

УДК 657.21:336

Жадан О.В.  
аспірантНауково-дослідного фінансового інституту  
Академії фінансового управлінняВІДПОВІДНІСТЬ НАЦІОНАЛЬНОЇ  
ТА МІЖНАРОДНОЇ КЛАСИФІКАЦІЙ ДОХОДІВCONFORMITY OF NATIONAL  
AND INTERNATIONAL INCOME CLASSIFICATIONS

## АНОТАЦІЯ

Метою статті є дослідження невідповідності національної класифікації доходів бюджету міжнародній. У зв'язку з цим запропоновано внести такі зміни: сформувати розділ «Інші доходи», до якого включити всі види неподаткових надходжень, надходження цільових фондів і доходи від операцій із капіталом; виділити окремо розділ «Внески та відрахування на соціальні потреби»; виокремити як підкатегорії «Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів» і «Рентна плата за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси» та включити у категорію «Внутрішні податки на товари та послуги»; податки, що належать до категорії «Місцеві податки» віднести до інших категорій бюджетної класифікації, які мають такий же об'єкт оподаткування, як і ті, що включені до категорії «Місцеві податки». Приведення національної класифікації доходів у відповідність до міжнародної сприятиме використанню єдиних підходів до аналізу даних про виконання бюджетів різних країн світу.

**Ключові слова:** бюджетна класифікація, керівництво зі статистики державних фінансів, доходи бюджету, податкові надходження, місцеві податки, об'єкт оподаткування.

## АННОТАЦИЯ

Целью статьи является исследование несоответствия национальной классификации доходов бюджета международной. В связи с этим предлагается внести следующие изменения: сформировать раздел «Прочие доходы», в состав которых включить все виды неналоговых поступлений, поступления в целевые фонды и доходы от операций с капиталом; выделить отдельно раздел «Взносы и отчисления на социальные нужды»; выделить как подкатегории «Рентная плата и плата за использование других природных ресурсов» и «Рентная плата за транспортировку, сборы на топливно-энергетические ресурсы» и включить в категорию «Внутренние налоги на товары и услуги»; налоги, которые принадлежат категории «Местные налоги» отнести к другим группам бюджетной классификации, которые имеют такой же объект налогообложения, как и те, которые включены в группу «Местные налоги». Приведение национальной классификации доходов в соответствие международной позволит использовать единые подходы при анализе данных о выполнении бюджетов в разных странах мира.

**Ключевые слова:** бюджетная классификация, руководство по статистике государственных финансов, доходы бюджета, налоговые поступления, местные налоги, объект налогообложения.

## ANNOTATION

The aim of the article is to investigate the non-compliance of the national classification of incomes with international one. In this regard, it is proposed to make the following changes: to shape the section «Other Incomes» and include to it all kinds of non-tax revenues, revenues in trust funds and revenues from operation with fund; to allocate a separate chapter «Contributions and Social Payments»; to allocate such sub-categories as «Rent and Payment for the Use of Other Natural Resources» and «Rent for Transportation, Charges for Fuel and Energy Resources» and to include them in category «Domestic Taxes on Goods and Services»; taxes which are appropriated to the category «Local Taxes» to refer to other categories of budget classification which have the same object of

taxation as those included in the category «Local Taxes». Bringing of national classification of income in accordance to international classification will promote the use of common approaches to the analysis of data on budget execution over the world.

**Keywords:** budgetary classification, government finance statistics manual, budget revenues, taxes, local taxes, object of taxation.

**Постановка проблеми.** Процес складання та виконання бюджетів є неможливим без застосування бюджетної класифікації, яка використовується на всіх стадіях бюджетного процесу: при складанні проектів бюджетів різних рівнів, при врахуванні надходжень доходів згідно із затвердженим бюджетним розписом, при проведенні аналізу надходження доходів за кожним їх видом. Порівняння обсягів бюджетних надходжень із планом їх надходження за допомогою бюджетної класифікації дозволяє зробити висновки про виконання бюджетів.

Бюджетна класифікація сприяє зіставленню показників бюджетів усіх рівнів у межах однієї країни, а також порівнянню її бюджетних показників із аналогічними показниками інших держав. Бюджетна класифікація кожної країни має свої особливості залежно від її державного устрою, бюджетної, податкової, соціальної політики тощо. Актуальність теми даного дослідження полягає в тому, що з метою застосування єдиних критеріїв порівняння й оцінки показників бюджетів різних країн структура та суть бюджетної класифікації країни повинні бути розроблені відповідно до міжнародної класифікації, що є основою для побудови бюджетних класифікацій у різних країнах світу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичним і практичним аспектам дослідження проблеми щодо бюджетної класифікації й її структури присвячено наукові праці М.М. Артуса, П.Й. Атамас, І.Д. Ватулі, Л.О. Вдовенко, М.Г. Михайлова, Р.С. Сороки, В.М. Федосова, С.І. Юрія та інших. Проте існує коло проблемних питань, які потребують вирішення.

**Мета дослідження** – порівняти національну бюджетну класифікацію доходів із міжнародною та надати пропозиції щодо приведення національної бюджетної класифікації доходів у відповідність із міжнародною.

**Виклад основного матеріалу.** Основою для виконання бюджетів усіх рівнів є розпис бю-

джету, в якому встановлюється розподіл доходів, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації. Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу. Від правильності відображення інформації про надходження доходів у звітності про виконання бюджету залежить достовірність інформації про бюджетно-податкову політику й її вплив на економіку країни.

Зазначені вище науковці розглядають бюджетну класифікацію як важливий чинник бюджетного процесу, який не тільки полегшує процес планування, складання та виконання бюджетів, але й сприяє ефективному контролю за фінансовою діяльністю розпорядників бюджетних коштів і забезпеченню загальнодержавної та міжнародної порівнянності бюджетних показників. Одні з них вважають, що ознаки, за якими здійснюється групування бюджетних показників у класифікації повинні бути однорідними, а інші – що групування показників відбувається за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою тощо. Натомість Р.С. Сорока стверджує: в основу бюджетної класифікації закладено ті ознаки, що мають визначальну роль у бюджетному процесі та відповідають міжнародним стандартам. Окрім цього, він наголошує, що у класифікації доходів основним є їх методи мобілізації.

Окрема група науковців (М.М. Артус, П.Й. Атамас, С.І. Юрій) підкреслює важливість організаційної й юридичної (правової) ролі бюджетної класифікації у здійсненні контролю за фінансовою діяльністю учасників бюджетного процесу. Так, вони вважають, що організаційна роль полягає у забезпеченні можливостей за єдиною методикою обраховувати бюджетні показники, складати звітність про виконання бюджету, здійснювати контроль та аналіз, кодувати показники бюджетів при їх автоматизованій обробці, а юридична роль у тому, що всі бюджетні показники є фінансовими планами, обов'язковими для виконання.

Водночас у наукових працях вищезазначених вчених недостатньо досліджувалося визначення відповідності національної бюджетної класифікації міжнародній.

Отже, можна сказати, що бюджетна класифікація доходів є єдиним систематизованим групуванням доходів за однорідними ознаками, які представлені кодами та характеризують фінансову й економічну політику держави відповідно до національного законодавства та міжнародних стандартів.

Трансформаційні процеси, що відбуваються останнім часом в економіці України, мають на меті підвищення прозорості й ефективності бюджетного процесу. Бюджетна класифікація є однією з фундаментальних основ управління бюджетною системою країни, що визначає метод представлення бюджету і впливає на його прозорість і узгодженість.

Міжнародним валютним фондом у 2001 році було розроблено та затверджено Керівництво зі статистики державних фінансів (далі – КСДФ) з метою забезпечення комплексної концептуальної й облікової основи, придатної для аналізу та оцінки бюджетно-податкової політики, особливо результатів діяльності сектора державного управління та більш широкого державного сектора будь-якої країни. У державному секторі багатьох країн світу при розробці бюджетної класифікації доходів за базову основу було прийнято класифікацію, наведену у главі 5 «Доходи» КСДФ. Застосування міжнародної класифікації при розробці національної класифікації дозволить країнам використовувати єдині підходи до аналізу даних про виконання бюджетів, кошторисів розпорядників бюджетних коштів. Бюджетна класифікація, розроблена на основі міжнародної, здатна забезпечити інтеграцію національної економіки у світову економіку та досягнення відповідності основних параметрів її розвитку показникам розвитку інших країн.

Для визначення рівня відповідності бюджетної класифікації доходів, що застосовується в Україні й інших країнах світу (Польща, Канада, Грузія) до міжнародної, розглянемо таблицю 1.

Таблиця 1  
Відповідність класифікації доходів у різних країнах світу міжнародній класифікації

Вид доходів	Україна	Польща	Канада	Грузія	Міжнародна класифікація	Пропозиції автора
Податкові надходження	+	+	+	+	+	Залишити даний розділ без змін
Офіційні трансферти (гранти)	+	+	+	+	+	Теж саме
Неподаткові надходження	+	+	+			Включити до розділу «Інші доходи»
Доходи від операцій з капіталом	+					Теж саме
Цільові фонди	+					- II -
Внески/відрахування на соціальні потреби					+	Сформулювати такий розділ у національній класифікації
Інші доходи				+	+	Теж саме

Примітка: складено на підставі даних [1, с. 755; 2; 3; 4]

Із даних таблиці 1 видно, що найбільше відповідає міжнародній класифікації бюджетна класифікація доходів, що застосовується у Грузії, яка має однакові з міжнародною три розділи: «Податкові надходження», «Офіційні трансферти (гранти)» й «Інші доходи». Бюджетні класифікації доходів, що застосовуються в Україні, більше відповідають застосовуваним в Польщі та Канаді, ніж міжнародній класифікації.

Національна класифікація доходів, відповідно до статті 9 Бюджетного кодексу України, має такі розділи: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій із капіталом і трансферти [5]. Її структура відповідає міжнародній за двома розділами: «Податкові надходження» та «Офіційні трансферти», а розділів «Неподаткові надходження», «Цільові фонди» та «Доходи від операцій із капіталом» у міжнародній класифікації, на відміну від національної, окремо не виділено.

Необхідно зазначити, що до складу неподаткових надходжень входять доходи від власності та підприємницької діяльності, адміністративні

збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності й інші неподаткові надходження. Кошти цільових фондів місцевих бюджетів є сукупністю грошових надходжень, що затверджуються місцевою радою та використовуються для фінансування конкретно визначених програм і заходів, тобто, вони не належать не до податків, не до трансфертів. Доходами від операцій із капіталом є надходження коштів від реалізації безхазяйного майна, від продажу землі, нематеріальних активів тощо. У міжнародній класифікації всі подібні види надходжень входять до складу розділу «Інші доходи» [6, с. 59].

Тому з метою приведення структури національної класифікації доходів до міжнародної класифікації можна запропонувати у національній класифікації сформувати розділ «Інші доходи», до якого включити усі види неподаткових надходжень, кошти цільових фондів і доходи від операцій із капіталом.

Порівняння національної класифікації доходів із міжнародною дозволяє відмітити, що в

Таблиця 2

**Відповідність класифікації податкових надходжень у різних країнах світу міжнародній класифікації**

Вид податкових надходжень	Україна	Польща	Канада	Грузія	Міжнародна класифікація	Пропозиції автора
Податки на доходи, прибуток і приріст капіталу	+	+	+	+	+	Залишити дану категорію без змін
Податки на міжнародну торгівлю та операції	+				+	Теж саме
Податки на прибуток корпорацій і доходи		+				Не формувати таку категорію
Податки на споживання (з продажу)			+	+		Теж саме
Внески соціального страхування		+				- П -
Податки на фонд заробітної плати і робочу силу		+			+	Сформувати таку категорію у національній класифікації
Податки на власність	+	+		+	+	Залишити дану категорію, як окрему
Податки на товари та послуги	+	+			+	Теж саме
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	+					Включити до категорії «Внутрішні податки на товари та послуги»
Рентна плата за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси	+					Теж саме
Окремі податки та збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	+					Включити до категорії «Інші податки та збори»
Місцеві податки	+					Податки, що належать до категорії місцевих віднести до інших категорій за об'єктом оподаткування
Інші податки та збори	+	+	+		+	Залишити дану категорію у національній класифікації

Примітка: складено на підставі даних [1, с. 755; 2; 3; 4]

національній класифікації взагалі не зрозуміло, до якої категорії включено внески з соціального забезпечення, які сплачуються із заробітної плати працівників. Натомість, відповідно до міжнародної класифікації, вони є фактичними або умовними надходженнями, що відраховуються або працевдавцями або працівниками, які їх перераховують, для забезпечення цих осіб соціальними гарантіями [6, с. 69].

У зв'язку з тим, що соціальні внески за своїм змістом є платежем до бюджету, який справляється в Україні з метою забезпечення страхових виплат за чинними видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, та з метою приведення національної класифікації доходів до міжнародної класифікації пропонуємо в національній класифікації доходів виділити окремо розділ «Внески та відрахування на соціальні потреби».

Для бюджетів більшості країн світу найбільшим джерелом наповнення є податкові надходження. Наприклад, у структурі доходів Ісландії вони становлять 72,9%, Швеції – 63,1%, Австрії – 58,4%, Швейцарії – 57,2%, Словаччини – 53,1%, Іспанії – 51,6%, Данії – 50,4% [7].

Отже, структура податкових надходжень у бюджетній класифікації завжди була одним із головних об'єктів при здійсненні аналізу бюджетно-податкової політики країни.

Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування обов'язкові платежі, а саме: загальнодержавні та місцеві податки і збори. У національній бюджетній класифікації доходів і класифікаціях інших країн податкові надходження мають деякі відмінності від міжнародної класифікації (табл. 2).

Із наведених у таблиці 2 даних видно, що національна класифікація податкових надходжень значно відрізняється від міжнародної.

Склад бюджетної класифікації доходів в Україні повинен бути орієнтований на міжнародну класифікацію. У національній до складу податкових надходжень включено рентну плату, яка відповідно до Податкового кодексу України є загальнодержавним податком, що справляється за користування надрами для видобування корисних копалин і в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води та лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу й аміаку територією України.

Відповідно до міжнародної класифікації, податки на видобування корисних копалин та інших непоновлюваних ресурсів із родовищ належать до підкатегорії «Інші податки на товари та послуги», а ліцензії на радіо- та телевізійне мовлення – до підкатегорії «Інші податки на використання товарів та на дозвіл на їх викорис-

тання або на здійснення діяльності» [6, с. 67]. Окремою підкатегорією у міжнародній класифікації виділено «Податки на використання товарів та на дозвіл на їх використання або на здійснення діяльності», до якої за змістом можна віднести спеціальне використання води та лісових ресурсів, зазначені у національній класифікації.

Також у міжнародній класифікації податків виділено підкатегорією «Акцизи» – податки з певних видів продукції або з обмеженого переліку продукції [6, с. 65]. Акцизи можуть стягуватися на будь-якій стадії виробництва або розподілу та нараховуються залежно від вартості, ваги, концентрації або кількості продукції. До них належать податки на енергоносії. Отже, вважаємо, що рентна плата за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси за змістом може бути віднесена до акцизів, зміст яких описано у міжнародній класифікації.

Усі вищезазначені підкатегорії входять до категорії «Податки на товари та послуги», наведеної у міжнародній класифікації.

Отже, у міжнародній класифікації податки за певні товари та послуги, які у національній класифікації доходів виділено в окремі категорії «Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів» та «Рентна плата за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси», належать до категорії «Податки на товари та послуги», тому з метою приведення у відповідність національної класифікації доходів до міжнародної пропонуємо у національній класифікації категорії «Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів» і «Рентна плата за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси» включити як окремі підкатегорії до категорії «Внутрішні податки на товари та послуги».

Крім цього, відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» у категорії «Податкові надходження» виділено окремо підкатегорію «Місцеві податки», до складу якої входять: податок на майно, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, що справлявся до 1 січня 2015 року, й єдиний податок.

У міжнародній класифікації не виділяється окремою категорією, до якої входять тільки місцеві податки, а всі податки класифікуються залежно від об'єкта оподаткування. Тому з метою приведення принципів класифікації податків відповідно до міжнародної класифікації можна запропонувати в національній класифікації ті податки, що належать до категорії місцевих, віднести до інших категорій бюджетної класифікації, які мають аналогічний об'єкт оподаткування, як і ті, що включені до категорії «Місцеві податки».

Так, відповідно до міжнародної класифікації податкових надходжень до податків на власність належать податки на нерухоме майно,

сума яких зазвичай становить певний відсоток від оціночної вартості власності, та періодичні податки на чисту вартість майна [6, с. 63], тобто об'єктом оподаткування є майно. Відповідно до Податкового кодексу України, податок на майно складається з: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, об'єктом оподаткування якого є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка; транспортного податку, об'єктом оподаткування якого є легкові автомобілі, та плати за землю, об'єктом оподаткування якого є земельні ділянки. Отже, так як об'єктами оподаткування податку на майно є майно, то цей податок пропонуємо віднести до категорії «Податок на власність».

Щодо інших податків національної бюджетної класифікації, включених до категорії «Місцеві податки», то з метою дотримання принципу класифікації за об'єктом або базою оподаткування можна запропонувати:

– збір за місця для паркування транспортних засобів віднести до категорії «Податки на власність», тому що об'єктом оподаткування по ньому є земельна ділянка, тобто як і для земельного податку, який належить до податку на майно;

– туристичний збір віднести до категорії «Внутрішні податки на товари та послуги», тому що базою оподаткування по цьому збору є вартість усього періоду проживання в готелях, мотелях, гуртожитках тощо. Тобто це є податком, яким оподатковуються конкретні платежі за конкретні послуги, що, відповідно до міжнародної класифікації, належать до підкатегорії «Податки на специфічні послуги»;

– єдиний податок, для якого базою оподаткування є дохід, отриманий фізичною особою-підприємцем або юридичною особою, віднести до категорії «Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості», а єдиний податок, об'єктом оподаткування якого є площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, віднести до категорії «Податки на власність».

Таким чином, запропонована зміна структури національної класифікації доходів буде сприяти підвищенню достовірності інформації щодо раціональності та прибутковості об'єктів оподаткування.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Бюджетна класифікація доходів, що застосовується в Україні, не повністю відповідає міжнародній класифікації. При формуванні бюджетної класифікації, що застосовується в Україні, повинна бути взята за основу міжнародна класифікація. Це дозволить використовувати бюджетні показники України для порівняльного аналізу фінансових операцій як на державному, так і на місцевому рівнях у різних країнах, наприклад, для співставлення рівня податків щодо валового внутрішнього продукту. Внесення до бюджетної класифікації в Україні запропонованих змін сприятиме підвищенню ефективності аналізу бюджетно-податкової політики України, підвищенню якості планування та контролю у бюджетному процесі, а також використанню єдиних підходів до аналізу даних про виконання бюджетів різних країн світу.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. System of specific grants for local government units in Poland: 3rd Central European Conference in Regional Science, 2009, Košice / ed. by M. Buček, R. Capello, O. Hudec, P. Nijkamp, Technical University of Košice, Faculty of Economics, 2009. – P. 755-760.
2. State Budget Revenue [Електронний ресурс] / Ministry of Finance. State Budget Department. – Режим доступу: <http://www.mf.gov.pl/en/ministry-of-finance/state-budget/revenue-expenditure-deficit-execution/2015>.
3. Classification of government revenue and expenditures (Chapter 6). Financial Management System (FMS) 2009 [Електронний ресурс] / Statistics Canada. – Режим доступу: <http://www.statcan.gc.ca/pub/68f0023x/2006001/tableau/tbl6.1-eng.htm>.
4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
5. Budgetary Code of Georgia (Article 10) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://siteresources.worldbank.org/EXTPUBLICFINANCE/Resources/BudgetaryCodeGeorgia.pdf>.
6. Керівництво зі статистики державних фінансів 2001 року. Статистичне управління. – 2-ге вид. – 230 с. Перероблене видання Керівництва зі статистики державних фінансів 1986 року. Finance, Public-Statistics-Handbooks, manuals, etc. I. International Monetary Fund. Statistics Dept. II. Manual on government finance statistics.
7. Revenue structure by levels of government // Government at a Glance 2009: OECD Publishing – 2009. – 163 p.