

Василь ДЕМ'ЯНИШИНкандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів,
Тернопільський національний економічний університет**БЮДЖЕТНА ЗВІТНІСТЬ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ДЛЯ АНАЛІЗУ
ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ**

Розглянуто сутність бюджетної звітності, охарактеризовані її види та форми. Розкрито значення бюджетної звітності як інформаційної бази для аналізу виконання бюджетів. Сформульовані напрями удосконалення бюджетної звітності.

Conceptual approaches of essence of the budgetary reports are considered. Its classification signs are resulted. Description of kinds and forms of the budgetary reports are given. The value of the budgetary reports as an informative base for the analysis of budget's implementation is exposed. Directions of improvement of the budgetary reports are formulated.

Ключові слова

Бюджетна звітність, державний бюджет, місцеві бюджети, доходи бюджетів, видатки бюджетів, аналіз виконання бюджету.

У процесі формування основних напрямів бюджетної політики, прийняття найважливіших управлінських рішень у сфері державних фінансів використовуються матеріали аналізу виконання бюджетів, важливою інформаційною базою якого є бюджетна звітність.

З одного боку, за допомогою показників бюджетної звітності можна дати оцінку стану виконання бюджетів з кількісної та якісної сторони, визначити тенденції та закономірності, що мають місце у суспільстві. З другого боку – у процесі аналізу показників виконання бюджету можна розрахувати рівень позитивного та негативного впливу найважливіших чинників на відхилення окремих показників по доходах і видатках, на підставі чого визначити шляхи збільшення дохідної частини та економії видаткової частини бюджетів. Результати такого аналізу використовуються при складанні проектів бюджетів на наступний рік.

У сучасній вітчизняній економічній літературі проблеми бюджетної звітності досліджують такі вчені фінансисти як О. Даневич, Ц. Огонь, В. Опарін, Л. Сафонова,

В. Стоян, В. Федосов, С. Юрій та ін. Окремі питання, які стосуються удосконалення змісту бюджетної звітності, розглядаються в періодичній літературі, матеріалах наукових і науково – практичних конференцій.

Однак як у теоретичному, так і у практичному аспектах проблеми бюджетної звітності залишаються нерозв'язаними, окремі з них ускладнюються. Передусім, відсутні єдині концептуальні підходи до трактування суті бюджетної звітності, при формуванні якої не дотримуються окремі принципи, зокрема гласність, доступність, сталість, зіставність, відсутні окремі показники звітності, за допомогою яких можна було б проаналізувати якість виконання бюджетів. Саме це зумовило вибір теми дослідження та її актуальність.

Метою статті є узагальнення теоретичних та окремих практичних аспектів бюджетної звітності, як інформаційної бази аналізу виконання бюджетів, формулювання напрямів її удосконалення у сучасних умовах.

Вітчизняні економісти використовують різні підходи до трактування суті бюджетної

звітності. Так наприклад Л. Сафонова під цією звітністю розуміє «...метод контролю за цільовим і економним витрачанням державних (бюджетних) коштів», «...метод узагальнення зведених у певну систему планових і облікових даних...» [1, с. 401].

На нашу думку, бюджетна звітність не може бути методом контролю, оскільки виступає об'єктом контролю та інформаційною базою для аналізу та контролю. Спірним є також визнання цієї звітності за допомогою методу узагальнення даних, оскільки таким методом є бухгалтерський облік [2, с. 5].

С. Юрій, В. Стоян та О. Даневич під бюджетною звітністю розуміють систему взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан бюджету та результати його виконання за звітний період [3, с. 543]. Ми вважаємо, що у цьому визначенні правильно зазначено, що звітність, у першу чергу, є системою показників, які відображають результати виконання бюджету.

Окремі економісти ототожнюють бюджетну звітність з фінансовою, що, на нашу думку, є не дуже вдалим. Адже згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність – це «...бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [2, с. 5].

Оскільки у цьому трактуванні мова йде про суб'єкт господарювання, яким є підприємство (а бюджети не є суб'єктом господарювання, а основним фінансовим планом країни), основні положення даного визначення не можуть бути у повному обсязі властивими для бюджету.

Бюджетну звітність слід розглядати як вид фінансової звітності. Тому концептуальні підходи до фінансової звітності, визначені вищезазначеним Законом та чинним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» щодо характеристики окремих принципів підготовки, повинні використовуватися усіма суб'єктами у процесі складання і затвердження бюджетної звітності [4, с. 10-11].

При формулюванні визначення змісту бюджетної звітності ми виходимо, з одного боку, із положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», а з другого – із змісту понять «звіт», «звітність», «бухгалтерська звітність».

Так, наприклад, автори економічної енциклопедії, економічного енциклопедичного словника під звітністю розуміють складені підприємствами, організаціями звіти про їх діяльність, що періодично надаються державним органам [5, с. 594; 6, с. 259], а під звітом – подані за певною формою відомості про діяльність підприємств, організацій, фірм і компаній [5, с. 594; 6, с. 259].

Відповідно бухгалтерську звітність вказані автори трактують як систему показників, в яких ві-

дображається господарський, фінансовий та майновий стан підприємств (установ, організацій) за звітний період [5, с. 119; 6, с. 65]. Ці показники базуються на даних синтетичного й аналітичного обліку з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації.

Враховуючи вищезазначене, ми вважаємо, що бюджетна звітність – це сукупність упорядкованих взаємозв'язаних між собою показників, які характеризують кількісні та якісні результати виконання бюджетів усіх рівнів. У цьому визначенні наголошується на тому, що бюджетна звітність як інформація містить цілий ряд показників, пов'язаних з виконанням дохідної і видаткової частин усіх бюджетів.

У фінансовій літературі наводяться різні класифікаційні ознаки бюджетної звітності [3, с. 545; 7, с. 91-92]. На нашу думку, бюджетну звітність доцільно класифікувати за 4 ознаками:

- за суб'єктами – звітність органів Державного казначейства про виконання державного і місцевих бюджетів: звітність розпорядників та отримувачів бюджетних коштів;
- за призначенням – внутрішня і зовнішня звітність;
- за обсягом показників – первинна і консолідована (зведена) звітність;
- за терміном складання і подання – оперативна, місячні, квартальна і річна звітність.

Така класифікація дасть можливість всесторонньо охарактеризувати бюджетну звітність, оптимально використати наведену інформацію для аналізу, оцінки якості виконання бюджетів та результативності роботи відповідних суб'єктів, пов'язаних з дохідною і видатковою частиною бюджетів усіх рівнів, розробки та прийняття важливих управлінських рішень, формулювання тактичних та уточнених стратегічних завдань бюджетної політики.

Бюджетна звітність є джерелом інформації про фінансовий стан держави та органів місцевого самоврядування, результати виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ, фінансових планів головних розпорядників бюджетних коштів. Для того, щоб ця звітність виконувала своєї функції належним чином, вона повинна відповідати своєму призначенню, вимогам, визначеними Бюджетним кодексом України, нормативними документами Кабінету Міністрів України та Державного казначейства України.

Так вимоги до місячної звітності про виконання бюджетів визначені статтями 59 і 80 Бюджетного кодексу України [8, с. 34, 44] та інструкціями про порядок заповнення форм місячної звітності про виконання державного та місцевих бюджетів, які щорічно затверджуються наказом Державного казначейства України. Обсяг місячної звітності про виконання державного бюджету

складає 6 форм і пояснювальну записку.

Форма № 1 мдб «Сальдовий баланс рахунків» містить інформацію про стан активів, пасивів, результатів виконання бюджету на 1 число кожного місяця, яку використовують для прийняття управлінських рішень стосовно касового виконання бюджетів та задоволення потреб відповідних користувачів – фінансових, податкових, контрольно-ревізійних та інших органів.

Форма № 2 мдб «Звіт про виконання державного бюджету» включає 4 розділи, розкриває інформацію про доходи бюджету у розрізі груп та видів по загальному і спеціальному фондах, видатки – у розрізі кодів програмної та економічної класифікації, кредитування – у розрізі кодів програмної класифікації та кодів класифікації кредитування, фінансування Державного бюджету України – у розрізі кодів класифікації фінансування бюджету за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання загального і спеціального фондів державного бюджету.

У формі 7 мдб «Звіт про бюджетну заборгованість» містяться дані про наявність бюджетної заборгованості у розрізі загального та спеціального фондів бюджету, кодів програмної, економічної класифікації видатків і класифікації кредитування.

Крім перерахованих форм, до складу місячної звітності, яка містить певну інформацію, включені: довідка про повернення кредитів, наданих з державного бюджету по загальному та спеціальному фондах; інформація про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України у розрізі кодів програмної та економічної класифікації видатків загального фонду за статтями, визначеними законом про державний бюджет на відповідний рік; звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України у розрізі кодів програмної, економічної класифікації та кодів класифікації кредитування бюджетів по загальному фонду державного бюджету, які здійснювались за рахунок коштів резервного фонду.

Інформацію, наведену у місячній звітності, можна використати, як правило, для оперативного аналізу виконання бюджетів.

Обсяг квартальної звітності про виконання державного і місцевих бюджетів, а також вимоги до її змісту визначені статтями 60 і 80 Бюджетного кодексу України [8, с. 35, 44] та інструкціями про порядок заповнення органами Державного казначейства єдиних форм квартальної звітності про виконання державного і місцевих бюджетів, які щорічно затверджуються наказом Державного казначейства. Відповідно до Бюджетного кодексу України обсяг квартальної звітності складає 6 найменувань, тоді як поточними наказами Державного казначейства їх перелік збільшений до 11.

Форма № 1 кдб «Звіт про фінансовий стан Державного бюджету України (баланс)» містить інформацію про залишки бюджетних коштів на

початок року і кінець звітного періоду (до річного заключення рахунків і після річного заключення рахунків) у розрізі активу та пасиву балансу. Незрозумілою є офіційна назва цього документа, оскільки теоретично та практично звітувати про фінансовий стан основного фінансового плану некоректно. Адже термін «фінансовий стан» ми використовуємо стосовно конкретних суб'єктів фінансових відносин (підприємство, організація, установа), а державний бюджет не відноситься до таких суб'єктів, він не є юридичною чи фізичною особою. Тому ми вважаємо доречним назвати форму № 1 кдб «Баланс виконання Державного бюджету України».

У формі № 3 кдб «Звіт про рух грошових коштів» інформація подається у розрізі чотирьох розділів: 1 – «операційна діяльність», який включає підрозділ «Операційні доходи» (податкові і неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, офіційні трансферти, інший операційний дохід) та підрозділ «Операційні видатки» (поточні видатки і кредитування) з розподілом між загальним і спеціальним фондом державного бюджету; 2 – «Інвестиційна діяльність» з розподілом на загальний і спеціальний фонди державного бюджету; 3 – «Нерозподілені видатки»; 4 – «Фінансова діяльність» у розрізі класифікації фінансування бюджету та типом боргового зобов'язання по загальному і спеціальному фондах державного бюджету (запозичення, погашення, фінансування за рахунок надходжень від приватизації, фінансування за активними операціями).

Зміст звітних даних квартальної звітності форм № 1к, № 2 кдб, № 7 кдб відповідають змісту форм місячної звітності № 1 мдб, № 2 мдб, № 7 мдб.

Окрім зазначених форм квартальна звітність про виконання державного бюджету включає: довідку про повернення кредитів, наданих з державного бюджету; інформацію про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України; звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України; інформацію про стан державного боргу (прямі державні боргові зобов'язання, які виникли та погашені у поточному бюджетному році в розрізі кодів класифікації боргу за типом кредитора); звіт про кредити та операції, що стосуються державних гарантійних зобов'язань; звіт про надходження до спеціального фонду Державного бюджету України з розподілом на виконання програм.

До квартального звіту про виконання державного бюджету додається пояснювальна записка, яка складається органами державного казначейства. У ній наводяться основні чинники, які вплинули на виконання дохідної і видаткової частин державного бюджету, зміни, які спричинилися до стану дебіторської та кредиторської заборгованості, причини відмов в оплаті рахунків, а також

наявність випадків несвоєчасного виконання висновків податкових органів щодо повернення помилково або зайво сплачених до державного бюджету платежів, відшкодування сум ПДВ та сплачених штрафів санкцій. До пояснювальної записки додається довідка про депозитні операції.

Інформацію, наведену у кварталній звітності, можна використати для аналізу виконання бюджетів та розробки пропозицій, спрямованих на збільшення обсягів дохідної частини та ефективне використання видаткової частини до кінця бюджетного року.

Вимоги до річної звітності про виконання бюджетів установлені статтями 61 і 80 Бюджетного кодексу України [8, с. 35, 44] та інструкціями про порядок заповнення органами Державного казначейства України форм річної звітності про виконання державного і місцевих бюджетів, які щорічно затверджуються наказом Державного казначейства.

Позитивним явищем у 2007 році є значне скорочення переліку форм річної звітності та спрощення роботи по її підготовці. Так якщо Бюджетним кодексом України визначено 11 найменувань, а наказами Державного казначейства до 2006 року їхня кількість була збільшена до 16, то з 2007 року – доведена до 6.

Форма № 1-1 «Сальдовий баланс рахунків» містить інформацію про залишки коштів державного бюджету на рахунках бухгалтерського обліку у розрізі активу і пасиву балансу станом на початок і кінець року.

Найбільшою за обсягом і кількістю показників є форма № 2 дб «Звіт про виконання державного бюджету», яка включає три розділи, а саме: розділ 1 «Доходи» – відображаються по загальному та спеціальному фондах у розрізі підрозділів бюджетної класифікації; розділ 2 «Видатки» – відображаються в розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, а також економічної класифікації видатків бюджету з розбивкою на загальний і спеціальний фонди; розділ 3 «Кредитування» – включає показники у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету і кодів класифікації за підрозділами надання кредитів і їх повернення.

Форма № 7 дб «Звіт про бюджетну заборгованість» включає 2 розділи, зокрема: 1 – Дані про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості установ та організацій, які отримують кошти державного бюджету; 2 – Інформація про заборгованість установ та організацій, які отримують кошти державного бюджету за окремими програмами. Звітна інформація містить показники окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, економічної класифікації видатків і класифікації кре-

дитування.

Крім цього, річна звітність про виконання державного бюджету включає: звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України; довідку про перераховані кошти державного бюджету транзитним управлінням Державного казначейства на здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів; довідку установи банку, що підтверджує залишки коштів на рахунках, відкритих на ім'я органів Державного казначейства.

До річного звіту про виконання державного бюджету додається пояснювальна записка, яку складають органи Державного казначейства України. У ній зазначаються основні чинники, які вплинули на виконання дохідної і видаткової частини, зміни, які спричинилися до стану дебіторської та кредиторської заборгованості, а також випадки несвоєчасного виконання висновків податкових органів щодо повернення помилково або надлишково сплачених до державного бюджету платежів, відшкодування сум ПДВ та сплачених штрафних санкцій. До пояснювальної записки додаються пояснення стосовно окремих показників звітності, поданих у додатках.

Інформацію, наведену у річній звітності, можна використати для поглибленого аналізу виконання бюджету за звітний рік та розробки пропозицій щодо резервів збільшення доходів, скорочення та ефективного використання видаткової частини бюджетів з метою їхнього врахування при складанні проектів бюджетів на плановий рік, прийнятті управлінських рішень стратегічного і тактичного характеру.

Аналіз виконання бюджетів доцільно проводити за такими напрямками:

- аналіз виконання дохідної частини бюджетів;
- аналіз виконання видаткової частини бюджетів;
- аналіз міжбюджетних відносин;
- аналіз державного боргу;
- аналіз виконання кошторисів бюджетних установ.

Ці напрями є найбільш узагальнюючими, які вимагають розробки відповідних ефективних методик, які дали б можливість виявити найважливіші чинники, що впливають на результати виконання бюджету, розробити пропозиції стосовно збільшення обсягів бюджетних надходжень, ефективного, раціонального та економічного використання бюджетних ресурсів як на рівні держави, адміністративно-територіальних формувань, так і на рівні всіх розпорядників та отримувачів бюджетних коштів.

Незважаючи на позитивні зрушення, звітність про виконання бюджетів не позбавлена недоліків. У першу чергу вони стосуються недотримання принципів формування і використання звітності,

зокрема доступності, сталості, зіставності, реальності, гласності. Так більшість показників звітності є недоступною. У повному обсязі звіти не публікуються у засобах масової інформації. У зв'язку зі зміною форм окремі показники не можна зіставити. У більшості випадків політичні діячі маніпулюють показниками бюджетної звітності, роблячи при цьому діаметрально протилежні висновки, внаслідок чого більшість населення втратило довіру до уряду. Іноді бюджетну звітність використовують політичні опоненти для взаємного звинувачення і дискредитації. Нереальність показників бюджетної звітності стала причиною відхилення Верховною Радою України звіту про виконання Державного бюджету України за 2005 рік.

Не задовольняє потреби контрольно-аналітичної роботи повнота показників бюджетної звітності, у першу чергу пов'язаних з якісним виконанням бюджетів. Так наприклад, оперуючи наявною інформацією у процесі аналізу неможливо визначити показники ефективності використання бюджетних коштів. Адже виконання чи перевиконання видаткової частини бюджету зовсім не свідчить про те, що бюджетні кошти використовувались ефективно та раціонально. Висновок можна зробити тільки у процесі аналізу, визначення впливу конкретних чинників на показники виконання бюджету. Якісну аналітичну роботу можна провести тільки при наявності всіх необхідних звітних показників, які потрібні для аналітичних розрахунків. Такими показниками можуть бути мережа, штати і контингент бюджетних установ (галузей), виробничі показники (обсяги виробництва або реалізації продукції, робіт, послуг) тих

суб'єктів господарювання, галузей, територій, які пов'язані з видатками бюджетів та використанням бюджетних коштів.

У результаті проведеного дослідження теоретичних і практичних аспектів бюджетної звітності як інформаційної бази для аналізу виконання бюджетів можна зробити наступні висновки.

1. Під бюджетною звітністю ми пропонуємо вважати сукупність упорядкованих взаємопов'язаних між собою показників, які характеризують кількісні та якісні результати виконання бюджетів усіх рівнів.

2. Бюджетну звітність пропонуємо класифікувати за чотирма ознаками: суб'єктами, призначенням, обсягом показників, терміном складання і подання.

3. Форму № 1 кдб «Звіт про фінансовий стан Державного бюджету України (баланс)» назвати «Баланс виконання Державного бюджету України», що у повній мірі відповідатиме змісту її показників.

4. У процесі складання бюджетної звітності забезпечувати дотримання всіх принципів, включаючи ті, які сьогодні порушуються, зокрема доступності, сталості, зіставності, реальності та гласності.

5. З метою забезпечення якісного аналізу виконання бюджетів, ефективної аналітичної роботи доповнити чинні показники річної звітності даними про мережу, штати і контингенти бюджетних установ і виробничими показниками суб'єктів господарювання, галузей, адміністративно-територіальних одиниць, які пов'язані з використанням бюджетних коштів. Це дасть можливість отримати всі необхідні звітні дані, які потрібні для конкретних аналітичних розрахунків.

Література

1. *Бюджетний менеджмент: Підручник.* / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 1999 р. № 996 – XIV із змінами і доповненнями. // *Все про бухгалтерський облік, 2000.* – Спец. вип. – С. 5-8.
3. Юрій С. І., Стоян В. І., Даневич О. С. *Казначейська система: Підручник.* – 2-ге вид. змін. і доп. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 818 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності“. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31. 03. 1999 р. № 87 // *Все про бухгалтерський облік, 2000.* – Спец. вип. – С. 9 – 11.
5. *Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1.* /Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000, – 864 с.
6. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. *Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т. 1.* / За ред. С. В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
7. Сафонова Л. Д. *Бюджетний менеджмент: Навч. -метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни.* – К.: КНЕУ. – 2001. – 186 с.
8. *Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар.* / За редакцією О. В. Турчинова і Ц. Г. Огня. – К.: Парламентське вид-во, 2002. – 320 с.