Тут уся справа в деталях, яких— безліч.

Наприклад, у рубриці «адміністрування» названого «Довідника» у статті про США зазначено, що щорічну податкову декларацію корпорація (компанія) має подати до 15-го числа третього місяця після закінчення фіскального року. На прохання корпорації подання декларації може бути відстрочене на термін до шести місяців. Як правило, 100% податкових зобов'язань мають бути сплачені поквартально частковими авансовими платежами протягом того року, в якому одержано прибуток. Дані платежі вносяться 15-го числа четвертого, шостого, дев'ятого і дванадцятого місяців упродовж фіскального року[1].

У Великій Британії компанії визначають розрахунковий (звітний) період на свій вибір; декларації, звіти і розрахунки мають бути подані в податкову службу протягом 12 місяців після закінчення звітного періоду. Великі компанії на основі річного розрахунку податкових зобов'язань вносять щоквартальні авансові платежі на 13-й день шостого, дев'ятого, дванадцятого і п'ятнадцятого місяців від початку звітного періоду. Усі інші британські компанії визначають свої зобов'язання за корпораційним податком у межах дев'яти місяців після закінчення звітного періоду. Компанії, які невчасно подали декларації або не розрахувалися з бюджетом, підлягають штрафним санкціям. Останнім часом повноваження податкової служби щодо посилення контролю і розслідування податкових правопорушень значно розширені[2].

У Федеративній Республіці Німеччини умовами податкового адміністрування передбачено, що фіскальний рік збігається з календарним. Якщо компанія приймає звітний період, відмінний від календарного року, податок на прибуток справляється на основі визначення оподатковуваного доходу в звітному періоді, який має закінчуватися в межах календарного року. Щорічна податкова декларація має бути подана 31 травня року, наступного після податкового. Допускається відстрочення за умови клопотання самої компанії або заповнення й подання декларації ліцензованим податковим консультантом.

Поточні податкові платежі на прибуток німецьких корпорацій визначаються в розмірі однієї четвертої податкового зобов'язання за попередній рік і вносяться в бюджет 10-го числа березня, червня, вересня і грудня. На прострочені платежі нараховується пеня в розмірі 6% річних, яку починають стягувати через 15 місяців. У разі несвоєчасного подання

[1] Worldwide Corporate Tax Guide. — N. Y.: Ernst & Young, 2002. — P. 853.
[2] Ibid. — P. 814.

декларації накладається штраф у розмірі до 10% від величини податкового зобов'язання[1].

Ще більша схожість щодо норм оподаткування, організації податкового процесу та проведення аудиторської роботи властива податку на додану вартість, особливо в межах Європейського Союзу, а також країн Центральної і Східної Європи[2].

15.4. Бюджетний аудит

Аудит виконує роль правової та функціональної процедури, покликаної забезпечити прозорість та ефективність бюджетної сфери, гарантувати надходження вірогідної інформації про стан державних фінансів до законодавчих органів і громадськості. За визначенням, сформульованим Американською бухгалтерською асоціацією, аудит — «систематизований процес одержання й оцінювання об'єктивних даних стосовно фінансово-економічних дій і фактів з метою з'ясування відповідності зафіксованих явищ установленим критеріям та параметрам»[3]. Аудит органів державного управління, державних установ і організацій взагалі, тобто бюджетний аудит, — це «перевірка відповідності використання державних коштів установленим правилам, а також точності звітних даних»[4]. Податковий аудит, зокрема, як складова бюджетного аудиту — це «перевірка доходів або інших оподатковуваних операцій платника податків з метою визначення точної податкоспроможності»[5]. У США обов'язки податкового аудиту покладені на агентів Служби внутрішніх доходів (СВД), які здійснюють документальний аудит переважно за місцезнаходженням платника і його бізнесу. За результатами аудиту агент складає спеціальний звіт установленої форми.

Як контрольно-аналітична процедура бюджетний аудит охоплює перевірку звітності та дотримання вимог статутів і нормативних положень, експертизу фінансових операцій, аналіз й оцінювання діяльності в цілому. Найбільш розвинена форма сучасного бюджетного аудиту — так званий повний

---

[1] Ibid. — P. 243.

[2] VAT in Central and Eastern Europe. — Brussels: KPMG, 1997.

[3] *Cook J. W., Winkle G. M.* Auditing. — 4-th ed. — Boston etc.: Houghton Mifflin Company, 1988. — P. 5.

[4] Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science. — P. 23.

[5] Individual Taxation / Ed. by J. W. Pratt, W. N. Kulsrud. — Chicago etc.: Irwin, 1997. — Appendix H. — P. 3.

багатоаспектний аудит (comprehensive audit), який передбачає комплексну перевірку фінансових програм та інвестиційних проектів з погляду їх транспарентності та економічної ефективності. Зовнішній аудит передбачає також атестацію внутрішньовідомчого контролю.

Необхідно зауважити, що поняття «ефективність» в англомовній спеціальній літературі передається залежно від описуваної ситуації двома термінами: «efficiency» і «effectiveness». Перший термін відбиває результати діяльності через показник співвідношення між понесеними витратами й одержаними вигодами. Ефективність державної установи в розумінні її «efficiency» передбачає досягнення максимальних результатів за якомога менших затрат адміністративних зусиль і фінансових ресурсів, тобто означає здатність організації забезпечувати суспільство благами і послугами за мінімальних затрат коштів, часу, роботи персоналу. «Effectiveness» має дещо інший зміст. Цей термін вживається, коли йдеться про обсяг ресурсів (не обов'язково мінімальний), який потрібно затратити для досягнення певної мети повною мірою.

Відповідно, аналіз ефективності має два варіанти. Перший (efficiency analysis) передбачає контроль за виконанням програм через порівняння фактичної суми ресурсів, затрачених на досягнення результату, з попередньо розрахованою вартістю реалізації програми з заданим результатом. У другому випадку (effectiveness analysis) мають на увазі відповідність поставленої перед програмою мети потенційним соціальним результатам її реалізації за допомогою численних позитивних і негативних ефектів у соціальній сфері.

За словами піонера науки управління, лауреата Нобелівської премії (1978 р.) Герберта Саймона, «у широкому розумінні «діяти ефективно» означає використовувати найкоротший спосіб і найдешевші засоби для досягнення бажаних цілей»[1]. Розвиваючи цю думку, Саймон описує фундаментальний принцип управління у такий спосіб: «...Серед кількох альтернатив, що передбачають однакові витрати, слід обирати ту, котра максимальною мірою забезпечує досягнення адміністративних цілей; і навпаки, серед альтернатив, що однаковою мірою забезпечують досягнення цілей, слід обирати ту, котра передбачає мінімальні витрати»[2]. Отже, в будь-якому разі ефективність означає забезпечення

[1] *Саймон Г. А.* Адміністративна поведінка: Пер. з англ. — К.: АртЕк, 2001. — С. 12.
[2] Там само. — С. 46.

максимальних вигід, цінностей і благ за рахунок обмежених засобів.

Так чи інакше повний аудит є найбільш дієвим операційним інструментом контролю ефективності. Повний бюджетний аудит передбачає, що діяльність структур державного сектору повинна вестись із максимальною віддачею виділених коштів, а посадові особи мають нести повну відповідальність за ощадливе та ефективне використання довірених їм ресурсів. Завдання повного аудиту — об'єктивна і конструктивна експертиза економічної ефективності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів. При цьому, окрім перевірки й аналізу операцій, повний аудит передбачає розроблення рекомендацій щодо вдосконалення роботи організацій і/або виконання програм. Тобто повний аудит виходить за межі суто фінансових питань.

Повний аудит виконує група спеціалістів із різними знаннями і навиками, а не тільки економісти й бухгалтери. Аудитору мають бути властиві такі якості, як фахові здібності, глибокі професійні та правові знання, пунктуальність, наполегливий характер і навіть уява. Якщо в приватному секторі аудитор не залежить від керівників фірми, відстоюючи вигоди її власників-акціонерів за принципом «аудитор — сторожова собака, а не вовкодав»[1], то у сфері державної служби, як відверто пишуть канадські автори, аудитор — «фінансова сторожова собака парламенту», «око невсипуще над поведінкою бюрократії»[2]. Образно кажучи, аудиторський цербер мусить на сторожі державних інтересів не тільки гавкати, а й кусати.

У центрі повного бюджетного аудиту, крім власне поглибленого фінансово-економічного аналізу, містяться питання підзвітності та відповідальності державних службовців за належне виконання своїх посадових повноважень. Повний аудит передбачає контроль службових обов'язків урядовців у правовому, формальному і процедурному аспектах. У західних країнах аудит від своїх традиційних форм еволюціонував саме в цьому напрямі. Отже, серцевиною повного аудиту стають уже не економічні факти і показники, а люди («персонал», «людські ресурси»), діями яких створені ті факти і показники.

Повний аудит дає зрозуміти, що фінансово-економічні явища залежать від мислячих і діючих суб'єктів ринку чи державної служби, бо на зміст і результати функціонування економіки і

[1] *Миддлтон Д.* Бухгалтерский учет и принятие решений: Пер. с англ. — М.: Аудит, 1997. — С. 31.

[2] Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science. — P. 24, 438.

держави впливають суб'єктивні уявлення і відповідні вчинки учасників подій. Тим самим повний аудит адекватний високому рівню політичної, правової і професійної культури, властивої західним спеціалістам, громадянському суспільству в цілому.

Останнє також означає, що в разі негативних результатів аудиту звичайна міжнародна практика полягає в тому, що перевірене відомство має гласно в письмовому вигляді відреагувати на висновки аудиту з зазначенням відповідних заходів. У деяких країнах діє посилений порядок, коли спеціальний парламентський комітет паралельно з аудиторською організацією перевіряє діяльність окремих державних відомств, розглядає звіти головного аудитора і зобов'язує керівників усунути виявлені недоліки. Так, у Великій Британії, Канаді та Індії парламентський комітет з державних рахунків доводить результати актів перевірок до відома як палат самого парламенту, так і державної скарбниці, остання, у свою чергу, інформує комітет про вжиті заходи.

У розвинених країнах світу в конституційному порядку давно забезпечені незалежний стан і свобода дій аудиторських структур, з тим щоб виконавча влада була позбавлена можливості гальмувати роботу державного аудиторського відомства шляхом недостатнього фінансування, втручання в підбір кадрів, впливу на спрямованість перевірок чи будь-яким іншим способом. Відповідно до уніфікованих стандартів аудиту, розроблених Міжнародною організацією вищих ревізійних установ (МОВРУ), державне аудиторське відомство повинне мати ядро незалежно мислячих висококваліфікованих співробітників. Вимоги до аудиторської діяльності та її правила найкраще підсумовані в стандартах МОВРУ, які можуть служити еталоном контрольно-аудиторської роботи.

Стандарти аудиту Міжнародної організації вищих ревізійних установ

Основні постулати: системи інформації, контролю, оцінки і звітності органів державного управління мають сприяти вимогам підзвітності; відповідні органи приймають належні облікові правила фінансової звітності та розкривають інформацію, потрібну органам державного управління; для забезпечення високої якості роботи діяльність аудиторських організацій має відповідати стандартам МОВРУ.

Загальні стандарти: окремі аудитори та аудиторське відомство загалом мають бути незалежними від виконавчої влади, від структур, яких перевіряють, а також від будь-якого

політичного впливу; вони мають забезпечувати належний рівень компетенції та проявляти необхідну старанність у дотриманні правил аудиту за вимогами МОВРУ.

Стандарти для роботи на місцях: продуманий порядок проведення аудиту забезпечує регулярне виявлення помилок, відхилень і правопорушень, які впливають на фінансову звітність; аудиторам слід оцінити надійність внутрішнього контролю; мета аудиту полягає в гарантуванні повноти і достовірності бюджетних рахунків.

Стандарти звітності: після кожного аудиту головному аудитору належить підготувати письмове резюме у зрозумілій формі, включивши тільки ту інформацію, яка підтверджена компетентними і конкретними аудиторськими матеріалами; аудиторські звіти мають бути незалежними, об'єктивними, безсторонніми, а також конструктивними (тобто бути орієнтованими на уникнення помилок і недоліків у майбутньому).

Уявлення про аудиторську перевірку державних неприбуткових організацій дає приклад аудиту самоврядного «Євразійського фонду» (The Eurasia Foundation), заснованого у США федеральним Агентством міжнародного розвитку в 1992 р. із метою фінансової та організаційної підтримки здійснення економічних і демократичних реформ у нових незалежних державах, створених на території колишнього СРСР. Аудиторська фірма «Прайс Вотерхауз» повідомила наглядову раду Фонду, що перевірка фінансового стану фонду за результатами діяльності в 1995 фінансовому році була виконана відповідно до державних стандартів аудиту, установлених Головним контрольно-ревізійним управлінням США, а також згідно з правилами аудиту вищих навчальних закладів та інших неприбуткових організацій, затвердженими Адміністративно-бюджетним управлінням при президентові США.

За програмою аудиту були перевірені та зафіксовані у відповідних актах (до речі, обсягом не більше двох-трьох сторінок) такі питання: фінансовий стан, діяльність, функціональні видатки, рух готівки; графік надходжень федеральних субсидій та їх використання; стан внутрішнього контролю; відповідність діяльності в цілому і основних програм чинному законодавству. Зокрема, аудит останнього питання передбачав перевірку Фонду за такими позиціями: терміни й умови надання грантів та виконання контрактів; стан матеріально-технічного забезпечення; обов'язки, утримання і підбір персоналу; видача авансів і повернення коштів;

повнота звітності. Результати аудиту відображені в підсумкових даних (табл. 77).

Отже, по-перше, аудитом установлена відсутність порушень фінансової дисципліни з боку Фонду; по-друге, фінансовий стан Фонду цілком задовільний за всіма показниками, спостерігається висока динаміка діяльності за два суміжні роки.

Зберігаючи загальні основні засади, що визначаються принципами функціонування правової демократичної держави, національні форми аудиторських відомств мають деякі відмінності. Так, за взірцем Великої Британії у країнах Британської співдружності націй вони мають назву Аудиторського бюро, у Франції та франкомовних країнах — Рахункові палати (Cour des Comptes). Аудиторську діяльність з організаційно-функціонального боку розглянемо на прикладі Канади.

Державну аудиторську службу в цій країні очолює підпорядкований парламенту головний аудитор. В обов'язки служби входить перевірка законності й ефективності витрачання державних видатків. Матеріали про результати щорічного аудиту виконання федерального бюджету надсилаються в парламентський комітет державних рахунків. Зі свого боку, на урядовому рівні департамент асигнувань державного казначейства готує свій звіт про виконання бюджету і передає його на розгляд у палату громад парламенту.

Таблиця 77

ФІНАНСОВИЙ СТАН «ЄВРАЗІЙСЬКОГО ФОНДУ», дол.

Показник	1995 р.	1994 р.
Активи		
Готівка	351149	196750
Гранти і дебітори за розрахунками	8002043	5065672
Авансування службовців	5311	10009
Депозити	9259	9259
Авансовані видатки	49998	93516
Інвестиції в програми	93500	—
Основні фонди	**244735**	**225481**
Усього активів	**8755995**	**5600687**

Пасиви і нетто-активи		
Кредитори за розрахунками	272830	181007
Гранти за розрахунками	**8227359**	**5193676**
Усього пасиви	**8500189**	**5374683**
Нетто-активи:		
Не зв'язані	11071	523
Тимчасово зв'язані	**244735**	**225481**
Усього нетто-активи	**255806**	**226004**
Усього пасивів і нетто-активів	**8755995**	**5600687**

Служба головного аудитора перевіряє звіт уряду, фіксуючи факти нецільового використання і необґрунтовані перевитрати коштів, не санкціоновані парламентом видатки, будь-які порушення взагалі. На цій підставі головний аудитор робить висновок про ефективність роботи державного казначейства і надсилає його у палату громад. До його завдань входить доведення до відома парламенту всіх позитивних і негативних фактів, які заслуговують на увагу. Службі головного аудитора доступні будь-які фінансові документи, вона має право обнародувати факти фінансових порушень.

Діяльність служби головного аудитора має два рівні. По-перше, аудит засвідчує точність відображення фінансових операцій у звітності; по-друге, перевіряється відповідність виконуваних державними структурами програм чинному законодавству та завданням фінансової політики. Тим самим головний аудитор є інструментом контролю політичної представницької влади над адміністративно-бюрократичним апаратом з погляду законності, ефективності, доцільності його функціонування у сфері державних фінансів. Образно кажучи, служба головного аудитора — «сторожовий пес» державної казни. Проте незалежний статус підпорядкованого парламенту державного діяча має лише сам головний аудитор, інші функціонери аудиту — звичайні державні службовці.

Державне казначейство виконує контрольні функції в ролі головного радника кабінету міністрів із питань пріоритетних програм і проектів, ефективного використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, а також установлює стандарти фінансової звітності, розробляє інструктивне та методичне забезпечення, здійснює контроль за безпосереднім виконанням бюджету й окремих програм.

Отже, у Канаді бюджетний контроль у цілому побудований за класичною схемою демократичної правової держави: контроль законодавчого корпусу, адміністративний контроль фінансового відомства, контроль спеціалізованого державного органу. У результаті створена замкнута контрольна система, що охоплює програмування як метод визначення пріоритетів і попередній контроль за напрямами витрачання бюджетних коштів, контроль у процесі приймання (розгляду і затвердження) бюджетів і фінансових програм, аудиторську перевірку виконання.

Попри серйозні заходи щодо вдосконалення контролю над державними фінансами, здійсненими в XX ст., ефективність бюджетного аудиту в державному секторі, за визнанням західних спеціалістів, все ще залишається нижчою, ніж у приватному секторі. На те є вагомі причини. Адже у сфері господарсько-комерційної діяльності діють такі могутні засоби аудиту, як баланс, рахунок прибутків і збитків, моніторинг виручки та інших фінансових потоків, яких немає в державних установах. Фінансовий стан компанії перебуває під пильним наглядом акціонерів, вони мають змогу критично оцінювати прибутковість інвестицій, напрями розвитку тощо. Навіть на індивідуальному рівні будь-які значні витрати коштів потрапляють у поле зору кредитних агентств, залежать від банків, менеджери яких у разі необхідності надають кваліфіковану професійну допомогу. Не кредитуючи в сумнівних випадках, банк, по суті, робить послугу потенційному боржникові.

Можливості аудиту державних організацій значно нижчі, тут критерії ефективності менш чіткі, відсутні такі заінтересовані учасники, як акціонери і кредитори. Тому якість складання бюджетів і кошторисів (бюджетування) й аудиту в державному секторі об'єктивно нижча, ніж у приватному. Передбачення державних доходів і видатків бувають помилковими: нерідко ті чи інші фінансові заходи не мають належного економічного обґрунтування, а здійснюються з політичних міркувань. Щоправда, масштаби цих проблем у різних країнах неоднакові. Наприклад, у США бюджетні призначення більш прозорі для перевірок, ніж у Великій Британії, де уряд передає бюджет на розгляд у парламент частинами і в різний час, що утруднює контроль.

Крім аудиту, засобами перевірки бюджетно-фіскальної інформації на предмет її адекватності фінансовому стану і потребам держави є розрахунок макроекономічних прогнозів, а також перевірка достовірності фінансової статистики.

Аудит бюджетних установ і програм у США

Як уже згадувалося, вищим контрольним органом і організаційно-методичним центром усієї системи фінансового контролю взагалі і бюджетного зокрема в Сполучених Штатах Америки є Головне контрольно-ревізійне управління — ГАО (абревіатура від англійської назви — General Accounting Office). ГАО було створене в 1921 р., перейнявши функції Контрольного управління міністерства фінансів, але вже у підпорядкуванні конгресу. Отже, ГАО — установа представницької законодавчої влади. За усталеною практикою керівник ГАО (генеральний контролер США) доповідає про результати контрольної роботи в конгресі чи його комітеті до 200 разів на рік.

Крім ГАО, контрольними функціями наділені Бюро внутрішніх доходів міністерства фінансів, Агентство армійського контролю міністерства оборони, інші відомчі контрольні установи на федеральному рівні, а також контрольні структури штатних і місцевих органів самоврядування. Увага названих контрольних закладів зосереджується на власній відомчій діяльності, але в разі потреби поширюється і на операції ділових партнерів урядових установ.

Цікаво зазначити, що одним із різновидів внутрішньовідомчого контролю, який вважається певною мірою навіть більш ефективним, ніж контроль офіційний, є так званий самоконтроль. Так, у лікувальних закладах США створюються внутрішні контрольні комісії, які складаються з представників медперсоналу. Призначення таких комісій — забезпечення економії коштів через обмеження тривалості перебування хворих на стаціонарному лікуванні до оптимального рівня медичної необхідності. Свого часу в США були проведені дослідження, які довели ефективність цієї форми контролю[1].

Важливим операційним інструментом здійснення фінансового контролю в цілому і бюджетного зокрема є бюджетний аудит. Він являє собою певний систематизований процес, оскільки робота аудитора підпорядковується заданій логіці поведінки та певним організаційним процедурам. Об'єктивність збирання й оцінювання фінансових даних передбачає нейтральність позиції аудитора, відсутність з його боку упередженості. Інформацію, потрібну для перевірки, аудитор відбирає відповідно до ситуації, керуючись професійними вимогами і критеріями. Останні охоплюють широкий спектр позицій — від основ фінансового

[1] Quantitave Planning and Control / Ed. by Y. Ijiri. — N. Y.: Academia Press, 1979. — P.311—326.

рахівництва до юридичних норм, що регламентують порядок складання кошторисів, оподаткування, укладання контрактів, використання бюджетних коштів, оформлення результатів аудиту та офіційних фінансово-розпорядчих настанов.

На ГАО покладається проведення так званого всеохопного аудиту установ і юридичних осіб державного сектору, що передбачає виконання широкого кола завдань.

По-перше, контроль усіх питань, які стосуються руху бюджетних потоків, формування й використання грошових фондів федерального уряду, а також реалізації програм, фінансованих за рішенням конгресу; контроль виконання рекомендацій конгресу в порядку законодавчих ініціатив щодо посилення режиму економії та підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності державних органів; проведення обстежень і підготовка доповідних записок на вимогу конгресу; винесення ухвал стосовно законності бюджетних видатків, запропонованих органами виконавчої влади; контроль питань урегулювання фінансових претензій США до іноземних держав, а останніх — до США; розроблення правил фінансової і бухгалтерської звітності для органів управління всіх рівнів та структур державного сектору.

По-друге, перевірка об'єктів аудиту на відповідність звітності фактичному фінансовому стану і на предмет дотримання чинного законодавства й правил бухгалтерського обліку.

По-третє, здійснення контролю якості менеджменту, насамперед бюджетного, а також схоронності цінностей, економності й ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів (персоналу, власності, приміщень, обладнання, грошових фондів тощо).

По-четверте, визначення міри виконання цілей, ступеня досягнення результатів і вигід, передбачених у законодавчому чи адміністративному порядку; вивчення альтернативних можливостей реалізації поставлених цілей з меншими затратами.

Резюмуючи огляд функцій ГАО, американський фахівець Дж.Бедінфілд зауважив: «Належне виконання законів, а не обов'язок їх створення, — ось істинне призначення ГАО». І далі: «Забезпечення правильного обліку і використання бюджетних та інших ресурсів, довірених урядовій організації, нерозривно пов'язане з відповідальністю її керівників»[1]. Надаючи фінансовому рахівництву виключно важливе значення, ГАО

[1] *Bedingfield J. P.* Accounting and Federal regulation. — Reston (Va.): Reston, 1982. — P. 286, 288.

небезпідставно вважає, що система бухгалтерського обліку — це питання вищого державного порядку, ефективний інструмент фінансової політики.

За збереження значення контролю фінансових операцій, що важливо само по собі, з 70-х років на перший план у діяльності ГАО вийшли проблеми ефективності й результативності державних структур і бюджетних програм. Адже саме ці дані найважливіші для органів влади. «За наявності відповідних оцінок, — пишуть американські професори-аудитори Джон Кук і Гарі Вінклі,— стає можливим аналіз за методом «витрати— вигоди». Хоч деякі з вигід і нелегко оцінити кількісно, така інформація важлива, щоб знати, чи досягнуті бажані результати, чи потрібні альтернативні дії для більш досконалого здійснення мети, поставленої законом або програмою»[1].

З метою упорядкування контрольної роботи та уникнення дублювання в 1984 р. був прийнятий спеціальний закон «Акт про одноразовий аудит», яким передбачена разова перевірка тих штатних і місцевих програм, що фінансуються за рахунок відрахувань — грантів, субсидій — з федерального бюджету. У ряді випадків цільовий аудит використовування коштів федеральних програм наприкінці поєднується з проведенням всеохопного аудиту.

З 1972 р. у США діють «Правила аудиту державних організацій, програм, діяльності і функцій»[2]. Вони регламентують роботу аудиторів, які залучаються до перевірок діяльності урядових установ на всіх рівнях державних структур, особливо щодо використання бюджетних коштів, контрактів, субсидій та інших фінансово-господарських зв'язків. Правила державного аудиту узгоджені з більш загальними вимогами, установленими Американським інститутом дипломованих бухгалтерів-ревізорів.

Особливість багатьох видів державної діяльності та здійснюваних програм полягає у неможливості визначити результати у грошовій, взагалі в кількісній формі. Ось чому для проведення бюджетного аудиту залучаються фахівці не тільки економічного профілю. У цілому бригада перевіряльників мусить мати адекватну ситуації спеціальну підготовку, що дає змогу комплексно оцінити роботу контрольованого об'єкта.

Іншою загальною вимогою до колективу аудиторів є їх об'єктивність і незалежність висновків. Вони покликані уникати

[1] *Cook J. W., Winkle G. M.* Op. cit. — P. 427.
[2] Ibid. — Appendix C. — P. 619—624.

будь-яких сторонніх впливів приятельського, кланового, регіонального, етнічного, політичного характеру, жоден з яких не повинен обмежувати активність перевіряльників чи позначатися на результатах аудиту. Аудитори не повинні піддаватися можливим спокусам, породжуваним їх статусом. Зрозуміло, що згідно з вимогами до бюджетного аудиту відповідна адміністрація має усунути всі перешкоди, відкрити всі джерела необхідної інформації.

Як правило, аудит розпочинається з підготовчого ознайомлювального етапу для одержання необхідної інформації про чинне фінансове законодавство, мету, особливості діяльності організації, що перевіряється. За результатами ознайомлення складається довідка, яка відображає структуру установи та функції її підрозділів; систему діючого контролю за видатками, доходами і ресурсами; відповідність діяльності статусу, організаційний устрій та якісний стан внутрішньовідомчого контролю. Матеріали ознайомлення є основою і орієнтиром для подальшого детального бюджетного аудиту, програмою якого передбачається охоплення питань, характер і обсяг даних, послідовність проведення аудиту, особливості оформлення його результатів. Спочатку проводиться ретельний інструктаж усіх учасників аудиту.

Перевірка законності здійснюваних фінансових операцій не обмежується їх формальною відповідністю чинному законодавству. У процесі аудиту оцінюється вся сукупність юридичних норм та інструктивних матеріалів, що стосуються об'єкта, який вивчається, а також судові рішення, умови контрактів, грантів, протоколи ділових нарад, офіційна переписка. Документація перевіряється на відповідність статутним вимогам та інструкціям, які регламентують діяльність і ділове партнерство.

У процесі аудиту бюджетних установ і програм посилена увага приділяється стану фінансового рахівництва і бухгалтерського обліку, внутрішньовідомчого контролю під кутом зору забезпечення ефективності діяльності. Цей аспект бюджетного аудиту особливо стосується роботи адміністрації, оскільки від рівня її кваліфікації залежить і стан обліку, і ефективний менеджмент. Зокрема, часта зміна керівного персоналу свідчить про необхідність ретельної перевірки системи адміністративного контролю над функціонуванням даної установи чи виконання програми.

Під час перевірки якості менеджменту аудитори цікавляться такими питаннями, як рівень спеціальної підготовки і кваліфікації персоналу: збір і розроблення інформації; розподіл

обов'язків щодо виконання бюджетних програм; стан комп'ютеризації, програмного забезпечення й збереження даних.

Важливим завданням аудиторів є компетентний збір матеріалів, достатніх для глибокого аналізу, належної оцінки, формулювання об'єктивних висновків і рекомендацій проведеного аудиту. В аудиторській роботі суб'єктів державного сектору в США застосовуються різні доказові матеріали проведених експертиз і перевірок у формі речових, документальних, пояснювальних і аналітичних даних. Усі вони мають відповідати вимогам вірогідності, повноти, професіоналізму, об'єктивності. У правилах аудиту наголошується на тому, що аудитори мають бути вельми пильними на випадок можливих зловживань, незаконних дій, обману. У разі їх виявлення здійснюється посилений аудит відповідних установ, програм і операцій.

На завершальному етапі комплексного аудиту з'ясовується головне питання — чи досягнуті намічені результати діяльності (програми) найбільш ефективним способом. З цією метою аудитор мусить здійснити таке: оцінити відомчі критерії і методи вимірювання ефективності діяльності та виконання програм, розроблені й використовувані адміністрацією організації, що перевіряються; визначити відповідність досягнутих результатів поставленим цілям; з'ясувати причини недоліків у роботі.

Складання акта, його зміст, оформлення й реалізація матеріалів бюджетного аудиту регламентується чіткими правилами.

По-перше, копії акта надсилаються всім посадовим особам, яких можуть стосуватися результати проведеного аудиту: законодавчим і урядовим органам, фінансовим установам, громадським організаціям. Узагалі контрольні матеріали доступні всім, якщо це не обмежено міркуваннями державної таємниці чи передбаченої законом відомчої конфіденційності. З метою якнайскорішої реалізації результатів аудиту його матеріали оперативно доводяться до відповідних служб не тільки в чітко обумовлені терміни, а й, якщо це необхідно, і в процесі самого аудиту для своєчасного вжиття заходів. Отже, необхідна інформація надходить до зацікавлених осіб у належний час.

По-друге, особливі умови стосуються текстового відтворення проведеної аудиторської роботи. Крім того, що акт має бути стислим і ясним, він має точно окреслювати коло перевірених і неперевірених питань. Констатація виявлених недоліків повинна супроводжуватись пропозицією способів їх усунення.

По-третє, об'єктивність аудиту передбачає, що виявлені недоліки не слід перебільшувати, позитивні і негативні результати мають бути збалансованими. Рекомендується більше уваги приділяти удосконаленню роботи, а не висвітленню допущених помилок. Понад усе в матеріалах аудиту мають домінувати питання підвищення ефективності використовуваної сукупності засобів (стратегій, ресурсів, коштів, процедур), за допомогою яких відомства виконують свої функції та реалізують програми. Якщо аудитори неспроможні дати вичерпних оцінок і рекомендацій щодо окремих питань, вони мають пояснити причини та вказати на додаткові дії, необхідні для завершення аудиту.

По-четверте, матеріали аудиту не повинні ігнорувати позицію адміністрації установи чи програми, які перевіряються, що має бути відображено в акті.

У цьому зв'язку американський економіст Брус Сміт так коментує аудиторські функції ГАО: «Головне контрольно-ревізійне управління — агентство, яке покликане надавати органам виконавчої влади допомогу в перспективному плануванні, визначенні політики, розробленні й реалізації програм, розвитку належної системи бюджетного менеджменту, а не критикувати минуле, прискіпуватися до виправдувальних документів та служити дріб'язковим стражем копійок у суспільній кишені»[1].

У підсумку зазначимо, що бюджетний аудит у широкому значенні інтерпретується як засіб контролю та управління грошовими потоками і операціями державних відомств. Американська аудиторська практика увібрала в себе досягнення й досвід аудиту та менеджменту на внутрішньофірмовому рівні, як і надбання та прийоми бухгалтерського обліку, конкретної економіки, фінансових, юридичних, соціологічних, політичних і психологічних наук. Крім рутинних функцій з перевірки законності та формальних правил здійснюваних фінансових операцій, аудит зосереджується на забезпеченні ефективності та результативності державних структур і фінансованих за рахунок бюджетних коштів програм. Завдяки бюджетному аудиту визначаються такі ключові характеристики функціонування установ і організацій державного сектору, як

[1] Improving the Accountability and Performance of Government / Ed. by B. Smith, J.Carroll. — Washington: The Brookings Institution, 1982. — P. 8.

легітимність і доцільність діяльності, міра досягнення поставлених цілей, оптимальне співвідношення витрат і вигід.

Отже, фінансове рахівництво і фінансовий контроль, операційним інструментом яких є бюджетний аудит, — продукт віками відточуваного і постійно удосконалюваного мистецтва. Їх призначення полягає у висвітленні стану фінансів і державного господарювання, в оберіганні бюджетних коштів і власності держави, у захисті національних інтересів та реалізації політики фінансово-економічної безпеки. У провідних країнах світу бюджетний аудит є дійовим і ефективним знаряддям забезпечення економічно мотивованого й етично орієнтованого державного фінансового порядку.

Контрольні запитання

1. У чому полягає функціональне призначення бюджетного контролю та аудиту?

2. Поясніть етимологічне походження та порівняльний зміст понять «менеджмент» і «адміністрування».

3. Чому таке велике суспільне значення має відкритість (транспарентність) бюджету?

4. Розкрийте зміст і призначення контролю ефективності.

5. Охарактеризуйте систему податкового контролю та судочинства податкових справ у США.

6. Охарактеризуйте систему податкового контролю та судочинства податкових справ у Великій Британії.

7. Дайте характеристику системи податкового контролю та судочинства податкових справ у ФРН.

8. Розкрийте систему податкового контролю та судочинства податкових справ у Франції та Італії.

9. Охарактеризуйте систему податкового контролю та судочинства податкових справ у Канаді та Японії.

10. Назвіть стандарти аудиту Міжнародної організації ревізійних установ.

11. Розкрийте принципи міжнародного Кодексу забезпечення прозорості в бюджетно-податковій сфері.

12. Як здійснюється аудит бюджетних установ і програм у США?

13. Назвіть функції Головного контрольно-ревізійного управління США.

14. Роль фіскального контролю та апеляції в оподаткуванні корпорацій.

15. Назвіть функції та повноваження аудиторів податкової та бюджетної служби в країнах Заходу.

А

Адміністрування бюджету — багатофункціональна управлінська діяльність фінансових установ з організації формування й використання бюджетних коштів.

Акт перевірки — документ, у якому відображаються результати перевірки; містить докладно викладені порушення податкового і бюджетного законодавства з посиланням на законодавчі акти, статті та пункти, які порушено.

Акт ревізії — двосторонній документ, у якому відображаються результати ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій, а також робота фінансових органів щодо складання і виконання бюджету. Наводиться перелік фактів виявлених порушень і додаткових резервів збільшення доходів та скорочення витрат.

Алокація (allocation) — розподіл, розміщення фінансових ресурсів та інвестицій.

Аудит адміністративної діяльності — форма бюджетного контролю, за допомогою якої вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень суб'єктами бюджетного процесу з метою досягнення певних цілей.

Аудит ефективності використання бюджетних ресурсів — контроль якості управлінських рішень з погляду економічності та ефективності використанням бюджетних коштів при виконанні бюджетних програм. Його завданням є оцінка рівня віддачі від вкладених бюджетних коштів і аналіз причин недосягнення поставлених цілей.

Б

Банківська система касового виконання бюджету — відкриття рахунків бюджету в установах банківської системи, для зарахування коштів на рахунки бюджету та перерахування з них.

Бухгалтерський облік виконання бюджету — повне, своєчасне і вірогідне відображення у первинних документах і облікових реєстрах операцій з виконання державного і місцевих бюджетів.

Бюджет автоматичний — автоматичне перенесення бюджету минулого року на новий бюджетний рік у разі несвоєчасного прийняття нового бюджету.

Бюджет держави — план формування і використання грошових коштів, необхідних для здійснення завдань і функцій держави у цілому, федеративних утворень та органів місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду. У західній літературі існують численні альтернативні визначення Б. д. Наприклад, деякі з них: план

фінансових операцій, що відображає намічені за сумами та змістом видатки і передбачені у видах доходів способи їх фінансування; систематично (щорічно) повторюване зіставлення необхідних видатків із очікуваними (або наявними) доходами з метою досягнення поставлених цілей; фінансовий закон, змістом якого є розпис державних доходів і видатків тощо; вартісне зіставлення потреб держави з фінансовими можливостями їх задоволення. Термін «бюджет», запозичений з англійської літератури, етимологічно походить від старофранцузького слова *bougette (шкіряний мішок)*. Донині ритуал бюджетної промови канцлера казначейства (міністра фінансів) у британському парламенті має назву *«відкрити бюджет»*.

Бюджет на нульовій основі — процедура розроблення бюджетів (кошторисів) на основі оцінювання проектів і діяльності за методом витрати—вигоди. У багаторічних бюджетах розрахунки кожного року починаються «з нуля», а передбачені програми мають бути заново обґрунтовані, що забезпечує ефективніше витрачання коштів. Цей метод уперше був запроваджений у США в 1969 р. Через складність адміністрування не набув помітного поширення.

Бюджетна дотація — бюджетні кошти, які передаються з бюджету вищого рівня до бюджетів нижчого рівня на безоплатній і безповоротній основі для покриття їх дефіциту в частині поточних видатків.

Бюджетна звітність — звітність розпорядників коштів за використання бюджетних коштів та фінансових органів за виконання відповідного бюджету. Поділяється за призначенням (зовнішня, внутрішня), за обсягом показників (первинна, зведена), за терміном складання і подання (періодична, річна).

Бюджетна інвестиція — вкладення коштів у певні об'єкти і проекти з метою забезпечення економічного зростання або досягнення соціального ефекту.

Бюджетна класифікація — єдине систематизоване згрупування доходів, видатків (у тому числі кредитування за вирахуванням погашення) та фінансування бюджету за певними ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою тощо, котре забезпечує загальнодержавне і міжнародне зіставлення бюджетних даних. В Україні Б. к. має чотири розділи: доходи бюджету; видатки бюджету; фінансування бюджету; державний борг.

Бюджетна позичка — надання коштів з бюджету вищого рівня бюджету нижчого рівня на покриття тимчасових касових розривів (випередження в часі фінансування видатків відносно надходження доходів) на короткостроковий термін і повернення до кінця поточного бюджетного року.

Бюджетна політика — складова фінансової політики, що відображає сукупність державних заходів у сфері бюджету з метою регулювання економічних і соціальних процесів. Підпорядкована певній фінансовій доктрині — системі домінуючих теоретичних положень, політичних переконань, етичних ідеалів.

Бюджетна програма — систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення загальної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Бюджетна резолюція — постанова Верховної Ради України, що окреслює основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний рік. Б. р. розробляється Кабінетом Міністрів України не пізніше 1 червня за даними аналізу економічного становища країни в поточному році, на підставі прогнозних макроекономічних показників розвитку країни на наступний рік. Перша Б. р. в Україні була прийнята 7 липня 1995 р.

Бюджетна субвенція — цільова субсидія з бюджету вищого рівня до бюджету нижчого рівня на умовах пайової участі цих бюджетів у фінансуванні певних цільових видатків, об'єктів, програм, проектів та заходів, яка обумовлена вкладенням коштів з боку отримувача. У разі порушення цільового використання Б. с. підлягає поверненню до бюджету, що її видав.

Бюджетна субсидія — надання коштів з бюджету вищого рівня бюджету нижчого рівня на фінансування певних програм чи цільових видатків без необхідності вкладення коштів з боку отримувача.

Бюджетна установа — орган, установа чи організація, визначена або створена згідно з Конституцією України, а також установа чи організація, що створена в установленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка утримується за рахунок Державного бюджету України чи місцевих бюджетів. Бюджетні установи є неприбутковими.

Бюджетне планування — процес складання, розгляду та затвердження бюджету на наступний рік. Охоплює комплекс організаційних заходів та методику розрахунку окремих статей бюджету.

Бюджетне право — сукупність фінансово-правових норм, що регламентують формування та використання коштів бюджету та бюджетний процес.

Бюджетне прогнозування — передбачення майбутніх бюджетних доходів і видатків у багаторічному часовому інтервалі між прийняттям рішення і початком дій.

Бюджетне регулювання — діяльність органів законодавчої і виконавчої влади вищого рівня щодо розподілу і перерозподілу доходів та нормування видатків, яка здійснюється з метою збалансування бюджетів нижчого рівня.

Бюджетне фінансування — надання з бюджету у безповоротному порядку коштів на видатки, пов'язані зі здійсненням державних замовлень, виконанням державних програм, утриманням державних і комунальних установ та організацій. Являє собою процес виділення, зарахування, розподілу та перерахування коштів на рахунки розпорядників коштів у межах, визначених кошторисами і затверджених у бюджеті. Ґрунтується на двох основних прин-

ципах: плановості виділення та цільовому характері використання коштів.

Бюджетний аудит — експертиза та аналіз звітів і балансів підприємств, організацій, установ, які фінансуються з бюджету, з метою перевірки законності та цільового використання бюджетних коштів. Форма контролю за рухом, ефективним використанням бюджетних потоків і фондів, фінансовими операціями з виконання бюджету.

Бюджетний дефіцит — фінансовий результат за бюджетними операціями у розмірі перевищення видатків бюджету над його звичайними доходами. У процесі визначення розміру Б. д. державні позики в джерелах доходів не враховуються.

Бюджетний запит — документ, підготовлений розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідними обґрунтуваннями щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступний бюджетний період. Розрізняють три види Б. з.: загальний, індивідуальний і додатковий.

Бюджетний кодекс України — документ, який визначає засади функціонування бюджетної системи України, її структуру, принципи, правові норми, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Бюджетний контроль — контроль з боку уповноважених органів (Міністерство фінансів, Державна податкова адміністрація, Державне казначейство, Державна контрольно-ревізійна служба, Рахункова палата) та громадськості за обґрунтованістю показників бюджету та за ефективністю і цільовим використанням бюджетних коштів. Види Б. к. — державний, муніципальний, відомчий, внутрішній, громадський.

Бюджетний кредит — надання суб'єктам господарювання коштів з бюджету на засадах поворотності, строковості і платності.

Бюджетний надлишок — перевищення доходів місцевого бюджету над його нормованими видатками, що підлягає вилученню до бюджету вищого рівня.

Бюджетний період — визначений законодавством період, протягом якого функціонує бюджет. В Україні діє річний Б. п., при цьому бюджетний рік збігається з календарним роком: він починається 1січня та закінчується 31 грудня.

Бюджетний профіцит — перевищення доходів бюджету над його видатками.

Бюджетний процес — регламентована нормами права діяльність, пов'язана зі складанням, розглядом, затвердженням і виконанням бюджетів та розглядом звітів про їх виконання. Структура Б. п. містить такі три складові: бюджетне планування (складання, розгляд і затвердження бюджету) виконання бюджету і складання та затвердження звіту про виконання бюджету.

Бюджетний розпис — документ, у якому встановлюється розподіл доходів та фінансування бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації.

Бюджетний (фіскальний) федералізм — специфічна форма побудови й організації міжбюджетних взаємовідносин. Передбачає закріплення прав на отримання доходів і розпорядження видатками за всіма ланками бюджетної системи. Спрямований на оптимізацію величини та кількості органів місцевого самоврядування, а також розподілу повноважень і відповідно доходів та видатків між окремими бюджетами за ключовими компонентами ефективності: ринковими і демократичними критеріями.

Бюджетні обмеження — фінансові обмеження на витрачання грошових коштів з бюджету, які виражаються у формі гранично допустимих видатків.

Бюджетні пріоритети — у західній фінансовій практиці результат суспільного вибору. Економічно й соціально мотивовані, політично підтримані на рівні представницьких законодавчих органів влади, визначені на альтернативній основі цілі державної діяльності, забезпечені необхідними для їх реалізації бюджетними асигнуваннями.

Бюджетні резерви — заздалегідь відокремлена частина бюджетних коштів, призначена для фінансування невідкладних витрат, що не могли бути передбачені під час затвердження бюджету.

Бюджетні трансферти — передання коштів з одного бюджету до іншого у формі бюджетного субсидіювання чи вилучення бюджетного надлишку.

Бюджетування — сукупність технологічних процедур бюджетної роботи з аналітично-розрахункової підготовки бюджетів на основі врахування широкого кола чинників, які обумовлюють державні потреби й відповідні затрати коштів. Складова бюджетного менеджменту. Поняття, яке прийняте й історично широко використовується в західній літературі, передусім на макрофінансовому рівні, з проблематики державних фінансів для характеристики процесу формування бюджетів. Пізніше, з розвитком корпоративних фінансів стало використовуватись і на мікрофінансовому рівні (корпоративних фінансів) переважно в контексті капітальних вкладень.

Бюрократ — *у позитивному розумінні, за німецьким соціологом М.Вебером*, — висококваліфікований професійний фахівець державної служби, який володіє спеціальними знаннями, технологіями управління та правилами приймання рішень, має розвинене почуття гідності, політично нейтральний захисник державних інтересів; — *у негативному розумінні* — функціонер державного апарату (від сановника високого рангу до рядового службовця, в основі поведінки якого є мотивації посилення своєї влади та впливу з метою здобування бюрократичної ренти).

Бюрократична рента — вигоди матеріального і нематеріального характеру, що дістаються бюрократу завдяки його повноваженням та можливостям приймати рішення стосовно певних питань, які входять у коло діяльності державної установи.

Бюрократія — управлінський апарат і службовий персонал у системі державних установ, який впливає на прийняття рішень і стан справ.

В

Ваучер (voucher) — у західній практиці метод надання державою певних благ у натуральній формі (товарів або послуг), за допомогою якого індивіди-реципієнти одержують кошти в безготівковій формі на придбання саме цих благ. Наприклад, освітній В. може бути витрачений лише на оплату навчання.

Взаємні розрахунки — передання коштів з одного бюджету до іншого для відновлення збалансування цих бюджетів у зв'язку з перерозподілом між ними доходів або видатків після затвердження бюджету.

Взаємозалік коштів — операції з фінансування видатків у рахунок погашення недоїмки за належними до бюджету платежами, які проводяться між розпорядником бюджетних коштів і платником податків у межах не проведених на дату взаємозаліку видатків або не використаних на цю дату асигнувань, на суми, що не перевищують розміру недоїмки платника з відповідних видів податків.

Видатки бюджету — кошти, що спрямовуються на здійснення програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу, та повернення надміру сплачених до бюджету сум.

Видатки розвитку (капітальні видатки) — фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності, зокрема: фінансування капітальних вкладень виробничого і невиробничого призначення; фінансування структурної перебудови національної економіки; субсидії, субвенції та інші видатки, пов'язані з розширеним відтворенням виробництва і соціальної сфери. До них належать видатки на придбання основного капіталу; створення державних запасів і резервів; придбання землі і нематеріальних активів; капітальні трансферти.

Виконання бюджету — забезпечення повного і своєчасного надходження всіх передбачених у затвердженому бюджеті доходів і спрямування цих коштів на фінансування видатків, включених до бюджету.

Викуп державного боргу — виплата коштів власникам державних цінних паперів при настанні терміну їх погашення.

Витрати бюджету — видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу.

Відомча структура класифікації видатків бюджету — групування видатків, що відображає розподіл бюджетних асигнувань між міністерствами і відомствами — безпосередніми отримувачами коштів із бюджету на заплановані заходи.

Відомчий бюджетний контроль — контроль, який здійснюється контрольно-ревізійними управліннями чи відділами міністерств і відомств. Передбачає перевірку цільового використання коштів, ви-

ділених із бюджету на підприємствах, в організаціях і установах, які підпорядковуються міністерству чи відомству.

Внутрішній державний борг — заборгованість держави юридичним і фізичним особам, яка утворилась у зв'язку із залученням їх коштів на внутрішньому фінансовому ринку для фінансування видатків бюджету та виконання державних програм і замовлень.

Внутрішньогосподарський бюджетний контроль — перевірка розрахунків з бюджетом за податками і платежами та використання виділених бюджетних коштів, яка здійснюється фінансовими службами підприємств, організацій і установ.

Г

Гарантована позика — 1) форма державного кредиту, погашення суми і сплата процентів за яким забезпечується заставою державного майна або певними доходами; 2) гарантовані урядом облігаційні позики місцевих органів влади, випущені під конкретні окуплені місцеві інвестиційні проекти.

Головний розпорядник бюджетних коштів — бюджетна установа в особі його керівника, якому надане головне право розпоряджатися виділеними бюджетними асигнуваннями, а також направляти їх для використання за бюджетним призначенням.

Граничні величини державного боргу і фіскального дефіциту (Маастрихтські критерії) — гранично припустимі показники державного боргу (валового боргу сектору державного управління) — 60% до ВВП і фіскального дефіциту (сектору державного управління) — 3% до ВВП, які встановлені Маастрихтською угодою для країн — членів Європейського Союзу як критерій їх участі в Європейському валютному союзі.

Д

Декрементальне бюджетування — складання і виконання бюджетів (кошторисів) з деяким зменшенням бюджетних призначень порівняно з попереднім періодом.

Депозитні суми — кошти, що не належать бюджетній установі, надходять у тимчасове її розпорядження і з настанням відповідних умов перераховуються за призначенням. Вони не належать до коштів спеціального фонду.

Державна дотація — кошти, що виділяються з бюджету підприємствам на покриття їхніх збитків.

Державна позика — залучення державою коштів від юридичних і фізичних осіб, урядів інших країн, міжнародних фінансових організацій на умовах поворотності, терміновості і платності.

Державна субвенція — цільове виділення коштів з бюджету суб'єктам підприємницької діяльності на фінансування певних програм і

проектів на умовах пайової участі бюджету та отримувача коштів. За міжнародною термінологією — це зв'язаний, спеціальний, умовний трансферт, який надається за певної участі у фінансуванні з боку отримувача.

Державний борг — сума заборгованості держави зовнішнім і внутрішнім кредиторам.

Державний грант — державне замовлення на виконання наукових досліджень і розробок.

Державний реєстр фізичних осіб платників податків та інших обов'язкових платежів — автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб-платників; містить загальні відомості про громадян, дані про отримані ними доходи і сплачені суми прибуткового податку.

Державні боргові зобов'язання — державні цінні папери, що засвідчують відносини у межах позики, в яких боржником є органи державного управління.

Державні інвестиції — вкладення за рахунок коштів бюджету чи цільових фондів в інвестиційні проекти чи соціально-економічні програми.

Державні соціальні гарантії — установлені законами мінімальні розміри оплати праці, доходів громадян, пенсійного забезпечення, соціальної допомоги, розміри інших видів соціальних виплат, установлені законами та іншими нормативно-правовими актами, які забезпечують рівень життя, не нижчий за прожитковий мінімум.

Державні соціальні стандарти — установлені законами, іншими нормативно-правовими актами соціальні норми і нормативи або їх комплекс, на базі яких визначаються рівні основних державних соціальних гарантій.

Державні субсидії — усі невідплатні поточні виплати підприємствам та громадянам, що не передбачають: а) компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів і послуг в обмін на проведені платежі; б) видатки, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств. За міжнародною термінологією — це зв'язаний, спеціальний, умовний трансферт, що не вимагає участі у фінансуванні з боку отримувача.

Державні трансферти — невідплатні і безповоротні платежі з бюджету юридичним і фізичним особам, що не являють собою придбання товарів чи послуг, надання кредиту або виплату непогашеного боргу.

Державні цінні папери — боргові зобов'язання, емітовані державою.

Дефіцитне фінансування — забезпечення видатків бюджету за рахунок державних позик або емісії грошей в умовах дефіциту бюджету.

Дисконтна вартість — вартість майбутніх доходів або витрат, оцінена на сучасний момент. Використовується при формуванні бюджету, переважно для оцінювання інвестиційних проектів.

Дисконтування (discounting) — процес додавання ставки процента до капітальної суми для визначення теперішнього еквівалента величини сум, які будуть отримані або витрачені в майбутньому.

Документальна перевірка — перевірка правильності розрахунків платників із бюджетом, що проводиться безпосередньо в платника на підставі даних бухгалтерського та податкового обліку й первинних документів. Д. п. бувають планові та зустрічні. *Планові* проводяться відповідно до графіків перевірок не рідше одного разу на два роки і не частіше одного разу на рік, *зустрічні* — як тільки виникає необхідність перевірки на тих підприємствах, діяльність яких пов'язана з діяльністю платника, в якого проводиться планова Д. п.

Дотація вирівнювання — міжбюджетний трансферт на вирівнювання дохідної спроможності бюджету, який його отримує.

Доходи бюджету — усі надходження відповідного бюджету на безповоротній основі у вигляді податкових і неподаткових платежів, доходів від операцій з капіталом, офіційних трансфертів і доходів державних цільових фондів, включених до бюджету, справляння яких передбачене законодавством України (включаючи трансферти, дарунки, гранти).

Доходи від операцій з капіталом — доходи бюджету у вигляді надходжень від продажу основного капіталу, державних запасів товарів, землі та нематеріальних активів.

Е

Економічна структура класифікації видатків бюджету — групування видатків бюджетів усіх рівнів за їх економічним змістом і цільовим призначенням.

Ефект збалансованого бюджету — сукупний перерозподільний вплив оподаткування і державних видатків, профінансованих за рахунок зібраних податків, на соціально-економічний розвиток.

Є

Єдиний банк даних платників податків — юридичних осіб — автоматизована система збору, накопичення та обробки інформації про платників податків — юридичних осіб.

З

Закон Вагнера — виведена німецьким класиком фінансової науки Адольфом Вагнером емпірична закономірність більш швидкого зростання державних видатків порівняно з національним продуктом і, як результат, — постійне збільшення масштабів одержавлення національного продукту.

Закон Гремма—Рудмена—Холлінгса (Gramm—Rudman—Holllings Act) — закон, прийнятий конгресом США в 1985 р., який передбачав по-

ступове автоматичне зменшення дефіциту федерального бюджету шляхом щорічного його скорочення на певну суму.

Закріплені доходи — доходи, які повністю або частково (відповідно до заздалегідь установлених, незмінних і єдиних нормативів) надходять до відповідних бюджетів.

Затрати—вигоди — у контексті бюджетного менеджменту метод аналізу фінансово-господарських альтернатив при формуванні бюджету під кутом зору порівняльної вартості затрат і одержаних результатів. Як аналітичний метод західної практики широко використовується при аналізі капіталовкладень у державному секторі.

Зведені кошториси і зведені плани асигнувань — зведення показників індивідуальних кошторисів і планів асигнувань розпорядників коштів бюджету нижчого рівня, що складаються головним розпорядником. Зведені кошториси не затверджуються.

Змішана система касового виконання бюджету — одна із систем зарахування коштів на рахунки бюджету та перерахування з них, що передбачає можливість відкриття та ведення рахунків бюджету, мобілізацію коштів, як в установах банківської системи, так і в казначействі.

І

Індивідуальний бюджетний запит — логічне продовження загального бюджетного запиту. Він містить ґрунтовний виклад розподілених граничних обсягів видатків за кожною бюджетною програмою.

Інкрементальне бюджетування — складання і виконання бюджетів (кошторисів) з деяким збільшенням бюджетних призначень порівняно з попереднім періодом. Бюджетний менеджмент у процесі І.б. передбачає аналіз на теоретичній основі феномену спадної або граничної корисності додаткових вигід, одержаних від додаткових затрат.

Інституціоналізм — течія економічної думки, що пояснює поведінку людей переважно неекономічними мотиваціями (традиціями, національним менталітетом, звичками тощо).

Інтеграція (фінансова) — взаємозв'язок і взаємодія країн у рамках міждержавних союзів на основі уніфікації й гармонізації національних фінансових систем, синхронізації проведення заходів фінансово-економічної політики, а також створення спільних наддержавних інститутів. Найбільш розвинена форма І. — Європейський Союз.

К

Казначейська емісія — випуск в обіг казначейських білетів, зобов'язань і державних цінних паперів Державним казначейством чи іншими державними фінансовими органами.

Казначейська система касового виконання бюджету — зарахування коштів на рахунки бюджету та перерахування з них, що передбачає відкриття та ведення рахунків бюджету, мобілізацію коштів та фінансування видатків через спеціалізовану структуру — Державне казначейство.

Казначейський вексель — державний цінний папір, що є короткостроковим зобов'язанням держави за виконані роботи та надані послуги, випущеним на період від трьох до 12-ти місяців, за якими дохід власників формується як різниця між номінальною ціною векселя та ціною продажу його зі знижкою проти номіналу.

Капітальні бюджетні трансферти — неповоротні і невідплатні односторонні платежі органів державного управління, які не ведуть до виникнення або погашення фінансових вимог. Призначені на придбання капітальних активів, компенсацію втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу або збільшенням капіталу отримувачів.

Касове виконання бюджету — приймання та зарахування доходів на рахунки бюджету, зберігання і перерахування коштів з цих рахунків на фінансування видатків бюджету.

Кошик доходів бюджетів місцевого самоврядування — податки і збори (обов'язкові платежі), які закріплені на постійній основі за бюджетами місцевого самоврядування та які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів.

Кошторис — фінансовий документ, у якому в плановому порядку визначаються обсяги коштів на фінансування певних об'єктів, програм і заходів з визначенням їх цільового призначення і розподілом за окремими періодами фінансування.

Кошторис доходів і видатків бюджетної установи та організації — основний плановий документ, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Кошторисне фінансування — виділення коштів на утримання закладів, установ і організацій, виконання певних програм і реалізацію певних заходів на підставі спеціального фінансового документа — кошторису.

М

Митна вартість товарів — заявлена декларантом або визначена митним органом вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, яка обчислюється на момент перетинання товарами митного кордону України.

Митні органи — спеціально уповноважені органи виконавчої влади в галузі митної справи, на які відповідно до Митного кодексу України та інших законів України покладено безпосереднє здійснення митної справи.

Міжбюджетні трансферти — кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого.

Мінімальна бюджетна забезпеченість — мінімально припустима вартість послуг держави у грошовому виразі, наданих органами державної влади або органами місцевого самоврядування в розрахунку на душу населення за рахунок коштів відповідних бюджетів.

Місцева позика (запозичення) — залучення органами місцевої влади і самоврядування коштів на умовах повернення, терміновості і платності.

Місцевий борг — зобов'язання, що виникають щодо місцевих позик (запозичень), узятих на себе гарантій (поручительств) за зобов'язаннями третіх осіб, інші зобов'язання.

Місцевий фінансовий орган — установа, що відповідно до законодавства України організовує та здійснює функції щодо складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету.

Місцеві бюджети — бюджети адміністративно-територіальних одиниць, призначені для фінансового забезпечення закріплених і делегованих відповідним місцевим органам державної влади і самоврядування функцій.

Н

Недоїмка — суми податків та інших обов'язкових платежів, не внесені в установлений строк, що стягуються з нарахуванням пені.

Неподаткові надходження — доходи бюджету у вигляді доходів від власності та підприємницької діяльності, адміністративних зборів і платежів, некомерційного та побічного продажу, надходжень від штрафів і фінансових санкцій, інших неподаткових надходжень.

Нерозподілені видатки — видатки з резервних фондів Кабінету Міністрів України та фондів непередбачених видатків Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, обласних та місцевих державних адміністрацій, виконкомів місцевих рад.

Нормативи витрат (фінансування) — показники поточних і капітальних видатків з бюджетів усіх рівнів на забезпечення задоволення потреб на рівні, не нижчому від державних соціальних стандартів і нормативів.

О

Облігації державної позики — облігації, емітовані державою з метою фінансування бюджету чи інвестиційних проектів.

Облік надходжень податків — накопичення інформації в картках особових рахунків про платежі в бюджет у розрізі окремих платників і видів податків та обов'язкових платежів.

Облік платників — реєстрація платників податків, включення їх та даних про них до відповідних облікових реєстрів, вжиття заходів щодо виявлення платників з метою забезпечення повноти обліку.

Обов'язкові платежі — платежі податкового і неподаткового характеру до бюджету і державних фондів цільового призначення, внесення яких передбачено відповідними законодавчими актами.

П

Пеня — фінансова санкція, яка стягується з платників за порушення встановлених строків сплати податків та обов'язкових платежів.

Первинні документи — це письмове свідоцтво про здійснення певних операцій, яке надає юридичну силу даним бухгалтерського обліку. П.д. забезпечує обліку суцільне та безперервне відображення виконання бюджету.

Перевірка — обстеження і вивчення окремих сторін фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ або їх підрозділів. П. поділяється на: *камеральну* — проводиться на момент отримання відповідними контрольними органами певних звітних документів з метою з'ясування повноти та своєчасності наданих звітів, дотримання вимог щодо порядку заповнення документів, відповідності розрахункових даних звітним, їх послідовності у формах звітності та ін.; *документальну*, яка здійснюється відповідно до річних планів контрольно-економічної роботи і квартальних графіків перевірок, які складаються по кожній ланці роботи, і має на меті перевірку повноти та правильності відображення в обліку результатів минулої П., відповідність показників балансу даним синтетичного та аналітичного обліку за рахунками, дотримання положень обліку наявних бюджетних коштів та їх витрачання тощо.

Періодична бюджетна звітність — звітність, що подається розпорядниками коштів за певні проміжки часу (місяць, квартал) у законодавчо встановлені терміни.

План рахунків з обліку виконання бюджету — система рахунків бухгалтерського обліку операцій з виконання бюджету держави, об'єднаних у групи з однаковим економічним змістом та призначенням.

Планування—програмування—бюджетування — трьохступенева система розроблення бюджету, функціонувала в США з 1961 до 1971р. Складається з трьох стадій: планування (визначення загальної мети, способів її досягнення, обсягу потрібних коштів); програмування (визначення в межах виділених ресурсів конкретних програм умов і термінів їх реалізації); бюджетування (розподіл коштів для виконання програм протягом п'яти років).

Платіж — погашення зобов'язання, що виникло в поточному або попередніх бюджетних періодах.

Податкова заборгованість — суми несплачених в установлені строки податків та обов'язкових платежів, а також нараховані на них суми пені, штрафів та інших фінансових санкцій.

Податкова застава — все майно і майнові права платника незалежно від суми податкової заборгованості. Запроваджується як спосіб забезпечення погашення платником податкової заборгованості.

Податкова звітність — сукупність документів зі звітними даними про нарахування та сплату в бюджет податків і податкових платежів. Складається і подається в податкові органи платниками податків у визначений термін.

Позабюджетна діяльність бюджетних установ та організацій — надання платних послуг, виконання робіт чи здійснення іншої діяльності, пов'язаної з основною діяльністю установ та організацій, доходи від якої спрямовані на здійснення видатків спеціального фонду, передбачених у кошторисі. Ця діяльність не має на меті отримання комерційного прибутку.

Позабюджетні кошти — кошти, які бюджетні установи та організації отримують понад асигнування, що виділяються їм із загального фонду державного та/або місцевих бюджетів, і використовуються суворо за цільовим призначенням. Позабюджетні кошти поділяються за принципом походження та використання на спеціальні кошти, суми за дорученнями, депозитні кошти та інші позабюджетні кошти.

Позичка місцевим бюджетам — короткострокова позичка, що її надають фінансово-кредитні установи для покриття тимчасового касового розриву у бюджеті у зв'язку з перевищенням видатків над доходами в окремі періоди року.

Помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету — розпис асигнувань загального фонду державного бюджету на рік за місяцями в розрізі головних розпорядників за програмною та скороченою економічною класифікацією видатків бюджету. Скорочена економічна класифікація видатків бюджету включає: оплату праці працівників бюджетних установ (код 1110), нарахування на заробітну плату (код 1120), оплату комунальних послуг та енергоносіїв (код 1160), поточні трансферти населенню (код 1340). Усі інші економічні категорії видатків відображаються загальною сумою за кодом 5000 «інші видатки».

Поточний бюджетний контроль — контроль, що проводиться у процесі виконання бюджету, кошторисів доходів і видатків протягом бюджетного року. Здійснюється на підставі первинних документів оперативного і бухгалтерського обліку та звітності.

Поточні видатки — видатки бюджетів на утримання мережі підприємств, установ, організацій та органів, яка діє на початок бюджетного року та набуває чинності в даному році, а також на фінансу-

вання заходів соціального захисту населення та інших заходів, які не належать до тих, що фінансуються за видатками розвитку.

Програма — форма цільового фінансування під виконання конкретного завдання уряду в комплексі з заходами адміністративно-організаційного характеру. Наприклад, у межах асигнувань, виділених на військові цілі, можуть виконуватися десятки окремих П. Як правило, П. мають багаторічний характер.

Програмна структура класифікації видатків бюджету — передбачає групування видатків за бюджетними програмами.

Проект бюджету — оформлений у встановленому порядку документ, що подається Кабінетом Міністрів України, Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями та виконавчими органами місцевого самоврядування відповідно до Верховної Ради України, Верховної ради Автономної Республіки Крим, а також відповідних Рад, в якому містяться обґрунтування бюджетних призначень та інших положень, запропонованих у проекті Закону про Державний бюджет України або в проекті рішення відповідної ради про місцевий бюджет.

Проектне фінансування — фінансування інвестиційних проектів на підставі затвердженої проектно-кошторисної документації за рахунок власних коштів, банківських кредитів чи бюджетних асигнувань.

Р

Ревізія — система контрольних дій, які спрямовані на всебічну перевірку діяльності учасників бюджетного процесу з метою встановлення законності операцій з мобілізації, розподілу та використання бюджетних коштів, виявлення винних у бюджетних правопорушеннях посадових і матеріально відповідальних осіб і спричинених порушеннями фінансових витрат. Р. розрізняють за повнотою охоплення діяльності об'єкта, що ревізується (повні, часткові, тематичні, комплексні), за ступенем охоплення даних фінансово-господарських операцій (суцільна, вибіркова), залежно від даних, які є базою для проведення ревізії (документальні, фактичні) та залежно від організації ревізії як процесу (планові, позапланові, додаткові, повторні).

Реєстраційні рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів для обліку доходів і видатків по загальному фонду Державного бюджету.

Рефінансування державного боргу — погашення попередньої заборгованості за допомогою випуску нових позик або шляхом заміни короткострокових зобов'язань на середньо- чи довгострокові.

Річна бюджетна звітність — звітність, що подається розпорядниками коштів у контрольні та вищестоящі органи після закінчення року в законодавчо встановлені терміни.

Річний розпис асигнувань державного бюджету — розпис асигнувань загального і спеціального фондів державного бюджету на рік у розрізі головних розпорядників коштів за програмною та повною економічною класифікацією видатків бюджету без розподілу за періодами року.

Рішення про місцевий бюджет — нормативно-правовий акт Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи місцевої ради, виданий в установленому законодавством України порядку, що містить затверджені повноваження відповідно Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевій державній адміністрації або виконавчому органу місцевої ради здійснювати виконання місцевого бюджету протягом бюджетного періоду.

Розасигнування кредитів — розподіл коштів головними розпорядниками кредитів підпорядкованим підприємствам, установам й організаціям.

Розмежування видатків між бюджетами — законодавчий розподіл видатків, що фінансуються з бюджету, між ланками бюджетної системи відповідно до розподілу функцій держави між рівнями державної влади й управління.

Розмежування доходів між бюджетами — законодавчий розподіл установлених загальнодержавних податків та обов'язкових платежів між ланками бюджетної системи з метою забезпечення надійної фінансової бази кожного бюджету.

Розпис бюджетних асигнувань (видатків бюджету) — детальне відображення запланованих видатків бюджету відповідно до бюджетної класифікації. Складається на весь бюджетний рік з місячною розбивкою. Р. б. а. поділяється на річний розпис асигнувань загального і спеціального фондів державного бюджету та помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету.

Розпис доходів державного бюджету — основний оперативний план розподілу доходів за структурою бюджетної класифікації, термінами надходження і витрачання бюджетних коштів протягом року. Р. д. д. б. поділяється на річний розпис доходів загального і спеціального фондів державного бюджету та помісячний розпис доходів загального фонду державного бюджету.

Розпорядники бюджетних коштів — бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету. За обсягом наданих прав Р. б. к. поділяються на головних розпорядників коштів бюджету та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

С

Сансет — бюджетно-процесуальна процедура, що легітимізує припинення фінансування певної установи, програми або проекту, якщо

тільки право на їх діяльність чи виконання не продовжують на новий термін.

Секвестр бюджету — пропорційне скорочення видатків з усіх статей бюджету (крім захищених) протягом часу, що залишається до закінчення поточного бюджетного року.

Системний аналіз — узагальнюючий аналіз фінансово-економічних явищ і процесів на основі їх взаємодії і взаємообумовленості, взаємозалежності всіх складових та факторів.

Соціальне забезпечення — фінансове утримання за рахунок бюджету громадян, які через об'єктивні причини не можуть мати самостійного джерела доходів або перебувати на утриманні інших громадян (інваліди від народження, діти-сироти, самітні люди похилого віку).

Соціальний захист — сукупність державних заходів і видатків бюджету, пов'язаних з наданням фінансової допомоги окремим верствам населення, які через незалежні від них причини не мають достатніх для самозабезпечення доходів.

Соціальні норми і нормативи — показники необхідного споживання продуктів харчування, непродовольчих товарів і послуг та забезпечення освітніми, медичними, житлово-комунальними, соціально-культурними послугами.

Суспільне благо (public good) — товар або послуга, надання якої одному споживачеві рівнозначне її доступності й іншим. Приватний сектор не може забезпечувати неподільні, неконкурентні в споживанні С.б. (національна безпека, судочинство, правопорядок і т. п.). Останні забезпечує держава за рахунок бюджетних коштів.

Т

Транспарентність (прозорість) — доведення до загального відома широкої громадськості інформації про рішення та дії органів влади, взагалі про діяльність будь-яких установ, організацій, суб'єктів господарювання посадових осіб.

Трансферти за кордон — невідплатні, безповоротні платежі іншим країнам, міжнародним організаціям, наднаціональним органам, некомерційним зарубіжним закладам.

Трансферти населенню — поточні платежі фізичним особам у грошовій формі, які призначені для збільшення їх доходу.

Ф

Фінансове вирівнювання (Finanzausgleich) — механізм регулювання міжбюджетних взаємовідносин, спрямований на вирівнювання фінансових потенціалів регіонів і адміністративно-територіальних одиниць, за допомогою якого досягається баланс інтересів різних рівнів влади. *Вертикальне* Ф.в. передбачає рух бюджетних трансфертів між бюджетами вищого і нижчого рівнів у порядку їх адміністративної підпорядкованості, *горизонтальне* — між бюджетами

одного рівня за принципом національної солідарності та міжрегіональної взаємодопомоги.

Фінансовий норматив бюджетної забезпеченості — гарантований державою в межах наявних бюджетних ресурсів рівень фінансового забезпечення повноважень Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій і виконавчих органів місцевого самоврядування, що використовується для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів.

Фінансові санкції — штрафи та пені, які стягуються з платників податків за порушення податкового законодавства.

Фінансування бюджету — надходження та витрати у зв'язку зі зміною обсягу боргу, а також зміною залишку готівкових коштів по бюджету, які використовуються для покриття перевищення видатків бюджету над його постійними доходами.

Фіскальна консолідація — постійне поліпшення бюджетного балансу, яке визначається розміром скорочення обсягу бюджетного дефіциту чи періодом, протягом якого відбувається постійне зниження дефіциту.

Фіскальна соціологія — напрям світової економічної думки, змістом і предметом якого є аналіз і дослідження відносин індивідуумів і соціальних груп із державними фінансовими інститутами.

Фіскальні правила — правила і процедури, на основі яких політичні діячі приймають рішення у сфері податково-бюджетної політики стосовно розміру і розподілу державних видатків та джерел і способів їх фінансування (податкового чи боргового).

Функціональна структура класифікації видатків бюджету — групування видатків бюджетів усіх рівнів, що відображає напрями використання коштів на виконання основних функцій держави.

Ц

Цільове фінансування — виділення коштів на фінансування конкретних об'єктів і суб'єктів, витрат, програм і проектів.

Цільові позики — позики, кошти від розміщення яких призначені для фінансування конкретних цілей з метою вирішення певних соціально-економічних завдань і які обумовлені емісією позики.

Ч

Чисті запозичення / чисте кредитування (net borrowing / net lending) — одна з концепцій фіскального дефіциту. Чисті запозичення / чисте кредитування є сальдовим показником фінансового (фіскального) балансу сектору державного управління або державного сектору в цілому. Він розраховується, як правило, в Системі національних рахунків. Чисті запозичення (запозичення за мінусом погашення) свідчать про існування фіскального дефіциту і показують, який об-

сяг грошових ресурсів (заощаджень) додатково залучає даний сектор економіки з інших секторів. В ЄС встановлено граничний розмір для цього показника, розрахованого для сектору державного управління на базі даних Європейської системи національних рахунків (1995 р.), в 3% ВВП.

ЛІТЕРАТУРА

Законодавчі акти

1. Конституція України // Закони України: В 11 т. — Верховна Рада України: Ін-т законодавства. — К., 1997. — Т. 10. — С. 3—41.
2. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року. — К.: Атіка. — 2001. — 80 с.
3. Митний кодекс України // Урядовий кур'єр. — 2002. — 14 серпня. — № 148.
4. Про Державний бюджет України на відповідний рік: Закон України // Відомості Верховної Ради України або Офіційний вісник України.
5. Про державний внутрішній борг України: Закон України // Закони України: В 11 т. / Верховна Рада України: Ін-т законодавства. — К., 1996. — Т. 4. — С. 43—44.
6. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України // Закони України: В 11 т. / Верховна Рада України: Ін-т законодавства. — К., 1996. — Т. 5. — С. 13—20.
7. Про державну податкову службу: Закон України // Закони України: В 11 т. / Верховна Рада України: Ін-т законодавства. — К., 1996. — Т. 1. — С. 37—47.
8. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — Ст. 170. — № 24. — С. 379—429.
9. Про Рахункову палату України: Закон України // Закони України: В 11 т. / Верховна Рада України: Ін-т законодавства. — К., 1997. — Т.11. — С. 60—76.
10. Про систему оподаткування: Закон України // Відомості Верховної Ради. — 1997. — № 16.— Ст. 119.
11. Про Державне казначейство України: Указ Президента України від 27 квітня 1995 року.
12. Про Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України: Указ Президента України від 28 листопада 2000 року № 1265/2000 // Офіційний вісник України. — 2000. — № 48.
13. Про Положення про Державну податкову адміністрацію України: Указ Президента України від 13 липня 2000 року №886/2000.
14. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Указ Президента України від 26 серпня 1999 року № 1081/99.

Навчальна і наукова література, офіційні та статистичні видання

15. *Андрущенко В.* Камералістика: витоки фіскально-адміністративної науки // Вісник податкової служби України. — 2003. — Квітень—травень. — С. 46—53.

16. *Андрущенко В. Л.* Фінансова думка заходу в XX столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). — Львів: Каменяр, 2000. — 302 с.

17. *Бентам И.* Избр. соч.: Пер. с англ. — СПб., 1867. — С. 321.

18. *Бессон Э.* Бюджетный контроль во Франции и заграницей: Пер. с франц. — СПб., 1901.

19. *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки: Пер. з нім. / Передмова і наук. редагування. В. М. Федосова. — К.: Либідь, 2000. — 654 с.

20. *Бруно С. Фрай, Райнер Айхенбергер.* По той бік територіальної монополії держави: федералізм за допомогою FOCJ // Ринок цінних паперів України. — 2001. — № 2—3. — С. 7, 9.

21. Бюджетна система України: Навч. посіб. / С. І. Юрій, Й. М. Бескид, В. Г. Дем'янишин та ін. — К.: НІОС, 2000. — 400 с.

22. *Вагнер А.* О научном мышлении и популяризации в науке: Пер. с нем. — СПб., 1900. — С. 4.

23. *Василик О. Д., Павлюк К.В.* Державні фінанси України: Підручник. — К.: НІОС, 2002. — 608 с.

24. *Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І., Александров В. Т., Назарчук О. І.* Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. — К.: НВП «АВТ», 2004. — 424 с.

25. *Годме П. М.* Финансовое право: Пер. с франц. — М.: Прогресс, 1978.

26. *Добриловський М.* Основи фінансової науки: Курс лекцій. — Подебради: Українська господарська академія в ЧСР, 1934.

27. *Єпіфанов А. О., Сало І. В., Д'яконова І. І.* Бюджет і фінансова політика України: Навч. посібник. — К.: Наук. думка, 1999. — 303 с.

28. *Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С.* Фінансовий словник. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2002. — С. 58.

29. *Ивановский В. В.* Учебник государственного права. — Казань, 1913. — С. 56.

30. Казначейська система виконання бюджету: Підручник / За ред. С. О. Булгакової. — К.: КДТЕУ, 2000. — 250 с.

31. Классики теории государственного управления: американская школа / Под ред. Дж. Шафритца, А. Хайда: Пер. с англ. — М.: Изд-во Моск. ун-та, 2003.

32. *Колб Р.В., Родригес Р. Дж.* Финансовый менеджмент. — М.: Финпресс, 2001.

33. *Крейг Дж.* Форма представления бюджета и основные понятия: Материал, представленный на семинаре МВФ по вопросам налогово-бюджетной политики. — Вена, 1994.

34. *Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф.* Основы менеджмента: Пер. с англ. — М.: Дело, 1993. — 702 с.

35. *Мидлтон Д.* Бухгалтерский учет и принятие решений: Пер. с англ. — М.: Аудит, 1997.

36. *Милль Дж. Стюарт.* Размышления о представительном правлении: Пер. с англ. — СПб., 1863. — С. 79.

37. *Мітіліно М.* Основи фінансової науки. — К.: Держ. вид-во України, 1929. — С. 114.

38. *Мортон А. Л.* История Англии: Пер. с англ. — М.: Иностр. литература, 1950. — С. 62—66.

39. *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. — Вып. II. — М.: Тип. И. Д. Сытина, 1910. — С. 4.

40. Отчет о мировом развитии, 1997: государство в меняющемся мире: Пер. с англ. — М.: Прайм-ТАСС, 1997. — С. 107—108.

41. *Паррингтон В. Л.* Основные течения американской мысли: Пер. с англ. — М.: Иностр. литература, 1962. — С. 374.

42. *Поппер К.* Відкрите суспільство та його вороги: Пер. з англ. — К.: Основи, 1994. — С. 137, 143—144.

43. *Романів М. В.* Державний фінансовий контроль і аудит: Навч.-метод. посібник. — К: НІОС, 1998. — 224 с.

44. *Саймон Г. А.* Адміністративна поведінка: Пер. з англ. — К.: АртЕк, 2001. — С. 12.

45. *Сафонова Л. Д.* Бюджетний менеджмент: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.— К.: КНЕУ, 2001.— 186 с.

46. *Свенссон Б.* Экономическая преступность: Пер. с швед. — М.: Прогресс, 1987. — С.118.

47. Словник сучасної економіки Макміллана: Пер. з англ. — К.: АртЕк, 2000. — С.389, 435.

48. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов: Пер. с англ. — М.: Соцэкгиз, 1962. — С. 28.

49. *Суторміна В. М.* Фінанси капіталістичних держав. — К.: Вища школа, 1970. — С. 225.

50. *Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л.* Держава — податки — бізнес / За ред. проф. В. М. Федосова. — К.: Либідь, 1992. — 328 с.

51. *Тимченко О. М.* Податковий менеджмент: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.— К.: КНЕУ, 2001.— 116 с.

52. *Токвилль А.* Демократия в Америке: Пер. с франц. — К., 1860. — С. 68, 70.

53. *Тур Н.* О финансовой прокуратуре в Австрии и Италии. — СПб., 1886. — С. 5.

54. *Федосов В., Опарін В., Льовочкін С.* Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями / За наук. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2002. — 387 с.

55. Финансово-кредитный словарь. — М.: Финансы и статистика, 1984. — Т. 1. — С. 282.

56. Фінанси підприємств: Підручник / За ред. А.М.Поддєрьогіна. — К.: КНЕУ, 2002. — С. 450—453.

57. *Фор Э.* Опала Тюрго. 12 мая 1776 г.: Пер. с франц. — М.: Прогресс, 1979. — С.200.

58. *Фридмен Л.* Введение в американское право: Пер. с англ. — М.: Прогресс — Универс, 1993. — С. 104.

59. *Штурм Р.* Бюджет: Пер. с франц. — СПб., 1907.

60. A Manual on Government Finance Statistics / International Monetary Fund. — Washington, D.C., 1986. — 106 p.

61. *Altmann E.* Einführung in die Planungs — und Entscheidungstheorie — Nutzwertanalyse. — Bonn, 1979. — S. 78.

62. Aspects of Fiscal Performance in some Transition Economies under Fund-Supported Programs / Prepared by Willem H. Buiter. — IMF, WP/97/31, April 1997. — 10 p.

63. *Atkinson D. N., Stiglitz J. E.* Lectures on Public Economics. — Maidenhead: McGrw-Hill, 1980. — P. 9.

64. *Bedingfield J. P.* Accounting and Federal regulation. — Reston (Va.): Reston, 1982. — P. 286, 288.

65. *Blankart C. B.* Öffentliche Finanzen in der Demokratie: Eine Einführung in die Finanzwissenschaft. Verlag Franz Vahlen: Műnchen, 1998. — S.393.

66. *Block S. B., Hirt G. A.* Foundations of Financial Management. — Homewood; Illinois: Irwin, 1989. — P. 178.

67. *Böhret C.* Entscheidungshilfen für die Regierung — Modelle, Instrumente, Probleme. — Opladen, 1970. — S. 69.

68. *Bridges E.* The Treasury. — L.: Macmillan, 1966. — P. 188.

69. *Brigham E. F., GapenskiL.C.* Financial Management (Theory and Practice), 5. Ed. — Chicago; N.Y.: The Dryden Press, 1988. — P. 255.

70. *Buchanan J. M.* Public Finance in Democratic Process. Fiscal Institutions and Individual Choice. — Chapell Hill: The University of North Carolina Press, 1967.

71. *Buchanan J. M.* The Demand and Supply of Public Goods. — Chicago: Rand McNally, 1968. — P. 156.

72. *Buchanan J. M., Musgrave R. A.* Public Finance and Public Choice. Two Contrasting Visions of the State. — Cambridge (Mass.), London: The MIT Press, 2000. — C. 63.

73. *Buchanan J. M., Tullock G.* The Calculus of Consent. Logical Foundations of Constitutional Democracy. — Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962. — P. 13.

74. Budgets and Bureaucrats: The Sourses of Government Growth / Ed. by T. E. Borcherding. — Durham: Duke University Press, 1977. — P. 18.

75. Bulletin for International Fiscal Documentation. — Amsterdam, 1983. — Vol. 37, №. 6. — P. 243—257.

76. *Burkhead J.* Government Budgeting. — New York: Wiley, 1956. — P. 10.

77. *Burkhead J.* Government Budgeting. — New York: Wiley, 1956. — P. 10.

78. *Buse M., Michael J.* Integrierte Systeme staatlicher Planung. — Baden-Baden, 1975. — S.43.

79. *Chand K.* Some Procedures for Forecasting Tax Revenue in Developing Countries // IMF. — 1975. — Oct. — №75/91.

80. *Cohen J. B.* Personal Finance. Principles and Case Problems. — Homewood: Richard D.Irwin, 1975. — P. 39.

81. *Collin P. H.* u. and. Fachwörterbuch Bank — und Finanzwesen. — Stuttgart: Verlag für Wissen und Bildung, 1995. — S. 42.
82. *Cook J. W., Winkle G. M.* Auditing. — 4-th ed. — Boston etc.: Houghton Mifflin Company, 1988. — P. 5.
83. Council Regulation (EC) № 2223/96 of 25 June 1996 on the European system of national and regional accounts in the Community // Official Journal of European Communities. — 1996. — Vol. 39. — №L310. — 30 Nov. — 496 p.
84. Council Regulation (EC) №3605/93 of November 1993 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community.
85. *Dalton H.* Priciples of Public Finance. — N. Y., 1955. — P. 1.
86. Das Haushaltssystem der Bundesrepublik Deutschland. — Bonn, 1997. — S. 112.
87. Der Bundeshaushalt. Unser Geld. — Bonn: Bundesministerium der Finanzen. — 1987. — S.71.
88. Der Finanzplan des Bundes 2003 bis 2007. — Bonn; Berlin, 2003. — S.70.
89. Deutschland in Zahlen. — Kőln, Hrsg. Institut der deutschen Wirtschaft, 2001. — S. 67, 69.
90. *Downs A.* An Economic Theory of Democracy. — N.Y.: Harper and Row, 1957.
91. *Drease J. H.* Public Goods with Exclusion // Journal of Public Economics. — Amsterdam, 1980. — Vol. 13, №. 3. — P. 364.
92. *Eichenberger R.* Der Zentralisierung Zahmung. Die Főderalismus Diskussion aus politisch — ökonomische Perspektive // Öffentliches Recht als Gegenstand Ökonomischer Forschung. — Tűbingen, Paul Siebeck. — S.162.
93. *Elding H.* Der Staat in der Wirtschaft: Grundlagen der öffentlichen Finanzen im internationalen Kontext. — Műnchen: Vahlen, 2001. — S. 378.
94. Federal Reserve Bulletin, 1992—2003.
95. Federal Reserve Bulletin. — 1962. — Apr. — P. 113.
96. Federal Reserve Bulletin. — 1982. — Apr. — P. 274.
97. Federal Reserve Bulletin. — 1996. — Oct. — P. 762.
98. Federal Reserve Bulletin. — 2003. — June. — A. 8.
99. Finances publiques. — Éditions Sirey, Toulouse, 1998. — P.71.
100. Finanzarchiv. — Tűbingen, 1985. — H. 3. — S. 451—469.
101. Finanzarchiv. — Tűbingen, 1987. — Bd. 45, H. 1. — P. 1.
102. Finanzbericht 2001. — Bonn; Berlin, 2000, S. 153.
103. Finanzbericht 2002. — Bonn; Berlin, 2001, S. 147.
104. Finanzbericht 2003. — Bonn; Berlin, 2002. — S. 171.
105. Finanzbericht 2003. — Bonn; Berlin, 2002. — S.15.
106. Finanzbericht 2004. — Bonn; Berlin, 2003, S. 134.
107. Finanzbericht 2004. — S. 79.
108. Finanzplan des Bundes 2003 bis 2005. — S. 213.

109. *Frey B. S., Eichenberger R.* The new Democratic Federalism for Europe. Functional, Overlapping and Competing Jurisdictions-Cheltenham: E. Elgar, 1999. — P.48.

110. *Frey B.S.* Ein neuer Főderalismus fuer Europa: die Idee der FOCJ. — Tűbingen, Paul Siebeck, 1997. — S. 34.

111. *Goldenweiser E.* American Monetary Policy. Mc Yrawhill Book Co, Jnc. — N.Y., 1951. — P. 202.

112. Government Finance Statistics Yearbook / International Monetary Fund. — Washington, D.C., 2001. — 445 p.

113. *Häuser K.* Abriss der geschichtlichen Entwicklung der öffentlichen Finanzwirtschaft // Handbuch der Finanzwissenschaft. — 1977. — 3. Aufl. — Bd. 1. — S.12—46.

114. Haushaltsrecht des Bundes. — Bonn, 1999. — S. 129.

115. Haushaltsrecht des Bundes. Bundesministerium der Finanzen. — Bonn, 1978. — S.127—140.

116. How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues / Ed. by M.I.Blejer and A. Cheasty. — IMF, 1993. — 183 p.

117. *Hudder J.* Use of Models in Tax Policy and Revenue Analysis: AGreat Leap Forward // State Tax Notes. — Vol.4 (Arlington, Virginia, May, 17. — 1993). — P.1181—1185.

118. *Human D. N.* Public Finance. A Contemporary Application of Theory to Policy. — 3-d ed. — Chicago etc.: The Dryden Press, 1990. — P.2.

119. Improving the Accountability and Performance of Government / Ed. by B. Smith, J.Carroll. — Washington: The Brookings Institution, 1982. — P. 8.

120. Individual Taxation / Ed. by J. W. Pratt, W. N. Kulsrud. — Chicago etc.: Irwin, 1997. — Appendix H. — P. 3.

121. *Ingram R. W.* Accounting in the Public Sector: The Changing Environment. — Salt Lake City, 1980. — P. 402.

122. *Jacob H.* Politics in the American States. — Boston: Allyn & Bacon, 1976. — P. 3.

123. *Jay P.* The Budget. — L.: Jackdaw Publications Ltd., 1972. — Chart 8.

124. *King J. R.* On the Revenue Effects of Tax Changes // Fiscal Studies. — 1986. — Febr. — Vol. 7. — P. 51—61.

125. *Koch R.* A-Z of Management and Finance. — L.: FT. Pitman Publishing, 1995.

126. *Langner P.* Zero — Base Budgeting und Sunset Legislation — Instrumente zum Rückgewinnung öffentlicher Handlungsspielräume? — Baden-Baden, 1983. — S.124.

127. Les Impóts en France. — Éditions F.Lefebvre. — P., 1987. — P. 43.

128. Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science / Compiled, selected and edited by S. Badger, M. Bejzyk, S. Christianson a.o. (University of Manitoba / University of Winnipeg). — Kyiv: Osnovy Publishers, 1994. — P. 164.

129. Managing Public Expenditures. A Reference Book for Transition Countries / Ed. by R. Allen and D. Tommasi. — The SIGMA Program, OECD 2001. — 151 p.

130. *Mikesell, J. L.* (Indiana University). Fiscal Administration. Analysis and Applications for the Public Sector. Fourth Edition. — Wadsworth Publishing Company, 1995. — 90—92 p.

131. Modern Public Finance / Ed. by A. B. Atkinson. — Cambridge, 1991. — Vol. 1. — P. 211.

132. *Musgrave R. A., Musgrave P. B.* Public Finance in Theory and Practice. — N.Y.: McGraw Hill, 1996.

133. *Musgrave R. A., Musgrave P. B.* Public Finance in Theory and Practice. — N.Y.: McGrow-Hill, 1973.

134. Nationalbudget und őffentlicher Haushalt. — Stuttgart, 1999. — S.31.

135. *Osborne D., Gaebler T.* Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming The Public Sector. — Reading (Mass): Addison-Wesley, 1992.

136. *Ott D. J., Ott A. F.* Federal Budget Policy. — 3-d ed. — Washington.: The Brookings Institution, 1977. — P. 53.

137. *Premchand A.* Government Budgeting and Expenditure Controls. Theory and Practice / International Monetary Fund. — Washington, D.C., 1983. — 99 p.

138. Protocol № 5 on the Excessive Deficit Procedure / European Union. Selected Instruments taken from the Treaties. Book I. (1995. Brussels. Luxembourg) — Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 1995. — 897 p.

139. Public Expenditure Handbook. A Guide to Public Policy Issues in Developing Countries / Ed. by Ke-young Chu and Richard Hemming / International Monetary Fund. —Washington, D.C., 1991. — 165 p.

140. Public Finance Trends. 96. A Statistical background to public spending and revenues / Editor Edward Hayman. — Office for National Statistics. — L.: HMSO, 1996. — 140 p.

141. Public Finance. — The Hague, 1979. — Vol. 34, № 1. — P. 138—150.

142. Public finances in EMU-2000 // European Economy. Reports and Studies. — European Commission. Directorate-General for Economic and Financial Affairs. — 2000. — № 3. — P. 11.

143. Public finances in EMU-2003 // European Economy. European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs. — №3 — 2003. — P. 85, 387, 389.

144. *Pyhrr P. A.* Zero-Base Budgeting. A Practical Management Tool for Evaluation Expences. — N. Y. etc.: John Wiley & Sons, 1973. — P. X.

145. Quantitave Planning and Control / Ed. by Y. Ijiri. — N. Y.: Academia Press, 1979. — P. 311—326.

146. *Rayburn L. G.* Cost Accounting Using a Cost Management Approach. — Burr Ridge etc.: Irwin, 1993. — P. 345.

147. Readings in Public Sektor Economics / Ed. by S. Baker and C.Elliott. — D. C. Heath and Company. — 1990.

148. *Reinermann H.* Programmbudgets in Regierung und Verwaltung. — Baden-Baden, 1975. — S. 124.

149. Research in Law and Economics / Ed. by Zerbe R. O. — Greenwich (Conn.): JAI Press Inc., 1979. — Vol. I. — P. 132.

150. Review of Economics and Statistics. — 1955. — Nov. — P. 354.
151. *Rose P., Fraser D.* Financial Institutions, Plano. — Texac: Business Publication, Inc., 1988. — P. 15.
152. *Rosen H. S.* Public Finance. — 3-d ed. — Burr Ridge etc.: IRWIN, 1992. — P.522.
153. *Rosen H. S.* Public Finance. — Boston etc.: Irwin; McGraw-Hill, 1995. — P. 378—379.
154. *Roseveare H.* The Treasury. The Evolution of a British Institution. — N. Y.: Columbia University Press, 1969. — P. 114.
155. *Rürup B.* Finanzwissenschaft: Grundlagen öffentliche Finanzwirtschaft. — Düsseldorf, 1985. — S. 54.
156. *Rürup B.* Wirtschaftliche Planungsmethoden in der öffentlichen Verwaltung. Handbuch der Kommunalwissenschaft und Praxis. — 2. Auft. — Berlin, 1983. — Bd.3. — S.311.
157. *Rürup B., Grünewald K. H.* Zero — Base — Budgeting und Fortbildung. — 1978, Heft4. — S. 8, 65.
158. Scandinavian Journal of Economics. — Stockholm, 1987. — Vol. 89, № 1. — P.5.
159. *Schick A.* The Road to P.P.B.: The Stages of Budget Reform // Public Administration Review. — 1966. — Vol. 26, № 4. — P. 255.
160. *Schroeder L., Wasylenko M.* Public Sector Forecasting in the Third World // International Journal of Forecasting. — 1989. — Vol. 5, №3. — P.333—345.
161. *Senf P.* Kurzfristige Haushaltsplanung // Handbuch der Finanzwissenschaft. — 3. Auft. — Tübingen, 1977. — Bd.1. — S. 289; *Reinermann H.* Op. cit. — S. 119.
162. *Shapiro A.* Modern Corporate Finance. — L.; N.Y.: Macmillan Company, 1990. — P. 692.
163. *Shoup C. S.* Public Finance. — L.: Weidenfeld & Nicolson, 1969. — P. 615.
164. *Staats E. B., Miles R. E. a.o.* Improving the Accountability of Government. — Washington: The Brookings Institution, 1982. — P. 25.
165. *Starling G.* Managing the Public Sector. — Homewood: The Dorsey Press, 1982. — P.252.
166. Statistical Abstract of the United States. — Washington, 1970. — 2003.
167. Statistical Abstract of the United States. — Washington, 2003.
168. Statistisches Jahrbuch fűr die Bundesrepublik Deutschland. 2003.
169. *Steiss A. W.* Public Budgeting and Management. — Lexington (Mass.): Lexington Books, 1972.
170. *Süchting I.* Finanzmanagement: Theorie und Politik Unternehmensfinanzierung. — Wiesbaden: Gabler, 1995. — S. 278.
171. *Summers E. L.* Accounting Information Systems. — Boston etc.: Houghton Mifflin Company, 1991. — P. 445.
172. The Declaration of Independence. The Constitution of the United States of America. — Washington: US Information Agency, 1998. — Article I, Section 2; Amendment XIV.

173. The Essence of Friedman / Ed. by K.R.Leube. — Stanford: Hoover Institution Press, 1987. — P. 99.

174. The European Economy: 2002 review // European Economy. European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs. — № 6. — 2002. — P. 454, 458.

175. The Marginal Revolution in Economics. Interpretation and Evaluation / Ed. by R.D.C.Black e.a. — Durham: Duke University Press, 1973. — P. 255—256.

176. The McGraw-Hill Encyclopaedia of Economics. Second Edition. — Douglas Greenwald. Editor in Chief. — McGraw-Hill, Inc. 1994. — 394—395 p.

177. *Tietzel M.* Entscheidungskriterien für öffentliche Infrastrukturinvestitionen in: WiST, 2, 1975. — S. 64.

178. *Tullock G.* The Politics of Bureaucracy. — Washington: The Brookings Institution, 1965. — P. 2.

179. VAT in Central and Eastern Europe. — Brussels: KPMG, 1997.

180. Voigt F., Witte H. Kosten-Nutzwert-Analyse in der Wirschaftspolitik in: Wirschaftsdienst, 1978. — S. 344.

181. *Volker A., Geske O.-E.* Öffentliche Finanzwirtschaft. Verlag F. Vahlen. — München, 1988. — S. 47.

182. *Wagner A. G.* Grundlegung der politischen Oekonomie. — Leipzig, 1892. — S. 143.

183. *Weber M.* Wirtschaft und Gesellshaft. — Tübingen, 1922. — S. 118.

184. *Welch S.* a. o. American Government. — N. Y.: West Publishing Company, 1994. — P. 405.

185. *Wholey J. S.* Zero-Base Budgeting and Program Evaluation. — Lexington: Lexington Books, 1979. — P. 5.

186. *Wicksell K. A.* New Principle of Just Taxation // Classics in the Theory of Public Finance. — N.Y.: St.Martins Press, 1967. — P. 101.

187. *Wildavsky A.* Budgeting. Comparative Theory of Budgetary Processes — Boston; Toronto: Little, Brown and Co., 1975. — P. XII.

188. World Federation of Exchanges Annual Report and Statistics. — Washington, 2001. — P.102; Federal Reserve Bulletin. — 2003. — Febr. — A 28.

189. Worldwide Corporate Tax Compliance Procedures. — Amsterdam: KPMG, 1992. — P.440.

190. Worldwide Corporate Tax Guide. — N. Y.: Ernst & Young, 2002. — P. 853.

191. *Wright D. S.* Understanding Intergovernmental Relations. — Monterey (Cal.): Brooks-Cole, 1982. — P. I—XII.

192. *Zangemeister C.* Nutzwertanalyse in der Systemtechnik. — 5. Auft. — München, 1982. — S.73.

193. *Zimmermann K.* Zur Fundierung einer empirischen Theorie der Diskontierung der Kosten — Nutzen — Analyse: in Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 1983. — S.94.

А

Автономність бюджетів 97—98
Адміністративний арешт активів 497
Адміністративні штрафи 472, 524
Адміністративно-бюджетне управління 720
Адміністрування 756, 790, 813
Айхенбергер Р. 650, 675, 676
Акерлоф Дж. 612, 613, 616, 621
Акт документальної перевірки 521
Альтман Е. 723
Амортизація 502—504
Аналітичний метод бюджетного планування 28, 165
Андрущенко В.Л. 689, 792, 808
Арансон Дж. 650
Аткінсон А. 594
Аткінсон Д. 682
Аудит адміністративної діяльності 448
Аудит ефективності використання бюджетних коштів 448

Б

Багаторічні бюджети 701, 707, 730, 731, 733
Базовий (консервативний) сценарій бюджетного планування 151
Баланс виконання бюджету 305—306
Балансовий метод бюджетного планування 28
Банківська система касового виконання бюджету 277—279
Баумоль У. 677
Бедінфілд Дж. 826
Бейкер С. 617
Белангер Г. 677
Бентам І. 599, 686
Бессон Е. 785
Білль про права 632
Бланкарт Ш. 587, 590, 610, 630, 633, 650, 677, 686
Блейєр М. 744
Блок С. 694
Бостонське чаювання 633
Бріджес Е. 637
Буагільбер П. 588
Бузе М. 708
Буркхед Дж. 21
Бюджет держави 34
Бюджетна класифікація 45, 260
Бюджетна система 95
Бюджетна система України 105
Бюджетна доповідь 634—635
Бюджетна дотація 108
Бюджетна позичка 109
Бюджетна процедура 634, 710, 756, 759
Бюджетна субвенція 108
Бюджетна субсидія 107
Бюджетна установа 209
Бюджетне вирівнювання 653, 654, 666, 670
Бюджетне планування 27—28, 148
Бюджетне право 630, 633, 636, 759
Бюджетне призначення 209
Бюджетне прогнозування 700, 730, 739
Бюджетне фінансування 268
Бюджетний аудит 785, 793, 804, 817, 820, 824
Бюджетний дефіцит 83, 696, 743, 746, 750
Бюджетний дрейф 637
Бюджетний календар 630
Бюджетний кодекс України 42—43, 103, 427
Бюджетний контроль 438
Бюджетний облік:
– сутність і види 292
– предмет і метод 293
– способи ведення 296—297
– основні функції 300
– синтетичний 300—303
– аналітичний 303—305
Бюджетний процес 20, 25, 634, 635, 647, 687, 757, 759, 789
Бюджетний процес на збалансованій основі 703

Бюджетний профіцит 83, 696, 746, 784
Бюджетний устрій 95
Бюджетний федералізм 648, 650, 652, 659, 669, 673, 675, 687
Бюджетні асигнування 50, 210, 235, 243, 268
Бюджетні інвестиції 271
Бюджетні кредити 76, 271
Бюджетні рішення 606, 631
Бюджетування 690, 693, 699, 722, 756:
— декрементальне 705
— інкрементальне 704
— лінійне 705
— на нульовій основі 689, 714, 719
— програмне 689, 699, 702, 711—712
— програмно-цільове 698, 700
— «сансет» 697, 713
— функціональне 705
Б'юкенен Дж. 588, 591, 598—601, 610—612, 630, 639, 640, 645, 680, 683, 693
Бюрократія 676, 679, 681, 685, 722, 801
Бюрократична рента 682, 687

В

Вагнер А. 588, 590, 597, 622, 627
Вагнер Р. 610
Валові витрати підприємства 506—510
Валь Й. 677
Вальполь Р. 16, 587
Вартісний ефект 728
Василенко М. 740
Ваучерний проект 684
Вашингтон Дж. 633
Вебер М. 677, 685
Велика французька революція 16, 633, 788
Велика хартія вільностей 632, 788
Велч С. 680
Взаємні розрахунки 109
Видатки бюджету 15, 260, 594, 660, 680, 698, 745, 754, 755, 758
Видатки бюджетної установи 213
Видатки бюджетної установи на відрядження 217—218, 240—243
Видатки бюджетної установи на оплату комунальних послуг та енергоносіїв 220, 235—240
Види бюджетів 96
Види кошторисів 211
Види фінансування з бюджету 276—277
Виконавці бюджетної програми 173
Вимушений бюджетний дефіцит 85—86
Витрати бюджету 260
Відкритий бюджетний дефіцит 84
Відомча класифікація видатків бюджету 263
Відомчий бюджетний контроль 442
Вікселль К. 610—611
Вілдавський А. 640, 705
Вільгельм Завойовник 632
Вільсон В. 659
Вінклі Г. 817, 826
Вінтроуб Р. 677
Внутрішній бюджетний контроль 443
Вознюк Г.Л. 694

Г

Галер Т. 18
Галузеві особливості планування видатків бюджетних установ 244—255
Гамільтон О. 788
Гелбрейт Дж. 627, 629, 630
Германсон Р. 716
Годме П. 589
Головне фінансове управління обласної державної адміністрації 127
Головні розпорядники бюджетних коштів 269—271, 275
Грамліх Е. 661
Грант 654, 660, 670, 745
Гремм Ф. 703, 721, 757
Громадський бюджетний контроль 443
Грошові трансферти 277
Грюневальд К. 715

Д

Дальтон Х. 590, 591, 592
Даунс Е. 601, 630, 644

Декларація людини і громадянина 633
Департаменти Міністерства фінансів 123
Державна дотація 76, 682
Державна контрольно-ревізійна служба 26, 476—477
Державна митна служба 529—531
Державна податкова адміністрація 25, 459—467
Державна позика 88—89
Державна субвенція 76
Державна субсидія 76
Державне казначейство 16, 26, 138—147, 433, 635, 737, 772, 781, 823
Державний борг 756, 764, 766
Державний бюджетний контроль 441
Державний реєстр фізичних осіб 489—490
Державні трансферти 271—272
Державні цільові фонди 510
Дефіцит державного сектору 751
Дефіцит сектору державного управління 751, 764
Дефіцит у системі національних рахунків 753
Джей П. 587, 635
Джекоб Г. 659
Джефферсон Т. 788
Джонсон Л. 706
Дисконтування 725, 727, 778
Дізраелі Б. 595
Добриловський М. 623
Документальна перевірка 494, 500
Доул Б. 636
Доходи бюджету 15, 56, 600, 745, 748, 754, 755
Доходи бюджету від державного майна, угідь і послуг 57
Доходи бюджету від підприємницької діяльності держави 57
Доходи загального фонду бюджету 313—315
Доходи спеціального фонду бюджету 313, 315—316
Доходи, що розподіляються між загальним і спеціальним фондами бюджету 313, 316—317
Доходи, що розподіляються між державним і місцевими бюджетами, або між рівнями місцевих бюджетів 313, 317—319
Дреце Д. 610
Дріз Дж. 679
Друкер П. 22

Е

Економічна класифікація видатків бюджету 262
Експертиза бюджету 445
Екстерналії 623, 687
Елдінг Г. 664, 666
Елліот К. 617
Ерроу К. 606, 642, 644
Етапи середньострокового бюджетного прогнозування 171

Є

Європейський Союз 650, 739, 752, 761, 816
Єдність бюджетної системи 97
Єдиний банк даних про платників податків юридичних осіб 486—487

З

Загородній А.Г. 694
Зангемейстер К. 728
Звірка доходів 268
Звітність розпорядників бюджетних коштів:
— місячна 401—403
— квартальна 404—405
— річна 405—407
Звітність про виконання Державного бюджету України:
— місячна 408—410
— квартальна 411—413
— річна 422
Звітність про виконання місцевих бюджетів:
— місячна 414, 416
— квартальна 415, 416
— річна 419—421
Звіт про виконання Закону України про Державний бюджет України 423—424

І

Ібн Хальдун 601
Івановський В.В. 655
Інгрем Р. 716, 718
Інвентаризація 501
Італійська школа фінансової науки 595, 610

Й

Йохансен Л. 610

К

Казначейська система касового виконання бюджету 282—283, 289—290
Камералістика 792
Канеман Д. 612, 614
Капітальні видатки 213, 224—228
Капітальні трансферти 222, 227—228, 278
Касове виконання бюджету 277
Кейнс Дж. М. 588, 627
Кі-молодший В. 692
Кінг Дж. 740
Кларксон К. 629
Класифікація видатків бюджету 261
Класифікація державного боргу 266
Класифікація доходів бюджету 261
Класифікація кредитування 265
Класифікація фінансування бюджету 266
Книга страшного суду 632
Колб Р. 694
Колегія Міністерства фінансів 123
Коллін П. 694
Комісія (доповідь) Лейфілда 671
Комісія Ханта 672
Кондорсе Ж. 644
Контроль ефективності 689, 724, 729
Коперник Н. 610
Коуз Р. 626, 687
Кохен Дж. 693
Коч Р.18
Кошти бюджету 307, 311
Кошторисне фінансування 76, 271
Кредитування 50
Кредитування за вирахуванням погашення 213, 228—229
Крейд Дж. 749
Кук Дж. 817, 826
Кун Т. 650

Л

Лангнер П. 713, 720
Леонтьєв В. 727
Лімітна довідка про бюджетні призначення 210
Ліндаль Е. 610, 611, 622
Логроулінг 646
Льовочкін С.В. 586

М

Маастрихтська угода 87
Малінванд Е. 610
Мартіно Р. 681
Масгрейв Р. 591, 601, 610, 611, 639, 650
Маццола У. 610
Меморіальний ордер 294—295
Мейсон Дж. 612
Менсфілд Г. 787
Метод «витрати—вигоди» 723, 727
Метод прямого рахунку 28, 164
Метод фактичної податкової ставки 740
Методи фінансування з бюджету 272—275
Митна вартість 548
Митна декларація 542
Митна справа 528
Митне оформлення 499, 540
Митний брокер 541
Митний контроль 498, 530
Мігу Д. 677
Міддлтон Д. 819
Міжбюджетні взаємовідносини 107
Міжнародна організація вищих ревізійних установ 20
Міжнародний валютний фонд 20, 743, 745, 749, 752, 797
Міжнародний інститут державних фінансів 641, 651
Міністерство фінансів 25, 432
Міхаель Д. 708
Мізес Л. 627
Мілль Дж. 588, 595
Мітіліно М.І. 623
Модель Тібо 657
Моніторинг бюджету 449
Мортон А. 632
Мошер Ф. 787

Муніципальний бюджетний контроль 441

Н

Надходження, які тимчасово віднесені на доходи бюджету 313, 319—322
Наступний бюджетний контроль 445
Наукова класифікація видатків бюджету 73
Напрями діяльності бюджетної програми 172
Натуральні трансферти 278
Неймарк Ф. 603
Неккер Ж. 16, 790
Нематеріальні активи 226—227
Неподаткові доходи бюджету 261
Непрямі методи податкового контролю 515
Нерозподілені видатки 213, 228
Нісканен В. 630, 677, 679, 801
Нормативний метод бюджетного планування 28, 164—165
Нормативний метод дослідження 598, 611

О

Облігація 768, 771, 773, 780
Облік виконання бюджету 292
Облік виконання кошторису 292, 297, 305
Облік платників податків 486
Облікові реєстри 293—295
Озеров І.Х. 622
Опарін В.М. 586
Оперативно-сітьові показники 229—233
Операції з річного заключення рахунків 397—399
Операції з управління єдиним казначейським рахунком 381—388
Операції, пов'язані з державним боргом 389—396
Оподаткування 739, 800, 811
Оптимальність за Парето 599, 600, 605
Оптимістичний сценарій бюджетного планування 152
Опціон 774
Осборн Д. 18
Отт А. 594, 720
Отт Д. 594, 720
Оутс У. 650
Офіційні трансферти 59, 261

П

Пайр П. 715
Пантелеоні М. 595
Парадокс голосування 644
Парето В. 598, 599, 605, 686
Паррінгтон В. 631
Паспорт бюджетної програми 176
Пеня 494
Первинні документи 293—294
Перевірка 445
Петті У. 588
Печман Дж. 741
Пігу А. 625, 687
Пікок А. 610
План асигнувань із загального фонду бюджету 210
План рахунків з обліку виконання бюджету у фінансових органах 297—298
План рахунків з обліку виконання кошторису в бюджетних установах 297, 305
Планування — програмування — бюджетування 689, 706, 708
Платники податків 266—267
Податки 651, 736, 739
Податкова вимога 496
Податкова застава 497
Податкова міліція 475
Податкове зобов'язання з ПДВ 511
Податкове повідомлення 495
Податковий контроль 800, 805
Податковий кредит з ПДВ 511
Податковий суд 806, 809
Податкові доходи бюджету 58, 261
Поддєрьогін А.М. 694
Позабалансовий облік 298, 304
Позитивний метод дослідження 611
Померан В. 610
Попередній бюджетний контроль 444
Поппер К. 596, 597
Поточний бюджетний контроль 445
Поточні видатки 213—223
Права Міністерства фінансів 118
Премчанд А. 745
Принципи бюджетного фінансування 268

Принципи організації виконання бюджету 257
Принципи побудови бюджетної системи 96
Прихований бюджетний дефіцит 86
Програмна класифікація видатків бюджету 263—264
Програмно-цільовий метод бюджетного планування 28, 166

Р

Райт Д. 610
Расел П. 649
Рау К. 622
Рахунки з обліку виконання бюджету в фінансових органах:
— активні і пасивні 298—299
— балансові 297, 298, 300, 304
— класи плану рахунків 297—298
— другого порядку (розділи) 297
— третього порядку (групи) 297
— четвертого порядку (рахунки) 297
— меморандні і позабалансові 297, 298, 300
— фінансові 297, 298, 300, 304
Рахункова палата 26, 439, 451—455
Ревізія 446
Реінерман Г. 707, 709
Рейган Р. 690
Рейнбурн Л. 718
Реквізити документа 294
— фінансові 297, 298, 300, 304
Ректенвальд Г. 610, 630
Ренш В. 650
Реструктуризація державного боргу 766
Рефінансування державного боргу 766
Рікардо Д. 588
Родрігес Р. 694
Розпис Державного бюджету України 259
Розпорядники бюджетних коштів другого ступеня 269—271
Розпорядники бюджетних коштів третього ступеня 269—271
Роуз П. 778
Роузвер Г. 588
Роузен Г. 649—651, 657, 661
Рудмен У. 703, 721, 757
Рузвельт Ф. 706
Рюруп Б. 699, 708, 710, 714, 715, 729

С

Саймон Г. 692, 818
Сакс Е. 610
Саммерс Е. 720
Самофінансування 49—50
Самуельсон П. 588, 610, 618
«Сансет» 697, 713
Свенссон Б. 787, 788
Сенф П. 709
Середньострокове бюджетне прогнозування 169, 731, 736
Свідомий бюджетний дефіцит 86
Система електронних платежів (СЕП) Національного банку України 267, 285—286, 289
Система управління бюджетом 29
Сміт А. 588, 596, 678, 680
Сміт Б. 829
Сміт В. 612, 614
Смовженко Т.С. 694
Спенс М. 612, 613, 616, 621
Стаатс Е. 787
Старлінг Г. 688, 706
Стейсс А. 701
Стігліц Дж. 612, 613, 616, 621, 682
Стратегічне бюджетне планування 168
Строки подання податкових декларацій 495
Структура коду програмної класифікації 264
Структура Міністерства фінансів 119
Субсидування 625, 654, 670, 672, 674, 682
Суспільне благо (товар) 591, 607, 619, 683
Суспільний вибір 619, 638, 641, 643, 657
Сутормина В.М. 673, 808
Схеми документообороту 293—294

Т

Танзі В. 744
Тейєро М. 744
Тейлор Ф. 18, 790
Тематична перевірка 494
Теорема неможливості 606, 643, 644

Територіальні органи Державного казначейства 143—146
Територіальні фінансові органи 127
Територіально-дільничний об'єктно орієнтований контроль 493
Тетчер М. 671, 673
Тібо Ч. 656, 687
Токвілль А. 804
Толлісон Р. 629
Транспарентність бюджету 20, 796
Трансферти 660
Трансферти населенню 222—223
Трансфертні платежі 223
Туллок Г. 630, 639, 645, 677, 682

У

Узгодження податкових зобов'язань 494
Управління державним боргом 766
Управлінський облік 293, 298, 304

Ф

Файоль А. 790
Федеральна резервна система 767, 771, 777, 780
Федеральні резервні банки 767, 777
Федосов В.М. 23, 586, 677, 808
Фінансове забезпечення 49
Фінансове регулювання 52
Фінансове управління районної (міської) державної адміністрації 136
Фінансовий облік 292, 304
Фінансові (бюджетні) моделі 36
Фінансові інструменти 53
Фінансові санкції 523
Фінансове вирівнювання 653, 654, 666, 670
Фінансування бюджету 59
Фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання 266
Фінансування бюджету за типом кредитора 266
Фінансування видатків бюджету:
— документооборот 334—338
— оплата рахунків 338, 349, 356—358, 365, 377
— виплати готівкою 338, 349, 356, 359—362, 365
— фінансування розпорядників коштів з Державного бюджету 338—363
— фінансування видатків з місцевого бюджету 363—380
Фінансування інвестиційних проектів 76
Фіскальна соціологія 601, 616, 679
Фіскальний дефіцит 751, 755, 761
Форми бюджетного фінансування75
Форми кошторисів 209—210
Фрай Б. 650, 675
Фрідмен Л. 678
Фрідмен М. 597, 683
Функції Міністерства фінансів 115
Функціональна класифікація видатків бюджету 261

Х

Хаддер Дж. 740
Хайман Д. 590, 609, 626, 650, 661, 679, 711, 719
Хед Дж. 610
Хект Г. 650
Хіллі Дж. 650
Хінрічс Г. 601
Хірт Г. 694
Хойзер К. 587, 610
Холлінгс Е. 703, 721, 757
Хоулі Дж. 717

Ц

Цільовий сценарій бюджетного планування 151—152
Ціммерман К. 723, 724

Ч

Чанд К. 640

Ш

Шапіро А. 694
Шарф М. 650
Шведська школа фінансової науки 612, 622
Шік А. 692
Шмольдерс Г. 588, 630
Шоуп К. 590, 651
Шрьодер Л. 740
Штайнкемпер Б. 677
Штейн Л. 693
Штольтенберг Г. 630
Штурм Р. 632, 633

Шумахер У. 650
Шумпетер Й. 602

Ю
Юм Д. 631