

С. В. Юшко

### ДО ПИТАННЯ ОЦІНКИ РЕЗУЛЬТАТІВ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ЗА ДОХОДАМИ

*Якісна оцінка результатів виконання державного бюджету за доходами вимагає врахування впливу низки чинників на формування бюджетних показників, без чого отримані результати не можна вважати достовірними й обґрунтованими. У статті розкриваються та досліджуються найбільш значущі з таких чинників, котрі необхідно враховувати дослідникові, а саме: застосування касового методу обліку доходів бюджету, періодичний перегляд законодавцем складу дохідних джерел державного бюджету, розмежування категорій “доходи бюджету” та “надходження бюджету”, внесення змін до бюджетної класифікації, знецінення доходів в умовах інфляційної економіки. Наводяться конкретні приклади перекручування звітності про виконання бюджету та пропонуються способи коригування фактичних і планових показників бюджету з метою підвищення рівня їхньої достовірності, створення передумов для безперешкодного порівняння в динаміці. За результатами дослідження пропонується запровадити додатки до форм офіційної звітності органів Державної казначейської служби України та фіксувати в них зміни правил облікової політики, розкривати інформацію про кредиторську заборгованість платників податків перед бюджетом і заборгованість бюджету перед платниками, про обсяги розстрочених та списаних боргів тощо.*

**Ключові слова:** бюджет, доходи бюджету, надходження бюджету, виконання бюджету, бюджетна класифікація, методи обліку доходів бюджету, Рахункова палата України.

Рис. 1. Табл. 6. Літ. 14.

С. В. Юшко

### К ВОПРОСУ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТОВ ВЫПОЛНЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА УКРАИНЫ ПО ДОХОДАМ

*Качественная оценка результатов выполнения государственного бюджета по доходам требует учета влияния ряда факторов на формирование бюджетных показателей, без чего полученные результаты нельзя считать достоверными и обоснованными. В статье раскрываются и исследуются наиболее значимые из таких факторов, которые необходимо учитывать исследователю, а именно: применение кассового метода учета доходов бюджета, периодический пересмотр законодателем состава доходных источников государственного бюджета, разграничение категорий “доходы бюджета” и “поступления бюджета”, внесение изменений в бюджетную классификацию, обесценивание доходов в условиях инфляционной экономики. Приводятся конкретные примеры искажения отчетности о выполнении бюджета и предлагаются способы корректировки фактических и плановых показателей бюджета с целью повышения уровня их достоверности, создания предпосылок для беспрепятственного сравнения в динамике. По результатам исследования предлагается ввести приложения к формам официальной отчетности органов Государственной казначейской службы Украины и фиксировать в них изменения правил учетной политики, раскрывать информацию о кредиторской задолженности налогоплательщиков перед бюджетом и задолженности бюджета перед плательщиками, об объемах рассроченных и списанных долгов и т. п.*

**Ключевые слова:** бюджет, доходы бюджета, поступления бюджета, исполнение бюджета, бюджетная классификация, методы учета доходов бюджета, Счетная палата Украины.

Serhii Yushko

## THE ISSUE OF ASSESSMENT OF RESULTS OF THE STATE BUDGET OF UKRAINE EXECUTION BY REVENUES

*The qualitative assessment of results of the state budget execution by revenues requires consideration of several factors' influence on formation of budgetary indicators, which allows considering results as reliable and valid. This paper investigates and reveals the most important of these factors which must be considered by researcher, including: the use of the cash method of accounting for budget revenues, periodic review by legislator of the composition of the state budget revenue sources, delineation of the categories of "revenues" and "receipts", providing amendment to the budget classification, depreciation of revenues as a result of inflationary economy. The author gives specific examples of distortion of reporting on budget performance, as well as how to adjust the actual budget and targets to enhance their credibility, creating conditions for the smooth comparison dynamics. Based on results of the study it is proposed to implement application forms to the official statements of the State Treasury Service of Ukraine, which will demonstrate changes in the rules of accounting policies, expose information about present budget tax liabilities of taxpayers and taxpayers liabilities of budget, about the volumes of instalment and retired debts and so on.*

**Keywords:** budget, budget revenues, budget receipts, budget execution, budget classification, budget revenues accounting methods, the Accounting Chamber of Ukraine.

**JEL classification:** H60, H61, H68.

Державний бюджет є головним централізованим фондом нашої країни, протягом останнього десятиліття через нього щороку перерозподіляється від 20,4 до 24,5 % створеного ВВП<sup>1</sup>. Зазначене вимагає особливої уваги з боку контролюючих органів і суспільства загалом до порядку його формування й використання. Одним із ефективних інструментів контролю стану та руху бюджетних коштів може бути неупереджена, обґрунтована оцінка планових і фактичних показників виконання дохідної й видаткової частин бюджету.

Питання оцінки результатів виконання державного та місцевих бюджетів входять до кола наукових інтересів багатьох дослідників. Зокрема, цій проблематиці присвячено праці вітчизняних учених Т. Єфименко, О. Кириленко, І. Луніної, Ц. Огня, Ф. Ярошенка [1–5] та ін. У них досліджено динаміку складу та структури доходів і видатків бюджету, оцінено виконання планів за бюджетними показниками та з'ясовано причини виникнення виявлених відхилень; обґрунтовано вплив макроекономічних складових на формування доходів бюджету; запропоновано сучасні підходи до аналізу формування й виконання бюджетів із використанням економіко-математичних методів тощо.

Метою статті є розгляд чинників, які необхідно враховувати дослідникам при проведенні оцінки результатів виконання державного бюджету за доходами, вивчення наслідків їх впливу на бюджетні показники та надання рекомендацій щодо способів коригування офіційної інформації про доходи бюджету задля підвищення обґрунтованості здійснюваного на її підставі фінансового аналізу.

У ст. 7 Бюджетного кодексу України одним із принципів побудови бюджетної системи визначено принцип публічності та прозорості, що передбачає

<sup>1</sup> Визначено автором за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>) та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів усіх рівнів, контролю їх виконання [6]. Наразі цей принцип є настільки важливим, що закріплений і в головному законі країни — Конституції, де, зокрема, зазначено, що “регулярні звіти про доходи і видатки Державного бюджету України мають бути оприлюднені” [7]. Справді, на сьогоднішній день інформація як щодо проектних, попередньо сформованих урядом, показників держбюджету на наступний рік, планових показників, закладених уже в законі про Державний бюджет України (із можливістю відстежувати всі зміни, що вносяться протягом бюджетного періоду), так і щодо фактичних показників виконання бюджету, обов’язок обліку котрих покладено на Державну казначейську службу України, є відкритою для всіх зацікавлених осіб.

Бюджетним кодексом України в окремих випадках окреслені також граничні терміни й джерела оприлюднення такої інформації. Наприклад, проект закону про Державний бюджет України підлягає обов’язковій публікації в газеті “Урядовий кур’єр” не пізніше ніж через сім днів після його подання Верховній Раді, а інформація про виконання держбюджету — обов’язковій публікації щонайпізніше 1 березня року, який настає за роком звіту, в газетах “Голос України” та “Урядовий кур’єр” [6] тощо. Разом із тим для того щоб отримати повне й об’єктивне уявлення про результати виконання бюджету, його фінансовий стан, потрібно в ході такого дослідження врахувати окремі нюанси та особливості, що дасть змогу *якісно* “прочитати” наведену інформацію та провести на підставі цього обґрунтований аналіз із можливістю надання пропозицій стосовно шляхів усунення виявлених недоліків і порушень, подальшого вдосконалення формування та виконання бюджету. Інакше таке дослідження буде занадто поверховим і, в кращому разі, відображатиме динаміку зміни показників без з’ясування причинно-наслідкових зв’язків, а його значущість буде сумнівною.

Основні чинники, на які варто звернути увагу при дослідженні сформованих показників доходів бюджету, є такими:

**1. Застосування відповідно до вимог чинного бюджетного законодавства двох різних категорій — “доходи бюджету” та “надходження бюджету”.** Доходами вважаються податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ). Натомість надходження є ширшим за обсягом показником, що включає доходи бюджету, а також повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу/пред’явлення цінних паперів.

Включення до складу дохідної частини бюджету окремих складових групи надходжень, котрі не є доходами, штучно збільшує значення цього показника,

викривляючи реальний стан справ. Так, до 2001 р. включно надходження від приватизації державного майна визнавалися доходами бюджету, й лише з 2002 р. їх відображають як джерело фінансування бюджетного дефіциту. Як наслідок, протягом цього періоду дійсна величина доходів бюджету була завищена. Зокрема, впродовж 1999—2001 рр. таке викривлення становило від 3,60 до 6,08 % обсягу дохідної частини державного бюджету (табл. 1).

Таблиця 1. Доходи державного бюджету України у 1999—2001 рр. (факт)

Показники	1999	2000	2001
Доходи бюджету за даними офіційної звітності, млн грн	19982,2	36229,9	38924,7
у т. ч. надходження від приватизації	694,0	2075,3	2207,0
Доходи бюджету (без урахування надходжень від приватизації), млн грн	19288,2	34154,6	36717,7
Рівень завищення величини доходів за даними офіційної звітності, %	3,60	6,08	6,01

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

Наведемо інший приклад. Так, за першими офіційними підсумками виконання державного бюджету за 2009 р. Державна казначейська служба оприлюднила величину доходів у сумі 225,35 млрд грн. Після зауважень, наданих Рахунковою палатою, про неправомірне включення до складу доходів бюджету позики Міжнародного валютного фонду в обсязі 15,65 млрд грн величину доходів було скориговано та затверджено в обсязі 209,7 млрд грн [8]. Як результат, доходи бюджету попередньо було штучно завищені на 7,46 %, а рівень виконання плану за доходами — на 6,2 % (88,3 проти 82,1 %).

Отже, якщо в першому випадку завищення дійсної величини доходів могло виникнути та виникло виключно через вплив об'єктивних чинників, а саме невідповідність українського законодавства в частині відображення надходжень від приватизації чинній міжнародній практиці, то в другому випадку відбувається порушення, на нашу думку, цілком свідоме, порядку обліку доходів і зобов'язань держави, що створює прецедент для викривлення облікової та звітної інформації про стан головного централізованого фонду країни.

**2. Використання касового методу обліку доходів бюджету, або визнання доходів за фактом надходження коштів на рахунки казначейської служби, не беручи до уваги час (період) нарахування зазначених платежів їхніми платниками.**

Звернемося до загальноновстановлених правил визначення термінів проведення розрахунків за податками та зборами (табл. 2).

Як видно з табл. 2, сплата податків платниками за останній звітний період для місячного й квартального звітних періодів та для річного звітного періоду відбувається вже в наступному році. Отже, до доходів поточного року не потрапляють платежі, нараховані за звітний рік за терміном сплати в наступному році, проте включаються платежі, нараховані за попередній рік, що надійшли

Таблиця 2. Базові звітні податкові періоди, встановлені чинним податковим законодавством України

Звітний податковий період	Термін подання податкової декларації/розрахунку (загальне правило)	Термін сплати податкового зобов'язання (загальне правило)
Календарний місяць	Протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця	Протягом 10 календарних днів по закінченні граничного терміну подання податкової декларації (розрахунку)
Календарний квартал	Протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу	
Календарне півріччя	Протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) півріччя	
Календарний рік	Протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) року	

*Джерело:* Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

в поточному році. Такий стан речей визначається прийнятим порядком проведення розрахунків із бюджетом, тож нарікань не викликає.

Зовсім інакше виглядає попередня (за термінами, що не настали або й навіть за ще не нарахованими платежами) сплата податків і зборів. Наразі зауваження викликають не узаконені факти таких сплат (зокрема, за деякими податковими платежами єдиним податком для платників першої та другої груп, збором за провадження деяких видів підприємницької діяльності чинним податковим законодавством передбачена можливість їх сплати не лише за базовим варіантом — за один місяць (квартал), а й за більшу кількість періодів — аж до кінця календарного року), а випадки, котрі перебувають поза межами правового поля.

На такі непоодинокі випадки в українських реаліях звертають увагу вчені А. І. Крисоватий і Т. Л. Томнюк [9]. Вони описують, зокрема, багаторічну незаконну практику доведення головним податковим відомством країни до податкових органів регіонального й базового рівня (нині органів фіскальної служби) щомісячних планових завдань щодо формування дохідної бази державного бюджету, які на 25—30 % завищені порівняно з показниками Міністерства фінансів України. Оскільки за невиконання розрахункової бази доходів бюджету до “порушників” застосовуються заходи дисциплінарного стягнення, фіскальні органи змушені проводити відповідну “виховну” роботу з платниками податків. Згадані вчені наголошують, що “у випадку незабезпечення виконання доведених показників розрахункова база головним чином виконується за рахунків авансованих коштів добросовісних платників податків — суб’єктів господарювання, які проявляють готовність до співпраці з податковими органами” [9].

Цілком зрозуміло, що в зазначений спосіб держава намагається розв’язувати проблеми браку фінансових ресурсів у скарбниці, але, завчасно вилучаючи з цієї метою оборотні кошти суб’єктів господарювання, вона фактично підриває їхню платоспроможність. Натомість кошти, які надійшли, зараховуються

до доходів бюджету, штучно збільшуючи його обсяги та занижуючи розміри бюджетного дефіциту. Як наслідок, створюється видимість нормального розвитку державних фінансів в умовах фактичного приховування наявних проблем.

Іноді переплати за податками виникають з об'єктивних причин у межах чинного правового поля, наприклад коли у суб'єкта господарювання — платника податку на прибуток сума сплачених авансових внесків виявляється більшою за суму нарахованого податку на прибуток виходячи з його фактично отриманої величини. Наявна переплата означає виникнення боргу держави перед цим суб'єктом. До запровадження авансових внесків за податком на прибуток аналогічна ситуація виникала у платників даного податку, коли вони за результатами дев'яти місяців роботи були прибутковими, а за підсумками року декларували збитки.

Нерідкісними є й випадки переплати підприємствами податку на додану вартість. Оскільки належна до сплати сума ПДВ визначається як різниця між величиною податкових зобов'язань і податкового кредиту, перевищення другою величиною першої створює описаний вище прецедент. Таке явище відображає також специфіку фінансово-господарської діяльності осіб, чиї операції оподатковуються за ставкою 0 % (насамперед експортерів): не маючи податкових зобов'язань, вони претендують на податковий кредит, а в кінцевому рахунку — на бюджетне відшкодування податку.

Відповідно до норм Податкового кодексу України платник ПДВ може прийняти рішення як про відшкодування належної йому суми податку на його банківський рахунок, так і про її зарахування в зменшення майбутніх податкових зобов'язань із цього податку. За висновком фахівців Рахункової палати, відшкодування ПДВ у рахунок майбутніх платежів за цим податком здійснюється податківцями виключно через особові картки платників та не знаходить відображення у звітності Державної казначейської служби України про виконання державного бюджету за доходами, що призводить до викривлення реального стану бюджетних надходжень та знижує ефективність управлінських рішень у частині виконання державного бюджету [10].

Що ж стосується сум ПДВ, які вимагаються платниками до відшкодування на їхні банківські рахунки, то після проведення встановлених перевірочних і контрольних процедур із боку вповноважених органів вони мають беззаперечно повертатися державою. Наразі ця норма на практиці реалізується, як правило, з істотним затягуванням установлених строків розрахунків, наслідком чого є постійна наявність бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ платникам податку. Так, на 1 січня 2009 р. вона становила 14,1 млрд грн, а на 1 січня 2014 р. — 14,9 млрд грн [8; 11]. Суми цієї заборгованості також не знаходять відображення у звітності Державної казначейської служби України про виконання бюджету, завищуючи обсяги оприлюднених сум доходів державного бюджету.



Оцінімо наявні обсяги переплат за податками і зборами (обов'язковими платежами) за останній п'ятирічний період на підставі даних табл. 3. Зауважимо, що згідно з прийнятим порядком у ній не знайшли відображення заявлені до відшкодування та невідшкодовані суми ПДВ.

**Таблиця 3. Інформація про суми переплат податків, зборів (обов'язкових платежів) до державного бюджету протягом 2009—2013 рр. (станом на 1 січня), млрд грн**

Показники	2009	2010	2011	2012	2013
Суми переплат податків, зборів (обов'язкових платежів)	8,6	14,3	14,9	18,7	21,1
У т. ч.: надміру сплачені суми податків, зборів (обов'язкових платежів)	8,3	11,7	10,2	13,3	10,1
суми платежів, які сплачені та будуть нараховані у наступному звітному періоді	0,3	2,6	4,6	5,4	10,9

*Джерело:* Офіційний веб-сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/>.

Як бачимо, загальна сума переплат платників податків і зборів за обов'язковими платежами до бюджету за досліджуваний період зросла з 8,6 до 21,1 млрд грн, або у 2,4 раза. Найбільш значущим у табл. 3 є другий наведений у ній показник — надміру сплачені суми податків, зборів (обов'язкових платежів) — зазначені кошти підлягають безумовному й обов'язковому поверненню платникам податків за фактом їх звернення до органів фіскальної служби. Значення цього показника в аналізований період коливалося в межах 8,3—13,3 млрд грн. Останній показник у табл. 3 — суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді — характеризує сплачені платником суми податкових зобов'язань у період між законодавчо встановленими граничними строками їх сплати, в результаті чого в обліковій системі органів фіскальної служби створюється тимчасова переплата за податком. Істотне зростання цього показника (з 0,3 до 10,9 млрд грн) також свідчить про “плідну” роботу фіскальників.

**3. Імовірний вплив цінового чинника на показники доходів бюджету, досліджуваних у динаміці.** Оцінімо значення цього застереження з використанням даних, наведених у табл. 4.

Як бачимо, зростання номінальних доходів державного бюджету, обчислених у цінах відповідних років, за досліджуваний період сягнуло 9,24 раза (див. табл. 4). Ці самі показники, скориговані відповідним чином на значення індексу-дефлятора ВВП, мають уже зовсім іншу картину: реальні доходи бюджету за цей час збільшилися значно менше, на 91 %, що зумовлено нарощенням обсягів основного об'єкта розподілу — ВВП, який у реальному вираженні зріс на 47,5 %, та одночасним посиленням навантаження на економічних суб'єктів — частка перерозподілу ВВП через державний бюджет зросла з 18 % у 2001 р. до 23,3 % у 2013 р.

Таблиця 4. Динаміка доходів державного бюджету України у 2001—2013 рр.

Рік	Доходи в цінах відповідного року, всього, млрд грн	Доходи в порівняних цінах, усього, млрд грн	Доходи, % ВВП
2001*	36,7	36,7	18,0
2002	45,5	43,3	20,1
2003	55,1	48,5	20,6
2004	70,3	53,8	20,4
2005	105,3	64,9	23,9
2006	133,5	71,7	24,5
2007	165,9	72,3	23,0
2008	231,7	78,6	24,4
2009	209,7	62,9	23,0
2010	240,6	63,4	22,2
2011	314,6	72,6	24,2
2012	346,1	73,9	24,5
2013	339,2	70,2	23,3
<b>2013/2001, разів</b>	<b>9,24</b>	<b>1,91</b>	<b>1,30</b>

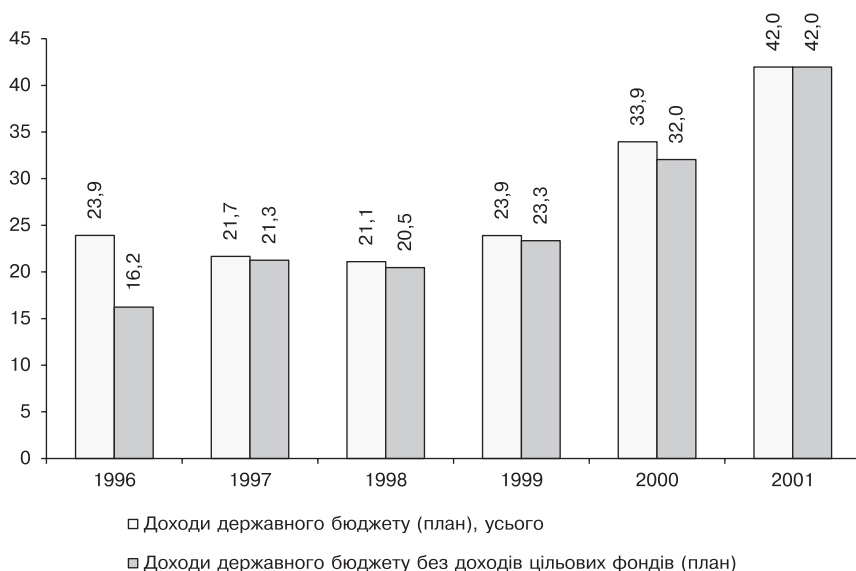
\* Доходи бюджету без урахування надходжень від приватизації.

Джерело: 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>), Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

**4. Періодичний перегляд законодавцем складових доходів бюджету.** У першу чергу це зауваження стосується включення чи виключення з доходів державного бюджету надходжень до окремих цільових фондів. Зокрема, Пенсійний фонд України перебував у складі державної скарбниці протягом 1994—1996 рр. У цей час доходи держбюджету були, відповідно, істотно вищими, адже надходження до Пенсійного фонду давали змогу примножити їх більш ніж на третину (з 34 до 44 %). Державний фонд сприяння зайнятості населення був складовою державного бюджету впродовж 1996—2000 рр., Фонд соціального страхування — у 2000 р. Кошти зазначених фондів також збільшували, хоч і не так істотно, як кошти Пенсійного фонду, дохідну частину державного бюджету. Розглянемо вплив фінансових ресурсів цих фондів на формування доходів держбюджету (рисунк).

Принагідно зазначимо, що в розрахунках до уваги взято надходження лише до трьох згаданих вище цільових фондів, оскільки інші фонди, котрі свого часу включалися до доходів державного бюджету, переважно ліквідовані, а не трансформувалися в окремі бюджети (наприклад, Фонд для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, Державний інноваційний фонд, Фонд розвитку паливно-енергетичного комплексу, надходження відрахувань та збору на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування). А Фонд охорони навколишнього природного середовища, який





*Примітка.* Розрахунки проведено на основі надходжень таких цільових фондів: Пенсійного фонду України, Державного фонду сприяння зайнятості населення та Фонду соціального страхування.

*Джерело:* складено за плановими показниками доходів державного бюджету України на 1996—2001 рр. відповідно до законів про Державний бюджет на відповідний рік.

**Рисунок. Порівняння показників доходів державного бюджету, обчислених із включенням та без включення надходжень цільових фондів, млрд грн**

протягом 1997—2010 рр. збільшував надходження складової “цільові фонди” держбюджету, з 2011 р. продовжує примножувати доходи державного бюджету, щоправда тепер у складі його податкових надходжень.

Як бачимо, аналіз виконання бюджету за доходами вимагає врахування чинника зміни складу доходів бюджету. У протилежному випадку отримаємо, приміром, що планові доходи бюджету в 1997 р. (21,7 млрд грн) є нижчими на 2,2 млрд грн від таких доходів у 1996 р. (23,9 млрд грн), тоді як із урахуванням впливу цінового чинника різниця буде ще більшою — понад 5,5 млрд грн. Оцінка, проведена в порівнянних умовах, допомагає побачити зростання планових доходів бюджету 1997 р. відносно попереднього з 16,2 до 21,3 млрд грн у фактичних цінах, або до 18 млрд грн із урахуванням індекса-дефлятора ВВП. У 2001 р. показники доходів бюджету за обома варіантами є тотожними: 2000 р. був останнім, коли доходи фондів соціального страхування та сприяння зайнятості населення включалися до державного бюджету.

Ще одним показником, котрий дещо викривляє динамічний аналіз доходів бюджету, є включення з 2000 р. до його складу власних надходжень бюджетних установ — коштів, отриманих бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, дарунки та благодійні внески, кошти від реалізації

продукції чи майна та іншої діяльності. Таке нововведення, запроваджене з метою створення передумов для об'єктивнішої оцінки фінансового забезпечення відповідних бюджетних структур та підвищення прозорості державних фінансів, привело до автоматичного зростання доходів бюджету. Обсяги власних надходжень бюджетних установ, які фінансуються з державного бюджету, у 2000 р. були заплановані в сумі 1,3 млрд грн, що збільшувало загальну величину доходів державної скарбниці на 4,1 %. Дослідникові варто чітко розуміти, що таке зростання є аж ніяк не свідченням поліпшення стану державних фінансів, а лише результатом коригування порядку відображення відповідних операцій у обліку та звітності. Разом із тим, оскільки починаючи з 2000 р. власні надходження бюджетних установ є невід'ємною частиною доходів бюджету, при аналізі динаміки доходів за будь-який період після 1999 р. здійснювати коригування на величину цієї складової вже не потрібно.

Наведемо ще один показовий приклад. У 2010 р. із метою часткової ліквідації заборгованості перед суб'єктами господарювання за невідшкодованими сумами ПДВ держава вдалася до випуску облігацій внутрішньої державної позики, обсяг емісії яких склав 16,4 млрд грн. Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 12.05.2010 № 368, ці операції були відображені шляхом внесення змін до розпису фінансування й доходів спеціального фонду державного бюджету [12]. Такий підхід, коли коригування сум податку, що згідно з нормами чинного законодавства зараховується переважно (99 %) до загального фонду державного бюджету, здійснюється шляхом зміни показників спеціального фонду, викликає зауваження фахівців [13]. Дослідники наголошують на штучному заниженні доходів спеціального фонду та відповідному завищенні доходів загального фонду. Насправді, на нашу думку, проблема є дещо глибшою. Оскільки доходи бюджету визнаються за касовим методом, така операція є взагалі неправомірною: ПДВ не був відшкодований коштами, отже, їх впливу з бюджету не сталося. Відбулося розстрочення боргу, переведення його з розряду поточного до середньострокового, що не повинно було вплинути на показники доходів бюджету. До речі, подібні наслідки мали та матимуть цільові емісії ОВДП 2004 і 2014 рр., здійснювані відповідно до постанов Кабінету Міністрів України від 25.12.2003 № 2014 та від 21.05.2014 № 139.

**5. Внесення змін до бюджетної класифікації, які обумовлюють коригування складу груп і підгруп доходів державного бюджету.** Цей чинник має велике значення при проведенні структурного аналізу доходів державної скарбниці. Звернемося до даних табл. 5.

Як бачимо, внаслідок перегляду бюджетної класифікації окремі складові податкових надходжень (плата за ліцензії на певні види господарської діяльності; кошти, отримані за вчинення консульських дій) потрапили до групи неподаткових надходжень; у свою чергу, збір за користування радіочастотним

**Таблиця 5. Зміни в класифікації окремих складових доходів державного бюджету**

Складова	Група й підгрупа доходів бюджету за бюджетною класифікацією	
	2001 р.	2011 р.
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	Податкові надходження. Внутрішні податки на товари й послуги	Неподаткові надходження. Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності
Кошти, отримані за вчинення консульських дій	Податкові надходження. Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	Неподаткові надходження. Адміністративні збори й платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності
Збір за користування радіочастотним ресурсом України	Неподаткові надходження. Інші неподаткові надходження	Податкові надходження. Інші податки та збори
Рентна плата	Неподаткові надходження. Доходи від власності та підприємницької діяльності	Податкові надходження. Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси
Збори у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну й теплову енергію; на природний газ	Неподаткові надходження. Інші неподаткові надходження	Податкові надходження. Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси
Збір за забруднення навколишнього природного середовища (нині екологічний податок)	Цільові фонди	Податкові надходження. Інші податки та збори

*Джерело:* складено відповідно до бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 27.01.2001 № 604 (<http://www.uazakon.com/big/text505/pg1.htm>) та бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 ([http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart\\_id=356065&cat\\_id=355990](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=356065&cat_id=355990)).

ресурсом, рентна плата та збори на паливно-енергетичні ресурси зі складу неподаткових надходжень перенесені до податкових; групу податкових надходжень доповнив також збір за забруднення навколишнього природного середовища (екологічний податок).

Розглянемо вплив внесених до бюджетної класифікації змін на абсолютні показники доходів державного бюджету (табл. 6).

Дані табл. 6 свідчать, що зафіксоване органами Державної казначейської служби України зростання податкових надходжень державного бюджету зі 166,9 до 261,5 млрд грн, або на 56,8 %, з урахуванням забезпечення порівняльності показників, досягло б лише рівня 43,6 %; скорочення величини неподаткових надходжень із 65,1 до 49,1 млрд грн за об'єктивного аналізу продемонструвало би протилежну тенденцію, а саме їх збільшення до 70 млрд грн, а шестиразове зменшення надходжень до цільових фондів обернулося б зростанням їхньої величини на 0,1 млрд грн.

Як бачимо, зростання частки податкових надходжень державного бюджету у 2011 р. порівняно з 2010 р. на 13,8 % за одночасного зменшення на 11,4 % частки неподаткових надходжень великою мірою пов'язане з впливом суб'єктивного чинника — перегляду бюджетної класифікації доходів. Поважні українські вчені М. І. Бондар, В. М. Опарін, О. М. Тимченко, наголошуючи

Таблиця 6. Склад доходів державного бюджету у 2010 і 2011 рр.

Групи доходів бюджету	2010	2011	
	згідно з бюджетною класифікацією, чинною у відповідному звітному періоді	згідно з бюджетною класифікацією 2001 р.	
Податкові надходження, млрд грн	166,9	261,6	239,5
%	69,4	83,2	76,1
Неподаткові надходження, млрд грн	65,1	49,1	70,0
%	27,0	15,6	22,3
Доходи від операцій із капіталом, млрд грн	0,6	0,5	0,5
%	0,2	0,2	0,2
Офіційні трансферти, млрд грн	6,9	3,2	3,2
%	2,9	1,0	1,0
Цільові фонди, млрд грн	1,2	0,2	1,3
%	0,5	0,1	0,4
Разом, млрд грн	240,6	314,6	314,6
%	100,0	100,0	100,0

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

на необхідності зменшення частки неподаткових надходжень у доходах державної скарбниці через високий рівень їхньої невизначеності та нерегулярність надходження [14], безперечно, ведуть мову про реальні якісні зміни, не припускаючи й думки про запровадження подібного штучного підходу до отримання бажаного результату — збільшення частки податків у доходах бюджету шляхом перегляду бюджетної класифікації.

Ось ще один показовий приклад. Серед п'яти груп дохідної частини державного бюджету найбільші коливання в динаміці за всі роки незалежності України притаманні складовій “цільові фонди”: в 1992 р. їхня частка в планових доходах бюджету становила 16,4 %, в 1996 р. — уже 45,1 %, у 2000 р. — 9,7 %, а починаючи з 2001 р. жодного разу не перевищувала 1 % (у т. ч. протягом 2011—2014 рр. — 0,1 %). Зауважимо, що це пов'язано не так із ефективністю державного менеджменту щодо формування фінансових ресурсів фондів, як із постійним переглядом складу таких фондів у доходах державного бюджету, про що йшлося вище.

За результатами проведеного дослідження доходимо таких висновків.

1. Хоча в основу побудови бюджетної системи в Україні покладений принцип публічності та прозорості, він не дає змоги отримати повну й неупереджену інформацію про результати виконання державного бюджету, вимагає проведення додаткових розрахунків і врахування впливу низки чинників на бюджетні показники, а отже, потребує відповідних фахових знань у сфері державних фінансів, де-факто перетворюючи попередньо відкриту інформацію про бюджет на доступну й зрозумілу лише вузькому колу спеціалістів.

2. Провести якісну, глибоку й обґрунтовану оцінку результатів виконання державного бюджету за доходами означає відмовитися від формального підходу в роботі, навчитися “читати” між рядками з цифрами, прискіпливо придивлятися до нетипових змін, надмірних коливань показників, виявляти та враховувати факти прийняття незрозумілих логіці та, можливо, не відповідаючих нормам права, рішень органів влади. Варто пам’ятати, що викривлення результатів виконання бюджету за доходами може мати місце не лише через дію об’єктивних чинників, а й бути результатом свідомого маніпулювання показниками з метою приховування справжнього стану справ у царині державних фінансів.

3. Перелік розкритих у статті чинників, які необхідно враховувати дослідникові при оцінці результатів виконання бюджету за доходами, не є вичерпним та може змінюватися з часом. Найвагомішими з них є: застосування касового методу обліку доходів бюджету, періодичний перегляд законодавцем складу дохідних джерел держбюджету, внесення змін до бюджетної класифікації, знецінення доходів в умовах інфляційної економіки.

4. З метою підвищення якості звітів про виконання дохідної частини державного бюджету, створення передумов для її безперешкодного аналізу в динаміці доцільно запровадити відповідні додатки до форм офіційної звітності органів Державної казначейської служби України та фіксувати в них зміни правил облікової політики, розкривати інформацію про наявну кредиторську заборгованість платників податків перед бюджетом і заборгованість бюджету перед платниками, про обсяги розстрочених та списаних боргів тощо. Реалізація цієї пропозиції не лише поліпшить поінформованість суспільства щодо стану справ із формуванням державної скарбниці, а й дасть змогу точніше дотримуватися проголошеного в Конституції та закріпленого в Бюджетному кодексі України принципу публічності та прозорості.

### Список використаних джерел

1. Єфименко Т. І. Динаміка доходів бюджету та валового внутрішнього продукту: методологія і методика порівняльного аналізу / Т. І. Єфименко // Наукові праці НДФІ. — 2004. — № 1-2. — С. 11—21.

2. Кириленко О. П. Дохідна база місцевих бюджетів в умовах реформування бюджетної та податкової системи / О. П. Кириленко // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ : матеріали наук. конф. проф.-викл. складу. — Т. : Вектор, 2011. — С. 6—10.

3. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів : монографія / І. О. Луніна, О. П. Кириленко, А. В. Лучка та ін. ; за ред. І. О. Луніної ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. — К., 2010. — 320 с.

4. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія / Ц. Г. Огонь ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. — К., 2003. — 580 с.

5. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012—2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України / за ред. Ф. О. Ярошенка ; ДННУ “Акад. фін. управління”. — 2-ге вид., перероб. — К., 2011. — 704 с.

6. Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
7. Конституція України : закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
8. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2009 рік, затверджені постановою Колегії Рахункової палати [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16728123>.
9. *Крисоватий А. І.* Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія / А. І. Крисоватий, Т. Л. Томнюк. — Т. : ВПЦ “Екон. думка ТНЕУ”, 2012. — 212 с.
10. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2005 рік, затверджені постановою Колегії Рахункової палати [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/651008>.
11. Звіт Міністерства фінансів України Про виконання Державного бюджету України за 2013 рік : звіт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=397457&cat\\_id=53608](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=397457&cat_id=53608).
12. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2010 № 368 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/368-2010-п>.
13. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2010 рік / І. Ф. Щербина, А. Ю. Рудик, В. В. Зубенко та ін. ; ІБСЕД, проект “Зміцнення місцевої фінансової ініціативи”, USAID. — К., 2011. — 142 с.
14. Бюджетна і податкова системи України у запитаннях і відповідях : навч. посіб. / М. І. Бондар, В. М. Опарін, О. М. Тимченко та ін. ; передм. Т. І. Єфименко ; ДННУ “Акад. фін. управління”. — К., 2012. — 336 с.