

Світлана МИХАЙЛЕНКО

МОНІТОРИНГ ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ МЕНЕДЖМЕНТУ ВИКОНАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ БЮДЖЕТУ

Обґрунтовано актуальність оцінки результативності менеджменту виконання дохідної частини бюджету. Запропоновано методичний підхід для оцінювання результативності менеджменту виконання бюджету. Проведено моніторинг та аналіз виконання доходів зведеного бюджету України.

Виконання бюджету є особливим етапом бюджетного процесу, оскільки від реалізації управлінських функцій залежить економічний та соціальний розвиток держави. В практиці бюджетного менеджменту необхідно постійно удосконалювати методологію оцінювання менеджменту виконання як дохідної, так і видаткової частин бюджету. Це завдання є важливим, оскільки його виконання дає змогу зробити висновок про рівень реалізації заходів бюджетної політики й оцінити економічні результати виконання бюджету з урахуванням проголошених пріоритетів в умовах зміни зовнішнього середовища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що науковці все частіше звертаються до дослідження питань моніторингу та оцінки якості виконання бюджету [5; 8; 9; 11–14]. Проте доцільно провести поглиблені дослідження оцінки результативності менеджменту виконання дохідної частини бюджету протягом певного періоду, що дасть змогу визначити проблемні місця у процесі виконання бюджету.

Мета дослідження – розкрити теоретико-методологічні й практичні засади моніторингу та оцінки результативності менеджменту виконання дохідної частини

державного бюджету, сформулювати пропозиції щодо їх удосконалення.

Поняття “менеджмент виконання дохідної частини бюджету” у науковій літературі не розроблено. Воно не зустрічається ані в наукових працях, ані в підручниках, ані в енциклопедичних виданнях. Відповідно до загального розуміння поняття “бюджетний менеджмент”, ми пропонуємо таке визначення: “Менеджмент виконання дохідної частини бюджету – це система управлінських функцій, принципів, методів, процедур, які спрямовані на реалізацію адміністративно-управлінських рішень у процесі поточного (фактичного) формування централізованих грошових ресурсів (коштів) держави та її територіально-адміністративних одиниць” [1, 177].

Згідно з позицією А. Загороднього та Г. Вознюка, моніторинг – це система постійного спостереження за ситуацією на ринку, за виробничою і фінансовою діяльністю підприємства, банку, біржі тощо, а також за реалізацією окремих проектів, зокрема інвестиційних [2, 538]. Отже, можна визначити поняття “моніторинг виконання дохідної частини бюджету” як систему постійного спостереження за станом бюджетних надходжень відповідно до затверджен-

них параметрів (за обсягами, платниками, строками тощо), тобто виконання бюджету за доходами.

Проведемо моніторинг виконання дохідної частини зведеного бюджету України. Дані про заплановані та фактичні обсяги доходів зведеного бюджету України протягом 2004–2010 рр., абсолютні та відносні відхилення фактичних показників доходів бюджету від планових, а також показники відносного зростання бюджетних надходжень наведено у табл. 1.

Планові і фактичні показники відносного зростання бюджетних надходжень протягом 2004–2008 рр. та в 2010 р. значно перевищували індекс зростання ВВП, що вказує на збільшення фіскального навантаження на економіку. Це – результат стрімкого зростання показників зовнішньоекономічної діяльності [5, 42].

Йдеться, зокрема, про ефекти, породжені зростанням імпорту, що призвело до збільшення обсягів сплаченого ввізного мита при незмінності обсягу ВВП, а зростання експортних платежів відбулося в результаті покращення кон'юнктури на світових ринках продукції традиційного експорту українських виробників. Серед інших причин зростання планових обсягів надходжень можемо назвати намагання держави мінімізувати обсяги тіньової економіки, і як наслідок – забезпечити додаткові податкові надходження, а також отримати кошти від приватизації державного майна.

Частка фактичних обсягів надходжень зведеного бюджету у ВВП протягом 2005–2008 рр. коливалася на рівні 30,40–31,56%, що дещо перевищує показники, зафіксовані у розвинутих країнах (менше 30%). Вказане свідчить про високий рівень перероз-

Таблиця 1

Абсолютні та відносні відхилення планових і фактичних обсягів надходжень до зведеного бюджету України за 2004–2010 рр.*

Статті доходів	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Планові обсяги доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів), млрд. грн.	91,21	135,78	169,11	218,23	306,27	324,91	319,51
Абсолютне збільшення до попереднього року, млрд. грн.		44,57	33,33	49,12	88,04	18,64	-5,4
Індекс планового обсягу доходів, %		148,87	124,55	129,05	140,34	106,09	98,34
Фактичні обсяги доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів), млрд. грн.	90,59	134,18	171,75	219,94	297,89	272,97	314,51
Абсолютне збільшення до попереднього року, млрд. грн.		43,59	37,57	48,19	77,65	-24,92	41,54
Індекс фактичного обсягу доходів, %		148,12	128,00	128,06	135,44	91,63	115,22
Абсолютне відхилення фактичних обсягів від планових, млрд. грн.	-0,62	-1,6	2,64	1,71	-8,38	-51,94	-5,0
Відносне відхилення фактичних обсягів від планових, %	-0,67	-1,17	1,56	0,78	-2,74	-15,99	-1,56
Частка фактичних обсягів надходжень у ВВП, %	26,25	30,40	31,56	30,52	31,36	29,84	28,81
Довідково: індекс ВВП, фактичний, %	112,1	102,7	107,3	107,9	102,1	88,2	104,2

*Складено і розраховано на основі [3; 4].

поділу ВВП через бюджет. У 2007 р. частка фактичних обсягів надходжень зведеного бюджету у ВВП дещо знизилася (30,52%), що стало наслідком реалізації низки заходів антициклічного регулювання з боку фінансово-монетарних органів. Стрімке зростання абсолютного показника надходжень при зменшенні частки надходжень у ВВП пояснюється розширенням монетарної бази та надто високою інфляцією (у 2007 р. індекс споживчих цін був зафіксований на рівні 116,6%, що стало рекордним показником за період, починаючи з 2001 р.).

Аналіз доходів бюджету показує, що у структурі податкових надходжень протягом 2004–2010 рр. відбулися певні зміни. Так, у 2004 р. було зафіксовано приблизно однаковий обсяг надходжень податку на додану вартість (16,37 млрд. грн.) та податку на прибуток підприємств (16,16 млрд. грн.). Починаючи з 2005 р., обсяги надходжень податку на додану вартість почали стрімко зростати. У 2008–2009 рр. обсяг надходження податку на додану вартість досяг сумарного обсягу надходжень основних прямих податків (податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток підприємств).

У структурі прямих податків протягом 2004–2006 рр. переважав податок на прибуток підприємств, а, починаючи з 2007 р., – податок з доходів фізичних осіб. Вказане явище можна пояснити зростанням доходів громадян, а також мінімізацією юридичними особами своїх податкових зобов'язань.

Моніторинг бюджетних надходжень показує, що особливо гостро проблема формування бюджетних доходів постала у 2009 р. у зв'язку із загостренням негативних наслідків економічної кризи.

Виконання дохідної частини зведеного бюджету за 2009 р. становило 273,0 млрд. грн., що на 24,9 млрд. грн., або на 8,4% менше аналогічного показника попереднього року. Виконання дохідної час-

тини державного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) становило 217,6 млрд. грн., що на 6,4 млрд. грн., або на 3,0%, менше за відповідний показник попереднього року [6]. Частка податкових надходжень у структурі загальних надходжень зведеного бюджету за 2009 р. порівняно з 2008 р. зменшилася на 4,2 в. п. до 72,1%. Частка неподаткових надходжень зведеного бюджету зросла на 5,3 в. п. і склала 25,6% [6].

У 2010 р. виконання дохідної частини державного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) становило 233,9 млрд. грн., що на 16,3 млрд. грн., або на 7,5% більше відповідного показника 2009 р. Рівень виконання річного плану державного бюджету у 2010 р. становив 94,3% [7]. Частка податкових надходжень у структурі загальних надходжень зведеного бюджету за 2010 р. порівняно з 2009 р. збільшилась на 2,5 в. п. до 74,6%. Водночас змінилась і структура самих податкових надходжень. Так, збільшилися частки практично всіх основних надходжень, окрім частки податку на додану вартість, що зменшилася на 1,8 в. п. Зокрема, податок на прибуток підприємств зріс на 1,3 в. п., акцизний збір – на 1,5 в. п., податок з доходів фізичних осіб – на 0,8 в. п., податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції – на 0,7 в. п. [7].

Моніторинг бюджетних надходжень показує, що в сучасних умовах важливого значення набуває система управління неподатковими надходженнями до бюджету. Неподаткові надходження є однією з форм акумуляції коштів до централізованого грошового фонду держави, при якій процес мобілізації коштів пов'язаний з розподілом і перерозподілом ВВП за допомогою не примусового вилучення частини доходів і нагромаджень окремих суб'єктів розподільних відносин, до яких належать юридичні і

фізичні особи. Під неподатковим механізмом мобілізації доходів бюджету зазвичай розуміється сукупність методів, інструментів і важелів, за допомогою яких забезпечується спрямування конкретного виду неподаткових надходжень до бюджету. Важелями неподаткових надходжень можна вважати окремі їхні види, зокрема, дивіденди, ренту, адміністративні збори та платежі, державне мито, митні збори, штрафи, фінансові санкції, власні надходження бюджетних установ тощо. Кожен важіль використовує сукупність власних інструментів, до яких належать ставки, норми, тарифи тощо. Мобілізація неподаткових надходжень ґрунтується на таких принципах, як рівність, недопущення будь-яких проявів дискримінації, економічна обґрунтованість, компетенція, єдиний підхід, доступність. Основною функцією неподаткових надходжень є збалансування бюджету, заповнення недомобілізованої частини доходів за рахунок податків [8, 54].

Частка неподаткових надходжень у структурі бюджетних доходів в Україні перевищує аналогічний показник у розвинутих країнах. Така ситуація є свідченням низької ефективності діяльності податкових органів у процесі мобілізації податків до бюджету та непрогресивності діючої системи оподаткування. Неодержуючи необхідної суми податків, держава змушена вишукувати інші джерела формування доходів, насамперед у формі неподаткових надходжень [9, 181; 10, 464]. Підтвердженням нестабільності та ненадійності неподаткових надходжень є коливання рівня виконання прогнозних розрахунків неподаткових надходжень до зведеного бюджету, а також, як правило, нижчий рівень їх виконання порівняно з прогнозними показниками податкових надходжень [11, 204–205]. На думку В. Опаріна, в умовах стабільної економіки “неподаткові надходження не мають вели-

кого значення і становлять не більше 5% доходів бюджету” [12, 69].

С. Львовчкін, характеризуючи тенденцію до зростання ролі неподаткових надходжень у доходах бюджету, сумнівається у її характеристиці як позитивного явища. Він стверджує: “По-перше, вона є результатом економічної кризи – рівень виробленого ВВП (основного джерела податкових доходів) настільки низький, що не дозволяє забезпечити надходження достатніх доходів до бюджету. По-друге, це свідчення вкрай низької ефективності податкової системи і податкової служби” [13, 250].

Зважаючи на значну частину неподаткових надходжень у доходах бюджету України, роль неподаткового механізму у забезпеченні перерозподільних процесів є суттєвою та у найближчій перспективі особливо не знижуватиметься. Тому важливим завданням фінансового апарату держави є пошук шляхів удосконалення цього механізму, ефективного використання його складових у процесі мобілізації неподаткових джерел доходів. У сучасних умовах з метою забезпечення ефективного функціонування неподаткового механізму доцільно активізувати використання усіх його складових, спрямованих, насамперед, на мобілізацію доходів від власності та підприємницької діяльності, власних надходжень бюджетних установ та інших неподаткових надходжень, які займають найбільшу частку у доходах бюджетів усіх рівнів [8, 55].

Значною проблемою менеджменту бюджетних доходів в Україні є вкрай недостатні обсяги власних (закріплених) доходів місцевих бюджетів. Переважена частина місцевих бюджетів є дотаційними. Чинна система місцевих податків і зборів не спроможна забезпечити фінансову самостійність місцевої влади, оскільки місцеві податки і збори через незначний податковий потенціал не можуть забезпечити достатню

кількість фінансових ресурсів. Усього ж місцеві податки та збори у сукупних доходах місцевих бюджетів становлять в Україні лише 3%, водночас за рахунок місцевих податків у Швеції формується 60% комунальних доходів, у Данії – 50%, у Швейцарії – 46%, у Норвегії – 43%, у Франції – 36%, хоча в Угорщині – 4%, в Греції – 2% [14, 220]. Недостатній рівень надходжень до місцевих бюджетів не дає змогу вирішувати складні завдання прискорення економічного розвитку територій, призводить до деградації місцевих фінансів, не стимулює місцеві еліти до високорезультативної легальної діяльності та виконання зобов'язань із формування доходів державної скарбниці.

З метою оцінювання результативності менеджменту виконання дохідної частини зведеного бюджету можемо запропонувати методологічний підхід, заснований на визначенні результативності виконання дохідної частини бюджету, оскільки від результативності виконання бюджету за доходами залежить результативність та ефективність усієї державної економічної політики, тому що лише у разі надходження до бюджету запланованих коштів держава спроможна повноцінно виконувати покладені на неї функції.

В загальному розумінні, результативність – це показник, який характеризує ступінь виконання запланованого результату (досягнення мети, виконання завдань). Результативність менеджменту – це міра точності управління, яка характеризується досягненням очікуваного стану об'єкта управління, мети управління або рівнем наближення до неї в результаті впливу суб'єкта управління на об'єкт управління.

Критерії оцінки результативності управління можуть бути різними й залежать вони від поставленої мети. Оскільки ми взяли за мету забезпечення виконання запланованих показників дохідної частини бюджету, проведемо оцінювання результативності менедж-

менту виконання доходів бюджету з використанням коефіцієнтів результативності.

Отже, результативність виконання дохідної частини бюджету, на наше переконання, – це показник, який характеризує ступінь виконання плану доходів бюджету. Результативність визначається шляхом розрахунку відношення реального обсягу показника до планового.

Для оцінювання результативності менеджменту виконання дохідної частини бюджету можемо запропонувати наступні показники:

- загальна результативність менеджменту виконання дохідної частини бюджету (відношення фактичного обсягу доходів бюджету до планового);
- результативність менеджменту виконання завдання щодо податкових надходжень (відношення фактичного обсягу податкових надходжень до планового);
- результативність менеджменту виконання завдання щодо неподаткових надходжень (відношення фактичного обсягу неподаткових надходжень до планового),
- результативність менеджменту виконання завдання щодо надходжень окремих податків (відношення фактичних обсягів надходжень за окремими податками до відповідних планових обсягів).

Розрахуємо окремі показники результативності виконання дохідної частини бюджету. Дані для розрахунку коефіцієнта загальної результативності менеджменту виконання зведеного бюджету за доходами подані у табл. 2.

Отже, протягом 2004–2007 рр. коефіцієнт загальної результативності виконання зведеного бюджету за доходами коливається від 0,99 до 1,02. Тобто, система менеджменту бюджетних доходів загалом забезпечувала досягнення належної результативності. Починаючи з 2008 р., зазначений коефіцієнт почав падати, що можна

Розрахунок коефіцієнта загальної результативності менеджменту виконання зведеного бюджету України за доходами *

Статті доходів	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Планові обсяги доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів), млрд. грн.	91,21	135,78	169,11	218,23	306,27	324,91	319,51
Фактичні обсяги доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів), млрд. грн.	90,59	134,18	171,75	219,94	297,89	272,97	314,51
Коефіцієнт загальної результативності виконання дохідної частини бюджету	0,99	0,99	1,02	1,01	0,97	0,84	0,98

*Складено і розраховано на основі [3; 4].

пояснити зменшенням бюджетних доходів внаслідок загострення економічної кризи. Таким чином, можемо констатувати, що протягом 2008–2010 рр. органи управління бюджетними доходами не змогли застосувати адекватних управлінських дій для забезпечення належного обсягу надходжень.

Дані для розрахунку коефіцієнта результативності менеджменту виконання завдання щодо надходжень окремих податків подано у табл. 3.

З даних таблиці видно, що протягом 2004–2007 рр. коефіцієнт результативності виконання бюджету щодо податкових надходжень коливається від 0,99 до 1,03. Тобто, система менеджменту податкових надходжень (система податкового адміністрування) загалом забезпечувала досягнення належної результативності. Починаючи з 2008 р., зазначений коефіцієнт почав падати, що можна пояснити зменшенням податкових надходжень через звуження бази оподаткування (дохідності платників) внаслідок загострення економічної кризи. Таким чином, можемо констатувати, що протягом 2008–2010 рр. органи управління податковими надходженнями не змогли застосувати адекватних управлінських дій для забезпечення належного обсягу надходжень.

На основі даних таблиці можна зробити наступні висновки:

– коефіцієнт результативності менеджменту виконання завдання щодо надходжень податку на прибуток протягом 2004–2008 рр. коливався на рівні 0,99–1,27, що свідчить про належну результативність роботи фіскальних органів щодо акумуляції згаданого податку (забезпечення надходжень у належному обсязі в належні строки), у 2009 р. вказаний коефіцієнт знизився до 0,77, що стало наслідком стрімкого зменшення фактичного обсягу надходжень через зниження бази оподаткування (зменшення прибутковості підприємств внаслідок погіршення результатів господарської діяльності через економічну кризу);

– коефіцієнт результативності менеджменту виконання завдання щодо надходжень податку на доходи фізичних осіб протягом 2004–2007 рр. коливався на рівні 1,00–1,04, що свідчить про належну результативність роботи фіскальних органів щодо акумуляції згаданого податку (забезпечення надходжень в належному обсязі в належні строки), у 2008–2009 рр. вказаний коефіцієнт знизився до 0,96–0,97, що стало наслідком зменшення надходжень податку через зниження бази оподаткування (зменшення доходів домогосподарств унаслідок

Розрахунок коефіцієнтів результативності менеджменту виконання завдання щодо надходжень окремих податків *

Статті доходів	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Планові показники, млрд. грн.</i>							
План надходжень податку на прибуток підприємств	12,74	22,43	26,33	29,01	42,72	42,96	40,57
План надходжень податку на доходи фізичних осіб	13,14	17,27	22,40	33,37	47,72	46,09	52,27
План надходжень податку на додану вартість	19,84	33,34	44,97	65,12	99,29	50,07	90,69
Планові обсяги податкових надходжень (всього)	62,36	98,31	122,09	158,77	232,48	240,64	243,75
<i>Фактичні показники, млрд. грн.</i>							
Фактичний обсяг надходжень податку на прибуток підприємств	16,16	23,46	26,17	34,41	47,86	33,05	40,36
Фактичний обсяг надходжень податку на доходи фізичних осіб	13,21	17,33	22,79	34,78	45,90	44,49	51,03
Фактичний обсяг надходжень податку на додану вартість	16,73	33,80	50,40	59,38	92,08	84,60	86,32
Фактичні обсяги податкових надходжень (всього)	63,16	98,07	125,74	161,21	227,16	208,07	234,45
<i>Коефіцієнти</i>							
Коефіцієнт результативності виконання завдання щодо надходжень податку на прибуток підприємств	1,27	1,05	0,99	1,18	1,12	0,77	0,99
Коефіцієнт результативності виконання завдання щодо надходжень податку на доходи фізичних осіб	1,01	1,00	1,02	1,04	0,96	0,97	0,98
Коефіцієнт результативності виконання завдання щодо надходжень податку на додану вартість	0,84	1,01	1,12	0,91	0,92	1,68	0,95
Коефіцієнт результативності виконання завдання щодо податкових надходжень	1,01	0,99	1,03	1,02	0,98	0,86	0,96

*Складено і розраховано на основі [3; 4].

зростання безробіття та зменшення заробітної плати зайнятого населення);

– коефіцієнт результативності менеджменту виконання завдання щодо надходжень податку на додану вартість протягом 2004–2009 рр. є нерівномірним (перевищує 1 у 2005 та 2006 рр., менше за 1 у 2004, 2007 та 2008 рр.), що може свідчити про недосконалість методології планування обсягу надходжень податку на додану вартість, а також про значний вплив неврахованих чинників (одним із таких чинників можна

вважати стрімке збільшення експорту у 2007 р. та першій половині 2008 р., через що українські експортери заявляли значні суми відшкодування податку).

На основі вищезазначеного можемо зробити наступні висновки. Актуальною проблемою сьогодення є вироблення науково обґрунтованих методик оцінювання результативності менеджменту виконання дохідної частини бюджету. Запропонований підхід може застосовуватися як при остаточній оцінці загальної результатив-

ності менеджменту виконання дохідної частини бюджету, так при оцінці результативності менеджменту виконання завдання щодо податкових і неподаткових надходжень, а також надходжень окремих податків. Крім того, таку оцінку можна проводити на всіх рівнях бюджетної системи та за різними періодами дослідження (місяць, квартал, півріччя, рік). Він дає змогу виявити найбільш проблемні місця у процесі управління виконанням дохідної частини бюджетів різного рівня (у розрізі окремих статей), і на цій основі розробити та прийняти своєчасні управлінські рішення, спрямовані на виконання запланованих показників.

Література

1. Михайленко С. В. *Бюджетний менеджмент: стан та оцінка ефективності: Монографія.* – Одеса: ВМВ, Друк Південь, 2010. – 400 с.
2. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. *Фінансово-економічний словник.* – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
3. *Основні фінансові показники // Довідка Державного казначейства України [Електронний ресурс].* – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>.
4. *Статистичний щорічник України за 2010 рік / За ред. О. Г. Осауленка.* – К.: Державна служба статистики України, 2011. – 560 с.
5. Запатріна І. В., Лебеда Т. Б. *Бюджетна політика стимулювання економічного зростання та механізми її реалізації // Фінанси України.* – 2006. – № 4. – С. 38–45.
6. *Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2009 рік / І. Ф. Щербина, А. Ю. Рудик, В. В. Зубенко, І. В. Самчинська.* – К.: ІБСЕД, USAID. – 2010. – 136 с.
7. *Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2010 рік / І. Ф. Щербина, А. Ю. Рудик, В. В. Зубенко, І. В. Самчинська.* – К.: ІБСЕД, USAID. – 2010. – 158 с.
8. Дем'янишин В. Г. *Неподатковий механізм мобілізації доходів бюджету // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України.* – 2007. – № 4. – С. 53–60.
9. Огонь Ц. Г. *Доходи бюджету України: теорія та практика: Монографія.* – К.: Київ. нац. торг.-екон. у-нт, 2003. – 580 с.
10. Пасічник Ю. В. *Бюджетна система України: Навч. посіб.* – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 670 с.
11. *Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України: У 6 т. – Т. 3. Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфіменко та ін.* – К.: НДФІ, 2004. – 308 с.
12. *Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг ред. В. Федосова.* – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.
13. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. *Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія / За ред. В. Федосова.* – К.: КНЕУ, 2002. – 387 с.
14. Бондарук Т. В. *Реформування місцевого оподаткування в Україні // Актуальні проблеми економіки.* – 2008. – № 6. – С. 213–221.