

С. В. Юшко

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця, Харків, Україна, serhii.yushko@hneu.net

СПЕЦІАЛЬНИЙ ФОНД У СКЛАДІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ: ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ

Анотація. При виокремленні у 2000 р. у складі державного бюджету спеціального фонду залишено невирішеними низку питань, пов'язаних із доцільністю та обґрунтованістю такого кроку. У статті названо причини переходу до формування в Україні “двокишенькових” бюджетів, проаналізовано нормативні документи, які визначають засади накопичення й використання коштів спеціального фонду, а також доходи останнього та його структуру в динаміці за 2000–2017 рр. Наголошено на відсутності єдиного підходу до формування й використання доходів цього фонду, що проявляється в систематичному перегляді переліку дохідних джерел, їхньої кількості, нормативів розмежування доходів між загальним і спеціальним фондами, у зміні місця розміщення доходів (“бродінні” між фондами) тощо. Розглянуто логіку розподілу доходів між цими двома фондами, зазначено переваги й ризики використання цільових доходів для фінансування окремих програм і заходів. Оцінено стан виконання планових показників спеціального фонду як за їх загальним обсягом, так і в розрізі окремих складових; показано наявність істотних відхилень фактичних показників бюджету від планових та негативні наслідки цього явища, зокрема недофінансування низки бюджетних програм (при недовиконанні плану), поширення фактів марнотратства, безгосподарності, незаконного використання державних ресурсів, елементарного заморожування коштів на бюджетних рахунках в умовах їх фактичного дефіциту (при перевиконанні плану). Зроблено висновок, що в майбутньому варто відмовитися від широкого використання цільових платежів та залишити у складі доходів спеціального фонду тільки власні надходження бюджетних установ і бюджетні цільові фонди, в т. ч. фонди державного резерву.

Ключові слова: доходи бюджету, загальний фонд, спеціальний фонд, власні надходження бюджетних установ, цільові платежі.

Табл. 7. Літ. 16.

Serhii Yushko

Ph. D. (Economics), Associate Professor, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics, Kharkiv, Ukraine, serhii.yushko@hneu.net

SPECIAL FUND AS A PART OF UKRAINIAN STATE BUDGET REVENUE: THE FEATURES OF FORMATION AND USE

Abstract. Creating a special fund in state budget in 2000 has left unresolved a number of questions relating to the desirability and feasibility of such a step. The author highlights the reasons for the transition to the formation of “two-pocket” budgets in Ukraine, studies normative documents which define the framework for the accumulation and use of the special fund resources, as well as the special fund revenue and its structure in dynamics for 2000-2017 years. The author notes the lack of a common approach to the formation

© Юшко С. В., 2017

and use of the special fund revenue as reflected in a systematic review of the list of revenue sources, their number, the standards for distributing the revenue between the general and special funds, changing the revenue allocation and others. The author studies the logic of revenue distribution between these two funds, describes the benefits and risks of using earmarked revenues for the financing of certain programs and activities. The article evaluates the state of the planned performance of the special fund both in the general volume and cross-section of individual components. The author shows significant deviations of the actual performance of the budget from the planned targets and the negative consequences of such a phenomenon, including underfunding of a number of budget programs (if the plan is not fulfilled), widespread facts of waste, mismanagement, illegal use of public resources, elementary freezing of funds in budget accounts in conditions of their actual deficit (if the plan is overfulfilled). It is concluded that the extensive use of targeted payments is not feasible in the future. The author suggests including to the special budget fund only own revenues of budget institutions and earmarks funds (including funds of state reserve).

Keywords: budget revenue, the general fund, the special fund, own revenues of budget institutions, targeted payments.

JEL classification: H61, H68.

С. В. Юшко

*кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов
Харьковского национального экономического университета
имени Семена Кузнеця, Харьков, Украина*

СПЕЦИАЛЬНЫЙ ФОНД В СОСТАВЕ ДОХОДОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА УКРАИНЫ: ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

Аннотация. При выделении в 2000 г. в составе государственного бюджета специального фонда оставлены нерешенными ряд вопросов, связанных с целесообразностью и обоснованностью такого шага. В статье названы причины перехода к формированию в Украине “двухкарманных” бюджетов, проанализированы нормативные документы, определяющие основы накопления и использования средств специального фонда, а также доходы последнего и его структуру в динамике за 2000–2017 гг. Подчеркнуто отсутствие единого подхода к формированию и использованию доходов этого фонда, что проявляется в систематическом пересмотре перечня доходных источников, их количества, нормативов разграничения доходов между общим и специальным фондами, в изменении места размещения доходов (“брожений” между фондами) и т. п. Рассмотрена логика распределения доходов между этими двумя фондами, отмечены преимущества и риски использования целевых доходов для финансирования отдельных программ и мероприятий. Оценено состояние выполнения плановых показателей специального фонда как по их общему объему, так и в разрезе отдельных составляющих; показано наличие существенных отклонений фактических показателей бюджета от плановых и негативные последствия этого явления, в частности недофинансирование ряда бюджетных программ (при невыполнении плана), распространение фактов расточительства, бесхозяйственности, незаконного использования государственных ресурсов, элементарного замораживания средств на бюджетных счетах в условиях их фактического дефицита (при перевыполнении плана). Сделан вывод, что в будущем стоит отказаться от широкого использования целевых платежей и оставить в составе доходов специального фонда только собствен-

ные поступления бюджетных учреждений и бюджетные целевые фонды, в т. ч. фонды государственного резерва.

Ключевые слова: доходы бюджета, общий фонд, специальный фонд, собственные поступления бюджетных учреждений, целевые платежи.

Проблеми формування й використання зосереджених у державному бюджеті доходів зачіпають інтереси платників податків – фізичних і юридичних осіб, чії кошти вилучаються до бюджету; розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, діяльність яких частково чи повністю фінансується з бюджету; окремих громадян, котрі мають право на отримання різноманітних видів допомоги, грошових виплат, відшкодування витрат тощо. Тож будь-які законодавчі зміни в порядку формування й використання доходів головного централізованого фонду країни повинні бути виваженими та продуманими до дрібниць. Між тим при виокремленні у 2000 р. у складі державного й місцевих бюджетів спеціального фонду залишилися невіршеними низка питань, пов'язаних із доцільністю та обґрунтованістю цього кроку.

Теоретичні й практичні аспекти формування та використання коштів спеціального фонду бюджету входять до кола наукових інтересів таких українських дослідників, як Я. Жаліло, М. Карлін, Ц. Огонь, Ю. Хмарук та ін. [1–4]. У своїх працях науковці аналізують причини створення спеціального фонду у складі бюджету, висвітлюють проблемні аспекти утворення його доходів, досліджують порушення бюджетного законодавства при використанні коштів цього фонду, пропонують шляхи підвищення його ефективності тощо. Основними завданнями статті є: вивчення особливостей формування й використання доходів спеціального фонду державного бюджету, опанування логіки розподілу доходів між загальним і спеціальним фондами, виявлення переваг та ризиків використання цільових доходів для фінансування окремих програм і заходів, обґрунтування доцільності існування цього фонду.

Починаючи з 2000 р. кожний бюджет, що формується в Україні, включає дві складові: загальний і спеціальний фонди. Згідно з бюджетним законодавством, доходи загального фонду не мають конкретного цільового призначення та спрямовуються на забезпечення фінансовими ресурсами загальних видатків. У доходах спеціального фонду нагромаджуються кошти, призначені для здійснення окресленого переліку цільових видатків. Іншими словами, на зміну “однокишеньковим”, тобто єдиним, бюджетам у нашій країні приходять “двокишенькові”, причому в другій “кишені” (спеціальному фонді) може бути необмежене число відокремлених одне від одного відділень.

На підставі аналізу особливостей утворення доходів спеціального фонду державного бюджету України та напрямів їх використання за весь період починаючи з моменту запровадження відповідного виокремлення з'ясовано, що таким чином було фактично відновлено практику минулих років формування цільових коштів у складі бюджету. Як зауважує О. Кириленко, в ко-

лишньому СРСР державний бюджет поглинув і об'єднав у собі низку відокремлених цільових фондів, що було вимогою самого часу: велика кількість різноманітних фондів сприяла розпорошеності коштів та послаблювала контроль їх використання [5]. В умовах незалежної України у складі бюджету формувалися, зокрема, Фонд для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення (в 1992–2001 рр.); Пенсійний фонд України (в 1994–1996 рр.); Державний інноваційний фонд (у 1995–2001 рр.); Фонд розвитку паливно-енергетичного комплексу (в 1995–1998 рр.); Державний фонд сприяння зайнятості населення (в 1996–2000 рр.); Фонд соціального страхування (2000 р.) та ін. Кошти перелічених фондів мали виключно цільове призначення й зараховувалися на окремі рахунки державного бюджету, що надавало їм особливого статусу навіть у складі єдиного бюджету.

Одна з головних причин виокремлення у складі бюджету спеціального фонду полягає в тому, що з 2000 р. власні надходження бюджетних установ (тобто кошти, отримані бюджетними установами за надання послуг, виконання робіт, дарунки й благодійні внески, кошти від реалізації продукції чи майна та іншої діяльності), котрі до цього проходили в обліку як позабюджетні надходження, почали зараховувати до доходів бюджету. Це було зроблено з метою посилення контролю формування й використання таких коштів та підвищення прозорості державних фінансів за одночасного збереження беззаперечного права на цільове використання цих коштів організаціями, котрі забезпечили їх надходження. Отже, для того щоб власні надходження бюджетних установ не розчинились у загальній сумі доходів бюджету та зберегли своє первинне цільове призначення, їх включили в бюджет, але на особливих умовах – у складі спеціального фонду, що було цілком логічно. Проте разом із такими надходженнями до складу спеціального фонду потрапили й інші доходи, про що йтиметься далі.

З виокремленням у 2000 р. спеціального фонду складові його доходів визначалися законом про державний бюджет України на відповідний рік. Лише з 2013 р. базові дохідні джерела формування спеціального фонду були закріплені в Бюджетному кодексі України, щоправда парламентарям було надано можливість розширювати цей перелік для кожного бюджетного року, включаючи додаткові складові доходів у закон про держбюджет. Чинним бюджетним законодавством також передбачено можливість віднесення окремих дохідних джерел загального фонду до складу спеціального й навпаки, тож остаточний склад доходів спеціального фонду у відповідному році в будь-якому разі закріплюється саме законом про бюджет. Оскільки доходи цього фонду мають конкретне цільове призначення, котре, однак, далеко не завжди є чітко зрозумілим, законодавець окреслює напрями витрачання його коштів за кожною складовою. До 2013 р. така інформація знаходить відображення в щорічних законах про державний бюджет, із 2013 р. – також у частині четвертій ст. 30 Бюджетного кодексу України [6].

Оцінка абсолютних показників доходів державного бюджету в динаміці, фактичного стану розподілу коштів між загальним і спеціальним фондами вказує на неоднозначні тенденції у формуванні його спеціального фонду (табл. 1). Як бачимо, основна частина коштів держбюджету зосереджена в загальному фонді; частка спеціального фонду була більш значимою в період 2000–2009 рр., а з 2010 р. спостерігається її скорочення.

Структурний аналіз доходів спеціального фонду державного бюджету, проведений у динаміці з метою отримання першого уявлення про місце окремих складових у його формуванні, засвідчив мінливість державної політики при обґрунтуванні складу джерел наповнення цього фонду (табл. 2).

На підставі даних, наведених у табл. 2, можна зробити висновок, що основними складовими доходів спеціального фонду держбюджету впродовж усього охопленого періоду були неподаткові надходження. Незначна протягом перших двох років частка податкових надходжень у доходах спеціального фонду у 2002–2005 рр. стає помірною, а згодом (до 2015 р.) – істотною. У 2011 р. вона сягає максимального значення – 37,5 %, впродовж 2015–2016 рр. знову стає мінімальною, а за планом на 2017 р. стрімко зростає, до 31,8 %. Інші

Таблиця 1. Динаміка доходів загального та спеціального фондів державного бюджету України протягом 2000–2017 рр. (фактичні показники)

Рік	Загальний фонд, млрд грн	Спеціальний фонд, млрд грн	Частка доходів спеціального фонду в загальній сумі доходів бюджету, %
2000	28,1	8,1	22,4
2001	28,5	10,4	26,7
2002	34,7	10,8	23,7
2003	42,3	12,8	23,3
2004	52,0	18,4	26,1
2005	84,4	20,9	19,9
2006	101,3	32,2	24,1
2007	126,1	39,8	24,0
2008	185,9	45,9	19,8
2009	156,6	53,1	25,3
2010	207,5	33,1	13,8
2011	265,8	48,8	15,5
2012	289,6	56,5	16,3
2013	291,6	47,7	14,0
2014	310,7	46,4	13,0
2015	503,8	30,9	5,8
2016	574,7	41,6	6,8
2017*	673,7	57,3	7,8

* Показники за 2017 р. – планові.

Складено за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>); Рахункової палати України (<http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index>); Закону України "Про Державний бюджет України на 2017 рік" від 21.12.2016 № 1801-VIII (<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>).

Таблиця 2. Структура доходів спеціального фонду державного бюджету України у 2000–2017 рр. (фактичні показники), %

Рік	Податкові надходження	Неподаткові надходження	Доходи від операцій із капіталом	Трансферти	Цільові фонди
2000	5,4	61,1	0	2,4	31,1
2001	5,8	87,0	2,5	3,4	1,3
2002	14,3	77,9	3,4	2,7	1,8
2003	16,8	74,9	4,9	1,7	1,7
2004	16,7	76,3	3,4	2,3	1,3
2005	20,0	75,8	2,2	0,7	1,2
2006	30,1	66,4	0,8	0,5	2,1
2007	23,8	69,1	3,4	1,4	2,3
2008	27,3	65,6	3,9	1,0	2,2
2009	28,5	67,3	1,7	1,3	1,2
2010	-11,0*	105,1	1,3	1,1	3,5
2011	37,5	60,2	0,7	1,2	0,4
2012	35,8	61,4	1,9	0,4	0,5
2013	30,8	65,4	0,4	3,0	0,4
2014	28,7	68,1	1,8	1,0	0,3
2015	2,4	94,1	0,3	2,7	0,5
2016	0	92,4	0,3	6,6	0,7
2017**	31,8	45,6	0,5	1,6	20,5

* Від’ємне значення частки податкових надходжень пояснюється неправомірним відображенням у спеціальному фонді невідшкодованих сум ПДВ, за якими держава здійснила випуск ОВДП [7].

** Показники за 2017 р. – планові.

Складено за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>); Рахункової палати України (<http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index>); Закону України “Про Державний бюджет України на 2017 рік” від 21.12.2016 № 1801-VIII (<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>).

групи доходів мають порівняно невелику частку в спеціальному фонді. Виняток становить показник цільових фондів за 2000 р., зумовлений врахуванням у складі держбюджету доходів двох цільових фондів – Фонду соціального страхування та Державного фонду сприяння зайнятості, котрі вже з 2001 р. отримали власні, відокремлені бюджети.

Результати оцінки розмежування груп доходів бюджету між загальним і спеціальним фондами підтвердили наш попередній висновок про відсутність чітко окресленого єдиного підходу до формування спеціального фонду державного бюджету в різні роки (табл. 3). Як бачимо, з-поміж груп доходів держбюджету повністю до спеціального фонду спрямовуються власні надходження бюджетних установ (за весь досліджуваний період) і надходження цільових фондів (з 2002 р.); частини решти складових, що потрапляють до спеціального фонду, щороку істотно коливаються: за податковими надходженнями – від 0 до 10,2 %; за неподатковими надходженнями – від 24,3 до 70,6 %; за доходами від операцій із капіталом – від 0 до 94,7 %; за трансфер-

Таблиця 3. Динаміка доходів державного бюджету, що спрямовуються до спеціального фонду, % до загального обсягу доходів бюджету відповідної групи (фактичні показники)

Рік	Податкові надходження	Неподаткові надходження	Власні надходження бюджетних установ	Доходи від операцій із капіталом	Трансферти	Цільові фонди
2000	2,3	45,5	100,0	0	13,4	58,2
2001	1,8	67,7	100,0	73,4	13,8	31,9
2002	5,3	66,5	100,0	75,1	9,0	100,0
2003	6,1	60,8	100,0	82,6	8,2	100,0
2004	6,8	62,6	100,0	73,6	20,8	100,0
2005	5,6	56,2	100,0	64,6	8,8	100,0
2006	10,2	59,8	100,0	47,5	10,2	100,0
2007	8,1	65,4	100,0	76,6	12,4	100,0
2008	7,5	56,9	100,0	83,6	6,0	100,0
2009	10,2	70,6	100,0	84,8	8,3	100,0
2010	-2,2*	53,5	100,0	70,8	5,4	100,0
2011	7,0	59,9	100,0	64,4	17,6	100,0
2012	7,4	50,8	100,0	87,6	14,6	100,0
2013	5,6	42,8	100,0	73,2	45,2	100,0
2014	4,8	46,3	100,0	94,7	6,3	100,0
2015	0,2	24,3	100,0	60,5	16,7	100,0
2016	0	37,1	100,0	61,6	33,3	100,0
2017**	3,0	24,4	100,0	71,8	16,0	100,0

* Від’ємне значення частки податкових надходжень пояснюється неправомірним відображенням у спеціальному фонді невідшкодованих сум ПДВ, за якими держава здійснила випуск ОВДП [7].

** Показники за 2017 р. – планові.

Складено за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>); Рахункової палати України (<http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index>); Закону України “Про Державний бюджет України на 2017 рік” від 21.12.2016 № 1801-VIII (<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>).

тами – від 5,4 до 45,2 %. Ґрунтовніших висновків можна дійти на підставі поглибленого аналізу складу та структури доходів спеціального фонду.

Подальший розгляд стану й особливостей формування доходів спеціального фонду державного бюджету дав змогу встановити причини коливань його абсолютних обсягів у динаміці та нестабільності структури. Так, перелік і обсяг доходів цього фонду кожного року доволі серйозно коригуються законодавцем: у 2000 р. їхніх складових було 13, протягом 2001–2010 рр. – від 25 до 53, а починаючи з 2011 р. їх скорочено із 40 у 2012 р. до 16 у 2016 р. із подальшим зростанням до 25 за плановими показниками на 2017 р. Загалом налічується понад 120 складових, які в різні роки зараховувалися до доходів спеціального фонду державного бюджету, що свідчить про високу мінливість його складу. Найбільш сталі складові доходів цього фонду зазначені в табл. 4.

Таблиця 4. Найбільш сталі складові доходів спеціального фонду державного бюджету України

Назва складової	Роки зарахування до доходів спеціального фонду	Число років зарахування до доходів спеціального фонду
Власні надходження бюджетних установ	2000–2017	18
Надходження до Фонду соціального захисту інвалідів	2000–2017	
Кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, нерухомого військового майна Збройних Сил України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів та інших державних органів	2000–2012; 2014–2017	17
Надходження від реалізації матеріальних цінностей державного резерву	2001–2017	
Надходження від реалізації розброньованих матеріальних цінностей мобілізаційного резерву	2002–2017	16
Частина екологічного податку	2000–2014	15
80 % надходжень до Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях	2000–2012; 2017	14
Частина акцизного податку з виробленого в Україні пального та транспортних засобів	2002–2014; 2017	
Частина акцизного податку з ввезеного на митну територію України пального та транспортних засобів	2002–2014; 2017	
Частина ввізного мита на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них	2002–2014; 2017	
Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування	2001–2012; 2014	13
10 % коштів в іноземній валюті, отриманих за вчинення консульських дій за межами України	2000–2012	
Частина портового (адміністративного) збору	2000–2012	
50 % виконавчого збору, стягненого органами державної виконавчої служби	2003–2012; 2015–2017	
Кошти, отримані відповідно до ст. 8 Закону України “Про впорядкування питань, пов'язаних із забезпеченням ядерної безпеки”, та дохід від розміщення цих коштів у цінні папери відповідно до ст. 9 зазначеного Закону України	2005–2017	
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	2000–2003; 2005–2012	12
Кошти, отримані від секретаріату ООН, ОБСЄ або іншої регіональної організації за участь українського персоналу органів внутрішніх справ України в миротворчих операціях	2001–2012	
Платежі, пов'язані з перебуванням Чорноморського флоту Російської Федерації на території України відповідно до укладених угод	2001–2012	
Частина збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	2000–2002; 2004–2010	10
Надходження коштів від сплати інвалідами часткової вартості автомобілів та коштів від реалізації автомобілів, повернутих інвалідами	2008–2017	
Відсотки за користування пільговим довгостроковим державним кредитом, наданим молодим сім'ям і одиноким молодим громадянам на будівництво (реконструкцію) та придбання житла	2001–2003; 2006–2012	

Примітка. Назви складових подано в останній чинній редакції.

Складено згідно із законами України про Державний бюджет на відповідні роки та Бюджетним кодексом України від 08.07.2010 № 2456-VI у редакціях, чинних у відповідні періоди часу (<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>).

Дані табл. 4 показують, що на постійній основі, тобто протягом усіх 18 років від часу виокремлення спеціального фонду у складі державного бюджету, до його доходів зараховували тільки дві складові: власні надходження бюджетних установ і надходження до Фонду соціального захисту інвалідів. Стабільно були присутніми в доходах спеціального фонду також інші складові, й 19 із них формували його доходи впродовж 10–17 років як періодично, так і безперервно. Разом із тим чимало складових спеціального фонду включалися в нього одно-дворазово, тобто на 1–2 роки, зокрема рентна плата за природний газ, що видобувається в Україні; відрахування від плати за транзит природного газу через територію України; 1,5 % податку на прибуток підприємств (окрім податку на прибуток підприємств комунальної власності); кошти, що надійдуть від рекламодавців алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Певною нестабільністю характеризуються також пропорції розмежування низки платежів між загальним і спеціальним фондами держбюджету (табл. 5). Нормативи зарахування деяких доходів до спеціального фонду державного бюджету періодично змінювалися. Найбільшою нестабільністю характеризувалися пропорції розмежування доходів між загальним і спеціальним фондами за трьома складовими: акцизним податком з виробленого в Україні пального й транспортних засобів, акцизним податком з ввезеного на митну територію України пального та транспортних засобів, ввізним митом на нафтопродукти й транспортні засоби та шини до них, котрі переглядалися за вісімнадцятирічний період 10 разів – як щороку, так і раз на кілька років. За іншими доходами спеціального фонду пропорції теж переглядалися, щоправда дещо рідше. Окремі доходи спеціального фонду періодично змінювали місце розміщення, переходячи до загального фонду, а інколи й повертаючись назад. Так було, наприклад, із відображеним у табл. 5 збором за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, котрий протягом 2000–2002 рр. зараховувався виключно до спеціального фонду, потім на рік (2003-й) був стовідсотково віднесений до загального фонду, а з 2004 р. знову бере участь у формуванні спеціального фонду, тільки за зниженим до 74,55 % нормативом.

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства повністю спрямовувався до спеціального фонду протягом усього періоду його стягнення, крім 2004 р., коли його було визнано складовою загального фонду держбюджету. Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій у 2000 р. були включені в доходи загального фонду, протягом 2001–2012 рр. формували суто доходи спеціального фонду, а з 2013 р. повністю переміщені до загального фонду, щоправда у 2014 р. до спеціального фонду зараховували збір на обов'язкове державне пенсійне страхування за операціями з купівлі іноземної валюти. 10 % коштів у іноземній валюті, отриманих за вчинення консульських дій за межами України, що впродовж 2000–2012 рр. відносилися до доходів спеціального фонду, з 2013 р. спрямовуються до загального фонду. Збір за забруднення навколишнього природного середовища (екологічний податок з 2011 р.) у частині, що

Таблиця 5. Пропорції розмежування окремих доходів між загальним і спеціальним фондами державного бюджету України

Назва складової	Період (роки)	Пропорції зарахування (%) до	
		загального фонду	спеціального фонду
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	2000–2002	0	100
	2004–2010	25,45	74,55
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	2000–2003; 2005–2012	0	100
	2004	100	0
Збір за забруднення навколишнього природного середовища (екологічний податок з 2011 р.)	2000–2013	0	100
	2014*	82,3076...	17,6923...
	2015–2017	100	0
Акцизний податок з виробленого в Україні пального та транспортних засобів	2000–2001	100	0
	2002	50	50
	2003	30	70
	2004	20	80
Акцизний податок із ввезеного на митну територію України пального та транспортних засобів	2005	30	70
	2006–2009	0	100
	2010	20	80
Ввізне мито на нафтопродукти й транспортні засоби та шини до них	2011–2014	0	100
	2015–2016	100	0
	2017	76,94**; 73,25***	23,06**; 26,75***
Портовий (адміністративний збір)	2000–2011	10	90
	2012	50	50
	2013–2017	100	0
Кошти в іноземній валюті, отримані за вчинення консульських дій за межами України	2000–2012	90	10
	2013–2017	100	0
Надходження до Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України в міжнародних авіаційних організаціях	2000–2011; 2017	20	80
	2012	30	70
	2013–2016	100	0
Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій	2000; 2013; 2014****; 2015–2017	100	0
	2001–2012; 2014*****	0	100

Примітка. Назви складових подано в останній чинній редакції.

* Окрім екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів і тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками, який стовідсотково надходить до спеціального фонду державного бюджету.

** Акцизний податок з пального, виробленого в Україні та ввезеного на її митну територію.

*** Акцизний податок з вироблених в Україні транспортних засобів, увезених на митну територію України транспортних засобів та ввізне мито на нафтопродукти й транспортні засоби та шини до них.

**** Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування за переліком господарських операцій, окрім операцій з купівлі іноземної валюти.

***** Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування за операціями з купівлі іноземної валюти.

Складено згідно із законами України про Державний бюджет на відповідні роки та Бюджетним кодексом України від 08.07.2010 № 2456-VI у редакціях, чинних у відповідні періоди часу (<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>).

належить державному бюджету, котрий протягом 2000–2013 рр. спрямовувався виключно до спеціального фонду, у 2014 р. за пропорцією 53,5 % від 65 %, які визнані такими, що належать державному бюджету, надходить до його загального фонду (крім податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів і тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками, котрий стовідсотково надходить до спеціального фонду держбюджету), а з 2015 р. зарахування будь-яких складових екологічного податку до спеціального фонду взагалі не передбачене.

Постійний перегляд складових спеціального фонду, як і нестабільність нормативів розмежування доходів між фондами, істотно утруднює складання єдиного за весь досліджуваний період переліку найбільш значущих (за обсягами коштів, що мобілізуються) надходжень спеціального фонду державного бюджету. Ми виділили п'ять найвагоміших дохідних джерел, котрі найдовше зараховувалися до спеціального фонду, формуючи левову частку його коштів (табл. 6). Як бачимо, основою формування дохідної частини цього фонду є власні надходження бюджетних установ, які забезпечували за досліджуваний період від 33,1 до 85,4 % його доходів. В окремі роки, крім названих у табл. 6 доходів, важливу роль також відігравали такі збори: у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну й теплову енергію з часткою в доходах спеціального фонду від 4,3 до 8,4 % протягом 2004–2009 рр.; у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності (6,1 % доходів спеціального фонду у 2008 р.); судовий із часткою від 1,7 до 5,5 % в доходах спеціального фонду впродовж 2012–2015 рр., а також кошти, отримані від продажу частин встановленої кількості викидів парникових газів, передбаченого ст. 17 Кіотського протоколу (6,2 % доходів спеціального фонду у 2002 р.) та ін.

Таблиця 6. Значимість окремих доходів у формуванні дохідної частини спеціального фонду державного бюджету України у 2000–2015 рр.

Складові дохідної частини	Частка в загальній сумі доходів фонду, %			
	Мінімум*	Рік	Максимум	Рік
Власні надходження бюджетних установ	33,1	2008	85,4	2015
Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій	6,7	2012	17,3	2005
Акцизний податок з ввезеного на митну територію України пального та транспортних засобів	1,6	2005	14,6	2012
Акцизний податок з виробленого в Україні пального та транспортних засобів	4,4	2008	10,9	2003
Ввізне мито на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них	1,7	2009	10,2	2007

Примітка. Назви складових подано в останній чинній редакції.

* За роки, коли відповідний дохід підлягав зарахуванню до спеціального фонду.

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

До кінця не зрозуміло, якою логікою керувався законодавець, зараховуючи певні доходи до складу спеціального фонду: в окремих випадках це було обґрунтовано, в інших – ні. Про правомірність включення в нього власних надходжень бюджетних установ уже зазначалося. Цільові фонди, утворювані у складі бюджету, теж мали б опинитися в його складі, адже їхні кошти формуються з конкретною метою, їх використання не за цільовим призначенням заборонене. Оскільки такий підхід повністю відповідає логіці виокремлення спеціального фонду у складі держбюджету, питання, до котрої з “кишень” зараховувати ці кошти, виникати не повинне. Втім, протягом 2000–2001 рр., як уже було з’ясовано, до спеціального фонду потрапило лише 58,2 і 31,9 % коштів цих фондів (див. табл. 3), тому що надходження двох із них (Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення та Державного інноваційного фонду) спрямовувалися до загального фонду держбюджету. Включення частини доходів цільових фондів у спеціальний фонд, а решти – в загальний є принаймні нелогічним, адже в однакових ситуаціях приймаються абсолютно різні рішення. З 2002 р. цільові фонди, представлені в однойменній групі доходів державного бюджету, знаходять відображення суто в його спеціальному фонді. Разом із тим частина доходів окремих цільових фондів і далі потрапляє до загального фонду. Ідеться про фонди, котрі через недоліки чинної бюджетної класифікації відображаються не у складі спеціально призначеної для цього групи “цільові фонди”, а в інших групах доходів бюджету. Як приклад можна навести надходження Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях, що є частиною неподаткових надходжень державного бюджету. Всупереч цільовому характеру зазначених коштів, у різні роки від 20 до 100 % надходжень цього фонду потрапляють до загального фонду держбюджету (див. табл. 5).

Окрему увагу слід приділити обов’язковим платежам, цільове призначення яких закріплене базовими нормативними документами, котрі регулюють порядок їх сплати. Тільки частина таких платежів цілком логічно й далеко не на постійній основі, що показано в табл. 5, зараховуються до спеціального фонду. Серед них: збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, метою стягнення якого визначено розвиток мінерально-сировинної бази; судовий збір, що спрямовується на забезпечення здійснення судочинства та функціонування органів судової влади; збір за проведення гастрольних заходів, запроваджений із метою підтримки вітчизняних гастролерів на загальнодержавному рівні; збори на обов’язкове державне пенсійне страхування з окремих господарських операцій, уведені для збільшення дохідної бази Пенсійного фонду (перенесення надходжень від цих зборів до загального фонду потребує коригування їх назви, котра більше не відповідає сутності таких платежів); збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

тощо. Аналогічні цільові платежі, а саме рентна плата за спеціальне використання води, запроваджена з метою стимулювання раціонального використання й охорони вод та відтворення водних ресурсів; збір за використання радіочастотного ресурсу України, початково (до внесення в червні 2004 р. змін до Закону України “Про радіочастотний ресурс України” від 01.06.2000 № 1770-III) призначений для формування джерела коштів на фінансування заходів щодо ефективного його використання, зараховуються до загального фонду державного бюджету [8].

Цільовими завдяки Закону України “Про джерела фінансування дорожнього господарства України” від 18.09.1991 № 1562-XII визначено також частину акцизного податку з виробленого в Україні пального та транспортних засобів, частину акцизного податку з ввезеного на митну територію України пального та транспортних засобів, частину ввізного мита на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них – відповідно до цього закону названі платежі підлягають спрямуванню до функціонуючого в рамках держбюджету Державного дорожнього фонду з подальшим використанням для фінансування робіт, пов'язаних із будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг [9]. До речі, в законах про Державний бюджет на дорожній фонд навіть натяку немає, хоча ці платежі за встановленими пропорціями протягом ряду (не всіх!) років таки спрямовуються до спеціального фонду, щоправда відображаються в групі податкових надходжень, а не окремого цільового фонду, що в даному випадку було б доцільнішим.

Запроваджені законодавцем цільові надбавки до тарифів на природний газ, електричну й теплову енергію мали би беззаперечно зараховуватися до спеціального фонду бюджету – про цільовий характер таких платежів свідчить сама їхня назва, метою їх стягнення було, зокрема, надання субвенцій місцевим бюджетам на будівництво газопроводів-відводів і газифікацію населених пунктів (щодо цільової надбавки до тарифу на газ) та будівництво енергоблоків електростанцій, ліній електропередачі, здешевлення кредитів на створення запасів твердого палива для теплоелектростанцій (щодо цільової надбавки до тарифу на електричну й теплову енергію) [10; 11]. Фактично так і було від часу їх запровадження до 2010 р. включно, проте з 2011 р. такі цільові надбавки до моменту їх скасування стовідсотково спрямовуються до загального фонду, що не відповідає їхній сутності як *цільових*.

Деякі початково нецільові доходи наділяються цільовим призначенням шляхом включення до складу спеціального фонду законами про Державний бюджет або Бюджетним кодексом України (з 2013 р.). Це, зокрема, рентна плата за природний газ, що видобувається в Україні: у 2001 р. її спрямовують на субвенції місцевим бюджетам на фінансування пільг і субсидій населенню на оплату електроенергії, природного і скрапленого газу та житлово-комунальних послуг; податок на прибуток підприємств, 1,5 % котрого у 2002 р. витрачають на субвенції на будівництво й придбання житла для окреслених категорій військовослужбовців; рентна плата за транзитне транспортування природного газу, що в 2009 р. використовувалася для компенсації

НАК “Нафтогаз України” різниці між цінами закупівлі імпортованого природного газу та його реалізації суб’єктам господарювання на виробництво теплової енергії, що споживається населенням; частина податку на прибуток підприємств тощо.

Стосовно низки платежів, встановлених чинним законодавством із метою відшкодування суб’єктам, які надають зазначений перелік державних послуг, витрат, котрі, за логікою формування спеціального фонду бюджету, доцільно включити саме в нього, також немає чітких правил зарахування до доходів бюджету: більшості з них притаманне “бродіння” між фондами. Наприклад, плата за оформлення посвідчення закордонного українця протягом 2005–2011 рр. спрямовується до спеціального фонду держбюджету, а з 2012 р. – до загального; збори за підготовку до державної реєстрації авторського права й договорів, що стосуються права автора на твір, включаються в спеціальний фонд у 2005–2011 рр., а протягом 2003–2004 рр. та з 2012 р. – у загальний. Водночас єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України, впродовж усього часу формує доходи загального фонду.

Головною передумовою своєчасного й повного фінансування бюджетних видатків є належне формування доходів бюджету відповідно до закладених у плані показників. У результаті аналізу виконання плану державного бюджету за доходами спеціального фонду встановлено, що протягом перших кількох років після виокремлення спеціального фонду у складі дохідної частини бюджету спостерігалось щорічне її перевиконання, зокрема у 2000 р. на 82,5 %, у 2002 р. – на 26,7 %. Це насамперед пов’язано з первинним заниженням у плані потенційного обсягу власних надходжень бюджетних установ через відсутність необхідного досвіду розрахунку таких показників, недоліки в плануванні. З 2004 р. і надалі перевиконання доходів спеціального фонду зафіксовано лише в окремі роки та відносно показників, початково затверджених у законах про Державний бюджет. При цьому планові (з урахуванням внесених змін) показники останнього щороку недовиконуються на 4,2–24,8 %.

Специфіка формування й використання коштів спеціального фонду зумовляє обов’язкове дослідження ступеня виконання плану за доходами не лише загалом, а й за кожною окремою складовою. Чітко окреслене цільове призначення доходів унеможливає їх спрямування на інші, ніж визначено законодавством, потреби. Отже, зайві, понадпланові надходження за однією складовою не можуть бути використані для зменшення суми недонадходжень за іншою, тому, щоб забезпечити реалізацію окремих програм чи заходів, треба неухильно дотримуватися плану за кожним видом доходів спеціального фонду.

Ступінь виконання плану за окремими видами доходів спеціального фонду був незадовільним протягом усього періоду дослідження. Наприклад, у 2004 р. за 14 дохідними джерелами спостерігалось перевиконання надходжень цього фонду, тоді як за іншими 14 – недовиконання; у 2011 р. недовиконано доходи за 21 складовою та перевиконано за 18. Для кращого розу-

міння стану справ із формуванням цільового фонду у складі державного бюджету України наведемо інформацію про виконання його планових показників за 2015-й, останній рік, за котрий на момент дослідження є офіційно затверджена річна бюджетна звітність (табл. 7). Як бачимо, за чотирма

Таблиця 7. Стан виконання планових (із урахуванням внесених змін) показників доходів спеціального фонду державного бюджету у 2015 р.

Складові дохідної частини фонду	Ступінь виконання плану	
	млн грн	%
Недовиконання плану, всього	-9 720,4	74,8
Надходження до цільового фонду для забезпечення оборони та безпеки держави	-1 499,9	0
Надходження від погашення податкового боргу з податку на прибуток підприємств, що сплачується підприємствами електроенергетичної, нафтогазової, вугільної галузей, іншими визначеними законом підприємствами	-100,0	0
Інші надходження	-3,4	0
Кошти, отримані від продажу частин встановленої кількості викидів парникових газів, передбаченого ст. 17 Кіотського протоколу	-5,0	0
Кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, нерухомого військового майна	-51,0	0,1
Надходження від реалізації матеріальних цінностей державного резерву	-531,5	14,8
Трансфери від урядів країн світу й міжнародних організацій	-1 275,5	21,4
Плата за оприлюднення повідомлення на офіційному веб-сайті Державної реєстраційної служби України	-3,1	32,5
Власні надходження бюджетних установ	-6 044,7	81,4
Кошти від продажу землі та нематеріальних активів	-50,0	81,4
Плата за надання відомостей із Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, за одержання інформації з інших державних реєстрів	-70,5	86,7
Надходження до Фонду соціального захисту інвалідів	-10,8	93,5
Субвенція з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	-31,8	93,7
Кошти, отримані відповідно до ст. 8 Закону України "Про впорядкування питань, пов'язаних із забезпеченням ядерної безпеки"	-17,8	93,7
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	-25,4	96,4
Перевиконання плану, всього	405,4	124,5
Окремі доходи, не включені до плану	89,9	-
Надходження від реалізації розброньованих матеріальних цінностей мобілізаційного резерву	10,7	11,7 раза
Виконавчий збір	98,1	175,8
Грошові стягнення за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища внаслідок господарської та іншої діяльності	7,3	173,5
Судовий збір	199,4	113,2
Загальний результат: перевиконання (+) / недовиконання (-) плану	-9 315,0	76,9

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

видами доходів до спеціального фонду в 2015 р. не надійшло жодної копійки, надходження за іншими видами доходів становили від 0,1 до 96,4 % планового рівня. У свою чергу, перевиконання фактичних надходжень за окремими доходами було доволі незначним (13,2 %) за судовим збором, істотним (75,8 %) за виконавчим збором та надмірним (у 11,7 раза) за надходженнями від реалізації розброньованих матеріальних цінностей мобілізаційного резерву.

Недовиконання планових показників окремих доходів спеціального фонду призводить до того, що низка програм із року в рік реалізується лише частково, а іноді й узагалі залишається замороженою. Наприклад, у 2015 р. від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, нерухомого військового майна надійшло лише 0,1 млн грн, унаслідок чого видатки за бюджетною програмою Міністерства оборони України на будівництво (придбання) житла для військовослужбовців Збройних Сил України не проводилися. Стільки ж (0,1 млн грн) замість запланованих 1,5 млрд долівнювали надходження конфіскованих коштів і коштів від реалізації конфіскованого майна, привласнених корупційними методами, котрі передбачалося спрямувати на виконання бюджетної програми Міністерства фінансів України для здійснення заходів із підвищення обороноздатності й безпеки держави, а також відновлення об'єктів Донецької та Луганської областей, через що такі видатки теж не проводилися [12].

Разом із тим, унаслідок перевиконання планових показників окремих доходів до бюджету зараховуються кошти для реалізації відповідних цільових програм у обсягах, які перевищують потребу в них, що може призводити до поширення марнотратства, безгосподарності, незаконного використання державних ресурсів або елементарного заморожування бюджетних коштів на рахунках в умовах їх фактичного дефіциту чи недофінансування інших бюджетних програм.

Розв'язуючи дилему щодо надання переваги цільовим (із зарахуванням до спеціального фонду бюджету) чи знеособленим (із включенням до загального фонду) платежам, варто зауважити, що, на думку дослідників, закріплення джерела доходів за статтею видатків є слушним у випадках, коли: а) закріплені кошти є єдиним джерелом фінансування певних видатків; б) існує тісний зв'язок між закріпленим джерелом доходів і напрямками його використання [4]. Зі свого боку додамо: запровадження цільових платежів на противагу знеособленим є доцільним із точки зору демонстрації їхнім платникам, виборцям у цілому того, що стягвані з них кошти не просто розчиняються в бюджеті, а спрямовуються на реалізацію конкретних заходів, а це дає змогу посилити контроль використання бюджетних ресурсів.

Водночас перелік таких платежів не повинен бути всеосяжним, адже встановити для кожного з численних напрямів державних видатків власне, індивідуальне джерело доходів неможливо. По-перше, навіть за найдосконалішого планування уникнути відхилень фактичних показників доходів від планових надзвичайно складно; по-друге, внаслідок таких коливань практично завжди нерозв'язаною лишається проблема недофінансування одних і надмірного фі-

нансування інших заходів, що було продемонстровано вище. Як результат, втілення ідеї цільових платежів, далеко не завжди забезпечуючи належну реалізацію контрольної функції бюджету, призводить до ускладнень із формуванням і використанням бюджетних коштів. Стосовно необхідності посилення контролю руху бюджетних ресурсів слід зазначити, що прогресивним світом давно розроблені та ефективно використовуються інші його форми, особливе місце серед котрих належить програмно-цільовому методу бюджетного планування, технології нульового бюджетування й методу “витрати – вигоди” [13], елементи яких впроваджуються сьогодні також в Україні.

Прив’язка окремих видатків до конкретних цільових доходів має, з позиції одержувачів і розпорядників коштів, і переваги, й недоліки. За умови стабільності джерел доходів розпорядники та одержувачі опиняються в більш виграшному становищі порівняно з рештою суб’єктів, що претендують на отримання бюджетних коштів: якщо на доходи, котрі зараховуються до загального фонду, одночасно сподівається ціла низка осіб, які фактично конкурують за них між собою, то на доходи, віднесені до спеціального фонду, одноосібне, беззаперечне право мають тільки чітко окреслені законом суб’єкти, котрі автоматично отримують таке фінансування за фактом надходження коштів, спрямовуючи його на реалізацію запланованих заходів і програм. Поряд із цим, визначення джерелом доходів спеціального фонду нестабільного чи малоімовірного до надходження платежу утруднює своєчасне й повне фінансування затвердженого переліку видатків.

На наявність окремих порушень бюджетного законодавства при формуванні й використанні коштів спеціального фонду державного бюджету вказано у висновках Рахункової палати. Крім уже названих, це необґрунтоване внесення розпорядниками бюджетних коштів змін до фонду за власними надходженнями зі збільшенням затверджених парламентом показників без вжиття належних заходів щодо їх виконання; недостатній контроль повноти надходжень та правомірності використання коштів фонду; зростання обсягів дебіторської заборгованості та наявність чималої кредиторської заборгованості бюджетних установ, а також залишків коштів спеціального фонду на їхніх рахунках. Негативна оцінка дається надмірному збільшенню надходжень від грантів, дарунків і коштів, отриманих на виконання окремих доручень. Планові надходження за цією статтею постійно перевиконувалися (найістотніше у 2002 та 2004 рр. – у 95,5 і 65,9 разів відповідно порівняно із сумами, закладеними в законах про бюджет на відповідний рік [14; 15]), а до переліку організацій, що одержують такі доходи, потрапляли навіть органи Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Адміністрації Державної прикордонної служби України, Державної фіскальної служби України, Генеральної прокуратури України, Державної судової адміністрації України тощо. Зазначене засвідчує наявність незаконного адміністративного впливу представників таких органів на осіб, що мають із ними відповідні відносини.

Через недоліки у формуванні та використанні коштів спеціального фонду фахівці Рахункової палати за підсумками аналізу результатів виконання Державного бюджету України на 2015 р. рекомендують суб'єктам законодавчої ініціативи скоротити кількість джерел спеціального фонду державного бюджету з подальшим скасуванням останнього [12]. Ця позиція повністю узгоджується з думкою визнаного фахівця у галузі бюджету Ц. Г. Огня, який ще у 2003 р. наголошував на неефективності й неперспективності поділу бюджету на фонди, підкреслюючи необхідність “повною мірою реалізувати принцип єдності та повноти бюджетного процесу, використовуючи бюджет як єдиний фонд фінансових ресурсів” [3]. Аналогічним чином принцип універсальності, покладений у основу формування бюджету Європейського Союзу, забороняє включення в нього жодних цільових доходів, призначених для фінансування конкретних бюджетних заходів: бюджет цього наддержавного утворення виступає єдиним фондом коштів країн-членів [16].

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків:

1. Створення спеціального фонду у складі єдиного до 2000 р. державного бюджету мало на меті відокремлення цільових, і насамперед власних, надходжень бюджетних установ, за якими передбачені конкретні напрями їх використання, та знеособлених, без встановлення цільового призначення, доходів головного централізованого фонду нашої країни задля посилення контролю формування й використання цільових коштів.

2. Формування та використання доходів спеціального фонду відбувається в умовах нестабільності нормативно-правової бази, що проявляється в систематичному перегляді переліку дохідних джерел, їхньої кількості, нормативів розмежування доходів між загальним і спеціальним фондами, зміні місця розміщення доходів (“бродіння” між фондами) тощо. Наслідком чого є істотні коливання абсолютних показників спеціального фонду, його частки в загальній сумі доходів бюджету за роками, значущості окремих структурних складових у формуванні доходів цього фонду.

3. Перелік дохідних джерел спеціального фонду складається недостатньо виважено: лише частина цільових доходів, у т. ч. цільових бюджетних фондів, потрапляє до його складу обґрунтовано, тоді як інші аналогічні види доходів зараховуються до загального фонду. Разом із тим низка початково нецільових доходів наділяється цільовим призначенням та включається законом про Державний бюджет або Бюджетним кодексом України у спеціальний фонд.

4. Істотні відхилення фактичних показників доходів спеціального фонду від їх планових значень, що набули системного характеру, призводять до щорічного недофінансування низки бюджетних програм (за умов недовиконання плану) та до поширення марнотратства, безгосподарності, незаконного використання державних ресурсів, елементарного заморожування бюджетних коштів на рахунках в умовах їх фактичного дефіциту (за умов перевиконання плану).

5. Недоцільність широкого використання цільових платежів, незважаючи на їх більшу привабливість для платників податків, підтверджується самою практикою. У зв'язку з цим, на наш погляд, у складі доходів спеціального фонду доцільно залишити тільки власні надходження бюджетних установ та бюджетні цільові фонди (у т. ч. фонди державного резерву). При цьому відшкодування витрат суб'єктам, що надають окреслений перелік державних послуг, варто здійснювати з використанням затверджених чинним законодавством платежів із зарахуванням останніх до окремої підгрупи власних надходжень бюджетних установ. Склад цільових фондів слід уточнити й надалі відображати в однойменній групі доходів бюджету.

Список використаних джерел

1. Нова архітектура бюджетної системи України: ризики та можливості для економічного зростання / за ред. Я. А. Жаліла. Київ: Вид-во НІСД, 2010. 35 с.
2. Карлін М. І., Хмарук Ю. В. Проблеми формування дохідної бази спеціального фонду державного бюджету України та шляхи їх розв'язання. *Фінанси України*. 2010. № 3. С. 13–21.
3. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика: монографія. Київ: КНТЕУ, 2003. 580 с.
4. Хмарук Ю. В. Формування системи доходів державного бюджету України в умовах розбудови ринкової економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.08 / Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. Львів, 2011. 20 с.
5. Кириленко О. П. Фінанси (теорія та вітчизняна практика): навч. посіб. Тернопіль: Астон, 2002. 212 с.
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/print1452768931925726>.
7. Юшко С. В. До питання оцінки результатів виконання державного бюджету України за доходами. *Фінанси України*. 2014. № 12. С. 42–55.
8. Про радіочастотний ресурс України: закон України від 01.06.2000 № 1770-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1770-14/print1433832865523972>.
9. Про джерела фінансування дорожнього господарства України: закон України від 18.09.1991 № 1562-XII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1562-12>.
10. Про затвердження Порядку внесення до спеціального фонду державного бюджету збору у вигляді цільової надбавки до тарифу на природний газ: постанова Кабінету Міністрів України від 11.06.2005 № 442. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/442-2005-p>.
11. Про державний бюджет України на 2004 рік: закон України від 27.11.2003 № 1344-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1344-15/print1465810930134527>.
12. Висновки щодо виконання закону про Державний бюджет на 2015 рік: затв. рішенням Рахункової палати від 11.04.2016 № 6-1. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748378/Vykonan_DBU_2015.pdf?subportal=main.
13. Бюджетний менеджмент: підручник / Федосов В. та ін.; за заг. ред. В. Федосова. Київ: КНЕУ, 2004. 864 с.
14. Висновки про виконання Державного бюджету України за 2002 рік: затв. постановою Колегії Рахункової палати від 14.05.2003 № 10-1. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/73166>.
15. Висновки про виконання Державного бюджету України за 2004 рік: затв. постановою Колегії Рахункової палати від 10.05.2005 № 10-1. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/345922>.
16. Бюджетна система України та Євросоюзу: монографія / Булгакова С. О. та ін.; за заг. ред. А. А. Мазараки. Київ: КНТЕУ, 2009. 409 с.

References

1. Zhalilo, Ya. A. (Ed.). (2010). *Nova arkhitektura byudzhetnoyi sy'stemy' Ukrayiny': ry'zy'ky' ta mozhly'vosti dlya ekonomichnoho zrostantnya* [The new architecture of the budgetary system of Ukraine: risks and opportunities for economic growth]. Ky'yiv: NISD [in Ukrainian].
2. Karlin, M. I., Khmaruk, Yu. V. (2010). Problemy' formuvannya dokhidnoyi bazy' special'noho fondu derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny' ta shlyakhy' yikh rozv'yazannya [The problems of forming of the Ukrainian State budget special funds' income base and the ways of solving these problems]. *Finansy' Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 3, 13-21 [in Ukrainian].
3. Ohon', C. H. (2003). *Dokhody' byudzhetu Ukrayiny': teoriya ta prakty'ka* [Budget revenues of Ukraine: theory and practice]. Ky'yiv: KNTEU [in Ukrainian].
4. Khmaruk, Yu. V. (2011). *Formuvannya sy'stemy' dokhodiv derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny' v umovakh rozbudovy' ry'nkovoyi ekonomiky'* [Formation of state budget revenues of Ukraine in conditions of market economy] (Unpublished master's thesis). L'viv: L'viv's'ky'j nacional'ny'j universy'tet imeni I. Franka [in Ukrainian].
5. Ky'rylenko, O. P. (2002). *Finansy' (teoriya ta vitchy'znyana prakty'ka)* [Finance (theory and national practice)]. Ternopil': Aston [in Ukrainian].
6. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Byudzhety'j kodeks Ukrayiny'* [Budget Code of Ukraine] (Act No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/print1452768931925726> [in Ukrainian].
7. Yushko, S. V. (2014). Do py'tannya ocinky' rezul'tativ vy'konannya derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny' za dokhodamy' [The issue of assessment of results of the state budget of Ukraine execution by revenues]. *Finansy' Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 12, 42–55 [in Ukrainian].
8. Verkhovna Rada of Ukraine. (2000). *Pro radiochastotny'j resurs Ukrayiny'* [About the radio-frequency of Ukraine] (Act No. 1770-III, June 1). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1770-14/print1433832865523972> [in Ukrainian].
9. Verkhovna Rada of Ukraine. (1991). *Pro dzherela finansuvannya dorozhn'oho hospodarstva Ukrayiny'* [About sources of financing of road facilities of Ukraine] (Act No. 1562-XII, September 18). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1562-12> [in Ukrainian].
10. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2005). *Pro zatverdzhennya Poryadku vnesennya do special'noho fondu derzhavnoho byudzhetu zboru u vy'hlyadi cil'ovoyi nadbavky' do tary'fu na pryrodny'j haz* [On approval of entering into a special fund of the state budget collection as a surcharge to the tariff for natural gas] (Decree No. 442, June 11). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/442-2005-n> [in Ukrainian].
11. Verkhovna Rada of Ukraine. (2003). *Pro derzhavny'j byudzhety'j zakon na 2004 rik* [About state budget of Ukraine 2004] (Act No. 1344-IV, November 27). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1344-15/print1465810930134527> [in Ukrainian].
12. Accounting Chamber of Ukraine. (2016). *Vy'snovky' shhodo vy'konannya zakonu pro Derzhavny'j byudzhety'j zakon na 2015 rik* [Conclusions on the implementation of the State Budget for 2015] (Decision No. 6-1, April 11). Retrieved from http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748378/Vykonan_DBU_2015.pdf?subportal=main [in Ukrainian].
13. Fedosov, V. (Ed.). (2004). *Byudzhety'j menedzhment* [Budget management]. Ky'yiv: KNEU [in Ukrainian].
14. Accounting Chamber of Ukraine. (2003). *Vy'snovky' pro vy'konannya Derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny' za 2002 rik* [Conclusions on the implementation of the State Budget for 2002] (Decree No. 10-1, May 14). Retrieved from <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/73166> [in Ukrainian].
15. Accounting Chamber of Ukraine. (2005). *Vy'snovky' pro vy'konannya Derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny' za 2004 rik* [Conclusions on the implementation of the State Budget for 2004] (Decree No. 10-1, May 10). Retrieved from <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/345922> [in Ukrainian].
16. Mazaraki, A. A. (Ed.). (2009). *Byudzhety'j sy'stema Ukrayiny' ta Yevrosoyuzu* [The budgetary system of Ukraine and the EU]. Ky'yiv: KNTEU [in Ukrainian].