

О. М. Вакульчик, доктор економічних наук,
завідувач кафедри обліку, аудиту, аналізу
і оподаткування Університету митної справи
та фінансів

В. Г. Васильєва, кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу
і оподаткування Університету митної справи
та фінансів

Д. П. Дубицький, кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу
і оподаткування Університету митної справи
та фінансів

ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА: ЕВОЛЮЦІЯ, ПЕРСПЕКТИВИ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

Розглянуто питання щодо визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств у системі єдиного бухгалтерського (фінансового) обліку. В результаті проведеного дослідження розкрито історичні етапи з оподаткування прибутку підприємств в Україні. Проаналізовано законодавчі зміни в обліку і звітності за розрахунками податку на прибуток підприємств. Обґрунтовано необхідність і шляхи гармонізації податкового та фінансового обліку.

Ключові слова: фінансова та податкова звітність; податок на прибуток підприємств; податкові різниці; гармонізація обліку.

In the article the questions of determining the taxable profits of enterprises in the system of unified accounting (financial accounting) are examined. As a result of the conducted research the historical stages of taxation of income of enterprises in Ukraine are exposed. Legislative changes in an account and statements after the calculations of income tax enterprises are analysed. Necessity and ways of harmonization of the fiscal and financial accounting are grounded.

Key words: financial and tax reporting; income tax enterprises; tax differences; harmonization of account.

Постановка проблеми. В умовах трансформаційних перетворень економіки України питання достовірності інформації про фінансові результати підприємства і податкове навантаження стають актуальними з огляду на те, що фінансова та податкова звітність дає можливість оцінити ефективність результатів діяльності підприємства, а також визначити основні джерела фінансування його діяльності. У становленні й реформуванні податкової системи України необхідно враховувати роль податку на прибуток підприємств як інструменту впливу держави на розвиток національної економіки країни, а також необхідність визначення об'єкта оподаткування прибутку за єдиними правилами чинного законодавства з обліку та оподаткування.

© О. М. Вакульчик, В. Г. Васильєва, Д. П. Дубицький, 2016

Принцип відповідності доходів і витрат, на якому базується бухгалтерський облік, також покладено в основу обчислення об'єкта оподаткування прибутку, але в обліку окремих операцій існує певна різниця, що виникає внаслідок деяких розбіжностей між бухгалтерськими стандартами та податковими правилами. Таким чином, виникає ситуація, коли фінансовий результат, що розрахований у Звіті про фінансові результати підприємства (Форма № 2), та об'єкт оподаткування, визначений у Податковій декларації з податку на прибуток підприємств, суттєво різняться між собою.

Отже, проблема гармонізації податкового законодавства та фінансового обліку з урахуванням норм міжнародних стандартів в Україні досить актуальна. Принцип гармонізації передбачає в подальшому формування єдиної системи бухгалтерського та податкового обліку, що дозволить ліквідувати суперечності, які виникають між ними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Нині серед практиків і вчених залишається актуальним питання щодо визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств у системі бухгалтерського обліку. Методологію обліку і звітності розрахунків за податком на прибуток підприємств розробляли такі вітчизняні вчені-економісти, як К. Безверхий, С. Ковач, В. М. Пархоменко, М. Проданчук, Д. Є. Свідерський, І. Чалий, Т. Шустваль та ін.

Свою увагу С. Ковач і К. Безверхий звертають на те, що “податкові реформи, в тому числі у сфері оподаткування прибутку підприємств, здатні або створити умови для економічного зростання, або стати одним із факторів його уповільнення” [1, 34].

В українському бухгалтерському обліку за останні декілька років, зазначає В. М. Пархоменко, виникли проблеми, через які унеможливується формування й подання інформації, що відповідає таким характеристикам і критеріям, як доречність, сутєвість, правдивість, нейтральність, зіставність, узгодженість. Автор пояснює таку ситуацію переходом регулятора у створенні регламентів до “податковизації” бухгалтерського обліку, тобто до першочергового обслуговування інформацією фіскальних потреб користувачів, а не до надання правдивої, повної, достовірної та нейтральної інформації про стан активів і зобов'язань та про результати діяльності підприємства [2, 3].

Розрахунок податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств М. Проданчук пропонує здійснювати у системі фінансового обліку за допомогою податкових розрахунків, які трансформують облікову інформацію шляхом застосування коригувань фінансового результату до оподаткування [3, 26]. Така трансформація характеризує податкові розрахунки як технічний прийом фінансового обліку, а не окрему систему податкового обліку.

Ведення паралельно бухгалтерського і податкового обліку надзвичайно витратне як для підприємств, так і для держави, а визначення об'єкта оподаткування не потребує обов'язкового автономного ведення податкового обліку. Одним із напрямів реформування Податкового кодексу України (ПКУ) є гармонізація бухгалтерського і податкового обліку, що дозволить ліквідувати суперечності, які виникають між ними.

Т. Шустваль також зазначає, що головна ідея прибуткової “реформи” – розрахунок об'єкта обкладання податком на прибуток за правилами бухгалтерського обліку з подальшим коригуванням на різниці, передбачені ПКУ, а також скасування майже всіх прибуткових пільг [4, 52].

Колектив науковців (Д. М. Серебрянський, О. М. Смірнова, М. В. Стадник) у науково-аналітичній доповіді, підготовленій у межах виконання науково-дослідної роботи “Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств”, також розглядає низку важливих та актуальних питань, пов’язаних з механізмом оподаткування прибутку підприємств [5].

І. Чалий зауважує, що із запровадженням “податкової реформи” роботи для бухгалтерів – принаймні у частині бухгалтерського обліку податку на прибуток – напевно стане менше [6, 16].

Ці сподівання пов’язані насамперед із надією як практиків, так і науковців на завершення останнього етапу гармонізації бухгалтерського та податкового обліку в частині розрахунку об’єкта оподаткування податку на прибуток підприємств. Проте нині в науково-практичній літературі питання методології розрахунків за податком на прибуток підприємств в умовах законодавчих змін недостатньо досліджене, тому актуальне для подальшого проведення науково-практичних дискусій.

Мета статті – аналіз новацій вітчизняного податкового законодавства щодо обліку і звітності в оподаткуванні прибутку підприємств та обґрунтування необхідності визначення об’єкта оподаткування за правилами єдиного бухгалтерського (фінансового) обліку.

Виклад основного матеріалу. Податок на прибуток підприємств є загальнодержавним податком, а також одним з основних бюджетотвірних податків України. Розділ Податкового кодексу України [7], який присвячено податку на прибуток підприємств, викладено в новій редакції, що набула чинності 1 січня 2015 р. (завдяки Закону України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [8], що стосується податкової реформи). Таким чином, за результатами діяльності у 2015 р. підприємства визначали податок на прибуток підприємств за іншими правилами, ніж у 2014 р. 2015 р. почався процес трансформації податкового обліку в єдиний бухгалтерський (фінансовий) облік. Згідно з положеннями ПКУ [7], цей процес триває та вдосконалюється.

Виходячи з визначення бази оподаткування, можна констатувати, що податкова реформа в Україні щодо оподаткування прибутку підприємств має на меті підвищити роль традиційного бухгалтерського обліку, адже об’єкт оподаткування визначається шляхом коригування на різниці фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ (рис. 1). Платник податку, в якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн грн, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від’ємного значення об’єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), що визначені відповідно до положень ПКУ, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, у кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік у такій безперервній сукупності років.

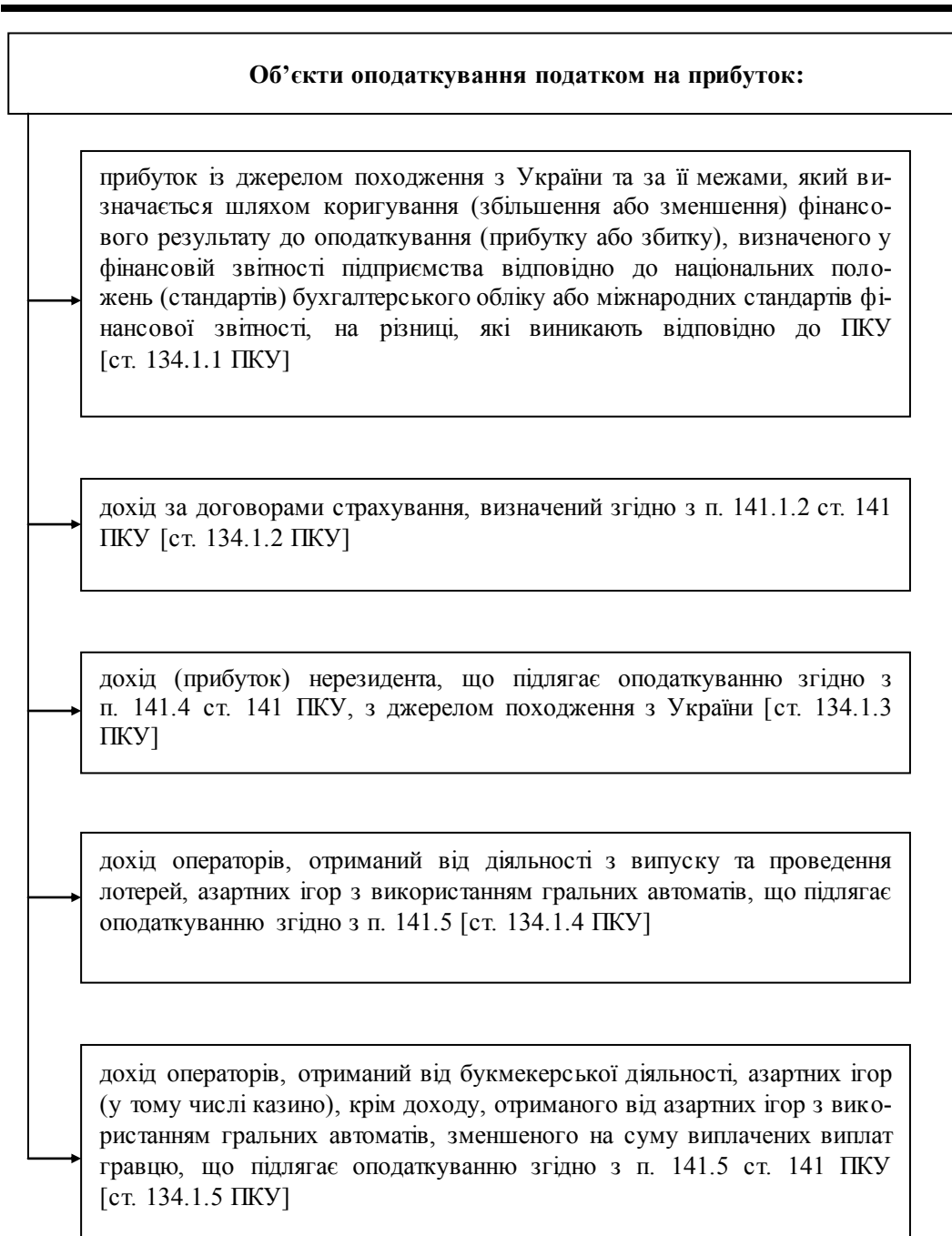


Рис. 1. Об'єкт оподаткування податком на прибуток [7, ст. 134]

Розглянемо історичні етапи з оподаткування прибутку підприємств в Україні (табл. 1).

Історичні етапи з оподаткування прибутку підприємств в Україні

Період	Нормативний документ	Об'єкт оподаткування	Ставка, %
1991 р.	Закон УРСР “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р.	Прибуток	35
1992 р.	ЗУ “Про оподаткування доходів підприємств та організацій” від 21.02.1992 р.	Валовий дохід	18
1993 р. (I квартал)	Декрет КМУ “Про податок на прибуток підприємств та організацій” від 26.12.1992 р.	Прибуток	30
1993 р. (II квартал) до 1994 р.	ЗУ “Про оподаткування доходів підприємств та організацій” від 21.02.1992 р.	Валовий дохід	30
1995–1996 рр.	ЗУ “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР	Прибуток = виручка від реалізації – собівартість	30
1997–2003 рр.	ЗУ “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР	Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація	30
2004–2010 рр.			25
З 01.04.2011 р. З 01.01.2012 р. З 01.01.2013 р. З 01.01.2014 р.		Прибуток = доходи звітного періоду – собівартість – інші витрати звітного податкового періоду	23 21 19 18
З 01.01.2015 р.	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI	Бухгалтерський фінансовий результат (за П(С)БО чи МСФЗ), відкоригований на різниці*	18 – базова (основна)
З 01.01.2016 р.		Бухгалтерський фінансовий результат за П(С)БО чи МСФЗ, відкоригований на різниці*	Заплановано – 16. Чинна – 18 – базова (основна)
З 1 січня 2017 р. (у разі прийняття законопроекту Міністерства фінансів України)	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI з урахуванням змін проекту Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України”	Бухгалтерський фінансовий результат за П(С)БО чи МСФЗ, відкоригований на різниці**	18 – базова (основна)

Створено на основі таблиці [1, 36].

* Для платників податку, в яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн грн, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) (абз. 8 пп. 134.1.1 ст. 134.1 ст. 134 ПКУ) [7].

** Передбачено можливість застосування прискореної амортизації необоротних активів.

Подальше реформування податкової системи України також передбачає зміни у сутності й адмініструванні податку на прибуток підприємств. На даний момент можна виокремити два напрями розвитку цього податку: заміна податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал; зміни в методах розрахунку бази оподаткування та розмірі ставок податку на прибуток підприємств.

Так, група бізнесових компаній розробила проект Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал”, в якому пропонується замінити податок на прибуток підприємств податком на виведений капітал. Відповідно до зазначеної ініціативи об’єктом оподаткування нового податку будуть операції, які призводять до вилучення (в тому числі шляхом їх недоотримання) коштів, товарів (у тому числі необоротних активів) з господарської діяльності платника податку, що здійснюється на території України [9].

На думку розробників проекту, така реформа сприятиме розвитку підприємств та економіки в цілому, оскільки підприємці будуть зацікавлені в інвестуванні прибутків у розвиток власних підприємств, а податок сплачуватиметься у розмірі 15 чи 20 % (залежно від видів операцій з виведення капіталу) лише на ту частку прибутку, яку не капіталізовано. Слід зазначити, що Міністерство фінансів України виступає проти введення податку на виведений капітал, оскільки воно призведе до значного зменшення надходжень до державного бюджету. Також одним з аргументів супротивників даного податку є твердження, що будь-який досвідчений бухгалтер зможе сформувати фінансову звітність так, що база оподаткування буде мінімальною або дорівнюватиме нулю, тобто зросте ризик подачі неправдивої інформації до контрольних органів.

На противагу ініціативі підприємців Міністерство фінансів України винесло на обговорення громадськості свій законопроект реформування податкової системи, в якому, зокрема, містяться пропозиції щодо реформування оподаткування податком на прибуток підприємств [10]. Мінфін пропонує у Перехідні положення ПКУ внести зміни, які дозволять платникам податку на прибуток у період до 31 грудня 2021 р. під час розрахунку амортизації основних засобів застосовувати, починаючи з 1 січня 2017 р., щорічну 20-відсоткову ставку (прискорену амортизацію) за умови одночасного виконання таких умов: а) власні основні засоби належать до груп 3–8, 16; б) мінімальний строк корисного використання таких основних засобів становить не менше чотирьох років; в) основні засоби, які були введені в експлуатацію платником податків у межах одного з податкових періодів, починаючи з 1 січня 2017 р. до 31 грудня 2021 року [10]. Таким чином, урядовці хочуть збільшити інтерес підприємців до оновлення основних фондів та одночасно зменшити кількість інструментів маніпуляцій у визначенні прибутку підприємства до оподаткування (порівняно з кількістю інструментів під час уведення податку на виведений капітал).

Основою для побудови податкового обліку є реєстри бухгалтерського обліку. В разі, коли даних бухгалтерських реєстрів недостатньо, слід звертатися до інформації, що міститься в первинних документах. Бухгалтерський і податковий облік мають спільні риси, що виходять з подібності мети цих видів обліку, яка полягає у формуванні достовірної інформації про фінансові результати діяльності, в тому числі для контролю за дотриманням податкового і бухгалтерського законодавства.

Розглянемо різниці, на які коригується бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування:

1) різниці, що виникають у разі нарахування амортизації необоротних активів [ст. 138 ПКУ];

2) різниці, що виникають у формуванні резервів (забезпечень) [ст. 139 ПКУ];

3) різниці, які виникають під час фінансових операцій [ст. 140 ПКУ].

Проаналізуємо процес виникнення податкових різниць у разі нарахування амортизації необоротних активів (табл. 2). Відповідно до п. 3.3 ст. 138 ПКУ, коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку менші, ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, для розрахунку амортизації використовуються мінімально допустимі строки амортизації основних засобів, визначені ПКУ [7]. В результаті розбіжності очікуваних строків корисного використання необоротних активів (будівля цеху, вантажний автомобіль, інші основні засоби), визначених підприємством, та мінімально допустимих строків корисного використання необоротних активів, відповідно до ПКУ, база оподаткування податку збільшиться на 163 000 грн.

Відповідно п. 3.1 ст. 138 ПКУ, під час визначення об'єкта оподаткування не можна використовувати виробничий метод для нарахування амортизації необоротних активів [7]. У запропонованому прикладі для розрахунку різниці суми річної амортизації верстатів використано прямолінійний метод із застосуванням мінімально допустимих строків амортизації основних засобів та інших необоротних активів (5 років). У результаті визначено, що необхідно зменшити базу оподаткування на 9650 грн. Як бачимо, корегування може відбуватися у бік як збільшення, так і зменшення бази оподаткування. У цілому базу оподаткування податку на прибуток підприємств необхідно збільшити на 153 350 грн, що становить 7,4 % від суми річної амортизації необоротних активів, розрахованої за П(С)БО та МСБО.

Для забезпечення відображення податкових різниць у бухгалтерському обліку, на нашу думку, необхідно вести облік податкових різниць на окремих транзитних субрахунках. З цією метою пропонуємо використовувати позабалансовий рахунок 010 “Корегування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці” із відповідними субрахунками:

0101 “Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів”;

0102 “Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)”;

0103 “Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій”.

За дебетом рахунка відобразатимуться податкові різниці, які впливатимуть на зменшення фінансового результату до оподаткування, а за кредитом – податкові різниці, які впливатимуть на збільшення фінансового результату до оподаткування. Залишки за субрахунками не переносяться на наступний фінансовий рік, а слугують інформаційним джерелом для формування опису до фінансової звітності підприємства. Це дозволить показувати у фінансовій звітності не лише фінансовий результат підприємства до оподаткування за П(С)БО та МСБО, але й реальну базу оподаткування.

Отже, зміни, що відбулися в Податковому кодексі України з 01.01.2016 р., установили нові правила: невеликі підприємства сплачуватимуть податок на прибуток з визначеного фінансового результату до оподаткування, а великі платники податків – шляхом коригування даних бухгалтерського обліку на різниці, визначені Податковим кодексом України. Тому можна вважати, що з 1 січня 2016 р. поняття “податковий облік” усе більше трансформується в єдиний бухгалтерський облік, а всі податкові розрахунки будуватимуться виключно на принципах бухгалтерського обліку.

Таблиця 2

Визначення податкових різниць у разі нарахування амортизації необоротних активів підприємств

Назва основного засобу	Очікуваний строк корисного використання/обсяг виготовленої продукції відповідно до обраної політики	Мінімально допустимі строки корисного використання, років (відповідно до ПКУ)	Львіська вартість, грн	Ліквідаційна вартість, грн	Метод амортизації відповідно до обраної політики	Виготовлена продукція за допомогою основного засобу, од. за рік	Сума річної амортизації за П(С)БО чи МСБО, грн	Сума річної амортизації за ПКУ, грн	Різниця річної суми амортизації, грн
Будівля офісу	25 років	20	15 000 000	1 000 000	Прямолінійний	X	560 000	560 000	0
Будівля цеху	18 років	20	10 000 000	1 000 000	Прямолінійний	X	500 000	450 000	-50 000
Верстат 1	1 000 000 од.	5	200 000	5000	Виробничий	180 000	35 100	39 000	3900
Верстат 2	2 000 000 од.	5	500 000	6000	Виробничий	350 000	86 450	98 800	12 350
Верстат 3	3 000 000 од.	5	1 000 000	10 000	Виробничий	620 000	204 600	198 000	-6600
Конвєр	10 років	5	300 000	5000	Прямолінійний	X	29500	29 500	0
Вантажний автомобіль	4 роки	5	900 000	300 000	Прямолінійний	X	150 000	120 000	-30 000
Інші основні засоби	10 років	12	5 000 000	20 000	Прямолінійний	X	498 000	415 000	-83 000
Усього	X	X	32 900 000	2 346 000	X	X	2 063 650	1 910 300	-153 350

На нашу думку, організаційна будова бухгалтерського фінансового обліку має бути такою, щоб без додаткової вибірки та розрахунків можна було б у будь-який час одержати інформацію про фінансові результати, потрібну як для прийняття управлінських рішень, так і для складання бухгалтерської звітності: фінансової, статистичної, податкової тощо.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Результати дослідження доводять, що єдиною базою для складання фінансової та податкової звітності є система бухгалтерського (фінансового) обліку. Розрахунок податкового зобов'язання з податку на прибуток має здійснюватися у системі бухгалтерського обліку за допомогою податкових розрахунків, які трансформують облікову інформацію шляхом застосування коригувань фінансового результату до оподаткування.

Взаємоузгодження показників фінансової та податкової звітності – один із важливих аспектів гармонізації податкового та фінансового обліку. Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за правилами бухгалтерського обліку значно полегшить процес складання звітності підприємств, а аналітичний облік податкових різниць і вдосконалена звітність про фінансові результати суттєво спростять роботу бухгалтерів, дозволять згрупувати і накопичити дані щодо доходів і витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Кінцевим фінансовим результатом діяльності й основним джерелом, за рахунок якого підприємство розвиває свою матеріальну базу, стимулює працю, виплачує дивіденди засновникам, є прибуток. Тому питанню оподаткування прибутку належить важливе місце у діяльності підприємства. Від правильності визначення оподаткованого прибутку підприємства, повноти і своєчасності перерахування до бюджету відповідних коштів залежить його перспектива в майбутньому.

Список використаних джерел:

1. Ковач С. Облік і звітність розрахунків за податком на прибуток підприємства в умовах законодавчих змін / С. Ковач, К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 34–43.
2. Пархоменко В. М. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 1. – С. 3–6.
3. Проданчук М. Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за правилами бухгалтерського обліку / М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 26–33.
4. Шустваль Т. Податок на прибуток підприємств: як працювати по-новому [Електронний ресурс] / Т. Шустваль // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 4. – С. 52–58. – Режим доступу : <http://www.vobu.com.ua/ukr/guide/view/1586>
5. Серебрянський Д. М. Оцінка фіскальних та методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств [Електронний ресурс] / Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. – 60 с. – Режим доступу : <http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/publications/smirnova/fisc-adm-aspects.pdf>
6. Чалий І. Бухоблік податку на прибуток [Електронний ресурс] / І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 11. – С. 11–16. – Режим доступу : <http://www.vobu.com.ua/ukr/guide/view/1592>

7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи [Електронний ресурс] : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19/print1453386900937086>

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал [Електронний ресурс] : проект Закону України. – Режим доступу : http://kmp.ua/wp-content/uploads/2016/06/ECT_Draft_Law_08_2016.pdf

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України [Електронний ресурс] : проект Закону України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/news/view/minfin-prezentuvav-hromadskosti-poperedniu-versiiu-zmin-do-podatkovoho-kodeksu?category=novinita-media &subcategory=vsi-novini>



УДК 336.1

Л. В. Лисяк, доктор економічних наук,
завідувач кафедри фінансів Університету
митної справи та фінансів

С. В. Качула, кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів Університету
митної справи та фінансів

БЮДЖЕТНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО ЛЮДСЬКОГО РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

Проаналізовано питання використання бюджетного потенціалу Зведеного бюджету України в контексті фінансового забезпечення людського розвитку. Окреслено основні проблеми, що перешкоджають реалізації соціальної функції держави. Визначено можливості підвищення ефективності бюджетних видатків на розвиток людського потенціалу як підґрунтя сталого людського розвитку.

Ключові слова: бюджет; бюджетна політика; бюджетний потенціал; розвиток людського потенціалу; сталий людський розвиток.

The question of the Consolidated budget of Ukraine budgetary potential using is analyzed in the context of financial support of human development. Basic problems that impede the realization of the social functions of the state are outlined. Opportunities to improve the efficiency of budget spending on the development of human potential are identified.

Key words: budget; budgetary policy; budgetary potential; development of human potential; sustainable human development.

© Л. В. Лисяк, С. В. Качула, 2016