

УДК 336.226.1

О. В. Короткевич,
к. е. н., ст. н. с., ДУ "Інститут економіки та прогнозування НАН України"

ЗАБОРГОВАНІСТЬ БЮДЖЕТУ ПЕРЕД ПОДАТКОПЛАТНИКАМИ: РІВЕНЬ ТА ДИНАМІКА

О. Korotkevych,
PhD, Senior Research Fellow "Institute for Economics and Forecasting, Ukrainian National Academy of Sciences"

BUDGET DEBT TO TAXPAYERS: LEVEL AND DYNAMICS

Проаналізовано рівень та динаміку заборгованості бюджету перед податкоплатниками у співвідношенні із поточною заборгованістю податкоплатників перед бюджетом; визначено вплив зростання бюджетної заборгованості на доходну частину бюджету.

The level and dynamics of budget debt to taxpayers is analyzed in comparison with current taxpayers' liabilities to budget; the impact of budget debt growth on the government revenues is determined.

Ключові слова: дебіторська заборгованість, бюджетна заборгованість, податкові зобов'язання, дефіцит бюджету.

Key words: accounts receivable, budget debt, tax liabilities, budget deficit.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері, затвердженій розпорядження Кабінету Міністрів України 15.08.2012 р. [1] підкреслено, що "для запобігання можливим фінансовим складностям у реальному секторі економіки державна політика повинна бути спрямована на запровадження системи здійснення постійного моніторингу за збалансованістю активів і пасивів підприємств", а у бюджетній сфері — "на підвищення збалансування системи державних фінансів для запобігання виникненню загрози стабільності та стійкості всієї фінансової системи". Для втілення цих завдань у життя необхідно постійно оцінювати наслідки впровадження регуляторних змін у фінансово-податковій сфері та їх вплив на стабільність фінансового стану підприємств та бюджету. Виконання цієї важливої роботи вимагає постійного вдосконалення системи показників, які поглиблено розкривають взаємозв'язок між податковими доходами бюджету та фінансовим станом підприємств. До таких показників слід віднести рівень та динаміку заборгованості бюджету перед податкоплатниками у співвідношенні із поточною заборгованістю податкоплатників перед бюджетом, тобто вичленити із загальної суми дебіторської та кредиторської заборгованості ту її частину, яка безпосередньо характеризує взаємовідносини по податковим платежам між бюджетом та податкоплатниками.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження впливу заборгованості бюджету перед податкоплатниками (по економіці в ціло-

му та по основним видам економічної діяльності) на стан оборотних активів суб'єктів господарювання та доходну частину бюджету.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Дебіторська заборгованість займає важливе місце у складі оборотних активів підприємств. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Дебіторська заборгованість" під дебіторською заборгованістю розуміється сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату [2]. Дебітори — це юридичні та фізичні особи, які в результаті минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Основними видами дебіторської заборгованості є наступні:

- за товари, роботи, послуги;
- за розрахунками із бюджетом;
- за виданими авансами;
- за нарахованим доходам;
- за внутрішніми розрахунками;
- інша заборгованість; тобто дебіторська заборгованість за розрахункам із бюджетом (бюджетна заборгованість) акумулює заборгованість фінансових та податкових органів перед платниками податків та зборів, а також переплату по податкам, зборам та іншим платежам до бюджету.

Дебіторська заборгованість бюджету перед податкоплатниками як окремий вид дебіторської заборгованості стала виникати одночасно з формуванням податкової системи України починаючи з 1992 р., до складу якої вперше було введено податок на додану вартість.

Таблиця 1. Динаміка заборгованості бюджету перед податкоплатниками по економіці в цілому

	Роки		
	2010	2011	2012
Заборгованість бюджету на кінець року, млрд грн.	80,6	87,5	96,4
у % до загальної дебіторської заборгованості, %	3,0	5,8	5,7
у % до попереднього року, %	103,4	108,6	110,2

Розраховано за даними статистичного збірника "Діяльність суб'єктів господарювання" за 2012 р., 2011 р., 2010 р. [3; 4; 5].

Питома вага дебіторської заборгованості на кінець року по економіці в цілому у 2010 році складала 61,7% від загальної суми оборотних активів; у 2011—2012 рр. — 58% [3; 4; 5]. У 1990 році цей показник дорівнював — 5,5% [6], а заборгованість бюджету як складова дебіторської заборгованості взагалі була відсутня; в 1995 році питома вага склала 28,3%; в 1999 р — 67,1%. Різке зростання дебіторської заборгованості на кінець 90-х років було пов'язане із проведенням податково-фінансової реформи 1997 р., яка розділила фінансовий та податковий облік [7]. Податок на прибуток та ПДВ почали визначати у бухгалтерському обліку фінансових результатів — методом нарахування, виходячи з обсягу відвантаженої продукції без врахування реального надходження грошей; в податковому обліку — за методом "першої операції", тобто в залежності від того яка операція сталася раніше: зарахування коштів на банківський рахунок (авансовий платіж), або відвантаження товарів. Таким чином, підприємства були змушені платити податки авансом. У податковій розрахунки були відвернені оборотні кошти підприємств, підприємства змушені були збільшити взаємне кредитування. Це змінило склад оборотних активів підприємств — основну їх частину стала складати дебіторська заборгованість.

Заборгованість бюджету перед податкоплатниками як частина дебіторської заборгованості в 2010 році склала 80,6 млрд грн., тобто 3,0% загальної суми дебіторської заборгованості по економіці в цілому; в 2011 році цей показник підвищився до 87,5 млрд грн. або до 5,8% за-

гальної суми дебіторської заборгованості; в наступному, 2012 році бюджетна заборгованість зросла до 96,4 млрд грн. (5,7% у загальній сумі дебіторської заборгованості) (табл. 1).

Із загальної суми бюджетної заборгованості на заборгованість перед податкоплатниками, які звітують за формою 1М (малі підприємства) припадає 27,0—28,2%, тобто (22,7—23,4 млрд грн.)

Зростання заборгованості бюджету перед податкоплатниками, негативно впливає на стан фінансових ресурсів, відтягуючи їх з господарського обороту підприємств, що стає однією з причин фінансових ускладнень їх діяльності.

Одночасно із виникненням дебіторської заборгованості виникає заборгованість податкоплатників по нарахованим зобов'язанням перед бюджетом. Поточні зобов'язання податкоплатників за розрахунками із бюджетом — це кредиторська заборгованість підприємств за всіма видами платежів в бюджет, включаючи податки з доходів працівників підприємств. Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом на кінець року (або кінець кварталу) складаються із зобов'язань по сплаті ПДВ (за місяць), податку на прибуток за квартал, податку на доходи (заробітну плату) фізичних осіб за місяць (або II половину місяця) та інші податки та збори. На рисунку 1 наведені абсолютні залишки дебіторської і кредиторської заборгованості по розрахункам за бюджетом по економіці в цілому в 2004—2012 рр. За розрахунковий період випереджаючий зріст бюджетної (дебіторської) заборгованості має стабільний характер починаючи з 2006 року.

Зростаюча заборгованість бюджету перед податкоплатниками, вимагає виокремити вплив такого стану оборотних активів на фінансову стійкість податкоплатників та бюджету. Для визначення такої оцінки доцільно розраховувати спеціальний коефіцієнт бюджетної заборгованості як співвідношення заборгованості бюджету перед податкоплатниками та поточної заборгованості податкоплатників перед бюджетом.

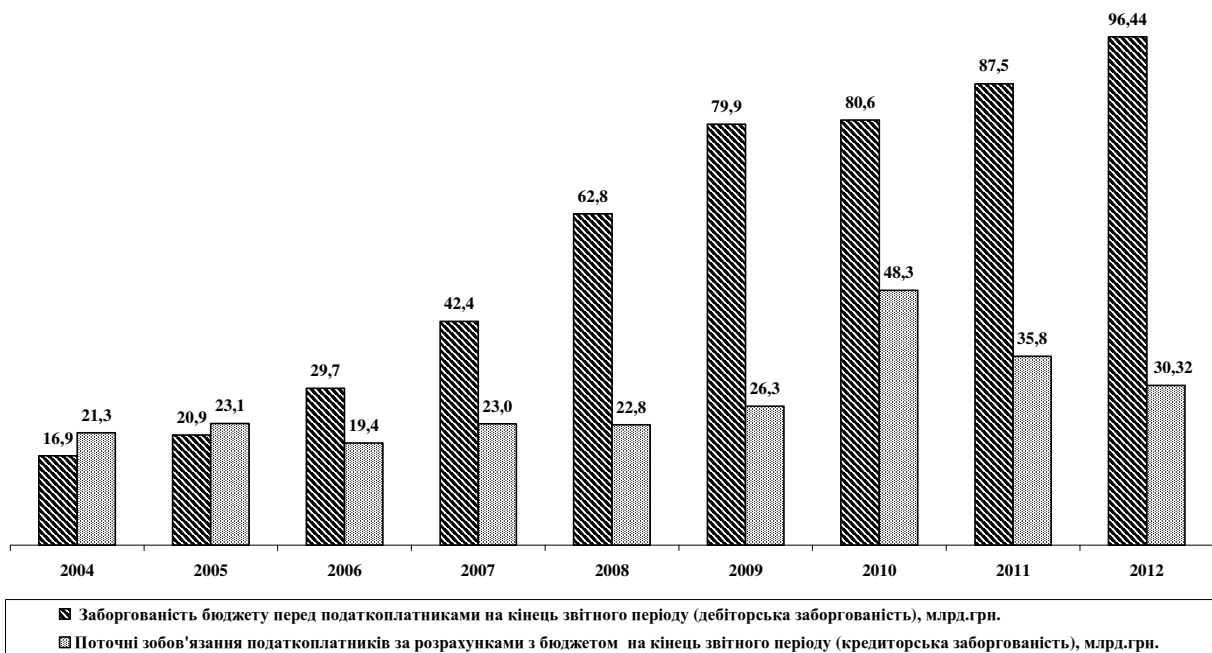


Рис. 1. Дебіторська та кредиторська заборгованість по розрахункам із бюджетом по економіці в цілому в 2004 — 2012 рр.

Складено за зведеними статистичними даними форми 1 "Баланс".

Таблиця 2. Рівень коефіцієнта бюджетної заборгованості за 1995 – 2012 рр. на кінець року (грн./грн.)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Всього по економіці в т.ч.	0,19	0,20	0,24	0,17	0,15	0,28	0,63	0,58	0,56
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	0,11	0,07	0,06	0,05	0,07	0,25	0,30	0,32	0,44
Промисловість	0,20	0,17	0,19	0,10	0,09	0,18	0,56	0,57	0,54
Будівництво				0,08	0,06	0,10	0,57	0,60	0,36
Торгівля та громадське харчування	0,45	0,91	1,94	2,13	2,04				
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку в т.ч.:						1,92	3,33	3,36	3,38
оптова торгівля і посередництво в оптовій торгівлі	0,94	2,29	2,97	2,88	2,73	2,52	3,46	3,78	3,60
Діяльність транспорту та зв'язку	0,13	0,38	0,20	0,10	0,13	0,41	1,20	1,27	0,97

Продовження таблиці 2

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Всього по економіці в т.ч.	0,79	0,86	1,54	1,84	2,75	3,03	1,67	2,44	3,18
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	0,54	0,94	1,14	1,87	2,98	1,47	1,62	1,73	1,69
Промисловість в т.ч.:	0,66	0,78	1,31	1,58	2,23	2,35	2,09	2,28	3,09
добувна промисловість	0,19	0,15	0,38	0,53	0,39	0,46	0,33	0,52	1,82
переробна промисловість	1,92	2,14	2,87	2,66	5,75	5,01	4,84	4,58	4,75
виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	0,12	0,21	0,24	0,39	0,43	0,62	0,31	0,27	1,36
Будівництво	0,70	0,41	0,99	1,57	2,59	2,67	1,81	2,01	2,89
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку в т.ч.:	3,80	3,87	4,13	3,76	5,41	6,10	4,33	3,58	5,21
оптова торгівля і посередництво в оптовій торгівлі	4,06	4,19	4,55	4,17	5,94	6,82	3,81	4,11	6,60
Діяльність транспорту та зв'язку:	1,68	0,70	0,92	0,86	1,69	1,92	1,30	1,24	1,61
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	0,18	0,32	0,79	1,42	2,69	4,30	0,53	2,75	3,62

Розраховано за зведеними статистичними даними форми 1 "Баланс", за відповідні роки.

З позиції оцінки впливу на фінансовий стан підприємств та доходну частину бюджету коефіцієнт бюджетної заборгованості характеризує наступний вплив співвідношення між бюджетною заборгованістю та поточною заборгованістю:

— нейтральний (або одиниця) — коли бюджетна заборгованість не перевищує поточної заборгованості податкоплатників перед бюджетом;

— позитивний (менше одиниці) — коли бюджетна заборгованість менша ніж поточна заборгованість податкоплатників перед бюджетом;

— негативний (більше одиниці) — в разі стійкого перевищення бюджетної заборгованості над поточною заборгованістю податкоплатників. Якщо таке перевищення має стабільний характер, то це говорить про те, що державний бюджет користується грошовими коштами підприємств, обмежуючи їх оборотні активи, а бюджет має додатковий заувальований дефіцит.

Аналіз коефіцієнта бюджетної заборгованості за 1995—2012 роки (станом на кінець відповідного року) показує, що по економіці в цілому заборгованість податкоплатників перед бюджетом перевищувала заборгованість бюджету перед податкоплатниками до 2006 року (табл. 2). Починаючи з 2006 р. цей показник характеризує зростання заборгованості бюджету перед податкоплатниками — до 2,75 грн. у 2008 р.; до 3,03 грн. у 2009 р.; до 2,44 грн. у 2011 р.; до 3,18 грн. у 2012 р. Зростання коефіцієнта бюджетної заборгованості у 2006 р. обумов-

лено приростом бюджетної заборгованості, який у 2,1 рази перевищив суми приростів цього показника за попередні роки. Так, у 2004 році приріст бюджетної заборгованості за рік склав 3,0 млрд грн.; в 2005 р. — 4,4 млрд грн.; в 2006 році — 9,2 млрд грн. У подальшому ця тенденція збереглася.

Перевищення бюджетної заборгованості над заборгованістю податкоплатників характерно для всіх провідних видів економічної діяльності, тобто "промисловості"; "сільського господарства, мисливства, лісового господарства"; "торгівлі, ремонту автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку". Для останньої галузі такий стан склався ще в 1997 р. у зв'язку із зміною методики нарахування ПДВ (з валового обороту замість торгової націнки).

Із започаткуванням відшкодування ПДВ в грошовій формі для всіх платників податку (з 01.10.1997 р.) необхідною умовою стало наявність у бюджеті коштів для відшкодування фактичних сум податкового кредиту. Одним із джерел додаткових доходів бюджету стало підвищення цін кінцевого споживання за рахунок зміни методики нарахування ПДВ у торгово-посередницькій, оптово-збутовій, роздрібно-торговій галузях та в галузі "громадське харчування". Замість нарахування ПДВ тільки на торгово-збутову націнку, цей податок став нараховуватись на повний товарооборот. Для застосування нових правил була проведена інвентаризація, на основі якої здійснено одноразовий перерахунок сум ПДВ у відвантажених то-

Таблиця 3. Фінансові результати діяльності підприємств України за 1995—2012 рр.

	1995	1996	1997	1998*	1999*	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	9 м-нів 2013	
Одиниці виміру																				
Прибуток (+), збиток (-) — всього по економіці	млрд грн.	18,8	14,4	13,9	7,4															
Фінансовий результат (за чистим)	млрд грн.			13,9			18,7	14,6	19,6	44,6	64,4	76,3	135,9	9,0	-45,0	58,3	126,6	75,7		22,8
Сума збитку отриманого підприємствами	млрд грн.	1,1	4,7	22,2	21,1		21,0	22,8	26,2	29,1	24,8	34,4	47,1	184,7	188,7	153,7	150,5	172,4		107,4
Кількість підприємств, які отримали збиток у % до загальної кількості підприємств	%	22,0	43,0	37,7	56,0		38,2	38,8	37,1	34,8	34,2	33,5	32,5	37,2	39,9	41,0	34,9	35,5		40,2
в т.ч. в промисловості	%	12,0	30,0	45,0	52,0		41,1	41,8	39,9	37,5	36,5	34,7	33,4	38,9	40,3	41,3	37,4	37,6		43,1
бульовинні	%	10,0	32,0	40,0	52,0		36,5	37,9	35,7	33,7	33,8	31,9	32,1	37,2	43,0	43,9	38,5	39,5		45,1

* Крім банків, малих підприємств та бюджетних установ. Розраховано за даними статистичних щорічників України [12; 13; 14; 15]

варах та запасах. Це призвело до формування "надлишкового" податкового кредиту, який за нормами Закону України про податок на додану вартість, зараховувався у зменшення податкових зобов'язань платників податку (до повного погашення). За аналітичними розрахунками на основі даних балансу по галузі "Торгівля і громадське харчування", на початок 1997 р. сума ПДВ в запасах і товарах відвантажених становила близько 1,7 млрд грн. На практиці це призвело, з одного боку, до додаткового підвищення торгово-збутової націнки в розмірі 20 коп. на 1 грн. валового доходу (торгової націнки), як реального джерела сплати ПДВ, а з іншого — до постійної заборгованості держбюджету по відшкодуванню ПДВ підприємствам торгівлі [8; 9].

У 1992—1998 рр. датою виникнення податкових зобов'язань із податку на додану вартість вважалася дата зарахування коштів на банківський рахунок платника ПДВ за товари (роботи, послуги), тобто використовувалася касовий метод. З 1 жовтня 1998 р. він був замінений на метод "першої операції" (крім спрощеної системи оподаткування), який враховує подію, яка сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку, або дата відвантаження (оформлення) товарів (робіт, послуг). Зміна методики формування валового доходу також негативно вплинула на співвідношення між податковими зобов'язаннями торговельних підприємств та сформованим податковим кредитом. Тому ця галузь має найвищий рівень коефіцієнта бюджетної заборгованості впродовж п'ятнадцяти років, найбільш високий рівень якого склався в 2009 році — 6,10 грн.

При зміні методики формування податку на прибуток з 1.01.2004 р. [10], незважаючи на передбачені законодавчі заходи по зміцненню бази оподаткування, чинники, які сприяли зниженню податкового навантаження переважали, що і призвело до зменшення темпу приросту нарахувань податку на прибуток, і одночасно до зменшення поточної заборгованості податкоплатників перед бюджетом. У першу чергу до них відноситься зниження ставки податку на прибуток з 1.01.2004 р. на 5% — з 30% до 25%, а також зниження податкового навантаження в результаті врахування збільшеного обсягу окремих видів витрат при розрахунку оподаткованого прибутку (дозвіл на включення до валових витрат 50% витрат на придбання паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів, які до цього періоду не включалися до валових витрат у податковому обліку ті інші).

Аналіз структури бюджетної заборгованості за видами економічної діяльності за 1995—2012 рр. показує, що найбільшу частину її складає заборгованість у промисловості та в торгівлі. Однак питома вага останньої за 2004—2012 рр. зменшилась з 36,5% в 2004 р. до 24,1% в 2012 р. У різні роки суттєво підвищувалась питома вага економічної діяльності у сфері "операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям" — до 17,3% в 2009 р. У структурі поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом головна роль належить також промисловості — 50,9% в 2012 р., в той час як питома вага галузі "торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку" значно менша — 17,7%.

Інша динаміка коефіцієнта бюджетної заборгованості складається в групі малих підприємств. Малі підприємства мають стабільний рівень перевищення заборгованості бюджету над поточною заборгованістю податкоплатників перед бюджетом по кожному виду економічної діяльності впродовж всього періоду дії спрощеного оподаткування.

Таблиця 4. Вплив перевищення бюджетної заборгованості над заборгованістю по сплаті податків на доходи бюджету

	Роки						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Доходи зведеного бюджету України, млрд грн.	171,8	219,9	297,9	273,0	314,5	398,6	445,5
Перевищення (+) бюджетної заборгованості над заборгованістю по зобов'язанням по сплаті податків	10,4	20,4	40,0	53,6	32,2	51,7	66,1
у % до доходів зведеного бюджету, млрд грн.	6,1	9,3	13,4	19,6	10,2	13,0	14,8

Розраховано за даними Державного комітету статистики України [13, 14, 15].

Якщо в 2000 р. бюджетна заборгованість складала 1,76 грн. на 1 грн. поточної заборгованості, то в 2010—2011 рр. вже 3,66 грн. та 3,72 грн. відповідно. Структура заборгованості бюджету перед податкоплатниками в розрізі видів економічної діяльності показує, що провідними видами економічної діяльності в цій групі підприємств з моменту запровадження спрощеної системи оподаткування є "торгівля, ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку", а з подальшим розвитком спрощеної системи оподаткування — економічна діяльність у сфері "операції з нерухомим майном, орендою, інжинірингом та наданням послуг підприємцям".

Аналізуючи коефіцієнт бюджетної заборгованості необхідно враховувати, що на саму суму заборгованості по розрахункам з бюджетом як дебіторської, так і кредиторської за період з 1995 по 2012 рр. включно впливали не тільки зміни в методиці розрахунку податків (податку на прибуток та ПДВ) в цілому по економіці, по окремим видам економічної діяльності (торгівля) та надання пільг окремим галузям, а також і результати фінансової діяльності підприємств.

Аналіз фінансових результатів роботи підприємств за 1995—2012 рр. показує, що різке збільшення збиткових підприємств та сум збитків виникло у період 1996—1999 рр. (43—56%), тобто в період внесення кардинальних змін у механізм фінансово-грошової та податкової політики (табл. 3). У наступні роки цей показник стабілізувався на рівні 35—40%, що значно перевищує показники 1995 року, який передував проведенню змін у методиці бухгалтерського обліку фінансових результатів та відокремленню податкового обліку.

Аналіз фінансових результатів господарської діяльності підприємств, який розкриває умови виникнення збитковості, показує, що основна сума збитків формується поза операційною собівартістю продукції, тобто за рахунок фінансово інвестиційної діяльності. Так, за період 2001—2011 роки (окрім 2007 року) від інвестиційно-фінансової діяльності були отримані збитки, які в 2008—2009 роках повністю поглинула прибутки від операційної діяльності. В 2001, 2005, 2006 роках збитки від інвестиційно-фінансової діяльності зменшили отримані у реальному виробництві прибутки на 12—16%, у 2002—2004 роках — на 25—36%, у 2010 році — на 50%, у 2011 році — на 36,5%. Це означає, що приблизно на таку ж частку була знижена база оподаткування для нарахування податку на прибуток.

Співвідношення між нарахованими збитками та чистим прибутком показує, що в 2008—2009 роках збитки від інвестиційно-фінансової діяльності не лише погасили прибутки отримані від операційної діяльності, але за обсягами майже утричі перевищили нарахований податок на прибуток. У 2002—2004 роках збитки від інвестиційно-фінансової діяльності майже дорівнювали величині податку на прибуток.

Лише у 2005—2006 роках збитки були майже вдвічі менші, ніж податок на прибуток, а в 2010 році — менше на 24%. Із цих десяти років виключенням був тільки 2007 рік, в якому від інвестиційно-фінансової діяльності були отримані прибутки [11]. Наявність великої кількості збиткових підприємств та значної суми збитків

не тільки негативно впливає на фінансовий стан державних фінансів та фінансовий стан підприємств, а і спотворює результативність стимулюючих заходів, які передбачені при оподаткуванні прибутку підприємств. Наслідком великої кількості збиткових підприємств та суми збитків є те, що пільги, які передбачені в системі оподаткування по стимулюванню розвитку підприємств та їх інвестиційної діяльності не можуть дати очікуваного ефекту, тому що реально направляються також і на зменшення збитків.

Перевищення бюджетної заборгованості над заборгованістю по зобов'язанням із сплати податків, яке постійно формується в активах підприємств починаючи з 2006 року, тобто має стабільний характер, створює умови для формування прихованого дефіциту бюджету.

Аналіз співвідношення між бюджетною заборгованістю та поточною заборгованістю податкоплатників перед бюджетом дозволяє оцінити вплив такого перевищення на дохідну частину бюджету (табл. 4).

Як свідчать дані таблиці 4, за період з 2006 по 2012 рр. перевищення бюджетної заборгованості над заборгованістю по зобов'язанням по сплаті податків складало від 10,4 млрд грн. в 2006 р. до 66,1 млрд грн. в 2012 р., тобто виросло в 6,6 рази. За цей період питома вага суми перевищення відносно у дохідній частині зведеного бюджету складала від 6,1% в 2006 р. до 19,6% в 2009 р. Після 2009 року питома вага суми перевищення (прихованого дефіциту) зменшилась до 10,2% в 2010 р, але наступні роки (2011—2012) сума перевищення почала збільшуватися і зросла до 13,0—14,8% по відношенню до доходів зведеного бюджету.

ВИСНОВКИ

Аналіз коефіцієнта бюджетної заборгованості, який розкриває характер співвідношення між заборгованістю бюджету перед податкоплатниками та поточною заборгованістю податкоплатників перед бюджетом показав, що зміна методик формування ПДВ та податку на прибуток зумовлює утворення скритих диспропорцій, які виражаються у взаємодіюванні бюджету за рахунок збільшення бюджетної заборгованості перед податкоплатниками та підприємств за рахунок зниження податкового навантаження на економіку, яка обумовлюється головним чином за рахунок зниження податку на прибуток. Враховуючи, що ПДВ складає основу заборгованості бюджету перед суб'єктами господарювання (як по економіці в цілому, так і по окремих видах економічної діяльності), така заборгованість фактично перетворює ПДВ на податок з обороту, який підвищує кінцеве податкове навантаження на доходи фізичних осіб.

Негативний вплив зростання бюджетної заборгованості по відношенню до поточної заборгованості проявляється не тільки в тому, що створюється умови виникнення прихованого бюджетного дефіциту, але і в тому,

що така ситуація вимагає постійного поповнення оборотних активів підприємства за рахунок запозичення, що призводить до збільшення собівартості продукції, а також необхідності створення страхових резервів підприємства.

Для об'єктивної оцінки заходів щодо підвищення збалансованості державних фінансів необхідно враховувати фінансовий стан, на який зокрема впливають зміни розрахунку податкових платежів у структурі балансу внаслідок змін податкового законодавства, а також висока збитковість економічної діяльності підприємств.

Для об'єктивного відображення наслідків змін в податковій політиці та їхнього впливу на зростання бюджетної заборгованості доцільно поряд із прямим дефіцитом бюджету також визначити прихований дефіцит як наслідок бюджетної заборгованості перед платниками податків. Це потребує оцінки та комплексного аналізу коефіцієнта бюджетної заборгованості, що дозволить оцінювати наслідки змін в податковій політиці та розробляти заходи по зниженню напруги у грошово-фінансовому стані підприємств.

Література:

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 серпня 2012 року №569-р "Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2012-%D1%80>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 "Дебіторська заборгованість" [Електронний ресурс] Наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. №237 із змінами та доповненнями.
3. Статистичний збірник "Діяльність суб'єктів господарювання" 2012 рік Державна служба статистики України. — Київ, 2013. — С. 845.
4. Статистичний збірник "Діяльність суб'єктів господарювання" 2010 рік Державна служба статистики України. — Київ, 2011. — С. 455.
5. Статистичний збірник "Діяльність суб'єктів господарювання" 2011 рік Державна служба статистики України. — Київ, 2012. — С. 470.
6. Статистичний збірник "Фінанси Української РСР за 1989—1990 рр." Міністерство статистики Української РСР. — Київ, 1991. — С.68.
7. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. №283/97.
8. Баліцька В.В., Короткевич О.В. Особливості формування та руху ПДВ у державному бюджеті та господарському обороті підприємств // Економіка та прогнозування. — №2. — 2007. — С. 57—74.
9. Сорока Р.С. Фактори впливу на забезпеченість торговельних підприємств оборотним капіталом. Фінанси України. — № 10. — 2003. — С.76—83.
10. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 24.12.2002 р. № 349-IV.
11. Баліцька В.В., Короткевич О.В. Рентабельність діяльності підприємств // вплив на формування прибутку для оподаткування. Збірник Формування ринкових відносин в Україні. — №4 (143). — Київ, 2013. — С. 91—97.
12. Статистичний щорічник України за 1999 рік, Державний комітет статистики України. — Київ, 2000. — С. 72.
13. Статистичний щорічник України за 2007 рік, Державний комітет статистики України. — Київ, 2008. — С. 52.

14. Статистичний щорічник України за 2011 рік, Державна служба статистики України. — Київ, 2012. — С. 54.

15. Статистичний щорічник України за 2012 рік, Державна служба статистики України. — Київ, 2013. — С. 54.

References:

1. The Cabinet of Ministers of Ukraine (August 15, 2012) № 569-p "On Approval of the Concept of national security in the financial sector", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2012-%D1%80>
2. Order of the Ministry of Finance of Ukraine (October 8, 1999) №237 amended Regulation (Standard) № 10 "Receivables" (electronic resource)
3. State Statistics Service of Ukraine (2012), "Dial'nist' sub'iektiv hospodariuvannia. Statystychnyj zbirnyk" [Business entities Statistical Yearbook] Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, Kyiv, 2013, p. 845.
4. State Statistics Service of Ukraine (2010), "Dial'nist' sub'iektiv hospodariuvannia. Statystychnyj zbirnyk" [Business entities Statistical Yearbook] Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, Kyiv, 2011, p. 455.
5. State Statistics Service of Ukraine (2011), "Dial'nist' sub'iektiv hospodariuvannia. Statystychnyj zbirnyk" [Business entities Statistical Yearbook] Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, Kyiv, 2012, p.470.
6. Ministry of Statistics Ukrainian SSR (1989—1990) "Finansy Ukrain'skoi RSR za 1989—1990 Statystychnyj zbirnyk" [Finance Ukrainian SSR Statistical Yearbook] Ministerstvo statystyky Ukrain'skoi RSR, Kyiv, 1991, p. 68.
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (1997), The Law of Ukraine "On Amending the Law of Ukraine On Corporate Income Tax" the number 283/97, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80>
8. Balitska, V.V. and Korotkevich, O.V. (2007), "Features of the formation and movement of VAT in the state budget and economic exchange companies", *Ekonomika ta prohozuvannia*, vol. 2, pp. 57—74.
9. Soroka, R.S. (2003), "Factors influencing the provision of commercial enterprises working capital", *Finansy Ukrainy*, vol. 10, pp.76—83.
10. The Verkhovna Rada of Ukraine (2002), The Law of Ukraine "On Corporate Income Tax" the number 349-IV, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/349-15>
11. Balitsky, V.V. and Korotkevich, O.V. (2013), "The profitability of enterprises impact on making profits for tax purposes". *Zbirnyk Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, vol. 4, no 143, pp. 91—97.
12. State Statistics Committee of Ukraine (2000), "Statystychnyj schorichnyk Ukrainy za 1999 rik" [Statistical Yearbook of Ukraine for 1999] Derzhavnyj komitet statystyky Ukrainy, Kyiv, Ukraine, p. 72.
13. State Statistics Committee of Ukraine (2008), "Statystychnyj schorichnyk Ukrainy za 2007 rik" [Statistical Yearbook of Ukraine for 2007] Derzhavnyj komitet statystyky Ukrainy, Kyiv, Ukraine, p. 52.
14. State Statistics Service of Ukraine (2012), "Statystychnyj schorichnyk Ukrainy za 2011 rik" [Statistical Yearbook of Ukraine for 2011] Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, Kyiv, Ukraine, p. 54.
15. State Statistics Service of Ukraine (2013), "Statystychnyj schorichnyk Ukrainy za 2012 rik" [Statistical Yearbook of Ukraine for 2012] Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, Kyiv, Ukraine, p. 54.

Стаття надійшла до редакції 01.08.2014 р.