

УДК 342.9

**В. М. Зінухова**  
аспірант Класичного приватного університету

### СТВОРЕННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ ОСНОВ СТИМУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ ЗАГАЛЬНОЇ СЕРЕДНЬОЇ ОСВІТИ В УКРАЇНІ

**Вступ.** Останнім часом в рамках державної освітньої політики України робиться велика кількість спроб покращення якості освітніх послуг, що виражаються в довгострокових заходах, цільових програмах, зміні законодавчої бази України.

Специфіка реформування сфери освіти виражається в тому, що воно здійснюється методом проб і помилок. Багато що запозичується із закордонного досвіду при явній неувважності до того факту, що досвід може і не прижитися в українських реаліях. Багато що ґрунтується виключно на теоретичних міркуваннях про те, що певна цільова програма або нововведення неодмінно повинні підвищити якість освітніх послуг. При цьому нерідко практика вносить свої корективи в теоретичні концепції або просто їх відкидає.

Масштаби сучасного реформування сфери освіти вимагають великих зусиль в сфері впровадження в практику нових елементів. Однак ще більших зусиль вимагає досягнення принципу ефективності видатків з врахуванням нововведень.

Дуже важливе значення в силу специфіки освітніх правовідносин, необхідністю реалізації права кожного на якісну, безкоштовну освіту з урахуванням регіональних особливостей населення, що проживає на певних територіях, набуває фінансово-правове стимулювання освіти.

**Постановка завдання.** Визначити фінансово-правові стимули розвитку загальної середньої освіти в Україні.

**Результати.** Теоретичними проблемами фінансування публічних видатків, фінансової діяльності держави займалися Л. Воронова, М. Кучерявенко, Н. Куфакова, Т. Латковська, А. Монаєнко, О. Орлюк, А. Нечай, С. Ніцимна, Н. Пришва, М. Піскотін, Л. Савченко, О. Солдатенко, Н. Якимчук.

Посилення стимулюючого впливу фінансових важелів на якість освіти в школі – це одне із завдань зміни механізму фінансування загальної середньої освіти. Автор звертає увагу, що система фінансування освіти довгий час стимулювала лише негативні процеси в рамках роботи школи. Відсутність ринкових механізмів в процесі державного фінансового забезпечення освіти стимулювала появи безініціативності викладацького та адміністративного персоналу радянських шкіл. Саме тому особливої важливості набуває стимулювання людського фактору в рамках роботи школи за допомогою введення, наприклад, диференційованої оплати праці.

Фінансово-правові стимули являють собою можливість впливу на суб'єктів права за допомогою фінансів з метою якісного виконання публічного обов'язку. При цьому в якості інструментів стимулювання можна навести пільги, переваги, заохочення тощо.

За предметом фінансово-правове стимулювання можна класифікувати на бюджетне, податкове, валютне тощо. Стосовно системи розвитку загальної середньої освіти розглянемо особливості бюджетного і податкового стимулювання.

Що стосується бюджетного стимулювання, то дане поняття в науці фінансового права не розкрито. На наш погляд, бюджетне стимулювання здійснюється за рахунок збільшення видатків, призначених для фінансового забезпечення потенційно перспективних заходів.

Основна мета фінансування загальної середньої освіти виражається в забезпеченні можливості гідної реалізації конституційного права людини на освіту. Останнім часом ключовим в питанні про надання освітніх послуг є результат. Так, стосовно до системи загальної середньої освіти з прийняттям державних освітніх стандартів відбулася зміна основної спрямованості освітнього процесу: якщо раніше вона була орієнтована на процес навчання, в результаті закінчення якого випускник опановував обов'язковий мінімум навичок і умінь, то станом на сьогодні вона спочатку орієнтована на результат.

Державна політика в сфері фінансового забезпечення освіти спрямована на досягнення тих цілей, які ставить перед собою сучасна державна політика в сфері освіти. А значить, метою фінансового забезпечення освіти є гідне здійснення освітньої діяльності, засноване на необхідності досягнення позитивного результату. Перевірка досягнення результату і перспектива його досягнення в майбутньому є на сучасному етапі одним з підстав збільшення бюджетного фінансування. При цьому не вирішеним залишається наступне питання: як визначити цю ефективність? Адже якщо вона не досягається в процесі реалізації права на освіту, видатки на освіту можна сміливо характеризувати як неефективні.

Останнім часом питання забезпечення ефективності бюджетних видатків є обґрунтовано актуальними. Більш того, проблемам забезпечення ефективності витрачання бюджетних коштів, необхідних для реалізації цільових державних

програм присвячується велика кількість наукових робіт. При цьому ефективність публічних витратів можна охарактеризувати як сукупність обов'язкових ознак фінансової діяльності, а саме: результативності, економності, цільового характеру і своєчасності публічних витратів.

Цікавий науковий підхід Л.К. Воронової до визначення ефективності державних витратів, зокрема, якщо представляється можливим залучення позабюджетних джерел фінансування в процес здійснення витратів, то державі необхідно створювати умови, що сприяють цьому, стимулювати даний процес. У тому випадку, якщо скоротити бюджетні витрати не вдається, необхідно зробити так, щоб вони були виправдані, тобто як мінімум покращити якість об'єкта фінансування [1, с. 34].

На наш погляд, ефективність витрачання бюджетних коштів визначає ефективність заходу, на реалізацію якого вони виділяються, і навпаки, ефективність заходу обумовлюється ефективністю бюджетних витратів. Саме тому ефективність тієї чи іншої концепції також повинна володіти сукупністю ознак своєчасності, результативності, економності. При прийнятті довгострокового заходу, що припускає значне витрачання бюджетних коштів, в першу чергу необхідно аналізувати його концепцію на предмет наявності даних ознак.

Отже, метою освітньої діяльності, яка реалізується поза залежності від рівня освітньої системи і суб'єктного складу, що відповідає цьому рівню, є забезпечення учнів вміннями і навичками, що супроводжується констатацією досягнення ними встановленого державою рівня. Виходячи з цього, виникає питання, як перевірити на ефективність деякі державні програми в сфері освіти.

Як правило, втілення в життя чітко і грамотно сформульованої концепції стикається з непродуманістю, а відповідно, з неефективністю здійснення окремих її напрямків на практиці. А це, в свою чергу, передбачає нераціональність витрачання грошових фондів, необхідних для здійснення концепції в цілому.

Бюджетні програми формуються головними розпорядниками бюджетних коштів під час підготовки пропозицій до Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) та складання бюджетного запиту з урахуванням планів діяльності на середньостроковий період, прогнозних та програмних документів економічного і соціального розвитку.

Місцева рада в особі міської ради (департамент фінансів та бюджету виконкому міської ради) для фінансування загальної середньої освіти затверджує паспорт бюджетної програми, наприклад, «Надання середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами» на 2019 рік, за якою буде відбуватися це фінансування за рахунок коштів місцевого бюджету.

Паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), та цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник бюджетних коштів.

У паспорті бюджетної програми прописуються певні завдання, наприклад, забезпечити надання відповідних послуг денними закладами загальної середньої освіти; придбання обладнання довгострокового користування; проведення капітального ремонту.

Результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми за напрямами використання бюджетних коштів і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник бюджетних коштів, досягнення мети бюджетної програми, виконання завдань бюджетної програми, висвітлюють обсяг і якість надання публічних послуг.

Перелік результативних показників щодо кожної бюджетної програми розробляється головними розпорядниками бюджетних коштів згідно з нормативно-правовим актом Міністерства фінансів України.

Результативні показники бюджетної програми мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Під кожне із завдань прописуються в паспорті бюджетної програми «Надання середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами» на 2019 рік результативні показники:

1. Затрат (в одиницях): Кількість закладів (за ступенями шкіл), кількість класів (за ступенями шкіл), кількість дошкільних груп, середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, середньорічне число штатних одиниць спеціалістів;

2. Продукту (осіб): Середньорічна кількість учнів та дітей дошкільного віку, що відвідують навчальні заклади, Середньорічна кількість учнів, що відвідують навчальні заклади, Кількість дітей-сиріт та дітей позбавлених батьківського піклування у ЗНЗ Кількість учнів, які отримали свідоцтва про базову та атестати про повну загаль-

ну середню освіту Кількість учнів, (переможців) предметних олімпіад міського рівня;

3. Ефективності: діто-дні відвідування, витрати на утримання 1 дитини в загальноосвітньому навчальному закладі по бюджетній програмі, витрати на утримання 1 дитини в загальноосвітньому навчальному закладі по завданню бюджетної програми, середня наповнюваність класів;

4. Якості: кількість днів відвідування, кількість учнів, що отримали документи з відзнакою, діти шкільного віку, які охоплені повною загальною середньою освітою.

Під друге завдання «придбання обладнання довгострокового користування» прописуються в паспорті бюджетної програми такі показники:

1. Затрат: обсяг видатків на придбання обладнання і предметів довгострокового користування, всього.

2. Продукту: кількість закладів, які будуть забезпечені обладнанням.

3. Ефективності: середні витрати на придбання обладнання на заклад.

З метою створення фінансово-правових стимулів фінансування загальної середньої освіти, на нашу думку, слід розробити та затвердити національний проект «Освіта», який має включати в себе декілька основних, базових елементів, за допомогою реалізації яких якості освіти і забезпечення освітнього процесу (матеріальне, технічне, навчально-методичне, інноваційне тощо) повинні помітно покращитися, піднятися на новий рівень. НП «Освіта» має бути орієнтований, перш за все, на створення ефективної, що відповідає сучасним реаліям, системи загальної середньої освіти. Настільки масштабний за обсягом реформування і довгостроковий проект вимагає великих зусиль з боку органів державної влади як в сфері впровадження в практику нових елементів системи освіти і фінансування цих нововведень, так і в сфері контролю за їх здійсненням.

Чи не піддається сумніву той факт, що державна політика в сфері структурного та змістовного оновлення системи освіти, спрямована також на створення необхідних умов для духовного, культурного виховання особистості, не може отримати свого безпосереднього здійснення без ретельно продуманої політики в галузі розумного і достатнього для цього фінансового забезпечення.

В рамках НП «Освіта» мають функціонувати наступні напрямки: виплата винагороди за класне керівництво в школах; заохочення кращих вчителів; підтримка талановитої молоді; конкурсний відбір загальноосвітніх навчальних закладів, які впроваджують інноваційні програми; дистанційна освіта дітей з обмеженими можливостями; надання загальноосвітнім навчальним закладам доступу до освітніх ресурсів через Інтернет; вдосконалення організації шкільного харчування.

З метою з'ясування, наскільки ефективний національний проект в сфері покращення якості освіти в школах, розглянемо кожне з напрямків більш докладно.

Стимулюючі виплати за класне керівництво в школах. Суть даного напрямку в наданні державної підтримки класним керівникам середніх загальноосвітніх навчальних закладів за виконання ними виховної роботи, яка спрямована на гармонійний розвиток особистості учнів. Виплати за класне керівництво розглядаються як певний стимул до добросовісного здійснення вчителями закріплених за ними функцій. Відмітимо, що стимулюючі виплати за класне керівництво – це далеко не нова концепція. Л. К. Воронова вважає, що диференційована заробітна плата – це приклад економії бюджетних коштів. З огляду на те, що найбільшу кількість асигнувань виділяється на заробітну плату викладацького складу, яка по відношенню до кожного залежить від займаної посади, необхідно надати керівнику загальноосвітнього навчального закладу право оперативного варіювати розмір заробітної плати. Так, якщо учитель не виконав заплановане навантаження за минулий семестр, то учителю доцільно знизити на 10% заробітну плату на наступний семестр, а вчителям сумлінно працюючим, які перевиконують план навантаження за семестр – збільшити заробітну плату на 5% [1, с. 65].

При цьому в напрямку стимулювання класних керівників в школах за допомогою виплат є деякі практичні проблеми. Обсяг «виховної роботи» досить широкий, а відповідно, немає критерію розмежування між вихованням, яке дитина повинна отримувати в родині і виховною роботою класного керівника в школі. У виховні завдання класних керівників мають входити мотивація ведення здорового способу життя; творчий підхід до навчання; розвиток душевних якостей, заснованих на моральності; формування схильності до спілкування тощо. Саме ці функції мають впливати з чинних державних освітніх стандартів.

Стимулювання якості роботи класних керівників за допомогою виплат, супроводжується різноманітними порушеннями. На практиці при реалізації даного напрямку найбільш поширені будуть два види правопорушень: недотримання норм законодавства в частині покладання функцій класного керівника на викладача; і несумлінне здійснення виплат класним керівникам, що полягає в зловживаннях, присвоєння грошових коштів адміністраціями загальноосвітніх навчальних закладів.

Чи не піддається сумніву, що основний масив виховної роботи покладається на плечі класних керівників, однак, ніде не сказано про можливість адміністрації шкіл самостійно приймати рішення про зменшення суми виплат за несумлінне ставлення до своїх обов'язків, що часто зустрічається на практиці.

Як видно, стимулювання якості виконання своїх обов'язків педагогічним складом за допомогою диференційованих заробітних плат сприймалося як ефективний спосіб поліпшення якості освіти ще в радянській державі. Відповідно, сучасна політика в галузі забезпечення класних керівників відповідними стимулюючими виплатами і, відповідно, фінансування даної програми в контексті бюджетного стимулювання, є цілком розумним і обґрунтованим. Однак на практиці, положення даної програми можуть порушуватися і суперечити її початковим цілям.

Конкурси «кращий учитель» і «кращий загальноосвітній навчальний заклад» в рамках НП «Освіта» засновані на тих же прийомах бюджетного стимулювання, що і попередній напрямок. Суть даного напрямку полягає у виплаті винагороди кращих вчителів за високу професійну майстерність та внесок в розвиток загальної середньої освіти. Державна політика в галузі фінансового забезпечення має полягати в щорічних виплатах до Дня вчителя грошових заохочень. Виплата винагороди має здійснюватися за результатами конкурсу. Критеріями конкурсного відбору кращих вчителів виступають досягнення і успішність учнів як з навчальних предметів, так і в позаурочній діяльності (участь в конференціях, олімпіадах тощо), результати щодо виконання функцій класного керівника тощо. Мають існувати вимоги і для загальноосвітніх навчальних закладів, що претендують на звання «кращий». Правила проведення даних конкурсів та перелік необхідних документів для участі в ньому мають бути встановлені в наказі певної місцевої ради «Положення про проведення конкурсу та створення комісії з працевлаштування педагогічних працівників у загальноосвітній навчальний заклад», в якому мають бути детально прописані умови проведення конкурсу, оголошення про конкурс, прийом та розгляд документів на участь у конкурсі, проведення конкурсу та відбір кандидатів.

Основні порушення при конкурсному відборі вчителів в школах полягають в невиконанні на практиці вимог законодавства щодо: порядку і процедури проведення конкурсного відбору кращих вчителів і освітніх установ; правомірного допуску до участі в конкурсі загальноосвітніх навчальних закладів.

Суть напрямку «Інноваційні школи» полягає в наданні державної фінансової підтримки за підсумками конкурсного відбору загальноосвітнім навчальним закладам для придбання лабораторного обладнання, методичного забезпечення, модернізацію матеріально-технічної навчальної бази тощо. Основний конкурсний критерій полягає в тому, що школа, яка претендує на державну підтримку, повинна стати ресурсним центром для інших шкіл, місцевих жителів.

Не мале значення для реалізації НП «Освіта», який має передбачати застосування в освітньому процесі інноваційних підходів, технологій тощо, має формулювання і законодавче закріплення самого поняття «інновація в освіті». У ст. 5 Закону України «Про освіту» від 5 вересня 2017 року № 2145-VIII зазначено, що освіта є державним пріоритетом, що забезпечує інноваційний, соціально-економічний і культурний розвиток суспільства. Фінансування освіти є інвестицією в людський потенціал, сталий розвиток суспільства і держави [2].

Проте, в Законі України «Про освіту» немає визначення поняття інноваційної діяльності в освіті, хоча термін такий в тексті згадується. Тому у ст. 1 вказаного Закону слід закріпити, що інноваційна діяльність в освіті має бути орієнтована на вдосконалення науково-педагогічного, навчально-методичного, організаційного, правового, фінансово-економічного, кадрового, матеріально-технічного забезпечення системи освіти.

Інновація в освіті є оновлення функціональної, організаційно-управлінської та змістовної підсистем системи освіти, спрямоване на поліпшення якості освіти. При цьому інновація перестає бути такою після її успішного апробування на практиці, на експериментальному об'єкті і впровадження в освітній процес усіх освітніх установ. При цьому під експериментальним об'єктом слід розуміти конкретну державну, комунальну чи приватну загальноосвітню установу, яка бере участь у випробуванні інновацій. В рамках напрямку «інноваційні школи», вираженого в виділенні бюджетних коштів на матеріальне оснащення загальноосвітніх шкіл, школа має проходити конкурсний відбір і ставати переможцем, після чого їй надається інноваційне обладнання. Саме в створенні конкурентного середовища між загальноосвітніми навчальними закладами полягає сутність бюджетного стимулювання при реалізації відповідного напрямку.

Необхідно реалізовувати такий напрям НП «Освіта» як «Інтернетизація освіти», головна мета якого полягає в безплатному підключенні всіх загальноосвітніх навчальних закладів до мережі інтернет. Це, в свою чергу, має сприяти підвищенню якості освіти за рахунок надання можливості для вчителів самостійно вивчати нові методики викладання, а для учнів – використовувати електронну павутину при підготовці до занять. Електронні бібліотеки, сучасні освітні ресурси, віртуальна мобільність – лише малий перелік тих можливостей, які стали мають бути доступні школярам. Інтернетизація освіти має бути поклада на адміністрацію загальноосвітнього навчального закладу.

В чинному законодавстві України слід також зафіксувати положення про захист дитини від інформації, пропаганди та агітації, що завдають

шкоди її здоров'ю і духовному розвитку. Першою ланкою, що має реалізувати дане завдання, є органи державної влади, які зобов'язані вживати заходів щодо захисту дитини від подібної інформації. Повертаючись до принципу «гуманістичного характеру освіти» положення про захист дитини від «шкідливої» інформації має бути обов'язковим для виконання адміністрацією та викладачами загальноосвітніх навчальних закладів.

Тим не менш, у багатьох загальноосвітніх навчальних закладах не виключений доступ учнів до ресурсів мережі інтернет, що містить інформацію, яка є несумісною із завданнями освіти і виховання. Адміністрація загальноосвітніх навчальних закладів може приймати локальні нормативні акти, на підставі яких знімає з себе обов'язки щодо запобігання можливості дітей користуватися інтернетом в цілях, не пов'язаних з навчанням і вихованням, що буде істотним порушенням прав дітей.

Закон України «Про освіту» не містить положень, присвячених безпосередньо інформаційній безпеці. Про обов'язки і відповідальність адміністрацій середніх загальноосвітніх навчальних закладів в сфері реалізації права дитини на інформаційну безпеку в законі не згадується. Однак питання її нормативного врегулювання і безпосереднього здійснення на практиці стає особливо актуальним.

Одним з принципів правового регулювання освіти є її доступність для учнів. Проблема доступності в сфері отримання освіти дітьми, які проживають в сільській місцевості, не переставала бути актуальною протягом досить тривалого часу. У багатьох селах школи взагалі просто були відсутні. Метою напрямку НП «Освіта» «Шкільний автобус», який вже отримав свою реалізацію, є забезпечення школярів гарантованим безкоштовним проїздом до місця навчання і повернення зі школи додому. Законом України "Про освіту", Законом України "Про загальну середню освіту" та статтею 32 Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні" передбачено забезпечення у сільській місцевості регулярного безоплатного підвезення до місць навчання і додому учнів та педагогічних працівників.

Чи не піддається сумніву значний внесок даного напрямку в розвиток і забезпечення доступності освіти, а це, в свою чергу, також сприяє поліпшенню якості освіти в Україні. Однак, правопорушення при реалізації даного напрямку аж ніяк не поодинокі і відбуваються внаслідок недбалості адміністрації загальноосвітніх навчальних закладів, що безпосередньо може завдати значної шкоди здоров'ю, майну та навіть життю учнів.

Використання технічно не справних транспортних засобів стало потенційною можливістю порушення стану фізичної безпеки, що, звичайно ж, неприпустимо. При цьому в якості причини іс-

нування даної проблеми не можна назвати невірну політику органів державної влади, програма дійсно покликана служити цілям поліпшення якості освіти в сільській місцевості, вона фінансується як з державного бюджету, так і з місцевих бюджетів.

Таким чином, цілі, що характеризують перспективність здійснення окремих напрямків НП «Освіта» на практиці досягаються не в повній мірі, а іноді не досягаються зовсім. Наприклад, при відсутності належної уваги з боку адміністрації загальноосвітнього навчального закладу, інтернетизація освіти не тільки може не сприяти підвищенню рівня освітніх послуг і якості освіти в цілому, а навпаки, погіршувати його, відволікаючи увагу учнів на інформацію не сумісну з цілями освіти. При прямій залежності «ідеї» і бюджетного фінансування, необхідного для її втілення в життя, грошові видатки також не завжди будуть обґрунтовані. Більшість напрямків ПНП «Освіта» зазнають серйозні порушення на практиці.

В рамках НП «Освіта» може також діяти напрямок «Розвиток системи підтримки талановитих дітей». Цей напрямок може переслідувати одну мету: виявити і матеріально підтримати обдаровану молодь за допомогою конкурсів і грошових заохочень.

Наступним напрямком, реалізація якого має бути обов'язковою в рамках НП «Освіта» є «Удосконалення вчительського корпусу». Головна ідея цього напрямку полягає у впровадженні системи моральних і матеріальних стимулів розвитку вчительського потенціалу. При цьому, під моральними стимулами розуміється можливість участі у всіляких конкурсах (наприклад, «Учитель року»), матеріальні ж кошти поліпшення якості роботи педагогів виражаються в стимулюючих виплатах.

Наступним структурним елементом «ініціативи» є такий напрямок як «Зміна шкільної інфраструктури», яке передбачає свого роду оновлення в сфері проектування шкільних будівель, шкільного харчування, шкільної безпеки.

Згідно з ініціативою школи повинні стати центром творчості та інформації. Дані вимоги частково мають бути досягнуті за рахунок таких напрямків як «Оснащення шкіл навчальними посібниками та обладнанням» і «Інтернетизація освіти». Забезпечення школярів, які проживають в сільській місцевості, проїздом до місця навчання було основною метою реалізації урядової програми «Шкільний автобус». Удосконалення організації харчування учнів в школах має досягатися шляхом реалізації напрямку «Шкільне харчування».

Таким чином, можна зробити висновок, що сутність бюджетного стимулювання полягає у фінансовому забезпеченні ефективних з точки зору результатів програм. Необхідно констатувати той факт, що окремі напрямки концептуально «нових» програм дійсно виявляються такими на

практиці. Наведемо як приклад введення диференційованої оплати праці педагогічних працівників та вдосконалення вчительського корпусу. Ще в радянській державі з'являлися програми із стимулювання розвитку педагогічного процесу. Адже професійна, педагогічна підготовка молодих фахівців вимагає серйозних бюджетних видатків.

Цікавою є і необхідним висвітлити основні аспекти податкового стимулювання освітньої діяльності. У більшості наукової літератури як головний напрямок діяльності держави виступає реалізація її фіскальної функції, яка спрямована на фінансове забезпечення діяльності держави і територіальних громад за допомогою формування державного і місцевого бюджетів.

Основним інструментом здійснення фіскальної функції держави є її податкова політика, яка представляє собою сукупність дієвих засобів, спрямованих на врегулювання державних інтересів та інтересів платників податків з точки зору раціональності, ефективності, прозорості та прогнозованості. Категорія податкової політики багато в чому є вихідною, особливо коли мова йде про правове регулювання податків і зборів, а сама вона фактично і визначає стан і параметри податкової системи, зміст податкових правовідносин.

У більшості держав сучасна податкова політика будується на поступовому обмеженні податкового тягара за допомогою скорочення загальної кількості податків, зниження їх ставок і спрощення відповідних фіскальних процедур. Хоча є і приклади іншого роду, коли держави в силу різних причин посилюють умови оподаткування, вводять нові податки і підвищують ставки вже існуючих податків, скорочують кількість податкових пільг.

У будь-якому випадку, податкова політика, покликана не тільки забезпечувати формування доходів бюджетної системи, а й сприяти розвитку національної економіки, повинна повною мірою враховувати стан держави, суспільства і платників податків в їх безпосередньому взаємозв'язку один з одним і умовами, що їх диктують тимчасовим фактором. При цьому податкова політика будь-якої держави повинна бути спрямована на створення досконалої системи оподаткування, що максимально відповідає інтересам як держави і суспільства, так і окремо взятого платника податків.

Сутність податку, як і будь-який інший категорії, проявляється в його функціях. Термін «функції податку» в теорії податкового права визначений не остаточно. Функцією податку можна вважати напрям правового впливу норм податкового права на суспільні відносини, що володіє постійністю, що розкриває сутність податку і реалізує соціальне призначення держави.

У науковій літературі немає єдиної позиції з питання класифікації функцій податку, при цьому найпоширенішою є точка зору про те, що

необхідно виділяти дві функції податку, а саме фіскальну і регулюючу. При цьому деякі вчені, виходячи з власних уявлень про класифікацію функцій податків, розширюють їх за допомогою виділення координуючої, контрольної, облікової, розподільної, соціальної, зовнішньоекономічної функцій тощо. Також дискусійним є питання про виділення в якості самостійної стимулюючої функції податку.

Найбільш цікавим, на наш погляд, є питання про податкові пільги як інструментів стимулювання. Так, у чинному Податковому кодексі України не дається визначення поняттю податкової пільги. Проте, податкові пільги надаються окремим категоріям платників податків, що передбачені податковим законодавством, як переваги в порівнянні з іншими платниками податків, включаючи можливість не сплачувати податок або сплачувати його у меншому розмірі. Сутність податкової пільги полягає в зниженні податкового тягара. При цьому податкові пільги не можуть носити індивідуальний характер, тобто надаватися конкретним, персонально визначеним платникам податків. В більшості випадків податкові пільги покликані виконувати стимулюючу функцію і встановлюються з метою розвитку виробництва, підприємництва, фермерства, благодійності, інвестиційної діяльності.

Розглянемо особливості податкового стимулювання загальноосвітніх навчальних закладів на прикладі податку на прибуток. На нашу думку, в Податковому кодексі України має бути закріплена норма, яка фактично звільняє загальноосвітні навчальні заклади від сплати податку на прибуток при дотриманні певних умов, зокрема, при отриманні позабюджетних коштів в результаті здійснення тої чи іншої господарської діяльності державними та комунальними школами або при отриманні прибутку приватними школами. Проте, слід зазначити, що загальноосвітні навчальні заклади не сплачують податок на додану вартість за Податковим кодексом України за надання платних освітніх послуг. Так, відповідно до п. 197.1.2 ст. 197 Податкового кодексу України звільняються від оподаткування ПДВ операції з усіх видів освітньої діяльності, які постачаються закладами загальної середньої освіти I-III ступенів [3]. Крім того, загальноосвітні навчальні заклади будь-якої форми власності звільнені від сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Так, відповідно до п. 266.2.2 ст. 266 Податкового кодексу України не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг [3].

Звільнивши загальноосвітні навчальні заклади від сплати податку на прибуток, держава позбавляє себе частини доходу, а, значить, за допомогою таких пільг досягаються інші публічні пріоритети. Однією з основних цілей податкової політики в Україні має бути удосконалення системи оподаткування в соціально значущих сферах держави. Вдаючись до використання таких інструментів як зниження податкових ставок, держава стимулює суспільно корисну діяльність.

Освітні установи в сфері оподаткування мають мати особливий статус, саме тому оподаткування загальноосвітніх навчальних закладів неодноразово ставало предметом наукових роздумів.

Податковим кодексом України мають передбачатися умови надання податкової пільги для загальноосвітніх навчальних закладів, що надають освітні послуги на платній основі, виписавши перелік умов, за яких такі пільги можуть надаватися, наприклад, в штаті такої школи безперервно протягом податкового періоду має бути не менше 15 вчителів; школа не повинна здійснювати в податковому періоді операцій з векселями та фінансовими інструментами термінових угод. При цьому має бути в Кодексі врегульовано питання, що при недотриманні загальноосвітніми навчальними закладами, які перейшли на застосування нульової податкової ставки з податку на прибуток хоча б однієї з умов з початку податкового періоду, в якому мало місце відповідне недотримання, вони позбавляються можливості застосування податкової пільги.

Стосовно добровільних пожертв слід зазначити одне важливе обмеження їх використання, а саме: загальноосвітній навчальний заклад може використовувати це майно за новим призначенням, що не виходить за межі статутної діяльності або положення. Стосовно цільових внесків фізичних та юридичних осіб має діяти також важлива умова – мета утримання, яка визначається фізичною або юридичною особою і має відповідати статутній діяльності загальноосвітнього навчального закладу.

Застосування податкових пільг сприяє залученню загальноосвітніми навчальними закладами додаткових фінансових коштів або прибутку, що не оподатковується. Так, в національній доктрині освіти позначений один з пріоритетів розвитку системи освіти, що виражається у вигляді створення умов для залучення в зазначену сферу коштів з позабюджетних джерел. З огляду на той факт, що залучені загальноосвітніми навчальними закладами кошти можуть використовуватися ними самостійно, але з єдиною умовою, яка виражається в тому, що спрямовуватимуться вони повинні лише на функціонування загальноосвітнього навчального закладу, основна мета позабюджетного фінансування, на наш погляд, поля-

гає в створенні механізму, який найбільш повно забезпечує потреби загальноосвітніх навчальних закладів.

Джерелами фінансування загальноосвітнього навчального закладу можуть бути:

- кошти відповідного бюджету (для державних та комунальних закладів) у розмірі, передбаченому нормативами фінансування загальної середньої освіти для забезпечення навчального процесу в обсязі, визначеному Державним стандартом загальної середньої освіти;
- кошти фізичних, юридичних осіб (для приватних закладів);
- кошти, отримані за надання платних послуг;
- доходи від реалізації продукції навчально-виробничих майстерень, навчально-дослідних ділянок, підсобних господарств, від передачі в оренду приміщень, споруд, обладнання;
- кредити банків (для приватних закладів);
- благодійні внески юридичних та фізичних осіб;
- інші джерела, не заборонені законодавством.

Однак щодо здачі в оренду майна загальноосвітніх навчальних закладів виникають складнощі. На наш погляд, саме ці доходи повинні складати не більше 10% від загальної кількості доходів загальноосвітнього навчального закладу. Так, школа має право виступати в якості орендаря і орендодавця майна. При цьому при укладанні договору оренди застосовуються загальні положення, встановлені у відповідній главі ЦК України.

Посадові особи школи несуть відповідальність за збереження майна школи, яке може бути пошкоджено в разі допуску до школи сторонніх осіб. Найбільш раціональним варіантом є укладення договору оренди спортзалу з адміністрацією школи, який буде надаватися на оплатній основі в позанавчальний час та встановлювати відповідальність сторін за будь-які збитки.

Навчальні заклади самостійно розпоряджаються прибутками від господарської та іншої передбаченої їх статутами діяльності. Проте об'єкти освіти і науки, що фінансуються з відповідного бюджету, а також підрозділи, технологічно пов'язані з навчальним та науковим процесом, не підлягають приватизації, перепрофільюванню або використанню не за призначенням.

Крім того, пунктом 3.19 Державних санітарних правил і норм влаштування, утримання загальноосвітніх навчальних закладів та організації навчально-виховного процесу, затверджених постановою Головного державного санітарного лікаря України від 14 серпня 2001 року № 63, здача в оренду території, будівель, приміщень, обладнання підприємствам, установам, організаціям іншим юридичним та фізичним особам для використання, що не пов'язано з навчально-виховним процесом, не дозволяється.

А тому школи, що перебувають у державній чи комунальній власності, можуть надавати приміщення в оренду лише у випадках, якщо це пов'язано з навчально-виховним процесом.

Трапляються випадки, коли адміністрації загальноосвітніх навчальних закладів надають свої окремі приміщення суб'єктам господарювання, фізичним особам-підприємцям під цілі прокату, під продаж алкогольної і тютюнової продукції, під складські приміщення, майстерні, диспетчерські, офіси, магазини, перукарні, сауни, солярії, виробничі цехи, склади, теплиці, автомайстерні, гаражі, магазини, телефонні станції.

Таким чином, за допомогою введення відповідної умови застосування відповідної податкової пільги досягається необхідність загальноосвітніх навчальних закладів реалізовувати саме статутну, не пов'язану з підприємницькою діяльністю, що сприяє гідній реалізації права на освіту громадянами.

Застосування податкових пільг – це лише фактичне звільнення від сплати податку, формально ж, виходячи з податкового законодавства України, загальноосвітні навчальні заклади приватної форми власності є платниками податків податку на прибуток, оскільки надають освітні послуги на платній основі, створення з комерційною метою і не отримують бюджетного фінансування. Школи державної та комунальної форми власності на підставі кошторисного бюджетного фінансування не мають за мету отримання прибутків, не здійснюють підприємницьку діяльність, а фінансуються за рахунок коштів відповідного бюджету.

Розглянемо податкову категорію, що має безпосереднє відношення до даної тематики – податкову фікцію. Фікція в найзагальнішому вигляді визначається як прийом, що полягає в тому, що дійсність підводиться під умовну формулу, яка не має реального змісту. Сутність фікції проявляється в тому, щоб щось неіснуюче в реальності з метою правового регулювання проголосити як реально існуюче або навпаки.

На наш погляд, фікції здійснюють певну роль, яка виражається, по-перше, в спрощенні юридичних конструкцій, а, по-друге, в процесі стимулювання загальноосвітніх навчальних закладів дозволяють здійснювати податковий контроль. Звертаючись до податкової фікції, як до прийому юридичної техніки, законодавець має переслідувати певну мету – можливість здійснювати податковий контроль уповноваженими органами влади щодо загальноосвітніх навчальних закладів як платників податку на прибуток, а також на аналіз ефективності використання податкових пільг. До того ж, аналіз ефективності використання податкових пільг є невід'ємною частиною податкової політики в Україні на сучасному етапі.

Адміністрування встановлених механізмів податкового стимулювання та податкових пільг є одним з найважливіших елементів податкової політики, оскільки збільшення кількості наданих пільг за відсутності інформації про їх результативність не тільки призводить до недоотримання доходів до бюджетної системи, а й дискредитує саму ідею надання податкових пільг.

При цьому одним з елементів податкової політики є створення системи моніторингу застосовуваних податкових пільг і оцінки результативності їх дії на практиці, що дозволяє приймати рішення про їх продовження або скасування, а також створення системи оцінки доходів, які не надійшли до бюджетної системи в результаті застосування таких податкових пільг, для їх врахування в якості податкових втрат бюджетів при підготовці закону України про державний бюджет України на наступний рік.

Проведення моніторингу затребуваності податкових стимулюючих механізмів можливо на основі звітів державної податкової служби України, що формується на базі інформації.

Таким чином, однією з основних цілей податкової політики України на сучасному етапі розвитку держави і суспільства є вдосконалення оподаткування установ та організацій, що здійснюють діяльність в соціально значущих сферах.

У більшості розвинених зарубіжних країн використовуються різноманітні інструменти стимулювання по відношенню до оподаткування освітньої діяльності. Так, досить-таки складна податкова система США стосовно оподаткування освітніх установ будується на принципах надання пільг і пов'язана, в першу чергу, з такими поняттями як «податкове звільнення» (tax exempt), «податкове вирахування» (tax deduction) і «податкова знижка» (tax credit). Оподаткування в сфері освіти Великобританії відрізняється тим, що пов'язано з наданням різних податкових пільг, привілеїв, звільнень платникам податків-учасникам освітніх відносин: батькам (у формі певних податкових знижок з податку на доходи як працівникам і як підприємцям), освітнім установам, фондам та іншим юридичним особам, основні статутні цілі створення яких так чи інакше пов'язані з сектором освіти (в формі звільнень і відрахувань з податку на доходи корпорацій, ПДВ, податків на нерухомість тощо), студентам (у формі податкових знижок в розмірі процентних ставок за освітніми кредитами, відрахувань з податку на доходи, звільнень від оподаткування подоходним податком стипендій та виплат по грантам, виділеним на наукові дослідження).

У нашій вітчизняній практиці інструменти оподаткування загальноосвітніх навчальних закладів не досягли свого фінального завершення.



Однак, з огляду на позитивний досвід провідних зарубіжних країн в сфері встановлення пільг учасникам освітніх правовідносин за допомогою їх введення в Податковому кодексі України податкова політика має просунутися вперед.

**Висновки.** Фінансово-правове стимулювання загальної середньої освіти, що включає в себе бюджетне та податкове стимулювання, використовуючи специфічні інструменти, орієнтоване на досягнення декількох цілей. За допомогою бюджетного стимулювання можуть фінансуватися державні та місцеві програми, спрямовані на результат, виражений у вигляді покращення якості освітньої послуги. В основі ж податкового стимулювання освітньої діяльності лежить мета координації і контролю залучення позабюджетних джерел, які необхідно використовувати відповідно до статутної мети загальноосвітніх навчальних закладів.

### Література

1. Воронова Л.К. Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР. Киев.: Выща школа 1981. 223 с.
2. Закон України «Про освіту» від 5 вересня 2017 року №2145-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#Text>.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

### Анотація

**Зинухова В. М.** Створення фінансово-правових основ стимулювання розвитку загальної середньої освіти в Україні. – Стаття.

Фінансово-правові стимули являють собою можливість впливу на суб'єктів права за допомогою фінансів з метою якісного виконання публічного обов'язку. Інструментами фінансово-правового стимулу є пільги, переваги, заохочення тощо. За предметом фінансово-правове стимулювання можна класифікувати на бюджетне, податкове, валютне.

З метою створення фінансово-правових стимулів фінансування загальної середньої освіти запропоновано розробити та затвердити національний

проект «Освіта», який має включати в себе декілька основних, базових елементів, за допомогою реалізації яких якість освіти і забезпечення освітнього процесу повинні помітно покращитися.

**Ключові слова:** видатки, бюджет, фінансування, освіта, навчальний заклад, бюджетні кошти, кошторис.

### Аннотация

**Зинухова В. М.** Создание финансово-правовых основ стимулирования развития общего среднего образования в Украине. – Статья.

Финансово-правовые стимулы представляют собой возможность воздействия на субъектов права с помощью финансов с целью качественного выполнения публичного долга. Инструментами финансово-правового стимула льготы, преимущества, поощрения и тому подобное. По предмету финансово-правовое стимулирование можно классифицировать на бюджетное, налоговое, валютное.

Сцелью создания финансово-правовых стимулов финансирования общего среднего образования предложено разработать и утвердить национальный проект «Образование», который должен включать в себя несколько основных, базовых элементов, посредством реализации которых качество образования и обеспечения образовательного процесса должны заметно улучшиться.

**Ключевые слова:** расходы, бюджет, финансирование, образование, учебное заведение, бюджетные средства, смета.

### Summary

**Zinukhova V. M.** Creation of financial and legal bases of stimulation of development of general secondary education in Ukraine. – Article.

The article is dedicated to the financial and legal incentives are opportunity to influence the subjects of law through finance in order to qualitatively perform public duty. The instruments of financial and legal incentives are benefits, advantages, incentives, etc. According to the subject of financial and legal incentives can be classified into budget, tax, currency.

In order to create financial and legal incentives for financing general secondary education, it is proposed to develop and approve a national project "Education", which should include several basic, basic elements, through the implementation of which the quality of education and educational process should improve significantly.

**Key words:** expenditures, budget, financing, education, educational institution, budget funds, estimate.