

Основні напрями стандартизації статистики Державного бюджету України

Проаналізовано діючу в Україні бюджетну класифікацію. Визначено основні проблеми забезпечення відповідності статистики державних фінансів міжнародним вимогам та запропоновано шляхи її удосконалення в аспекті гармонізації з загальновизнаними стандартами МВФ.

Ключові слова: державний бюджет, бюджетна класифікація, доходи бюджету, видатки бюджету, фінансування бюджету, державний борг, бухгалтерський облік у державному секторі.

Бюджетна система України є важливою складовою фінансової системи й основним механізмом здійснення фінансової політики держави. Ця система складається з державного та місцевих бюджетів. Державний бюджет є централізованим фондом фінансових ресурсів держави, що використовується для виконання покладених на неї функцій. Бюджет відіграє важливу роль у підтримці сприятливого соціального клімату в країні та є знаряддям впливу на економіку. У цілому державний бюджет є основним регулятором соціально-економічного розвитку, інструментом вирівнювання демографічних та інших диспропорцій як на мікро-, так і на макrorівні. Державний бюджет України затверджується щорічно Верховною Радою України Законом про Державний бюджет України, в якому, зокрема, визначається обсяг доходів, що акумулюються до бюджету, та обсяг видатків на фінансування основних функцій держави.

Доходи державного бюджету є фінансовою базою діяльності держави. Їх склад, форми мобілізації залежать від системи та методів господарювання, а також від економічних завдань, які вирішує суспільство у певний період. Видатки державного бюджету відображають фінансове забезпечення виконання державою її функцій. За допомогою статистичних методів контролюються надходження доходів і здійснення видатків, вивчається структура та динаміка бюджетних статей, аналізуються співвідношення окремих статей, виявляються закономірності їх розподілу, характеризуються й оцінюються зв'язки між показниками доходів і видатків бюджету.

Проблемам дослідження бюджетних відносин присвячені праці вітчизняних учених-економістів: С. Булгакової, В. Гейця, І. Луніної, В. Опаріна, К. Павлюк, Д. Полозенка, В. Федосова, С. Юрія та ін. Вагомий внесок в удосконалення статистичного вивчення бюджетної діяльності зробили такі науковці-статистики, як Е. Галицька, С. Герасименко, А. Єріна, К. Захожай, Н. Ковтун, О. Мазуренко, І. Манцуров, О. Осауленко, О. Царук та ін. Однак залишаються дискусійними і невирішеними питання стандартизації статистики державного бюджету та її гармонізації з міжнародними стандартами.

Метою статті є аналіз бюджетної класифікації України, визначення її відповідності міжнародним стандартам статистики державних фінансів для забезпечення їх гармонізації.

Статистика державного бюджету має ключове значення для податково-бюджетного аналізу та відіграє важливу роль як в обґрунтуванні, розробці та моніторингу фінансових програм, так і у здійсненні нагляду за заходами економічної політики. Тому у теперішній час перед державною статистикою України постала проблема приведення статистики державного бюджету у відповідність до останніх змін у міжнародних стандартах. Проблема гармонізації системи статистики державного бюджету тісно пов'язана з глобалізаційними процесами й умовами, що висувуються ринковою економікою, її розв'язання потребує переходу національної статистики на міжнародні статистичні стандарти.

Велику роль у забезпеченні порівнянності статистичних даних відіграють міжнародні організації – Міжнародний валютний фонд (далі – МВФ), Євростат, ООН та ін. Їх діяльність спрямована, зокрема, на вирішення нових обліково-статистичних проблем міжнародного рівня. Система статистики державного бюджету в Україні має відповідати вимогам міжнародних організацій, що і визначає сучасні напрями її реформування.

Методологічні основи побудови системи статистики державних фінансів, у тому числі статистичні методи вивчення державного бюджету, викладені в офіційних виданнях МВФ. Таким офіційним документом, що регламентує міжнародні стандарти у цій сфері, є Керівництво зі статистики державних фінансів 2001 [1]. Наразі це видання є підґрунтям розробки показників для складання й оприлюднення податково-бюджетної статистики з метою вдосконалення системи звітності та підвищення прозорості у сфері державних фінансів. Основна увага в Керівництві приділена визначенням, класифікаціям та принципам ведення статистики державних фінансів. Крім того, касовий метод обліку економічних подій у секторі державного управління змінено на метод нарахування, що дає змогу відобразити всі потоки ресурсів.

Україна приєдналася до Спеціального стандарту поширення даних МВФ (далі – ССПД), але упровадження повністю інтегрованої систе-

ми, що подається в Керівництві, займе певний час. Водночас гармонізація передбачає узгодження та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, а національні моделі організації обліку та системи стандартів не повинні суттєво відрізнятися від аналогічних стандартів інших країн – членів співтовариства.

Для системи статистики державного бюджету, в першу чергу, необхідна уніфікація бюджетної класифікації з міжнародними стандартами. На цьому шляху Україною зроблені певні кроки. Згідно з Бюджетним кодексом України, бюджетна класифікація визначається як єдине систематизоване групування доходів, витрат і фінансування бюджету за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою тощо відповідно до законодавства України і міжнародних стандартів [2]. Вона є єдиною для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України, та використовується у бюджетному плануванні, процесі складання проектів бюджетів різних рівнів, розробці індивідуальних і зведених кошторисів витрат та доходів бюджетних установ. При цьому забезпечується взаємозв'язок державного плану економічного й соціального розвитку країни та фінансових планів міністерств і відомств із бюджетом, зведення показників державного й місцевих бюджетів. На основі бюджетної класифікації можна порівнювати фактичні та планові показники бюджетів різних рівнів, визначати характер регулюючих дій держави щодо надходжень за джерелами доходів і напрямками використання одержаних коштів.

Бюджетна класифікація використовується на всіх стадіях бюджетного процесу, в ході складання, розгляду, затвердження бюджетів усіх рівнів та їх виконання. Вона відіграє важливу роль у здійсненні контролю за фінансовою діяльністю суб'єктів бюджетного процесу, оскільки уможлиблює порівняння показників державного та місцевих бюдже-

тів, створює умови для розгляду й економічного аналізу бюджетів усіх рівнів, спрощує синтетичний і аналітичний облік доходів та видатків у бюджетних установах, а також полегшує контроль за виконанням бюджету, своєчасністю й повнотою надходження коштів та їх використанням за цільовим призначенням.

Бюджетна класифікація була запроваджена Наказом Міністерства фінансів України "Про бюджетну класифікацію та її запровадження" від 27.12.2001 р. № 604. Наразі він утратив чинність (Наказ Міністерства фінансів України "Про бюджетну класифікацію" від 14.01.2011 р. № 11).

Чинна бюджетна класифікація складається з таких розділів [3]:

- 1) класифікація доходів бюджету;
- 2) класифікація видатків бюджету:
 - функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету;
 - економічна класифікація видатків бюджету;
 - класифікація кредитування бюджету;
 - відомча класифікація видатків та кредитування бюджету;
- 3) класифікація фінансування бюджету:
 - за типом кредитора;
 - за типом боргового зобов'язання;
- 4) класифікація боргу:
 - за типом кредитора;
 - за типом боргового зобов'язання;
- 5) структура кодування програмної класифікації видатків та кредитування бюджету (сама програмна класифікація видатків щорічно визначається в законі про державний бюджет).

Класифікація доходів бюджету, відповідно до національної бюджетної класифікації, в основному зорієнтована на міжнародну класифікацію, що міститься у Керівництві зі статистики державних фінансів. У табл. 1 наведено порівняння основних статей доходів бюджету відповідно до міжнародних стандартів та національної бюджетної класифікації доходів [1; 3].

Таблиця 1

Класифікація доходів бюджету

Класифікація доходів бюджету відповідно до міжнародних стандартів	Національна бюджетна класифікація доходів
11 Податкові надходження	10000000 Податкові надходження
111 Податок на доходи, прибуток та приріст капіталу	11000000 Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості
112 Податки на фонд заробітної плати та робочу силу	12000000 Податки на власність
113 Податки на власність	13000000 Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів
114 Податки на товари та послуги	14000000 Внутрішні податки на товари та послуги
115 Податки на міжнародну торгівлю та операції	15000000 Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції
116 Інші податки	16000000 Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів
	17000000 Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси
	18000000 Місцеві податки і збори

СТАТИСТИКА ТА СУМІЖНІ ГАЛУЗІ ДОСЛІДЖЕНЬ

Продовж. табл. 1

Класифікація доходів бюджету відповідно до міжнародних стандартів	Національна бюджетна класифікація доходів
	19000000 Інші податки та збори
12 Внески на соціальні потреби	20000000 Неподаткові надходження
121 Внески на соціальне забезпечення	21000000 Доходи від власності та підприємницької діяльності
122 Інші внески на соціальні потреби	22000000 Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності
	24000000 Інші неподаткові надходження
	25000000 Власні надходження бюджетних установ
13 Гранти	30000000 Доходи від операцій з капіталом
131 Від урядів іноземних держав	31000000 Надходження від продажу основного капіталу
132 Від міжнародних організацій	32000000 Надходження від реалізації державних запасів товарів
133 Від інших одиниць сектору державного управління	33000000 Кошти від продажу землі і нематеріальних активів
	34000000 Податки на фінансові операції та операції з капіталом
14 Інші доходи	40000000 Офіційні трансферти
141 Доходи від власності	41000000 Від органів державного управління
142 Продаж товарів та послуг	42000000 Від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій
143 Штрафи, пені, неустойки	
144 Добровільні трансферти, крім грантів	
145 Інші доходи	
	50000000 Цільові фонди

Розбіжності у розгорнутій структурі податкових надходжень до бюджету пояснюються особливостями національної податкової системи. Так, стаття 16000000 “Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів” уведена в дію з 01.01.2011 р. згідно з Податковим кодексом. Водночас вона містить класифікацію місцевих податків і зборів, що існували до прийняття цього кодексу. В міжнародній класифікації доходів бюджету не існує розділу “неподаткові надходження”, а ті окремі доходи, що мають неподатковий характер,

належать до розділу “інші доходи”. Крім того, у міжнародній класифікації до доходів бюджету віднесено соціальні відрахування. Проте у вітчизняній практиці соціальні фонди є позабюджетними, тому їх надходження не відносять до доходів бюджету.

Вивчення статистичних показників доходів державного бюджету уможливило оцінку структурних зрушень у дохідній частині бюджету (табл. 2, 3, за оперативними даними Міністерства фінансів України).

Таблиця 2

Структура доходів Державного бюджету України у 2009–2010 рр.

Показник	Рік	2009		2010	
		млн. грн.	%	млн. грн.	%
Доходи – усього, у тому числі:		209700,3	100,00	240615,2	100,00
– податкові надходження		148915,6	71,01	166872,2	69,36
– неподаткові надходження		50676,8	24,17	65067,7	27,04
– доходи від операцій з капіталом		1060,0	0,50	587,0	0,24
– офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій		645,3	0,31	305,6	0,13
– цільові фонди		633,6	0,30	1158,0	0,48
– офіційні трансферти від органів державного управління		7769,0	3,71	6624,7	2,75

Таблиця 3

Структура основних надходжень до Державного бюджету України у 2009–2010 рр.

Показник	Рік	2009		2010	
		млн. грн.	%	млн. грн.	%
Податкові надходження, із них:		148915,6	100,00	166872,2	100,00
– податки на дохід, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості		32569,8	21,87	39969,2	23,95

Показник	2009		2010	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%
– податки на власність	–	–	–	–
– збори за спеціальне використання природних ресурсів	2624,3	1,77	2928,8	1,75
– внутрішні податки на товари та послуги	106331,1	71,40	114302,4	68,50
– податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	6929,3	4,66	9071,9	5,44
– інші податки	461,1	0,30	599,9	0,36
Неподаткові надходження, із них:	50676,8	100,00	65067,7	100,00
– доходи від власності та підприємницької діяльності	16146,1	31,86	29700,6	45,65
– адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу	1632,5	3,22	1638,8	2,52
– інші неподаткові надходження	12333,0	24,34	11649,7	17,90
– власні надходження бюджетних установ	20565,2	40,58	22078,6	33,93

Аналіз даних табл. 2 свідчить, що у цілому доходи Державного бюджету України в 2010 р. порівняно з попереднім роком збільшилися в 1,15 раза, або на 15%. Порівняння структури доходів Державного бюджету України у 2009 та 2010 роках показує, що основною статтею доходів у податкових надходженнях є внутрішні податки на товари та послуги (відповідно, 71,40% і 68,50%), у неподаткових надходженнях – доходи від власності й підприємницької діяльності (31,86% і 45,65%) та власні надходження бюджетних установ (40,58% і 33,93%) (див. табл. 3). Суттєвих структурних зрушень у доходах державного бюджету у 2010 р. порівняно з 2009 р. не відбулося.

Щодо класифікації видатків державного бюджету, то в міжнародній класифікації передбачено економічну, функціональну та перехресну класифікації видатків. Економічна класифікація видатків включає 8 розділів: оплата праці працівникам; придбання товарів і послуг; споживання основного капіталу; проценти; субсидії; гранти; соціальні допомоги; інші видатки [2]. У відповідній вітчизняній класифікації усі видатки поділені на поточні та капітальні. До поточних належать [3]:

1) видатки на товари і послуги, що включають оплату праці працівникам бюджетних установ, нарахування на заробітну плату, придбання товарів та послуг, видатки на відрядження, оплату комунальних послуг;

2) видатки на виплату процентів за зобов'язаннями;

3) субсидії та поточні трансферти, що включають трансферти підприємствам, органам державного управління різних рівнів та населенню.

До капітальних належать:

1) видатки на придбання основного капіталу, які включають придбання обладнання і предметів довгострокового користування, капітальне будівництво, капітальний ремонт, реконструкцію та реставрацію;

2) видатки на створення державних запасів та резервів;

3) видатки на придбання землі та нематеріальних активів;

4) капітальні трансферти.

Таким чином, у цілому за статтями національна економічна класифікація видатків відповідає міжнародній, а поділ на поточні та капітальні видатки можна пояснити щорічним виділенням у складі бюджету поточного бюджету та бюджету розвитку.

Функціональна класифікація видатків наразі повністю відповідає міжнародним стандартам статистики державних фінансів 2001 р. і включає 10 розділів: загальнодержавні функції; оборона; громадський порядок, безпека та судова влада; економічна діяльність; охорона навколишнього природного середовища; житлово-комунальне господарство; охорона здоров'я; фізичний та духовний розвиток; освіта; соціальний захист та соціальне забезпечення [3]. Відомчої класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету в міжнародних стандартах бюджетної класифікації не передбачено.

Аналіз статистичних показників видатків державного бюджету дає можливість зробити висновки про структурні зрушення у видатковій частині бюджету (табл. 4, за даними Рахункової палати України).

Таблиця 4

Структура видатків Державного бюджету України в 2009–2010 рр. за функціональною класифікацією

Показник	2009		2010	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Видатки – усього, у тому числі:	242357	100,00	303589	100,00
– загальнодержавні функції, з них:	87048	35,92	112460	37,04
• кошти, що передаються до бюджетів інших рівнів	62180	25,66	77766	25,61

Показник	Рік	2009		2010	
		млн. грн.	%	млн. грн.	%
– оборона		9655	3,98	11347	3,74
– громадський порядок, безпека та судова влада		24164	9,97	28571	9,41
– економічна діяльність		33234	13,71	36030	11,87
– охорона навколишнього природного середовища		1824	0,75	2293	0,75
– житлово-комунальне господарство		248	0,10	844	0,28
– охорона здоров'я		7531	3,11	8759	2,89
– духовний і фізичний розвиток		3216	1,33	5166	1,70
– освіта		23925	9,88	28808	9,49
– соціальний захист та соціальне забезпечення		51512	21,25	69311	22,83

Як свідчать розрахунки, всі основні статті видатків Державного бюджету України в 2010 р. порівняно з 2009 р. зросли. Найбільш суттєві зміни за обсягом видатків бюджету спостерігаються за статтями видатків на фінансування загальнодержавних функцій (збільшилися в 1,3 раза), соціального захисту та соціального забезпечення (в 1,3 раза), оборони (в 1,2 раза).

Щодо класифікації фінансування бюджету та державного боргу, то визначення поняття “державний борг”, що подається Бюджетним кодексом України, не задовольняє вимоги міжнародних стандартів. Так, відповідно до Бюджетного кодексу, державний борг – це загальна сума заборгованості держави, яка складається з усіх випущених і непогашених боргових зобов'язань держави, включаючи боргові зобов'язання держави, що вступають у дію в результаті виданих гарантій за кредитами, або зобов'язань, що виникають на підставі законодавства або договору. Однак це визначення значно звужує величину державного боргу, оскільки не передбачає включення до нього зобов'язань місцевих органів влади [2]. Тобто, відповідно до принципів статистики державних фінансів 2001 р. [1] і Європейської системи рахунків 1995 р. [4], місцеві позики належать до державного боргу, а згідно з законодавством України – не є державним боргом.

В Україні розрахунок основних показників статистики державного боргу здійснює Національний банк України, Міністерство фінансів України та Державна служба статистики України. Проте ці установи у своїй практиці не завжди керуються методами, гармонізованими з міжнародними стандартами, що призводить до викривлення інформації щодо платоспроможності та інвестиційної привабливості України. Отже, класифікація державного боргу та інформація про показники статистики державного боргу України наразі не гармонізована з міжнародними стандартами ЄС та МВФ [5].

Крім того, переважну частку інформації про економічний і соціальний розвиток держави статистика отримує з бухгалтерської (фінансової) звітності. Це стосується і бюджетної сфери. Достовірність і точність макроекономічних показ-

ників, на основі яких розраховуються показники доходів бюджету, якість розрахованих показників видатків на фінансування бюджетних установ та бюджетних програм напряму залежать від досконалості й ефективності системи бухгалтерського обліку. Тому гармонізація статистики з вимогами статистики державних фінансів 2001 р. передбачає реформування системи обліку бюджетних коштів.

З метою реалізації зазначеного завдання в останні роки у різних країнах суттєво прискорилося впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Ідея гармонізації систем бухгалтерського обліку різних країн реалізується у рамках Європейського співтовариства. Суть її полягає в тому, що у кожній країні може існувати своя модель організації обліку, врегульована певною системою стандартів, але ці стандарти не повинні суперечити відповідним стандартам у країнах співтовариства. Міжнародною федерацією бухгалтерів були підготовлені та у 2000 році почали видаватися Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS) [6].

У теперішній час в Україні, відповідно до нормативно-правових документів, що регулюють облік бюджетних операцій, бухгалтерський облік операцій із виконання бюджетів здійснюється за касовим методом, який передбачає реєстрацію операцій на момент отримання на рахунки бюджетів грошових коштів та їх вибуття з рахунків бюджетів, тобто облік руху грошових коштів. Таким чином, при використанні касового методу час відображення в обліку може істотно відставати від часу здійснення відповідної економічної діяльності або операцій. Водночас, відповідно до статистики державних фінансів 2001 р., усі події, що призводять до створення, зміни, обміну або зникнення економічної вартості, відображаються за методом нарахування. На відміну від касового методу обліку, метод нарахування передбачає, що реєстрація здійснюється у момент отримання або передачі активів чи зобов'язань, тобто час відображення в обліку відповідає часу фактичного переміщення потоків ресурсів. Іншими словами, результати економічних подій відображаються в обліку в той період, коли ці події відбулися, незалежно від того,

чи були отримані грошові кошти і чи передбачалася їх сплата або отримання.

У результаті облік за методом нарахувань забезпечує найкращу оцінку як активів та зобов'язань державного сектору економіки, змін у їх величині та структурі, так і макроекономічного впливу податково-бюджетної політики, що реалізують органи державної влади, на економіку та соціальну сферу держави.

Отже, відсутність узгодженості в системах класифікацій, методології обліку показників бюджетної сфери вимагає від статистики державних фінансів України вдосконалення шляхом гармонізації з міжнародними стандартами для забезпечення порівнянності статистичної інформації про фінансовий стан України. Недотримання принципу порівнянності зумовлює незіставність даних про державні фінанси України, у тому числі про державний бюджет, з відповідними показниками для

країн, статистичні системи яких гармонізовані з Європейською системою рахунків 1995 р. і статистикою державних фінансів 2001 р.

У зв'язку з цим пріоритетними завданнями для України є: продовження роботи щодо розробки та вдосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі; розробка єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією; впровадження системи управління бюджетним обліком за методом нарахування, що уможливить контроль не лише правильності, а й результативності використання бюджетних коштів кожного року і загалом при завершенні програми, а також забезпечить об'єктивну оцінку активів та зобов'язань органів державної влади; удосконалення бюджетної класифікації відповідно до міжнародних стандартів.

Список використаних джерел

1. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года [Электронный ресурс] / МВФ. Статистическое управление. – [2-е изд.]. – Режим доступа : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/rus/pdf/allr.pdf>
2. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III, станом на 01.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>
3. Наказ Міністерства фінансів України “Про бюджетну класифікацію” від 14.01.2011 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>
4. European system of accounts. ESA 1995 [Electronic resource]. – Access mode : <http://circa.europa.eu/irc/dsis/nfaccount/info/data/esa95/en/titelen.htm> – Screen title.
5. Царук О. В. Гармонізація системи статистики державних фінансів з міжнародними стандартами: статистика державного боргу та дефіциту бюджету / О. В. Царук // Статистика України. – 2006. – № 3. – С. 21–25.
6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80965&cat_id=83024 – Назва з титул. екрана.