

А. І. Мярковський

ІННОВАЦІЇ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

У статті досліджено зв'язок реформ управління державними фінансами з реалізацією ключових положень Програми дій уряду, проаналізовано основні проблеми запровадження інновацій у інформаційне забезпечення управління державними фінансами, а саме: відсутність комплексного підходу до проведення реформ, обґрунтування й планування заходів реформ у сфері державних фінансів і очікуваних змін — результату реформ. Розглянуто суперечності бюджетного законодавства, нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі та статистичного стандарту МВФ "The Government Finance Statistics Manual 2014" (GFSM 2014). Серед методологічних питань у цій площині, що потребують першочергового вирішення, визначено: відсутність узгодженості між бюджетною класифікацією доходів і видатків, яка використовується при виконанні державного, місцевих бюджетів і кошторисів бюджетних установ, та класифікацією доходів і витрат у національних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі; побудова бюджетної класифікації доходів, видатків, кредитування й фінансування у системі показників, котра не відповідає стандартам GFSM 2014. Результати дослідження проблем інноваційного процесу в інформаційному забезпеченні управління державними фінансами свідчать про необхідність застосування комплексного, системного підходу до реформ державного сектору, у зв'язку з чим запропоновано низку заходів, таких як підготовка Стратегії перспективного розвитку системи управління державними фінансами, що передбачатиме створення єдиної методології формування інформаційної бази управління з метою забезпечення порівнянності планових і звітних показників державного й місцевих бюджетів та розпорядників бюджетних коштів; узгодження групування інформації в бухгалтерському обліку з бюджетною класифікацією шляхом внесення змін до відповідних нормативно-правових актів; розроблення методичного забезпечення розрахунку потреб у бюджетних асигнуваннях на надання послуг за рахунок коштів державного бюджету і внесення змін до нормативно-правових актів Міністерства фінансів України, котрі регулюють питання ПЦМ у бюджетному процесі, та ін.

Ключові слова: інновації, державні фінанси, управління державними фінансами, бухгалтерський облік у державному секторі, статистика, Бюджетний кодекс України, стандарти бухгалтерського обліку, стандарт статистики державних фінансів, доходи, витрати.

Рис. 1. Табл. 4. Літ. 30.

А. И. Мярковский

ІННОВАЦІЇ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ОБЕСПЕЧЕННІ УПРАВЛІННЯ ГОСУДАРСТВЕННИМИ ФІНАНСАМИ

В статье исследована связь реформ управления государственными финансами с реализацией ключевых положений Программы действий правительства, проанализированы основные проблемы внедрения инноваций в информационное обеспечение управления государственными финансами, а именно: отсутствие комплексного подхода к проведению реформ, обоснования и планирования мероприятий реформ в сфере государственных финансов и ожидаемых изменений — результата реформ. Рассмотрены противоречия бюджетного законодательства, нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета в государственном секторе и статистического стандарта МВФ "The Government Finance Statistics Manual 2014" (GFSM 2014). Среди методологических проблем в этой плоскости, требующих первоочередного решения, определены: отсутствие согласованности между бюджетной классификацией доходов и расходов, используемой при выполнении государственного, местных бюджетов и смет бюджетных учреждений, и классификацией доходов и расходов в национальных стандартах бухгалтерского уче-

© Мярковський А. І., 2016

та в державному секторі; побудова бюджетної класифікації доходів, доходів, кредитування і фінансування в системі показателів, яке не відповідає стандартам GFSM 2014. Результати дослідження проблем інноваційного процесу в інформаційному забезпеченні управління державними фінансами свідчать про необхідність застосування комплексного, системного підходу до реформ державного сектору, в зв'язі з чим запропоновано ряд заходів, таких як підготовка Стратегії перспективного розвитку системи управління державними фінансами, яка буде передбачувати створення єдиної методології формування інформаційної бази управління з метою забезпечення сопоставимості планових і звітних показателів державного і місцевих бюджетів і розпорядителів бюджетних коштів; узгодження групування інформації в бухгалтерському обліку з бюджетною класифікацією шляхом внесення змін до відповідних нормативно-правових актів; розробка методичного забезпечення розрахунку потреб бюджету і внесення змін до нормативно-правових актів Міністерства фінансів України, які регулюють питання ПЦМ в бюджетному процесі, і др.

Ключові слова: інновації, державні фінанси, управління державними фінансами, бухгалтерський облік в державному секторі, статистика, Бюджетний кодекс України, стандарти бухгалтерського обліку, стандарт статистики державних фінансів, доходи, витрати.

Anatoliy Miarkovsky

INNOVATIONS IN INFORMATION SUPPORT OF PUBLIC FINANCE MANAGEMENT

The paper examines the link between the reforms in public finance management and implementation of the key provisions of the government Action Program. It also gives the analysis of major issues related to innovations to be brought in the public finance management in particular: the absence of comprehensive approach to the implementation of the reforms, lack of grounds and planned efforts in the public finance sector, and expected changes which should result in reforms. The author shows discrepancies in the budget legislation, accounting regulations between the public sector and IMF GFSM 2014. Among the methodological issues to be urgently handled are the following: imbalance in the budget classification of revenues and expenditure used for the execution of the State and local budgets as well as those of public entities, and the budget classification of revenues and expenditures according to the public sector accounting standards; the budget classification of revenues, expenditure, crediting and financing in terms of indicators that do not meet the provisions of the GFSM 2014. The study of innovative processes in information support of public finance management makes it possible to draw a conclusion on the necessity of the comprehensive and systematic approach to the public sector reforms. The paper proposes the following steps: designing the strategy of the prospective development of the public finance management system, which will provide the creation of a unified methodology for forming an information management base to secure comparability of the planned and real indicators of the State, local budget and budget entities; harmonizing the classification of information in accounting with the budget classification by making amendments to appropriate regulatory and legislative acts of the Ministry of Finance of Ukraine (target-oriented issues in the budget process).

Keywords: innovations, public finance, public finance management, public sector accounting, statistics, Budget Code, accounting standards, government finance statistics standard, revenues, expenses.

JEL classification: M41, M48, O31.

Реформування управління державними фінансами має інституційний характер, що зумовлено необхідністю вдосконалення його організаційної структури й нормативно-правового забезпечення. Кризові явища в економіці, особливо періоду 2013—2015 рр., змусили керівництво країни зосередитися

на антикризовому управлінні, тому реформи системного характеру, в т. ч. у сфері державних фінансів, відійшли на другий план. Водночас ані макроекономічна стабільність, ані зміцнення та розвиток національної економіки не можливі без створення ефективної системи управління державними фінансами. Тож прискорення реформ у цій сфері є нагальним питанням.

Важливими складовими Програми діяльності Кабінету Міністрів України, котрі стосуються системи управління державними фінансами, є [1]:

- Оновлення влади та антикорупційна реформа (розділ IV).
- Децентралізація й реформа публічної адміністрації (розділ VII).
- Забезпечення прискореного економічного розвитку (розділ VIII).

Обов'язковою передумовою реалізації вказаних складових Програми є транспарентність бюджетного процесу та достовірність даних для прийняття управлінських рішень. Так, *антикорупційна реформа* вимагає запровадження сервісів відкритих даних для мінімізації необхідності звернення громадян до державних органів і забезпечення ефективного контролю дотримання вимог законодавства про доступ до публічної інформації.

Здійснення *реформ з децентралізації* передбачає належне забезпечення органів місцевого самоврядування фінансовими ресурсами, зокрема шляхом спрямування до місцевих бюджетів частки загальнодержавних податків та забезпечення повноти й своєчасності фінансування виконання делегованих повноважень за затвердженими стандартами.

Водночас *реформа публічної адміністрації* націлена на запровадження чітких і зрозумілих середньострокових стратегій міністерств, показників оцінки ефективності їхньої діяльності, забезпечення збалансованості державного бюджету України, уведення середньострокового бюджетного планування та системи управління державним боргом. Мінімізація неефективних державних видатків можлива лише за наявності чіткої методології оцінки потреб у фінансових ресурсах, обліку їх цільового використання та аналізу ефективності.

Транспарентність бюджетного процесу й достовірність звітних даних мають забезпечуватись шляхом запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, статистики державних фінансів та стандартів прозорості, що вказуватиме на наявність інноваційних процесів не тільки в державному секторі, а й у національній економіці загалом.

Однак реформування бухгалтерського обліку як складової системи управління державними фінансами пов'язане з певними проблемами, котрі мають системний характер та не можуть розглядатись окремо від процесу реформування власне державних фінансів.

Інформація бухгалтерського обліку та фінансової звітності становить основу обґрунтування управлінських рішень. Як влучно висловився Френк Вуд, бухгалтерський облік є мовою бізнесу [2, с. 7]. Щодо управління підприємницькою діяльністю цей факт не потребує доведення. Водночас у сфері управління державним сектором, зокрема державними фінансами, його

значення посилюється, оскільки відповідні дані використовуються не тільки як інформаційне підґрунтя ухвалення управлінських рішень економічного характеру, а й для обґрунтування політичних рішень. На превеликий жаль, цьому аспекту ролі обліково-економічної інформації в управлінні державою не приділяється належної уваги ні на рівні розроблення урядових програм, ні при проведенні наукових досліджень.

Недооцінка впливу запровадження інновацій у обліку й фінансовій звітності майже на всі функції управління державними фінансами, неусвідомлення факту, що облік є кісткою інформаційного забезпечення розроблення економічної політики держави, великою мірою обумовлює відсутність координації та взаємозв'язку між цілями реформ за різними складовими системи управління державними фінансами (плануванням, обліком, контролем тощо), неузгодженість їх результатів і, як наслідок, ускладнює їх запровадження.

Таким чином, *ключовою проблемою реформування управління державними фінансами, а отже, й бухгалтерського обліку в державному секторі як його інформаційного підґрунтя є відсутність комплексного підходу до проведення реформ, а саме обґрунтування та планування заходів реформ і очікуваних змін — результату реформ*. Підтвердженням слугує те, що немає єдиного документа перспективного розвитку системи управління державними фінансами [3].

На сьогодні в історичній ретроспективі ухвалено три нормативних акти з цього питання [4—6], котрі, однак, ні за строками, ні за заходами не узгоджені між собою. Як наслідок, запровадження групи національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі відтермінується й востаннє було перенесено на 1 січня 2017 р.¹ Але наразі очевидно, що введення ключових стандартів НП(С)БОДС 124 “Доходи” та 135 “Витрати” буде відкладено ще на один рік [7; 8].

Зауважимо, що на побудову бухгалтерського обліку в державному секторі істотно впливає законодавство, котре регулює бюджетний процес. Найбільшою мірою це стосується обліку як доходів та витрат бюджетних установ, так і державного й місцевих бюджетів.

Правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, засади бюджетного процесу та міжбюджетних відносин, відповідальність за порушення бюджетного законодавства визначаються Бюджетним кодексом України (*далі* — БКУ) [9]. Цей нормативний акт посідає провідне місце в механізмі правового регулювання бюджетних відносин (див. ст. 4 БКУ).

Починаючи з 2001 р. бюджет містить дві складові: загальний і спеціальний фонди. До спеціального фонду включені позабюджетні фонди бюджету й

¹ З 1 січня 2017 р. запроваджуються такі НП(С)БОДС: 101 “Подання фінансової звітності”, 102 “Консолідована фінансова звітність”, 103 “Фінансова звітність за сегментами”, 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”, 124 “Доходи”, 126 “Оренда”, 129 “Інвестиційна нерухомість”, 131 “Будівельні контракти”, 134 “Фінансові інструменти”, 135 “Витрати”.

бюджетних установ. За нормами БКУ складові бюджету визначаються законом про Державний бюджет України.

Наслідком нескоординованості інновацій у бюджетуванні та обліку є *відсутність узгодженості між бюджетною класифікацією доходів і видатків, яка застосовується при виконанні державного, місцевих бюджетів та кошторисів бюджетних установ* (програмна, відомча, функціональна, економічна (доходів, видатків, кредитування за вирахуванням погашення) класифікації), що визначені в БКУ, *та класифікацією доходів і витрат у національних стандартах* (класифікація доходів і витрат за обмінними й необмінними операціями, класифікація витрат за статтями калькуляції) [10, с. 107]. Очевидно, що бюджетування (планування) та бухгалтерський облік мають різну методологію, але підходи до класифікації об'єктів, групування інформації, методики розрахунку планових і фактичних показників за тими самими об'єктами обліку повинні бути однаковими. У протилежному випадку порушується спадковість і порівнянність планової й звітної інформації.

Проведений аналіз показав, що класифікація в бухгалтерському обліку доходів від обмінних операцій, унормована в п. 1.1 розділу II НП(С)БОДС 124 “Доходи”, не узгоджується з вимогами стандарту IPSAS 9 “Доходи від обмінних операцій” [11].

Бюджетне асигнування за нормами БКУ — це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження. Бюджетне призначення — повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане БКУ, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування [9]. У свою чергу, визначення терміна “обмінна операція”, наведене в НП(С)БОДС 124 “Доходи”, вказує на те, що це операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань [7]. Таким чином, отримання розпорядниками коштів державного й місцевих бюджетів бюджетних асигнувань для виконання функцій держави чи органу місцевого самоврядування не ототожнюється в бюджетному законодавстві з операціями продажу/придбання активів у обмін на грошові кошти.

Крім того, згідно з п. 2.3 розділу II НП(С)БОДС 124 “Доходи”, бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням розпорядником бюджетних коштів своїх повноважень [12]. Проте відповідно до методології виділення бюджетних асигнувань, визначеної нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України, на етапі отримання розпорядниками коштів із державного або місцевих бюджетів були визнані понесені витрати (здійшені фактичні видатки), а за методикою відображення в бухгалтерському обліку операцій — визнаються доходи бюджетної установи відповідно за загальним чи спеціальним фондом бюджету.

Дискусійною є також норма п. 2.2 розділу II НП(С)БОДС 124 “Доходи”, відповідно до котрої доходи від обмінних операцій (а до них включені, згідно з цим стандартом, бюджетні асигнування) визнаються у разі, якщо існує ймовірність надходження суб’єкту державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов’язаних з обмінною операцією, та норма стосовно того, що визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами. Ці норми стандарту не узгоджуються з положеннями БКУ, згідно з котрими одержання бюджетних асигнувань не супроводжується отриманням економічної вигоди¹ [13] і потенціалу корисності² [14] для розпорядника бюджетних коштів.

Більше того, затверджена методика відображення в бухгалтерському обліку операцій бюджетними установами порушує принцип єдності підходів щодо відтворення в обліку операцій за отриманими бюджетними асигнуваннями. Незважаючи на те, що у НП(С)БОДС 124 “Доходи” такі операції визнаються виключно доходами за новою Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов’язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [15], інформація може узагальнюватись і накопичуватись, окрім рахунків класу 7 “Доходи”, на рахунку 54 “Цільове фінансування” нового Плану рахунків.

Стосовно витрат слід зауважити, що управління державними видатками традиційно розглядалося як система контролю правильності витрачання бюджетних коштів. У цьому контексті важливо нагадати зміст одного з принципів бюджетної системи — збалансованості. Тобто повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу його надходжень на відповідний бюджетний період. Зазначене зумовлює потребу в уніфікованому підході до групування доходів і витрат.

НП(С)БОДС 135 “Витрати” розроблений відповідно до методологічних засад обліку витрат, передбачених низкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС). Окремого стандарту, присвяченого обліку витрат у пакеті МСБОДС, не передбачено. Тому структура названого стандарту, його зміст визначені на підставі аналізу МСБОДС, які на момент його розроблення й затвердження були опубліковані українською мовою. Варто також зазначити, що на той час не була сформована навіть концепція нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

¹ Економічна вигода — потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів (див. ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16.07.1999 № 996-XIV).

² Потенціал корисності активів — це наявні й потенційні можливості, які отримує суб’єкт державного сектору від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб (див. НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”).

Витрати за *обмінними операціями* включають такі елементи, як [8]:

- оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців);
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);
- амортизація;
- фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо);
- інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

Витрати за *необмінними операціями* містять такі елементи:

- трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо);
- інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).

Національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі не передбачають класифікації витрат за елементами кошторису. Натомість кошторис і паспорт бюджетної програми деталізуються за бюджетною класифікацією, а не за статтями калькуляції, та узгоджуються із групуванням інформації в розписі бюджету (вимоги БКУ). Така ситуація ускладнює запровадження програмно-цільового методу (ПЦМ) у бюджетному процесі та аж ніяк не сприяє порівнянності планових і звітних показників кошторисів бюджетних установ [16].

Запровадження ПЦМ у бюджетному процесі не враховує інформаційне підґрунтя введення національних стандартів обліку і звітності. Крім того, при запровадженні НП(С)БОДС 135 “Витрати” на рівні розпорядників бюджетних коштів потрібно взяти до уваги таку інновацію, як обчислення собівартості послуг, що ними надаються. За єдиних методологічних засад калькулювання собівартості, визначених у стандарті, методика формування цього показника потребує врахування галузевої специфіки й розроблення системи натурального обліку наданих послуг. При запровадженні калькулювання послуг у різних галузях державного сектору (освіта, охорона здоров'я, культура тощо) в кожному конкретному випадку необхідно встановлювати об'єкти обліку та об'єкти калькулювання, калькуляційні одиниці, методи обліку витрат і методи калькулювання. Усі ці чинники впливатимуть (у всякому разі мають вплинути) на визначення показників витрат та показників продукту при запровадженні ПЦМ.

Невідповідність між групуванням інформації в бухгалтерському обліку органів Державної казначейської служби України щодо виконання держав-

ного й місцевих бюджетів за національними стандартами та її групуванням за бюджетними правилами для потреб складання звітності, котра подається Уряду, Президенту, Верховній Раді України та оприлюднюється для громадянського суспільства, призведе до:

- відсутності порівнянності планових та звітних показників про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ, що впливає на інформаційне забезпечення здійснення державного зовнішнього й внутрішнього контролю в державному секторі;

- обмеження прозорості використання публічних коштів, котра є як прагненням українського суспільства, так і результатом закликів міжнародної спільноти до урядів держав світу зробити інформацію доступною для своїх громадян;

- зміни механізмів прогнозування й управління державними фінансовими ресурсами та управління боргом;

- зниження мобільності й достовірності отримання інформації для прийняття управлінських рішень. Зростання кількості рахунків для накопичення відомостей про доходи та видатки державного і місцевих бюджетів змінить бухгалтерську модель автоматизованої обробки інформації, яка надходить до органів Казначейства із системи електронних платежів Національного банку України в режимі реального часу, та збільшить число виконуваних трансакцій;

- зростання операцій із обробки й збереження інформації про виконання державного та місцевих бюджетів.

Групування доходів і витрат у звітності про виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ, а також у інформації про виконання бюджетів, котра за нормами ст. 28 БКУ оприлюднюється, здійснюється відповідно до бюджетного законодавства [17]. Згідно з ч. 3 цієї статті, інформація про виконання державного та місцевих бюджетів має містити показники відповідного бюджету за загальним і спеціальним фондами про доходи (деталізовано за видами доходів, які забезпечують надходження щонайменше 3 % загального обсягу доходів відповідного бюджету) та про видатки і кредитування (деталізовано за групами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету), фінансування, а також показники про стан державного (місцевого) боргу та надання державних (місцевих) гарантій [9]. Такі показники наводяться порівняно з аналогічними даними за відповідний період попереднього бюджетного періоду із зазначенням динаміки їх зміни.

З огляду на викладене й те, що метою ведення бухгалтерського обліку є надання звітності користувачам для прийняття управлінських рішень, облік має забезпечити узагальнення та накопичення інформації в такому розрізі. Застосування різних групувань доходів і витрат у стандартах та БКУ призведе до порушення учасниками бюджетного процесу принципу єдності, тобто використання бюджетної класифікації при виконанні бюджетів, веденні обліку та складанні звітності [18].

Невирішеність концептуальних питань спричиняє й інші проблеми. Жодна інновація не може бути реалізована на практиці без детального опрацювання механізму запровадження. Водночас на сьогодні **відсутнє методичне забезпечення щодо запровадження** з 1 січня 2017 р. десяти НП(С)БОДС і нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [19], що були прийняті Міністерством фінансів України відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки та Стратегії розвитку системи управління державними фінансами.

Зокрема, не розроблено порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі (згідно з п. 4 розділу V Плану заходів, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України “Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами” від 01.08.2013 № 774-р, термін виконання — 2014 р.), виписаних у стандартах [5]. Структура форм фінансової звітності, затверджена Міністерством фінансів України у складі стандартів, відрізняється від чинної. Це призводить до проблем у всіх суб'єктів державного сектору (розпорядників бюджетних коштів, органів Казначейства (за операціями з виконання державного й місцевих бюджетів), фондів державного соціального страхування та Пенсійного фонду) із заповненням таких звітів. Групування доходів і витрат за обмінними й необмінними операціями, а також відповідна класифікація операцій (обмінні та необмінні) не застосовуються сьогодні при проведенні операцій за рахунок коштів як державного й місцевих бюджетів, так і фондів.

Склад річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України визначений БКУ¹, форми цих звітів — Міністерством фінансів, а порядок їх

¹ Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України включає (див. ч. 2 ст. 61 БКУ): 1) звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України; 2) звіт про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти про виконання показників за формою додатків до закону про Державний бюджет України); 3) звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України; 4) звіт про рух грошових коштів; 5) звіт про власний капітал (п. 5 ч. 2 ст. 61), що набирає чинності з 1 січня 2017 р. (див. п. 1 розділу VI “Прикінцеві та перехідні положення” БКУ); 6) інформацію про виконання захищених видатків Державного бюджету України; 7) звіт про бюджетну заборгованість; 8) звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету; 8-1) звіт про використання коштів державного фонду регіонального розвитку; 9) звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу; 10) звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії; 10-1) звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань; 11) зведені показники звітів про виконання бюджетів; 12) інформацію про виконання місцевих бюджетів, включаючи інформацію про стан місцевих боргів та гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів і про надані місцеві гарантії; 13) інформацію про здійснені операції з управління державним боргом; 14) інформацію про надані державні гарантії; 15) інформацію про досягнення запланованої мети, завдань та результативних показників головними розпорядниками коштів державного бюджету в межах бюджетних програм; 16) інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України; 17) іншу інформацію, визнану Кабінетом Міністрів України необхідною для пояснення звіту. Звітність про виконання місцевих бюджетів визначається відповідно до вимог, встановлених щодо звітності про виконання Державного бюджету України у статтях 58—61 БКУ (тобто як стосовно державного бюджету, ч. 1 ст. 80 БКУ).

заповнення — Казначейством. Як уже наголошувалося, структура й наповнення нової та чинної звітності різні. З огляду на викладене й те, що річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України Уряд подає Верховній Раді, Президенту України, Рахунковій палаті, є потреба в урахуванні вимог названих користувачів інформації щодо її подання та деталізації у фінансовій і бюджетній звітності.

Крім того, нові нормативні документи, котрі готуються до впровадження, не містять вимог щодо обліку операцій бюджетів фондів державного соціального страхування та Пенсійного фонду (у Плані рахунків відсутні рахунки для обліку операцій бюджетів фондів і, відповідно, методика відображення в обліку операцій). Це ускладнює інформаційне забезпечення управління ресурсами бюджетів фондів та унеможливує складання консолідованої фінансової звітності, яка повинна містити дані про виконання бюджетів державних цільових фондів.

Проте законодавством, у т. ч. національними стандартами, не визначені користувачі консолідованої фінансової звітності, тож цілком імовірно, що структура інформації про доходи й витрати не задовольнить потреби користувачів у відомостях, необхідних для прийняття відповідних управлінських рішень у системі державних фінансів.

Нескоординованість реформ у сфері управління державними фінансами впливає не тільки на бухгалтерський облік і звітність. В Україні є проблема з можливістю розрахунку статистичних фіскальних індикаторів, що використовуються в міжнародній практиці державного управління при діагностиці фіскальної сфери та аналізі бюджетних ризиків. Ця проблема впливає з неузгодженості стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (без підприємств) із бюджетним законодавством та перебуває в площині зведення інформації на рівні сектору загальнодержавного управління (СЗДУ) на основі бюджетної класифікації.

Відповідно до норм національного законодавства, звітність про виконання Державного бюджету України базується на даних бухгалтерського обліку органів Казначейства та звітності бюджетних установ [20]. Бюджетна звітність з виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ формується за бюджетною класифікацією, визначеною Міністерством фінансів України [21]. Форми фінансової й бюджетної звітності встановлюються тим самим відомством [22; 23]. Зведення, складання та подання звітності про виконання бюджетів, забезпечення достовірності цієї інформації здійснюється Державною казначейською службою України на підставі відповідних інструкцій [24].

Узагальнення статистичної звітності на рівні Казначейства охоплює лише зведений бюджет. Тобто відсутня цілісність і консолідованість статистичної звітності по СЗДУ загалом, що є одним із критеріїв прозорості бюджетно-податкової сфери. Оскільки зведення інформації базується на даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, можливість формування фіскальних

статистичних індикаторів по СЗДУ залежить від відповідності бюджетної класифікації міжнародними стандартам статистики (GFSM 2014) [25].

Чинна бюджетна класифікація за структурою показників і принципами їх зведення не відповідає сучасним міжнародним стандартам формування державної статистичної звітності, що призводить до викривлення даних, знижує транспарентність бюджетного процесу та впливає на ефективність прийняття управлінських рішень у сфері фіскальної політики.

Зокрема, бюджетна класифікація доходів, видатків, кредитування та фінансування побудована в застарілій системі показників (яка являє собою статистичний стандарт МВФ GFSM 1986 із елементами стандарту GFSM 2001) [26], не відповідає прийнятим у сучасній міжнародній практиці стандартам формування звітності, котрі базуються на GFSM 2014. Зазначене унеможливує отримання аналітичних показників, що застосовуються у світовій практиці для оцінювання податково-бюджетної політики (табл. 1).

З метою порівняння чинної системи складання статистичної звітності в нашій країні з міжнародними стандартами фахівці ДННУ “Академія фінансового управління” (далі — АФУ) розрахували показники по СЗДУ в GFSM 2014 та зіставили їх із показниками звітності Державної казначейської служби України щодо зведеного бюджету (табл. 2) [27; 28].

Процес формування статистичної звітності містить системні помилки в процедурах зведення інформації, що спотворює результуючі фіскальні показники та в кінцевому підсумку не дає змоги достовірно оцінити вплив фіскальної політики (фіскального мультиплікатора) на макроекономічні процеси.

Приклад. В українській практиці при формуванні показників Економічної класифікації видатків за кодом 2200 “Використання товарів і послуг” включаються операції з погашення окремих гарантованих Урядом кредитів, а саме кредитів Укравтодору. Обсяг викривлення даних у 2015 р. сягнув 14,8 млрд грн, або 10,4 % суми видатків за кодом 2200 та 2,2 % загальних видатків зведеного бюджету.

Бюджетна статистична звітність в Україні не дає змоги одержувати показники, які відповідно до міжнародної та європейської практик застосовуються для діагностики ризиків фіскальної сфери, виявлення макрофіскальних дисбалансів і оцінки наявності передумов для використання тих чи інших програм підтримки.

Приклад. 1. У практиці Європейського Союзу передбачене використання таких показників, як “чисте кредитування/запозичення”, “циклічно-скориговане чисте кредитування/запозичення”, для оцінювання достатності передумов застосування процедури регулювання надмірного дефіциту бюджету (*excessive deficit procedure* — EDP). В українській практиці офіційно такі показники не розраховуються. Фахівцями АФУ проведено власну оцінку зазначених показників для умов України (табл. 3) [27; 28]. 2. У міжнародній практиці використовується показник “податковий тиск”, що обчислюється як сума показників “податкові надходження” і “соціальні внески”, сформованих відповідно до класифікації доходів за GFSM 2014. За розрахунками невідповідність української й міжнародної класифікацій у частині визначення суми податкових надходжень сягає 10,7 млрд грн в умовах 2015 р. (1,6 % доходів зведеного бюджету України). Причинами

Таблиця 1. **Окремі аналітичні показники по сектору загально-державного управління згідно з GFSM 2014, які застосовуються у світовій практиці для оцінювання податково-бюджетної політики та відсутні в українській практиці**

Показники	Визначення відповідно до статистичної методології
<i>Основні баланси GFSM 2014</i>	
Чистий/валовий операційний баланс	Чистий операційний баланс дорівнює різниці доходів і витрат, валовий — різниці доходів і витрат, окрім споживання основного капіталу
Чисте кредитування/запозичення	Чистий операційний баланс мінус чисте придбання нефінансових активів. Чисте кредитування/запозичення також рівне чистому придбанню фінансових активів, за вирахуванням чистого прийняття зобов'язань
Профіцит/дефіцит грошових коштів	Чисті надходження грошових коштів від державних операцій мінус вплив грошових коштів у результаті чистого придбання нефінансових активів
<i>Інші баланси</i>	
Підсумковий баланс	У чисте кредитування/запозичення вносяться поправки щодо перегрупування операцій із активами й зобов'язаннями, котрі вважаються проведеними в цілях державної політики. Зокрема, всі надходження від приватизації (у т. ч. продаж основних фондів) включаються як фінансові статті, а субсидії, що надаються у формі кредитів, — як витрати*
Первинний підсумковий баланс	Підсумковий баланс плюс чисті процентні витрати*
Циклічно-скоригований підсумковий баланс	Підсумковий баланс, скоригований на циклічний компонент доходів і витрат
Структурний підсумковий баланс	Підсумковий баланс, скоригований на циклічний компонент та на значні за обсягом разові операції, які можуть вносити викривлення в податково-бюджетний аналіз
Фіскальний імпульс	Різниця між рівнями структурного балансу двох суміжних періодів (також розраховується за показником циклічно-скоригованого балансу)
Валове заощадження	Валовий операційний баланс мінус чисті капітальні трансферти, включаючи чисті капітальні гранти й податки на капітал
<i>Макрофіскальні показники</i>	
Податковий тиск	Податкові доходи плюс обов'язкові відрахування на соціальне страхування (у % ВВП)
Загальні витрати	Поточні витрати плюс чисте придбання нефінансових активів (якщо можливо, виключаючи цінності)
Витрати на кінцеве споживання	Оплата праці плюс використання товарів і послуг плюс споживання основного капіталу мінус продаж товарів та послуг плюс покупки для безпосереднього передання домашнім господарствам (головним чином соціальна допомога в натуральному вираженні)
Валові інвестиції	Придбання мінус вибуття нефінансових активів (якщо можливо, виключаючи цінності)
<i>Майно та борг</i>	
Чиста вартість майна	Чиста вартість активів, яка дорівнює їх сукупній вартості мінус зобов'язання
Чиста вартість фінансових активів	Сукупна вартість фінансових активів мінус зобов'язання
Валовий прямий борг	Вартість усіх зобов'язань, окрім акцій та інших форм участі в капіталі та похідних фінансових інструментів
Умовні зобов'язання	Вартість наданих у явній формі гарантій держави плюс чиста приведена вартість зобов'язань у межах систем соціального забезпечення

* Аналогічні поправки можуть вноситися в чистий операційний баланс та інші баланси.

Джерело: складено за: Government Finance Statistics Manual 2014 / International Monetary Fund [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>.

Таблиця 2. Порівняння підсумкових показників чинної системи звітності державних фінансів України та системи звітності на основі GFSM 2014

Показники	Джерело	2012	2013	2014	2015
<i>млрд грн</i>					
Доходи (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	626,0	633,3	637,7	831,8
Доходи без соціальних внесків (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	444,3	439,6	453,5	641,4
Доходи (зведений бюджет)	ДКС	445,5	442,8	456,1	652,0
Податкові надходження (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	350,6	345,2	366,0	496,9
Податкові надходження (зведений бюджет)	ДКС	360,6	367,5	367,5	507,6
Загальні видатки (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	672,5	695,7	703,8	847,0
Загальні видатки (зведений бюджет)	ДКС	492,5	505,8	523,1	679,8
Придбання нефінансових активів (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	22,0	17,0	14,5	35,8
Капітальні видатки (зведений бюджет)	ДКС	40,7	29,4	20,2	46,7
Чисте кредитування/запозичення (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	-46,5	-62,4	-66,1	-15,1
Фінансування (зведений бюджет)	ДКС	-50,7	-63,6	-72,0	-30,9
Приріст фінансових активів (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	10,4	20,2	163,7	126,1
Приріст фінансових активів (зведений бюджет)	ДКС	-7,2	13,8	121,8	69,1
Приріст фінансових зобов'язань (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	56,9	82,6	229,9	141,3
Приріст фінансових зобов'язань (зведений бюджет)	ДКС	43,6	77,4	193,9	85,2
Додаткові балансові показники GFSM 2014:					
операційний баланс		-34,3	-48,6	-54,1	9,9
підсумковий баланс		-54,0	-67,0	-63,8	-18,4
первинний підсумковий баланс	Оцінка АФУ	-28,4	-34,2	-18,4	70,1
циклічно-скоригований підсумковий баланс (у цінах 2010 р.)		-22,0	-35,3	-0,4	28,5
циклічно-скоригований первинний підсумковий баланс (у цінах 2010 р.)		-0,3	-7,4	34,9	71,4
<i>% ВВП</i>					
Доходи (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	42,9	41,6	40,2	42,0
Доходи без соціальних внесків (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	30,4	28,9	28,6	32,4
Загальні доходи (зведений бюджет)	ДКС	30,5	29,1	28,7	32,9
Податкові надходження (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	24,0	22,7	23,1	25,1
Податкові надходження (зведений бюджет)	ДКС	24,7	24,1	23,2	25,6
Загальні видатки (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	46,1	45,7	44,4	42,8
Загальні видатки (зведений бюджет)	ДКС	33,8	33,2	33,0	34,3
Придбання нефінансових активів (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	1,5	1,1	0,9	1,8
Капітальні видатки (зведений бюджет)	ДКС	2,8	1,9	1,3	2,4
Чисте кредитування/запозичення (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	-3,2	-4,1	-4,2	-0,8
Фінансування (зведений бюджет)	ДКС	-3,5	-4,2	-4,5	-1,6
Приріст фінансових активів (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	0,7	1,3	10,3	6,4
Приріст фінансових активів (зведений бюджет)	ДКС	-0,5	0,9	7,7	3,5
Приріст фінансових зобов'язань (СЗДУ, GFSM 2014)	Оцінка АФУ	3,9	5,4	14,5	7,1
Приріст фінансових зобов'язань (зведений бюджет)	ДКС	3,0	5,1	12,2	4,3
Додаткові балансові показники GFSM 2014:					
операційний баланс		-2,4	-3,2	-3,4	0,5
підсумковий баланс		-3,7	-4,4	-4,0	-0,9
первинний підсумковий баланс	Оцінка АФУ	-1,9	-2,2	-1,2	3,5
циклічно-скоригований підсумковий баланс (у цінах 2010 р.)		-1,8	-2,9	0,0	2,7
циклічно-скоригований первинний підсумковий баланс (у цінах 2010 р.)		0,0	-0,6	3,0	6,9

Джерело: складено за: Богдан І. В. Сектор загальнодержавного управління України у 2015 році / І. В. Богдан, Т. Ю. Яра, Д. В. Коноваленко // Фінанси України. – 2016. – № 8. – С. 106–127; даними Державної казначейської служби України та фондів соціального страхування.

Таблиця 3. Показники, що застосовуються в Європейському Союзі для оцінювання критеріїв активації процедури регулювання надмірного дефіциту бюджету

Показник	Умова	ЄС-28 2015	Україна	
			2014	2015
Чисте кредитування/ запозичення СЗДУ*	Менш ніж –3 % ВВП	–2,4	–4,2	–0,8
Валовий прямий борг СЗДУ	Більш ніж 60 % ВВП і не знижується	86,8 (–1,7)	59,7 (прямий) (+28,1) 69,4 (повний) (+31,0)	67,4 (прямий) (+7,7) 79,4 (повний) (+10,0)
Циклічно-скориговане чисте кредитування/ запозичення СЗДУ	Менш ніж –0,5 % ВВП для країн, чий борг > 60 %. Менш ніж –1 % ВВП для країн, чий борг < 60 %, із низькими ризиками фіскальної стійкості	–1,7	–0,2	+2,9

* Чисте кредитування/запозичення (див. табл. 1) розраховується як загальні доходи СЗДУ мінус загальні видатки (включаючи інвестиційні) без кредитування. При цьому не беруться до уваги доходи від приватизації у вигляді продажу цінних паперів, але включаються доходи від приватизації у вигляді продажу фізичного основного капіталу. В умовах України доходи від приватизації неможливо поділити на зазначені категорії. У табл. 3 наведено розрахунок чистого кредитування/запозичення для України без включення доходів від приватизації.

Джерело: The Corrective Arm / European Commission [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/corrective_arm/index_en.htm; Macroeconomic Imbalances Procedure: Indicators / Eurostat [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/macro-economic-imbances-procedure/indicators>; Богдан І. В. Діагностика сектору загальнодержавного управління України / І. В. Богдан, Т. Ю. Яра, Д. В. Коноваленко // Фінанси України. — 2016. — № 4. — С. 27—49.

таких розбіжностей є: а) стаття “Збори на обов’язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій” (код 24140000) у вітчизняній практиці відноситься до статті “Інші неподаткові надходження” (код 24000000), однак за GFSM 2014 цей показник має включатися до *податкових* надходжень у різних класифікаційних групах¹; б) за GFSM 2014 плата на дозвіл користування, ліцензії або плата за їх видачу, продовження, переформування відображаються в групі податкових надходжень у статті “Інші податки на використання товарів та на дозвіл на використання товарів або на здійснення діяльності” (код 11452 за GFSM 2014), тоді як за стандартами

¹ “Збір з операцій з купівлі іноземної валюти в готівковій формі” (код ЗБУ 24140100) відноситься до податків на міжнародну торгівлю та операції, а саме до “Збору з операцій з купівлі іноземної валюти в готівковій формі” (код 1155 за GFSM 2014); “Збір при поданні ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірного контролю” (код ЗБУ 24140200) — до податків на товари й послуги, а саме до “Інших податків на використання товарів та на дозвіл на використання товарів або на здійснення діяльності” (код 11452 за GFSM 2014); “Збір під час набуття права власності на легковий автомобіль” (код ЗБУ 24140300) — до податків на власність, а саме до “Податків на нерухомість, спадщину та дарування” (код 1133 за GFSM 2014) або до “Податків на фінансові та капітальні операції” (код 1134 за GFSM 2014) — залежно від того, які права на легковий автомобіль отримав здобувач таких прав власності; “Збір з операцій придбання (купівлі-продажу) нерухомого майна” (код ЗБУ 24140500) — до податків на власність, а саме до “Податків на фінансові та капітальні операції” (код 1134 за GFSM 2014); “Збір з користування та надання послуг стільникового рухомого зв’язку” (код ЗБУ 24140600) — до податків на товари й послуги, а саме до “Податків на специфічні послуги” (код 1144 за GFSM 2014).

української бюджетної класифікації більшість сум за видачу, отримання ліцензій та за дозволи на використання товарів відображаються в *неподаткових* надходженнях бюджету, у статті “Плата за надання адміністративних послуг” (код ЗБУ 22010000) [25].

Прозорість бюджетної звітності в українській практиці є недостатньою. Окремі показники подаються в “згорнутому” вигляді, що перешкоджає отриманню об’єктивної інформації та призводить до суперечностей зі звітністю інших органів влади. Особливо це характерно для показників із класифікації фінансування.

Приклад. У Звіті щодо операцій з фінансування у 2015 р. Державної казначейської служби України зазначено, що чистий обсяг залучення коштів за рахунок випуску цінних паперів становив 7,6 млрд грн (код 203500). Водночас, згідно зі звітністю НБУ, приріст ОВДП у обігу за 2015 р. дорівнював 47,5 млрд грн! Така різниця пояснюється тим, що частину ОВДП було відразу використано (обміняно) на придбання цінних паперів НАК, ФГВ та ін. (код 206220). Однак ця транзакція не відображається в статистичній звітності.

Якість державної статистичної звітності посідає чільне місце серед принципів формування системи бюджетно-податкових відносин, що затверджені МВФ у Кодексі транспарентності (2007) [29] та мають рекомендаційний характер для країн світу (рисунк). Архітектура нового Кодексу транспарентності

I. Бюджетно-податкова звітність	II. Бюджетні прогнози	III. Аналіз і управління бюджетно-податковими ризиками
Охоплення Охоплення організацій Охоплення запасів Інформація щодо потоків Інформація щодо податкових пільг	Комплексність Цілісність бюджету Макроекономічні прогнози Структура й рамки середньострокового прогнозування бюджету Інвестиційні проекти	Розкриття ризиків та їх аналіз Макроекономічні ризики Специфічні бюджетно-податкові ризики Аналіз довгострокової стійкості бюджетно-податкової системи
Частота та своєчасність Частота періодичної звітності Своєчасність річної фінансової звітності	Упорядкованість Бюджетно-податкове законодавство Своєчасність бюджетної документації	Управління ризиками Бюджетні резерви Управління активами та зобов’язаннями
Якість Класифікація Внутрішня несуперечливість Ретроспективні корективи	Послідовність і узгодженість політики Цілі бюджетно-податкової політики Інформація щодо результативності Участь громадськості	Гарантії Державно-приватні партнерства Вплив фінансового сектору Природні ресурси Екологічні ризики
Достовірність Статистична достовірність Внутрішній аудит Порівняння бюджетно-податкових даних	Достовірність Незалежна оцінка Додатковий (допоміжний) бюджет Перевірка прогнозів	Бюджетно-податкова координація Субстаціонарні органи державної влади Державні підприємства

Джерело: складено за: The Fiscal Transparency Code / International Monetary Fund [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>; Богдан І. В. Середньострокове бюджетне прогнозування як складова транспарентності бюджетних відносин / І. В. Богдан, І. В. Іголкин, Т. Ю. Яра // Наукові праці НДФІ. — 2015. — № 4. — С. 5—18.

Рисунк. Критерії та складові транспарентності бюджетно-податкової сфери

МВФ у бюджетно-податковій сфері базується на трьох основних блоках: бюджетна звітність, бюджетні прогнози та аналіз бюджетних ризиків.

Згідно з Кодексом прозорості МВФ, кожен складовий блок системи податково-бюджетних відносин для можливостей діагностики його адекватності передовій світовій практиці має характеризуватися відповідними індикаторами, які мають числовий вимір, або якісну характеристику, або передбачають наявність (чи відсутність) тих чи інших процедур (табл. 4) [30].

Для діагностики стану державних фінансів у рамках складання середньострокових програм стабілізації національних економік МВФ та інші міжнародні організації розробляють і постійно удосконалюють методичні підходи до обліку та звітності показників СЗДУ, котрі наразі базуються на стандартах GFSM 2014. Завдяки застосуванню цих стандартів можна отримати інформаційний портрет СЗДУ у вигляді комплексу взаємопов'язаних балансів, які поєднують показники: поточних і капітальних операцій, фінансування та активів і зобов'язань. Статистичний облік за GFSM 2014 дає змогу якісно діагностувати результативність впливу фіскальної політики на макроекономічну збалансованість, позначається на обґрунтованості й достовірності бюджетного прогнозування та планування, особливо в середньо- й довгостроковій перспективах.

Таблиця 4. Пропозиції Міжнародного валютного фонду щодо формування системи бюджетно-податкових відносин відповідно до Кодексу прозорості

Індикатор	I. Бюджетна звітність	II. Бюджетні прогнози	III. Аналіз бюджетних ризиків
Фіскальна прозорість	Розміри не відображених у звітності потоків	Середня похибка прогнозу	Умовні зобов'язання
	Розміри не відображених у звітності зобов'язань	Визначення причин похибки прогнозу	Екзогенні потрясіння
	Середній масштаб перегляду дефіциту	Часові рамки похибки прогнозу	Середнє коригування залишків-потоків
Якість бюджетної звітності	Інституційне охоплення	Часовий горизонт	Аналіз бюджетної чутливості
	Облік потоків	Чіткість бюджетних цілей	Звітність за умовними зобов'язаннями
	Оцінка вартості активів і зобов'язань	Розподіл базових і нових заходів політики	Довгострокові прогнози державних фінансів
Відкритість процесу прийняття бюджетних рішень	Своєчасність подання звітності	Своєчасність подання бюджету	Затвердження обсягів умовних зобов'язань
	Незалежність статистичного відомства	Незалежна перевірка прогнозів	Нагляд за місцевими органами управління
	Аудит річної звітності	Додаткові (допоміжні) бюджети	Спостереження за державними компаніями

Джерело: складено за: матеріали підрозділу “Fiscal Transparency” веб-сайту МВФ (<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/>); Богдан І. В. Середньострокове бюджетне прогнозування як складова прозорості бюджетних відносин / І. В. Богдан, І. В. Іголкін, Т. Ю. Яра // Наукові праці НДФІ. — 2015. — № 4. — С. 5—18.

У міжнародній і європейській практиці для аналізу та управління бюджетно-податковими ризиками здійснюється розрахунок циклічних компонентів фактичних показників СЗДУ з метою нівелювання впливу на них економічного циклу [27]. Це дає можливість визначити ефективність заходів політики з точки зору їхньої компенсаційної дії задля забезпечення умов повної зайнятості й виробництва неінфляційного ВВП (для досягнення потенційного рівня ВВП).

Показником, що характеризує спрямованість та інтенсивність фіскальної політики в міжнародній практиці, є фіскальний імпульс (*fiscal impulse* — FI), котрий обчислюється як приріст (зниження) рівня дефіциту циклічно-скоригованого первинного підсумкового фіскального балансу (*cyclically-adjusted primary overall fiscal balance* — CAPOFB) порівняно з попереднім фінансовим роком:

$$FI_t = \text{CAPOFB}_{t-1} - \text{CAPOFB}_t$$

Додатне значення фіскального імпульсу показує, що поточна політика є експансивною, від'ємне — рестрикційною. Порівняння фіскального імпульсу з реальним або потенційним ВВП допомагає діагностувати та оцінити, якою є поточна фіскальна політика — анти- чи проциклічною.

На основі підходів, що застосовуються в міжнародній практиці фінансового програмування, фахівцями АФУ оцінено показники СЗДУ відповідно до вимог GFSM 2014 та проведено діагностику спрямованості фіскальної політики України за останніх 13 років [27; 28]. Однак у практиці Міністерства фінансів України зазначений інструментарій не використовується.

Запровадження статистичного обліку за стандартом GFSM 2014 дає можливість:

- Підвищити прозорість операцій СЗДУ згідно з рекомендаціями Кодексу прозорості МВФ.

- Забезпечити чіткий розподіл між різними трансакціями державного сектору:

- поточні доходи й витрати;

- доходи та втрати від інших економічних операцій (холдинговий прибуток, реструктуризація, надзвичайні втрати тощо);

- доходи від продажу нефінансових активів, видатки на придбання таких активів;

- операції з фінансовими активами.

- Діагностувати проблеми СЗДУ в місцях їх виникнення та застосовувати сучасні інструменти діагностики ризиків сфери державних фінансів (розрахунки показників “циклічно-скоригований первинний дефіцит”, “фіскальний вплив”, “фіскальний імпульс”, “податковий тиск”, “індикатор середньострокової фіскальної стійкості S1 — фіскальний розрив”).

- Забезпечити розподіл операцій СЗДУ, що впливають на різні компоненти ВВП, насамперед на споживання й інвестиції, що допоможе оцінити

результативність впливу фіскальної політики на макроекономічну збалансованість (оцінка рівня експансивності/рестрикційності, проциклічності/антициклічності фіскальної політики).

На підставі дослідження проблем інноваційного процесу в інформаційному забезпеченні управління державними фінансами доходимо висновку про необхідність застосування комплексного й системного підходу до реформ державного сектору. У цьому контексті пропонується:

1. Підготувати та затвердити Стратегію перспективного розвитку системи управління державними фінансами, яка передбачатиме створення єдиної методології формування інформаційної бази управління з метою забезпечення порівнянності планових і звітних показників державного й місцевих бюджетів та розпорядників бюджетних коштів.

2. Для цілей складання звітності узгодити групування інформації в бухгалтерському обліку з бюджетною класифікацією шляхом внесення змін до відповідних нормативно-правових актів.

3. Підготувати методичне забезпечення ведення натурального обліку та калькулювання собівартості послуг, що надаються розпорядниками бюджетних коштів, із урахуванням галузевих особливостей.

4. Розробити методичне забезпечення розрахунку потреб у бюджетних асигнуваннях на надання послуг за рахунок коштів державного бюджету та внести відповідні зміни до нормативно-правових актів Міністерства фінансів України, що регулюють питання ПЦМ у бюджетному процесі.

5. Внести зміни до НП(С)БОДС 124 “Доходи”, 135 “Витрати” в частині узгодження групування доходів і витрат у бухгалтерському обліку із їх групуванням відповідно до бюджетної класифікації.

6. Підготувати методичне забезпечення щодо запровадження НП(С)БОДС 124 “Доходи”, 135 “Витрати”, 101 “Подання фінансової звітності”, 102 “Консолідована фінансова звітність”, 103 “Фінансова звітність за сегментами”, 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”.

7. Розробити порядки заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, що складатимуться органами Державної казначейської служби України з виконання державного й місцевих бюджетів та розпорядниками бюджетних коштів усіх рівнів.

8. Внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203, спрямовані на забезпечення обліку операцій бюджетів фондів державного соціального страхування та Пенсійного фонду, відповідно.

9. Внести зміни до бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11, у частині приведення її у відповідність із GFSM 2014.

Список використаних джерел

1. Програма діяльності Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248969842&cat_id=247828516.
2. Wood F. Business Accounting. Vol. 1 / F Wood, A. Sangster. — 11th ed. — N. Y. : Financial Times : Prentice Hall, 2008. — XXIII, 762 p.
3. Ловінська Л. Г. Методичні підходи до моніторингу запровадження та дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі / Л. Г. Ловінська, Я. Я. Дьяченко // Фінанси України. — 2016. — № 6. — С. 72–81.
4. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.
5. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-п>.
6. Концепція створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи “Прозорий бюджет” : схв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 11.02.2016 № 92-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/92-2016-р>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” : затв. наказом Міністерства фінансів від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
9. Бюджетний кодекс України : закон України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
10. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. — 2016. — № 1. — С. 99–115.
11. IPSAS 9. Revenue from exchange transactions // Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. — 2015. — Vol. 1. — 1029 p.
12. Сушко Н. І. Державний бюджет як об’єкт казначейського обслуговування бюджетних коштів / Н. І. Сушко // Наукові праці НДФІ. — 2016. — № 2. — С. 5–25.
13. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.11.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
16. Методичні підходи до визначення собівартості соціальних послуг у контексті запровадження соціальних стандартів та НП(С)БОДС 135 “Витрати” в Україні / Л. Г. Ловінська, О. І. Чуркіна, А. В. Гапоненко, Н. І. Сушко // Фінанси України. — 2016. — № 3. — С. 101–115.
17. Сушко Н. І. Класифікація надходжень і витрат в процесі казначейського обслуговування державного бюджету в умовах євроінтеграції / Н. І. Сушко // Science Rise. — 2016. — № 2/1 (19). — С. 47–54.
18. Сушко Н. І. Інформаційне забезпечення казначейського обслуговування державного бюджету в умовах євроінтеграції / Н. І. Сушко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : міжнародні економічні відносини та світове господарство. — 2015. — Вип. 5. — С. 158–161.

19. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

20. Сушко Н. І. Управління витратами державного сектору в контексті запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку / Н. І. Сушко // Фінанси України. – 2015. – № 12. – С. 94–108.

21. Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс].— Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11003.html.

22. Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2011 № 1774 [Електронний ресурс].— Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category?cat_id=215068&page=1.

23. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0196-12>.

24. Щодо організації роботи Державної казначейської служби України зі складання звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя : наказ Державної казначейської служби України від 13.02.2012 № 53 [Електронний ресурс].— Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category?cat_id=215068&page=1.

25. Government Finance Statistics Manual 2014 (GFSM 2014) / International Monetary Fund [Електронний ресурс].— Режим доступу: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>.

26. Government Finance Statistics Manual 2001 [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.

27. Богдан І. В. Діагностика сектору загальнодержавного управління України / І. В. Богдан, Т. Ю. Яра, Д. В. Коноваленко // Фінанси України — 2016. — № 4. — С. 27—49.

28. Богдан І. В. Сектор загальнодержавного управління України у 2015 році / І. В. Богдан, Т. Ю. Яра, Д. В. Коноваленко // Фінанси України. – 2016. – № 8. – С. 106—127.

29. The Fiscal Transparency Code / International Monetary Fund [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>.

30. Богдан І. В. Середньострокове бюджетне прогнозування як складова транспарентності бюджетних відносин / І. В. Богдан, І. В. Іголін, Т. Ю. Яра // Наукові праці НДФІ. — 2015. — № 4. — С. 5—18.

References

1. *Prohrama diyal`nosti Kabinetu Ministriv Ukrayiny`* [The program activity of Cabinet of Ministers of Ukraine]. (n. d.). Retrieved from http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248969842&cat_id=247828516.

2. Wood, F., Sangster, A. (2008). *Business Accounting*. Vol. 1. N. Y. : Financial Times : Prentice Hall.

3. Lovins`ka, L. H., D`yachenko, Ya. Ya. (2016). *Metody`chni pidxody` do monitory`nhu zaprovadzhennya ta dotry`mannya mizhnarodny`x standartiv buxhalyt`skoho obliku v derzhavnomu sektori* [Methodological approaches to monitoring implementation and compliance with international accounting standards in the public sector]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 6, 72–81 [in Ukrainian].

4. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2007). *Stratehiya modernizaciyi sy`stemy` buxhalyt`skoho obliku v derzhavnomu sektori na 2007—2015 roky`* [The strategy of modernization of the accounting system in the public sector in the years 2007—2015] (Order № 34, January 16). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п> [in Ukrainian].

5. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *Pro Stratehiyu rozvy'tku sy'stemy' upravlinnya derzhavny'my' finansamy'* [On the strategy of public finance management] (Order № 774-p, August 1). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p> [in Ukrainian].
6. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2016). *Konceptsiya stvorenniya intehrovanoyi informacijno-analitychnoyi sy'stemy' "Prozory'j byudzhet"* [The concept of integrated information-analytical system "Transparent Budget"] (Order № 92-p, February 11). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/92-2016-p> [in Ukrainian].
7. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *Nacional'ne polozhennya (standart) buxhelters'koho obliku v derzhavnomu sektori 124 "Doxody"* [The national situation (standard) accounting in the public sector 124 "Revenue"] (Order № 1629, December 24). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> [in Ukrainian].
8. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *Nacional'ne polozhennya (standart) buxhelters'koho obliku v derzhavnomu sektori 135 "Vy'traty"* [The national situation (standard) accounting in the public sector 135 "Expenses"] (Order № 568, May 18). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> [in Ukrainian].
9. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Byudzhetny'j kodeks Ukrayiny'* [Budget Code of Ukraine] (Law № 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
10. Lovins'ka, L. H. (2016). Klasyfikaciya raxunkiv buxhelters'koho obliku v derzhavnomu sektori za ekonomichny'm zmistom u konteksti zaprovadzhennya novoho planu raxunkiv [Classification of Accounts in the public sector for economic content in the context of the introduction of a new chart of accounts]. *Finansy' Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 1, 99–115 [in Ukrainian].
11. IPSAS 9. Revenue from exchange transactions. (2015). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*.
12. Sushko, N. I. (2016). Derzhavny'j byudzhet yak ob'ekt kaznachejs'koho obsluhovuvannya byudzhetny'x koshtiv [State budget as an object of treasury services budget]. *Naukovi praci Naukovo-doslidnoho finansovoho instytutu* [Scientific papers Research Financial Institute], 2, 5–25 [in Ukrainian].
13. Ministry of Finance of Ukraine. (2015). *Pro zatverdzhennya deyaky'x normaty'vno-pravovy'x aktiv z buxhelters'koho obliku v derzhavnomu sektori* [On approval of some normative acts on accounting in the public sector] (Order № 1219, December 12). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> [in Ukrainian].
14. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *Pro buxhelters'ky'j oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine] (Law № 996-XIV, July 16). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
15. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *Nacional'ne polozhennya (standart) buxhelters'koho obliku v derzhavnomu sektori 121 "Osnovni zasoby"* [The national situation (standard) accounting in the public sector 121 "Fixed Assets"] (Order № 1202, November 12). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> [in Ukrainian].
16. Lovins'ka, L. H., Churkina, O. I., Haponenko, L. V., Sushko, N. I. (2016). Metody' chni pidxody' do vy'znachennya sobivartosti social'ny'x posluh u konteksti zaprovadzhennya social'ny'x standartiv ta NP(S)BODS 135 "Vy'traty" v Ukrayini [Methodological approaches to determining the cost of social services in the context of the introduction of social standards and state of emergency (C) BODS 135 "Expenses" in Ukraine]. *Finansy' Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 3, 101–115 [in Ukrainian].
17. Sushko, N. I. (2016). Klasyfikaciya nadxodzen' i vy'trat v procesi kaznachejs'koho obsluhovuvannya derzhavnogo byudzhetu v umovax yevrointehracyi [The classification of revenues and expenditures in the treasury of the state budget in terms of European integration]. *Science Rise*, 2/1 (19), 47–54 [in Ukrainian].
18. Sushko, N. I. (2015). Informacijne zabezpechennya kaznachejs'koho obsluhovuvannya derzhavnogo byudzhetu v umovax yevrointehracyi [Information management treasury of the state budget in terms of European integration]. *Naukovy'j visny'k Uzhhorods'koho nacional'noho universytetu. Seriya : mizhnarodni ekonomichni vidnosy'ny' ta svitove hospodarstvo* [Scientific

Bulletin of the Uzhgorod National University. Series: International economic relations and the world economy, 5, 158–161 [in Ukrainian].

19. Ministry of Finance of Ukraine. (2013). *Plan raxunkiv buxhelters`koho obliku v derzhavnomu sektori* [Chart of Accounts in the public sector] (Order № 1203, February 31). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> [in Ukrainian].

20. Sushko, N. I. (2015). Upravlinnya vy`tratamy` derzhavnoho sektoru v konteksti zaprovadzhennya nacional`ny`x standartiv buxhelters`koho obliku [Cost management of the public sector in the context of the introduction of national accounting standards]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 12, 94–108 [in Ukrainian].

21. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). *Pro byudzhethnu klasyfikaciyu* [On Budget Classification] (Order № 11, January 14). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11003.html [in Ukrainian].

22. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). *Pro orhanizaciyu roboty` zi skladannya Derzhavnoyu kaznachejs`koyu sluzhboyu Ukrayiny` zvitnosti pro vy`konannya Zvedenoho byudzhetu Ukrayiny`, Derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny` i byudzhativ Avtonomnoyi Respubliky` Kry`m, oblasti, mist Ky`yeva ta Sevastopolya* [On the organization of the assembly of the State Treasury Service of Ukraine reports on the implementation of the budget of Ukraine, the State budget of Ukraine and the Autonomous Republic of Crimea, Kyiv and Sevastopol] (Order № 1774, February 28). Retrieved from http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category?cat_id=215068&page=1 [in Ukrainian].

23. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *Pro zatverdzhennya Poryadku skladannya finansovoyi, byudzhethnoyi ta inshoyi zvitnosti rozporядny`karny` ta oderzhuvachamy` byudzhethny`x koshtiv* [On approval of the preparation of financial, budgetary and other reports administrators and recipients of budgetary funds] (Order № 44, January 24). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0196-12> [in Ukrainian].

24. State Treasury Service of Ukraine. (2012). *Shhodo orhanizaciyi roboty` Derzhavnoyi kaznachejs`koyi sluzhby` Ukrayiny` zi skladannya zvitnosti pro vy`konannya Zvedenoho byudzhetu Ukrayiny`, Derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny` i byudzhativ Avtonomnoyi Respubliky` Kry`m, oblasti, mist Ky`yeva ta Sevastopolya* [Regarding the organization of the State Treasury Service of Ukraine from reporting on the implementation of the budget of Ukraine, the State budget of Ukraine and the Autonomous Republic of Crimea, Kyiv and Sevastopol] (Order № 53, February 13). Retrieved from http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category?cat_id=215068&page=1 [in Ukrainian].

25. *Government Finance Statistics Manual 2014 (GFSM 2014)*. (2014). International Monetary Fund. retrieved from <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>.

26. *Government Finance Statistics Manual 2001*. (2001). Retrieved from <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.

27. Bohdan, I. V., Yara, T. Yu., Konovalenko, D. V. (2016). *Diahnosty`ka sektoru zahal`noderzhavnoho upravlinnya Ukrayiny`* [Diagnosis of the general government Ukraine]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 4, 27–49 [in Ukrainian].

28. Bohdan, I. V., Yara, T. Yu., Konovalenko, D. V. (2016). *Sektor zahal`noderzhavnoho upravlinnya Ukrayiny` u 2015 roci* [The general government Ukraine in 2015]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 8, 106–127 [in Ukrainian].

29. *The Fiscal Transparency Code*. (n. d.). International Monetary Fund. Retrieved from <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>.

30. Bohdan, I. V., Iholkin, I. V., Yara, T. Yu. (2015). *Seredn`ostrokove byudzhethne prohnozuvannya yak skladova transparentnosti byudzhethny`x vidnosy`n* [Medium-term budget forecasting as part of budget transparency in relations]. *Naukovi praci Naukovo-doslidnoho finansovoho insty`tutu* [Scientific papers Research Financial Institute], 4, 5–18 [in Ukrainian].