

**Сибірянська Ю.В.,**

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри фінансів  
ДВНЗ “Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана”

**Котіна Г.М.,**

асистент кафедри фінансів  
ДВНЗ “Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана”

### ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО ПРОГНОЗУВАННЯ І ПЛАНУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ

*Процес планування і прогнозування доходів бюджету представлено як послідовність взаємопов'язаних етапів і процедур. Проаналізовано проблеми, що виникають на кожному з них. Акцентовано увагу на постанові цілей і завдань та обґрунтуванні вибору методів прогнозування.*

*The process of planning and forecasting budget revenues is presented as a series of interrelated stages and procedures. Problems which arise at every stage are analyzed. Attention is accented on setting goals, tasks. The choice of methods for forecasting is substantiated.*

**Ключові слова:** доходи бюджету, податкові надходження, прогнозування податкових надходжень, планування доходів бюджету, методи прогнозування.

Рівень соціально-економічного розвитку України й пов'язане з ним наповнення дохідної частини бюджету залежать не лише від налагодженості процесу адміністрування податків і зборів, а й від наявності реальних, науково обґрунтованих планів і прогнозів, ефективності розроблених на їхній основі управлінських рішень, прозорості механізмів формування, розподілу й використання ВВП. Прогнозування доходів бюджету — важлива складова у системі бюджетного й податкового менеджменту. Недооцінка вітчизняними науковцями і практиками ролі планування і прогнозування податків у організації державних фінансів і визначенні бюджетних доходів призвела до виникнення дисбалансів у податковій політиці й управлінні бюджетними потоками.

Зміни в системі податків, зумовлені прийняттям Податкового кодексу України, неможливість передбачити поведінку суб'єктів господарювання в нових умовах оподаткування тощо ускладнюють розробку прогнозів податкових надходжень і виконання запланованих на поточний бюджетний рік показників. Це може спричинити неодноразовий перегляд бюджету протягом року. А оскільки розширювати існуючі зобов'язання держава може лише за наявності реальних оцінок щодо очікуваних сум бюджетних доходів, роль планування і прогнозування податкових надходжень істотно посилюється.

Проблеми розробки ефективної системи планування і прогнозування доходів бюджету досліджено у працях вітчизняних науковців і практиків: М.Я. Азарова, П.Ю. Буряка, В.М. Гейця, Т.І. Єфименко, Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого, Т.Ф. Куценко, І.О. Лютого, Ц.Г. Огня, В.М. Опаріна, В.М. Федосова, Ф.О. Ярошенка та ін. Безпосередньо плануванню податкових надходжень присвячено дослідження Н.М. Бабіч, В.П. Бочарнікова, Т.В. Василькової, К.В. Захарова, О.Р. Іщука, А.Я. Кізими, М.С. Лаби, О.Г. Мельника, В.П. Ніколаєва, Л.Л. Тарангул. Разом із тим більшість вітчизняних наукових праць присвячено податковому плануванню на мікрорівні, тобто рівні підприємств, мета якого є діаметрально протилежною меті податкового планування на макрорівні і спрямована в основному на мінімізацію податкових та інших платежів до бюджету. Проблема ж планування і прогнозування доходів бюджету загалом і податкових зокрема на державному рівні досі залишається малодослідженою, на що також звертає увагу Міжнародний валютний фонд. Так, фахівці Фонду відзначають, що у країнах із перехідною економікою проблема податкового прогнозування практично не досліджена, значно ускладнено аналіз існуючих прогнозів і механізм їх побудови, що пов'язано з недостатніми обсягом і глибиною проведених досліджень щодо практики податкового прогнозування, формальністю опису реальних процесів, які супроводжують підготовку бюджетів<sup>1</sup>. Ураховуючи, що від обґрунтованості й якості прогнозних розрахунків залежить можливість вчасної й повної мобілізації фінансових ресурсів до бюджету, а отже, повне забезпечення виконання державою покладених на неї функцій та обов'язків, відсутність ефективної системи планування (прогнозування) бюджету негативно впливає на весь процес управління.

Метою статті є розгляд інноваційних поглядів на концептуальні засади планування і прогнозування доходів бюджету в Україні, окреслення проблем, що виникають на етапах прогнозування, і виявлення можливостей їх подолання.

Не можна стверджувати, що в нашій країні не здійснюється планування і прогнозування податкових надходжень. Навпаки, сьогодні активно розробляються різні стратегічні програми, затверджуються прогнозні макропоказники (доходи й видатки бюджету, податкові надходження, ВВП, рівень бюджетного дефіциту), проте вони не враховуються навіть у наступних роках, не говорячи вже про середньочасову довгострокову перспективу. Тобто проблема полягає не в кількості розроблених прогнозів, а в їх низькому рівні. Свідченням недостатньої точності урядових прогнозів макроекономічних показників, що використовуються як база для подальшого прогнозування доходів бюджету, є дані, наведені в табл. 1.

Дані табл. 1 свідчать, що лише 55 % урядових прогнозів є точними. Саме тому, скоріше за все, вони не коригуються щороку, а кожного разу розробляються заново. Майже такий самий рівень точності мають прогнози більшості макропоказників економічного й соціального розвитку (зокрема, прибуток при-

<sup>1</sup> *Kyobe A., Danninger S. Revenue Forecasting — How is it Done? Results from a Survey of Low-Income Countries // IMF Working Paper. — 2005. — WP/05/24.*

Таблиця 1. Оцінка якості прогнозів показників економічного й соціального розвитку та зведеного бюджету України на 2005–2009 рр.

Показник	Похибки прогнозу на основі показників, %		Точність (адекватність) прогнозу
	RMSPE	MAPE	
ВВП номінальний	23,59	24,49	задовільна
ВВП реальний, темпи зростання	13,60	9,68	<b>добра</b>
Індекс споживчих цін	9,03	9,13	<b>висока</b>
Індекс цін виробників	12,46	16,64	<b>добра</b>
Прибуток прибуткових підприємств	462,58	348,04	незадовільна
Фонд оплати праці	43,65	49,79	погана
Баланс товарів і послуг (платіжний баланс)	310,26	300,31	незадовільна
Експорт товарів і послуг	39,50	55,84	незадовільна
Імпорт товарів і послуг	328,22	456,62	незадовільна
Доходи бюджету	43,52	45,90	погана
Податкові надходження	42,28	44,50	погана
Податок з доходів фізичних осіб	35,77	36,65	задовільна
Податок на прибуток підприємств	42,19	42,18	погана
ПДВ	128,48	118,32	незадовільна
Акцизний збір (податок)	21,48	20,34	задовільна

*Примітки:*

1. Базові показники для розрахунків взято з постанов Кабінету Міністрів України “Про схвалення прогнозу показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на три роки”, прийнятих за період 2005–2009 рр.

2. Оцінку якості прогнозів здійснено параметричними методами аналізу точності прогнозів за результатами ехpost-прогнозування (2005–2009 рр.) на основі показників RMSPE — кореня із середньоквадратичної похибки та MAPE — середньої абсолютної похибки<sup>2</sup>. Якщо значення цих показників менше ніж 10 %, прогноз вважається адекватним, тобто має високу точність, якщо 10 — 20 % — добру, 20–40 % — задовільну, 40–50 % — погану і понад 50 % — незадовільну, тобто не відбиває тенденції досліджуваного процесу.

*Джерело:* розраховано Г.М. Котіною на основі звітних даних Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України.

буткових підприємств, баланс товарів і послуг, імпорт товарів і послуг), хоча прогнози дефлятора ВВП, індексів споживчих цін і цін виробників, на основі яких також здійснюється прогнозування податкових доходів бюджету, відповідають умовам адекватності. Зважаючи на формальний характер урядового прогнозування, можливо, такий рівень точності вважають достатнім: у дійсності при розрахунку планових показників бюджету на наступні роки ці прогнози не використовуються<sup>3</sup>, не в останню чергу — через їх ненадійність і недосконалість, а також часті зміни бюджетного й податкового законодавства, зміну раніше обраних пріоритетів у бюджетних видатках під впливом різних політичних сил. До того ж між читаннями щодо проекту бюджету у Верховній Раді відбуваються суттєві коригування

<sup>2</sup> *Присенко Г.В., Равікович Є.І.* Прогнозування соціально-економічних процесів: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2005. — С. 358–360.

<sup>3</sup> *Буковинський С.А.* Концептуальні підходи до формування перспективного бюджетного плану // *Фінанси України.* — 2006. — № 3. — С. 22.

планових і прогнозних показників<sup>4</sup>, і середньостроковий прогноз автоматично втрачає актуальність. Саме тому існуючу ситуацію необхідно кардинально змінити: урядовці повинні усвідомити, що прогнозування строком лише на один рік недостатньо майже для всіх видів діяльності. Не є винятком і бюджетна сфера.

Притаманні Україні прогнозування доходів і видатків бюджету на середньострокову перспективу за довільними схемою й показниками, ігнорування отриманих прогнозів при подальшій розробці планових показників, часті коригування й недовиконання планів, серед іншого, зумовлені відсутністю стабільного фінансово-економічного законодавства, істотним відсотком коливань прогнозних показників соціально-економічного розвитку (табл. 1), а також відсутністю методики прогнозування податкових надходжень.

На відміну від макроекономічного прогнозування, організаційно-методичне забезпечення якого відображено в Законі “Про державне прогнозування і розробку програм економічного і соціального розвитку України” від 23.03.2000 № 1602-III, законодавство у сфері прогнозування доходів бюджету взагалі відсутнє, про що зазначають В.П. Бочарніков, С.А. Буковинський, Т.Ф. Куценко та ін. Це негативно впливає на прогнозування й виконання доходів бюджету, оскільки, за оцінкою Ц.Г. Огня, ефективність дії відповідного законодавства на 50—60 % впливає на виконання бюджету за доходами<sup>5</sup>, а свідченням його недієвості є наявність податкового боргу, динаміка якого починаючи з 2007 р. знову різко зростає (хоча з 2003-го спостерігалась тенденція до зниження). Станом на 01.10.2010 розмір податкового боргу досяг 13,13 млрд грн (або 1,7 % до ВВП), що у 2,1 раза перевищує показник 2003 р.

Певною мірою питання прогнозування доходів бюджету регулюються такими нормативними актами, як Конституція України, Бюджетний і Податковий кодекси України, інші закони, що регулюють бюджетні й податкові відносини; закони України “Про державне прогнозування та розроблення програми економічного і соціального розвитку України”, Про Державну програму економічного та соціального розвитку України на відповідний рік, Про Державний бюджет України на відповідний рік; нормативно-правові акти Кабінету Міністрів, центральних органів виконавчої влади; рішення органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування. Проте в них також не визначені концептуальні засади й методика прогнозування саме доходів бюджету, не затверджено перелік макроекономічних показників, які мають бути покладені в основу розрахунків, не визначено джерела отримання інформації для здійснення прогнозів.

<sup>4</sup> Упровадження середньострокового бюджетного планування як механізму узгодження соціально-економічної та бюджетної політик: Зелена книга / Міністерство фінансів України; Головне управління державної служби України. — К.: Центр сприяння інституційному розвитку державної служби, 2006. — 28 с.

<sup>5</sup> *Огнь П.Г.* Доходи бюджету України: теорія та практика: Моногр. — К.: КНТЕУ, 2003. — С. 511.

У зв'язку з глибиною й багатогранністю проблеми вважаємо, що прогнозування (планування) доходів бюджету повинно здійснюватися в такій послідовності: I. Постановка цілей і мети прогнозування → II. Збір статистичної інформації та її комплексний аналіз → III. Вибір адекватного методу прогнозування або їх сукупності → IV. Здійснення прогнозних розрахунків податкових надходжень → V. Перевірка прогнозів на адекватність, обговорення прогнозів і прийняття управлінських рішень → VI. Безперервний моніторинг і, за потреби, коригування прогнозних показників.

Слід зауважити, що процес прогнозування доходів бюджету полягає не лише у виявленні ретроспективної тенденції і закладанні подібної на майбутні періоди, а в тому, щоб у результаті комплексного і глибокого аналізу, критичної оцінки існуючої ситуації виявити проблеми й передбачити можливості їх усунення в майбутньому. Саме це має передувати прогнозуванню. Важливість етапу постановки цілей і завдань зумовлена тим, що які цілі визначимо сьогодні, так і будемо рухатися найближчі декілька років: збережемо існуючу тенденцію, коли лівова частка бюджетних коштів “проїдається”, видатки фінансуються не в повному обсязі й переважно наприкінці бюджетного року чи оберемо шлях економічного розвитку і зростання? Звичайно, стратегічною метою, серед іншого, має бути зростання темпів економічного розвитку й поліпшення добробуту населення. Для цього держава виконує певні функції, для фінансування яких і сплачуються податки та збори до бюджету. Тобто податки — це не самоціль, а лише засіб реалізації функцій держави, а “головним правилом для витрат є узгодження їх із доходами й усіма коштами держави (Ф. Юсті)”<sup>6</sup>.

Після визначення стратегічної мети на основі ретроспективного аналізу необхідно встановити й оцінити імовірність її досягнення. Якщо в майбутньому бажано зберегти існуючі тенденції, розмір податків повинен покривати хоча б поточні видатки держави. Але на сьогодні рівень покриття податковими надходженнями видатків бюджету становить лише 70 %. Таку ситуацію можна вважати прийнятною, якщо інші 30 % — це видатки розвитку<sup>7</sup>, для яких фінансування може здійснюватись і за рахунок залучення державних кредитів. Насправді ж кредити залучаються в основному для покриття бюджетного дефіциту в частині поточного бюджету. Недостатність бюджетних доходів для здійснення видатків держави на прийнятному рівні породжує напруження в суспільстві й невдоволення діяльністю уряду, що спричиняє високий рівень ухилення від сплати податків, перехід суб'єктів господарювання в тіньовий сектор, низьку податкову культуру тощо. Все це впливає як на прогнозування, так і на виконання доходів бюджету.

---

<sup>6</sup> *Пушкарева В.М.* История мировой и русской финансовой науки и политики. — М.: Финансы и статистика, 2003. — С. 20.

<sup>7</sup> Довідково: якщо у 2008 р. частка капітальних видатків становила 10,6 % сукупних видатків зведеного бюджету, то у 2009-му — лише 4,3 %, а за III квартал 2010 р. — 5,4 %.

Таким чином, для досягнення стратегічної мети необхідно:

— або забезпечити зростання податкових надходжень (за умови лише застосування адміністративного чинника це посилить фіскальний тиск на платників, що, в кінцевому підсумку, матиме протилежні результати для бюджету);

— або переглянути структуру й обсяг державних видатків (що є надто складним процесом, адже з урахуванням зауваження А. Сміта: "...урядові агенти вважають державні ресурси невичерпними, ... вони не надають значення тому, за якою ціною купують і продають..."<sup>8</sup>).

Тому, яким би досконалим і ефективним не було управління з теоретичної точки зору, як повно не мобілізувалися б кошти до бюджету, їх завжди не вистачатиме, якщо вони витрачатимуться неефективно й нецілеспрямовано. До того ж "безрезультативним є прагнення реалізувати принцип справедливості щодо дохідної частини бюджету, якщо цьому протидіють різного роду маніпуляції з його видатковою частиною"<sup>9</sup>.

Отже, уряд повинен приймати жорсткі й непопулярні інноваційні рішення, що дуже складно зробити, адже, як зазначив Ш. Бланкарт, "політики мають у своїх руках необмежені повноваження в бюджетних питаннях і не зацікавлені у скороченні витрат"<sup>10</sup>, а за висловом А.О. Ісаєва, "...збагачення є єдиною метою людей при владі"<sup>11</sup>. Сучасний же процес прийняття бюджету у Верховній Раді нагадує фінансове господарство у стародавніх класичних країнах, про які М.І. Мітіліно зауважував, що "... фінансове господарство у стародавніх класичних країнах не являло собою спеціальної планової та систематизованої діяльності, а більш-менш випадково загальний державний уряд використовував ті чи інші можливості збільшити засоби на видатки, а вони щоразу зростали без жодної оцінки джерела, звідки їх здобувати, і без жодного критерію про взаємозалежність цих джерел і наслідків від використання тих чи інших із них"<sup>12</sup>.

Якщо перегляд структури видатків бюджету — це надзвичайно складне питання й потребує додаткового дослідження, спробуємо визначити можливі джерела зростання податкових надходжень. Для цього потрібно відповісти на запитання: яким чином можна забезпечити зростання податкових надходжень бюджету, щоб, з одного боку, не збільшити фіскальний тиск на платників і стимулювати їхню фінансово-господарську діяльність, з другого — забезпечити державу необхідними

<sup>8</sup> *Сміт А.* Добробут націй. Дослідження про природу і причини добробуту націй / Пер. з англ. О. Васильєва; наук. ред. Є. Литвин. — К.: Port-Royal, 2001. — С. 583.

<sup>9</sup> *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С.І. Терещенко, О.О. Терещенка; передм. та наук. ред. В.М. Федосова. — К.: Либідь, 2000. — С. 26.

<sup>10</sup> *Там само.*

<sup>11</sup> *Ісаєв А.А.* Настоящее и будущее русского общественного хозяйства. — СПб.: Тип. М.М. Стасюлевича, 1896. — С. 4.

<sup>12</sup> *Мітіліно М.І.* Елементи фінансової науки. — К.: Державне видавництво України, 1926. — С. 40.

фінансовими ресурсами для виконання її функцій? Із наукової точки зору, є декілька варіантів розв'язання цієї проблеми.

По-перше, у структурі податкових надходжень мають переважати податки, від яких складно ухилитись і сплату яких можна легко проконтролювати, до того ж вони мають залежати від майнового стану платників. Це означає, що повинні переважати податки на майно й податки на споживання. Враховуючи, що в Україні останні п'ять років податки на споживання в податкових надходженнях становили близько 52 %, а податки на майно — лише 4—5 %, одним із резервів зростання надходжень є перегляд існуючої структури податкової системи. Позитивними зрушеннями в цьому напрямі можна вважати введення, нарешті, податку на нерухоме майно (хоча механізм його нарахування не позбавлений недоліків) і поступове підвищення ставок акцизного податку.

По-друге, основний макропоказник, що прямо або опосередковано впливає на доходи бюджету від податків, — це ВВП. Тому для виявлення резервів збільшення податкових надходжень та одночасної мінімізації негативного впливу на фінансово-господарську діяльність платників необхідно проаналізувати частку основних податків у ВВП за останні 10—15 років і встановити певні ліміти на зростання податків. Проведений нами ретроспективний аналіз показав, що з 2000 р. частки податку на прибуток підприємств і податку на доходи фізичних осіб у ВВП становили в середньому по 4,5 %, ПДВ — 7 %, акцизного збору — 1,8 %, плати за землю — 0,75 % ВВП, а протягом аналізованого періоду їх співвідношення було порівняно стабільним. Тому з метою уникнення напруження в суспільстві у прогнози не можна закладати значне зростання частки цих податків у ВВП. Лише щодо акцизного податку для обмеження вживання населенням шкідливої для здоров'я продукції (у структурі надходжень акцизного податку частка надходжень від алкогольних напоїв і тютюнових виробів з 2008 по 2010 рр. зросла з 67 до 74 %) та плати за землю можна передбачити незначне зростання.

Таким чином, єдиний варіант забезпечення зростання податкових надходжень до бюджету — стимулювання зростання ВВП. Тут є декілька варіантів рішення:

1. Стимулювати зростання офіційного ВВП за рахунок інвестування в економіку та в розширене відтворення за умови, що залучені державою кошти у зовнішніх і внутрішніх кредиторів спрямовуються на інвестиції, а не на покриття бюджетного дефіциту.

2. Застосовувати заходи щодо зменшення тіньового сектору економіки, який на сьогодні, за оцінками Мінекономіки України, перебуває на рівні 36 % ВВП, а за оцінками зовнішніх експертів — перевищує 50 % ВВП. Від функціонування тіньового сектору бюджет щороку втрачає щонайменше 30—35 % податкових надходжень<sup>13</sup> (у 2008—2009 рр. — 70—75 млрд грн)<sup>14</sup>. Передбачені в Податковому кодексі

---

<sup>13</sup> До речі, саме стільки не вистачає для повного покриття видатків бюджету, затверджених урядом.

<sup>14</sup> Тимченко О.М. Податковий борг в Україні: причини, наслідки, менеджмент. — К.: КНЕУ, 2009. — 228 с.

розміри санкцій і розширення кола суб'єктів, на яких вони можуть накладатися за податкові правопорушення, є першим кроком у цьому напрямі.

Отже, резерви зростання податкових надходжень в Україні є, і це необхідно передбачити ще на передпрогнозному етапі, урахувавши фактори, що можуть вплинути на ці показники, при обранні моделі й методів прогнозування.

Прогнозування завжди пов'язано з невизначеністю, тому вже на етапі постановки завдання слід урахувати, що прогноз залежить від якості й кількості базової інформації, прийнятих припущень, заданих умов і обмежень і не може бути абсолютно точним, достовірним і однозначним. Тому ключовим чинником, який впливає на процес прогнозування, є наявна статистична інформація<sup>15</sup>.

Для планування і прогнозування бюджетних показників можуть бути використані відомі економіко-математичні методи й моделі, які необхідно лише правильно адаптувати до українських умов. Однак цей процес ускладнюється або обмеженістю доступу дослідника до фінансової інформації, або її низькою якістю, що пов'язано із суперечливістю (неузгодженістю), асиметрією одних і тих же макропоказників, які оприлюднюють органи державної влади. Тобто вже на цьому етапі виникає ризик закладання у прогноз недостовірних вихідних даних, що в кінцевому підсумку може негативно позначитися на точності прогнозних розрахунків та обґрунтованості, доцільності й дієвості прийнятих на їх основі управлінських рішень.

Слід зауважити, що проблема отримання достовірної статистичної інформації щодо доходів бюджету й фінансових потоків держави налічує вже понад 200 років. Так, статистичні дані Мінфіну Росії навіть у 1820-х роках були засекреченими<sup>16</sup>. Свого часу С.Ю. Вітте зазначав, що для якісного аналізу і прогнозування доходів бюджету необхідно, щоб інформація була якомога точною й базувалася на дійсних показниках<sup>17</sup>. На необхідності отримання достовірної, оперативної й повної інформації у процесі планування наголошують і вітчизняні науковці й економісти, зокрема, А.І. Даниленко, Т.І. Єфименко, О.Р. Ішук, С.Л. Лондар, Ц.Г. Огонь, В.М. Опарін, Ю.В. Пасічник, В.М. Федосов, Ф.О. Ярошенко. Проте в Україні бюджетно-податкова статистика, зауважують науковці, досі є закритою і практично недоступною для незалежного дослідника; статистична інформація Держкомстату, Мінекономіки і ДПА України жорстко обмежена, неповна й нечітка, що значно гальмує процеси розробки моделей планування і прогнозування доходів бюджету. Навіть учені-фінансисти не можуть її отримати, не кажучи вже про її

<sup>15</sup> Бюджетний менеджмент: Підруч. / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; за заг. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2004. — С. 159.

<sup>16</sup> *Пушкарева В.М.* Знач. праця.

<sup>17</sup> *Витте С.Ю.* Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных его императорскому высочеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900—1902 годах / Предисл. Ю.Н. Калашнова и В.М. Широнина. — М.: Фонд экономической книги "Начала", 1997. — С. 388.



об'єктивність, правдивість, точність, повноту й можливості доступу до неї основних верств суспільства.

Можна частково погодитися з думкою науковців, які вважають наявність повної, вчасної й достовірної інформації лише передумовою реального планування, оскільки для цього необхідні ще й відповідні дієві методи планування<sup>18</sup>. А оскільки центральною фігурою цього процесу є людина, то всі наявні економіко-математичні моделі мають певний суб'єктивний чинник і не можуть забезпечити всі потрібні вимоги. Разом із тим, якщо враховувати, що помилка має місце, то її джерелом є неточність: на 82—84 % — вихідних даних, на 14—15 % — математичної моделі; на 2—3 % — методу, що використовується<sup>19</sup>. До того ж для цілей планування і прогнозування використовують не лише статистичну інформацію, велику кількість даних може бути подано у вигляді суджень фахівців про можливі значення показників, що використовуються для прогнозних розрахунків податків. Тому процеси управління, а також прогнозування — як одного з його етапів, мають засновуватись не лише на глибоких і всебічних знаннях, а й на інтуїції фахівця.

Таким чином, для прогнозування податкових надходжень важливо, щоб інформація відповідала принципам об'єктивності відображення, єдності, оперативності, доступності, економічності, достовірності, повноти й цінності на даний момент часу. Такі принципи мають не лише декларуватися на папері, а й виконуватися на практиці, за що доцільно передбачити відповідальність для суб'єктів управління.

Перш ніж приступати до збору інформації, необхідно окреслити базисний період, який береться за основу для здійснення прогнозу. При цьому особливу увагу слід приділити встановленню кількості років, яка буде оптимальною для прогнозування, та визначенню звітних періодів (рік, півріччя, квартал, місяць), за які доцільно зібрати статистичні показники. Вважається, що для високої точності прогнозу слід охопити якнайбільший інтервал часу. В умовах України оптимальним є період 2000—2002 р., після відносної стабілізації економіки. Водночас потрібно враховувати, що наслідки світової фінансової кризи, які позначились і на доходах бюджету, можуть викривити виявлені тенденції. Звітний період для прогнозування доцільно обирати залежно від конкретного виду податку. Так, для прогнозування надходжень від податку на прибуток підприємств доречно використовувати квартальні показники через притаманну йому періодичність надходжень протягом року, що пов'язано зі строками сплати. Для прогнозування податкового боргу, яке, до речі, не здійснюється в податкових органах, доцільно брати річні показники<sup>20</sup>. До того ж борг недоцільно планувати, але прогнозувати,

---

<sup>18</sup> Бюджетний менеджмент: Підруч. / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; за заг. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2004. — С. 159.

<sup>19</sup> *Макшишко Н.К., Перепелица В.А.* Анализ и прогнозирование эволюции экономических систем: Моногр. — Запорожье: Полиграф, 2006. — С. 10.

<sup>20</sup> *Сибірянська Ю.В.* Прогнозування рівня податкової заборгованості в Україні // Наукові праці НДФІ. — 2010. — № 1 (50). — С. 151—162.

виявляти тенденції — потрібно, оскільки його динаміка негативно впливає на виконання бюджету. Вчасне виявлення негативних тенденцій у динаміці боргу дасть змогу розробити і вжити заходів для мінімізації можливих наслідків його впливу.

Взагалі для аналізу і прогнозування податкових надходжень можна використовувати велику кількість відомих на сьогодні економіко-математичних і статистичних методів і моделей. Однак перш ніж прогнозувати або планувати податки, потрібно обґрунтувати вибір саме цього, а не іншого методу, оскільки одні й ті самі методи можуть мати різні результати залежно від ситуації. Специфіка передбачення макрофінансових показників полягає в тому, що до них не можна необдуманно застосовувати будь-який метод прогнозування, яких на сьогодні відомо понад 150. Спершу слід довести доцільність його застосування, адже при прогнозуванні доходів бюджету важливо не лише отримати числовий результат, а й економічно його інтерпретувати, і лише потім розробляти і приймати управлінські рішення.

Оскільки цьому питанню не приділяють належної уваги на передпрогнозному етапі, отримані недостатньо вірогідні й завищені прогнози податкових надходжень прийнято списувати на недосконалість використовуваних методів. Завищені ж планові показники податкових надходжень хоч і виконуються, але в основному за рахунок існування переplat податків платниками (за даними ДПА України, у 2008 р. сума мобілізованих до бюджетів податків на 88,6 % перевищувала нараховану до сплати за картками особових рахунків платників суму податків і зборів, у 2009 р. — аж на 244 %), донарахувань за результатами документальних перевірок (у 2009 р. розмір погашення донарахованих сум становив 4,89 млрд грн, або 2,4 % податкових надходжень) та впливу інфляційних процесів, які полегшують номінальне виконання планових показників.

При виборі методу прогнозування спочатку, на основі експертної оцінки, потрібно виявити і проаналізувати ендогенні змінні, що можуть вплинути на прогнозовані показники, а також оцінити ступінь їх впливу, для чого можна застосувати економіко-математичні методи, зокрема кореляційно-регресійний аналіз. При цьому слід також ураховувати специфіку платника і механізм сплати прогнозованого податку, стабільність джерела оподаткування, можливість точно визначити базу оподаткування тощо.

Серед науковців немає єдності в питанні вибору найкращого методу прогнозування податкових доходів бюджету, оскільки в певних ситуаціях кожен із них має свої переваги й недоліки. Основними вимогами при їх виборі є забезпечення точності, вчасності і зрозумілості отриманих результатів. Обраний метод прогнозування, з одного боку, повинен забезпечити функціональну повноту, достовірність і достатню точність прогнозних розрахунків, з другого — зменшити затрати часу й фінансових ресурсів на сам процес прогнозування (бути економічно ефективним). Вибір методу прогнозування не повинен бути предметом суб'єктивного впливу прогнозиста або їх групи і має визначатися відповідно до об'єктивних

критеріїв вибору. Теоретично вибір методу прогнозування насамперед має залежати від поставленої мети. В дійсності ж він залежить від рівня досвідченості і кваліфікації податківців (прогнозистів), технічної оснащеності органів ДПС та Мінфіну.

Загальною рисою методів прогнозування, що застосовуються в Україні, є брак кількісного аналізу, без чого прогнозна оцінка, навіть попри її можливу точність, не може вважатися обґрунтованою, а отже, надійною. Так, основним у бюджетній сфері є метод екстраполяції, проте він не враховує необхідних даних про структуру податку й можливу взаємозалежність доходів, які будуть отримані від його введення та від інших економічних параметрів. Цей метод можна використовувати лише як додатковий, наприклад у поєднанні з багатофакторною трендовою моделлю<sup>21</sup>. Поряд зі звичайними методами доцільно застосовувати методи економетричного прогнозування, які надають можливість робити науково обґрунтовані прогнози, кількісно оцінювати їх надійність і якість, мінімізують вплив експерта на результат.

Вибір методу має здійснюватися на основі аналізу існуючої макроекономічної ситуації. Так, трендові моделі ефективні за умов еволюційного розвитку економіки країни зі стабільними темпами зростання. Факторні моделі доцільно застосовувати за умов зміни прогнозного показника в зоні їх імовірного інтервалу. За різкої ж зміни економічної ситуації розрахунки краще проводити за нормативним методом, на основі якого можна спланувати близько 75 % дохідних статей бюджету. Для прогнозування податкових надходжень науковці пропонують використовувати метод експоненціального згладжування через його високу точність<sup>22</sup>, проте він дає можливість здійснити лише короткостроковий прогноз.

Із метою нівелювання впливу на податкове прогнозування нестабільності податкової політики А.І. Крисоватий рекомендує поєднувати емпіричні методи з методами прогнозування на основі коефіцієнта еластичності. Експертні методи працюють лише за необхідності узгодження результатів часткових прогнозів між собою; ризиками їх застосування є наявність лише детермінованої (імовірнісної) постановки завдання, висока ймовірність похибки, обумовленої зацікавленістю експертів у результатах або їх недостатньою компетенцією, браком інформації про досліджуваний об'єкт. Труднощі виникають і під час узгодження часткових прогнозів в умовах принципових суперечок експертів і конфліктності предметної ділянки, що властиве для завдань у сфері прогнозування доходів бюджету. Для прогнозування податкових надходжень і податкового боргу доцільно також застосовувати методи фільтрації сезонної компоненти часового

---

<sup>21</sup> Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін. — К.: НДФІ, 2004. — С. 347.

<sup>22</sup> Падалка В.М., Красноступ Н.І., Крапивка В.І. Економетричне прогнозування бюджетних надходжень // Фінанси України. — 2002. — № 10. — С. 89—98.

ряду й декомпозиції часового ряду, регресійні моделі, здійснювати оцінку впливу податкових ризиків<sup>23</sup>.

За умов суспільно-економічної нестабільності, коливань у динаміці макропоказників, неможливості передбачити інші нестандартні фактори й умови розвитку національної економіки, для підвищення ефективності прогнозування податкових надходжень необхідно будувати моделі, засновані на багатофакторному аналізі вхідної інформації щодо прогнозування окремих податків, а також комбінувати різні методи для підвищення надійності отриманих результатів, що сприятиме зниженню фінансових ризиків.

Таким чином, полеміка щодо вибору кращого методу прогнозування податкових надходжень в Україні є досить гострою й незавершеною, і це ще раз підтверджує необхідність пошуку альтернативного варіанта й нагальної розробки методики прогнозування податкових надходжень.

На етапі безпосереднього здійснення прогнозних розрахунків податкових надходжень основною проблемою є технічні і кваліфікаційні можливості прогнозистів щодо застосування інструментарію прогнозування податкових доходів бюджету. При перевірці якості отриманих прогнозів результати необхідно коригувати на фактори, що впливають на прогнозний показник і які не було враховано через неможливість їх кількісної оцінки. До них, зокрема, належать схильність населення до ухилення від сплати податків, зміна фіскальної психології платників, політичні чинники тощо.

Необхідно також ураховувати, що планування і прогнозування доходів бюджету є багатоцільовим процесом і часто здійснюється за умов недостатньої чіткості даних. Науці ж досі не відомо жодного ефективного алгоритму рішення будь-якої багатокритеріальної задачі з нечіткими даними, оскільки для будь-якого рішення можна знайти безліч аргументів “за” і “проти”, завжди будуть наявні втрати від нереалізованих можливостей. Тому серед значної кількості варіантів розрахунків необхідно обирати оптимальні й найменш суперечливі. Будь-який прогноз, навіть неоптимальний на думку експертів, не можна бездумно відкидати, оскільки він також містить певну корисну й незалежну інформацію, яку треба правильно зрозуміти і, що головне, інтерпретувати. Віддаючи ж перевагу якомусь одному з підходів, аналітик втрачає ряд можливостей, доступних із допомогою інших методів. При побудові моделей податкового прогнозування неминучими є відбір лише найзначущих для аналізу питань і прийняття компромісних рішень. Для уникнення цього доцільно застосовувати комбіноване прогнозування, яке забезпечує високий рівень адекватності прогнозованих показників доходів бюджету (табл. 2).

Дані табл. 2 свідчать, що найточнішим є прогноз, складений за факторною

<sup>23</sup> Сибірянська Ю.В. Зазнач. праця; Тимченко О.М., Сибірянська Ю.В. Прогнозування податкового боргу на основі абсолютної та відносної оцінки податкових ризиків // *Фінанси України*. — 2010. — № 8. — С. 34—43; Сибірянська Ю.В. Застосування регресійних моделей при плануванні доходів бюджету // *Інвестиції: практика і досвід*. — 2008. — № 22. — С. 38—42; *Jinping Sun, Thomas D. Lynch. Government budget forecasting: theory and practice / Ed. by Jinping Sun and Thomas D. Lynch. — Auerbach Publications Taylor & Francis Group, LLC, 2008.*

Таблиця 2. Оцінка якості прогнозів податкових надходжень, побудованих на основі економіко-математичних методів прогнозування

Методи (моделі) прогнозування		Середньо-квадратична похибка прогнозу (RMSPE), %	Абсолютна похибка прогнозу (MAPE), %
Метод екстраполяції за середнім темпом росту		17,89	14,98
Метод екстраполяції на основі регресійного аналізу $y = 15730e^{0,2242t}$		10,54	10,83
Метод екстраполяції за середнім абсолютним приростом		15,51	16,73
Прогноз на основі декомпозиції часового ряду (мультиплікативна модель)		6,73	7,11
Прогноз на основі декомпозиції часового ряду (адитивна модель)		11,01	10,26
Прогноз на основі моделі Брауна		6,02	5,51
Прогноз на основі факторної моделі, побудованої з використанням методики багатовимірного ранжування та кореляційно-регресійного аналізу		0,51	0,56
Прогноз на основі моделі еластичності		47,71	40,31
Комбіновані прогнози за методами	екстраполяції за середнім темпом росту та на основі регресійного аналізу $y = 15730e^{0,2242t}$	10,43	9,99
	екстраполяції за середнім темпом росту, середнім абсолютним приростом та на основі регресійного аналізу $y = 15730e^{0,2242t}$	13,53	14,66
	декомпозиції часового ряду на основі адитивної та мультиплікативної моделей	6,57	6,01
	декомпозиції часового ряду та експоненційного згладжування	3,44	3,13
	аналізу часових рядів (поєднання чотирьох вищезазначених прогнозів)	2,47	1,99
	аналізу часових рядів та факторної моделі	1,34	0,91
	аналізу часових рядів, факторної моделі та моделі еластичності	0,60	0,58
Прогноз, побудований на основі постанов Кабінету Міністрів України*		41,66	43,60

\*Постанови Кабінету Міністрів України “Про схвалення Прогнозу показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2011—2013 роки” від 12.09.2009 № 988, “Про схвалення Прогнозу показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2009—2011 роки” від 10.10.2007 № 1216, “Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2005—2007 роки” від 09.09.2003 № 1427.

*Джерело:* складено Г.М. Котіною на основі розрахунків дисертаційного дослідження.

моделлю, побудованою з використанням методики багатовимірного ранжування й кореляційно-регресійного аналізу. Спостерігається також зниження похибки у прогнозах, побудованих на основі комбінованого підходу й методів економіко-математичного моделювання. Комбінування всіх методів, зазначених у табл. 2, дає також змогу врахувати не лише екзогенні й ендогенні фактори, а і вплив часу, циклічних і сезонних змін, рівня податкових доходів. Для вдосконалення процесів середньо- й короткострокового прогнозування податкових доходів бюджету в Україні доцільно застосовувати апробовані методи й моделі, впроваджувати сучасні інноваційні технології одночасно з докорінною перебудовою податкової роботи.

Зважаючи на вищеперелічені проблеми, зазначимо, що в Україні існує

нагальна об'єктивна необхідність створення єдиної комплексної моделі планування і прогнозування доходів бюджету, що має охоплювати визначену нами логічну послідовність етапів і враховувати юридичний, економічний, інформаційний, математичний та організаційний аспекти<sup>24</sup>. Відсутність законодавчого регламентування й недотримання чіткої послідовності дій при здійсненні прогнозних розрахунків призводять до недоліків при плануванні і прогнозуванні доходів бюджету.

Як зазначалося вище, при плануванні і прогнозуванні доходів бюджету вихідним показником є розмір державних видатків. Враховуючи низький рівень добробуту населення країни, а також оплати праці працівників бюджетної сфери й інші негативні чинники суспільного-економічного характеру, вважаємо, що система видатків держбюджету потребує нагальної модернізації. На сьогодні вітчизняній системі бюджетування притаманні відсутність чітко визначених цілей при прогнозуванні бюджету, використання для цього застарілих, примітивних методів і моделей. Інакше кажучи, в Україні переважає виявлена в минулих періодах тенденція: видатки фінансуються невчасно й лише в межах фактично наявних сум доходів, яких завжди не вистачає. Для розв'язання цієї проблеми необхідні передусім інноваційні зміни системи бюджетних видатків.

Таким чином, ураховуючи обсяг і складність окреслених у статті проблем, що виникають на етапі прогнозування доходів бюджету й закладення основ подальшого розвитку країни, маємо попереду багато роботи з їх мінімізації й усунення, без чого навряд чи можна очікувати позитивних результатів на етапі виконання бюджету за доходами чи поліпшення добробуту українських громадян.

---

<sup>24</sup> Юридичний аспект полягає в законодавчому оформленні й затвердженні методики планування доходів бюджету, економічний аспект — у визначенні економічних параметрів і критеріїв, що будуть покладені в основу прогнозованих розрахунків, інформаційний аспект — в отриманні повної, якісної і вчасної інформації щодо доходів бюджету й чинників, які на них впливають, математичний аспект — у виборі оптимальних методів і моделей для розрахунків, організаційний аспект — у визначенні суб'єктів планування, їхніх прав, обов'язків і відповідальності.