

ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО ПРОГНОЗУВАННЯ ТА ПЛАНУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ

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»

Рівень соціально-економічного розвитку країни та 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 і дієвості розроблених на їх основі управлінських рішень, прозорості механізмів формування, розподілу і використання ВВП. Прогнозування доходів бюджету - важлива складова у системі бюджетного та податкового менеджменту, роль якого до останнього часу недооцінювалась науковцями та практиками. Недооцінка ролі планування та прогнозування податків в організації державних фінансів та визначенні бюджетних доходів призвела до виникнення дисбалансів в податковій політиці та управлінні бюджетними потоками.

Зміни в системі податків, зумовлені прийняттям Податкового кодексу, неможливість передбачення поведінки суб'єктів господарювання в нових умовах оподаткування, у сукупності ускладнюють розробку прогнозів податкових надходжень та виконання вже запланованих на поточний бюджетний рік показників. Це може призвести до неодноразового перегляду бюджету протягом року. А враховуючи, що розширювати існуючі зобов'язання держава може лише за наявності реальних оцінок щодо очікуваних сум бюджетних доходів, роль прогнозування та планування податкових надходжень підвищується.

Проблеми розробки ефективної системи планування та прогнозування доходів бюджету досліджуються в працях вітчизняних науковців та практиків: Азарова М.Я., Буряка П.Ю., Гейця В.М., Єфименко Т.І., Іванова Ю.Б., Крисоватого А.І., Куценко Т.Ф., Лютого І.О., Огня Ц.Г., Опаріна В.М., Федосова В.М., Ярошенка Ф.О. та інших фахівців. Безпосередньо плануванню податкових надходжень присвячені дослідження Бабіч Н.М., Бочарнікова В.П., Василькової Т.В., Захарова К.В., Іщука О.Р., Кізими А.Я, Крисоватого А.І., Лаби М.С., Мельника О.Г., Ніколаєва В.П., Тарангул Л.Л. Разом з тим, більшість вітчизняних наукових праць присвячена податковому плануванню на мікрорівні, тобто рівні підприємств, мета якого діаметрально протилежна до мети податкового планування на макрорівні і спрямована в основному на мінімізацію податкових та інших платежів до бюджету. Проблема ж планування та прогнозування доходів бюджету загалом, та податкових надходжень зокрема, на державному

рівні досі залишається малодослідженою, на що також звертає увагу МВФ. Так, фахівці МВФ відзначають, що в країнах з перехідною економікою проблема податкового прогнозування практично недосліджена, значно ускладнений аналіз існуючих прогнозів та механізм їх побудови, що пов'язано з недостатнім обсягом та глибиною проведених досліджень щодо практики податкового прогнозування, формальністю опису реальних процесів, які супроводжують підготовку бюджетів¹. Враховуючи, що від обґрунтованості та якості прогнозних розрахунків залежить можливість своєчасної та повної мобілізації фінансових ресурсів до бюджету, а отже, забезпечення виконання державою покладених на неї функцій та обов'язків у повному обсязі, відсутність ефективної системи планування (прогнозування) бюджету негативно впливає на весь процес управління. Наведені факти ще раз підтверджують актуальність проблем планування та прогнозування доходів бюджету в Україні.

Мета статті – представити інноваційні погляди на концептуальні засади планування та прогнозування доходів бюджету в Україні, окреслити проблеми, що виникають на етапах прогнозування та виявити можливості їх усунення.

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

Дані табл. 1 свідчать лише про 55% точність урядових прогнозів. Саме тому, скоріш за все, вони не коригуються щороку, а кожен раз заново розробляються. Майже такий самий рівень точності мають прогнози більшості макропоказників економічного і соціального розвитку (зокрема, прибуток прибуткових підприємств, баланс товарів і послуг, імпорт товарів і послуг), хоча прогнози дефлятора ВВП, індексів споживчих цін та 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: в дійсності при розрахунку планових показників бюджету на наступні роки ці прогнози не використовуються², не в останню чергу через їх ненадійність та недосконалість, а також через часті зміни бюджетного і податкового законодавства, зміну раніше обраних

¹ Kyobe, A., Danninger, S. (2005). Revenue Forecasting – How is it Done? Results from a Survey of Low-Income Countries. IMF Working Paper, WP/05/24.

² Букочинський С.А. Концептуальні підходи до формування перспективного бюджетного плану // Фінанси України. - №3. - 2006. - С. 22

пріоритетів у бюджетних видатках під впливом різних політичних сил. До того ж між читаннями щодо проекту бюджету в Верховній Раді відбуваються суттєві коригування планових та прогнозних показників³ і середньостроковий прогноз автоматично втрачає актуальність. Саме тому існуючу ситуацію необхідно кардинально змінити, урядовці повинні усвідомити, що прогнозування строком лише на один рік недостатньо практично для всіх видів діяльності; бюджетна ж сфера не є винятком.

Таблиця 1

Оцінка якості прогнозів показників економічного і соціального розвитку та зведеного бюджету України на 2005-2009 роки

Показник	Похибки прогнозних розрахунків за 2005-2009 рр, %		Точність (адекватність) прогнозу
	RMSPE	MAPE	
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
ВВП номінальний	23,59	24,49	задовільна
ВВП реальний, темпи зростання	13,60	9,68	добра
індекс споживчих цін	9,03	9,13	висока
індекс цін виробників	12,46	16,64	добра
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

Примітки:

1. Розраховано Котіною Г.М. на основі звітних даних МФУ та ДКСУ
2. Базові показники для розрахунків взято із Постанов КМУ "Про схвалення прогнозу показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на три роки" прийнятих за період 2003-2009 роки
3. Чим менше значення показників RMSPE та MAPE, тим вища якість прогнозу. Якщо RMSPE та MAPE менше 10% - то точність прогнозу висока, 10-20% - добра, 20-40% - задовільна, 40-50% - погана, більше 50% - незадовільна⁴

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

На відміну від макроекономічного прогнозування, організаційно-методичне забезпечення якого відображене в Законі України "Про державне прогнозування і розробку програм економічного і соціального розвитку України", в Україні взагалі відсутнє законодавство у сфері прогнозування доходів бюджету, про що, серед інших, зазначають Бочарніков В.П., Буковинський С.А., Куценко Т.Ф. Це негативно впливає на прогнозування та виконання доходів

³ Зелена книга Міністерства фінансів України "Впровадження середньострокового бюджетного планування як механізму узгодження соціально-економічної та бюджетної політик. – Центр сприяння інституційному розвитку державної служби. – Київ, 2006.

⁴ Присенко Г. В, Прогнозування соціально-економічних процесів: навч. посіб. / Г. В. Присенко, Є. І. Равікович. — К.: КНЕУ, 2005. — 378 с. – С. 360

бюджету, оскільки за оцінкою проф. Огня Ц.Г., ефективність дії відповідного законодавства на 50-60% впливає на виконання бюджету за доходами⁵, а свідченням його недовіри є наявність податкового боргу, динаміка якого починаючи з 2007р знову різко зростає (хоча з 2003р. спостерігалась тенденція до зниження) і станом на 01.10.10р. розмір податкового боргу досяг 13,13 млрд грн (або 1,7% до ВВП), що в 2,1 рази перевищує показник 2003р.

Певною мірою питання прогнозування доходів бюджету регулюються такими нормативними актами як Конституція України; Бюджетний кодекс України; Податковий кодекс України; інші закони України, що регулюють бюджетні та податкові відносини; Закон України "Про державне прогнозування та розроблення програми економічного і соціального розвитку України", Закон України "Про Державну програму економічного та соціального розвитку України на відповідний рік"; Закон України "Про Державний бюджет України на відповідний рік"; нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, центральних органів виконавчої влади; Рішення органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування. Проте в них також не визначено концептуальні засади та 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.

У зв'язку з глибиною та багатогранністю проблеми, вважаємо, що прогнозування (планування) доходів бюджету повинно здійснюватись у наступній послідовності: I. Постановка цілей та 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 та прийняття управлінських рішень → VI. Безперервний моніторинг та, за потреби, коригування прогнозних показників.

Слід зауважити, що процес прогнозування доходів бюджету зводиться не лише до виявлення ретроспективної тенденції і закладання подібної на майбутні періоди, а у тому, щоб у результаті комплексного і глибоко аналізу, критичної оцінки існуючої ситуації, виявити проблеми та передбачити можливості їх усунення у майбутньому. Саме ці дії мають передувати прогнозуванню. Важливість етапу постановки цілей та завдань зумовлена тим, що які цілі визначимо сьогодні, так і будемо рухатись найближчі кілька років: збережемо існуючу тенденцію, коли лєвова частка бюджетних коштів просто «проїдається», видатки фінансуються не в повному обсязі і переважно наприкінці бюджетного року, чи рухатимемось шляхом економічного розвитку та зростання? Звичайно, *стратегічною метою*, серед іншого, має бути *зростання темпів економічного розвитку та добробут населення*. Для цього держава виконує

⁵ Огнь Ц.Г. Доходи бюджету України: теорія та практика: Монографія. — К.: КНТЕУ, 2003. — 580 с. — С. 511

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 з доходами і всіма коштами держави» (Юсті Ф.)⁶.

Після визначення стратегічної мети, якої бажають досягнути у майбутньому, на основі ретроспективного аналізу необхідно встановити і оцінити імовірність її досягнення. Якщо ж в майбутньому ми нічого не хочемо змінювати та бажаємо зберегти існуючі тенденції, розмір податків повинен покривати хоча б поточні видатки держави. Але на сьогоднішній день рівень покриття податковими надходженнями видатків бюджету становить лише 70%. Таку ситуацію можна вважати прийнятною, якщо інші 30% - це видатки розвитку⁷, 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 напругу в суспільстві та невдоволення діяльністю уряду, що і спричиняє високий рівень ухилення, перехід у тіньовий сектор, низьку податкову культуру. Це все у сукупності впливає як на прогнозування, так і на виконання доходів бюджету.

Таким чином, для досягнення стратегічної мети необхідно:

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

- або переглянути структуру і обсяг державних видатків (а це надто складний процес, враховуючи, що А.Сміт зауважував: «...урядові агенти вважають державні ресурси невичерпними, ... вони не надають значення тому, за якою ціною купують і продають...»⁸). Тому, яке б досконале і ефективне не було управління з теоретичної точки зору, як повно не мобілізувалися б кошти до бюджету, їх завжди не буде вистачати, якщо вони неефективно і нецілеспрямовано витрачатимуться. До того ж "безрезультативним є прагнення реалізувати принцип справедливості щодо дохідної частини бюджету, якщо цьому протидіють різного роду маніпуляції з його видатковою частиною"⁹. Отже, уряд повинен приймати жорсткі і непопулярні інноваційні рішення, що дуже складно зробити, враховуючи, що "політики мають у своїх руках необмежені повноваження в бюджетних питаннях і не зацікавлені у скороченні витрат" (Ш.Бланкарт)¹⁰, а за висловом Ісаєва, А.О.: «...збагачення є єдиною метою людей при владі»¹¹.

⁶ Пушкарева В. М. История мировой и русской финансовой науки и политики / Пушкарева В. М. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 272 с. - С. 20

⁷ Інформативно: якщо у 2008 р. частка капітальних видатків становила 10,6% сукупних видатків зведеного бюджету, то у 2009 р – лише 4,3%, а за 3 кв 2010 р – 5,4%

⁸ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу і причини добробуту націй / Адам Сміт; [пер. с англ. О. Васильєва; наук. ред. Є. Литвин]. – К. : Port-Royal, 2001. – 594 с. - С. 583

⁹ Бланкарт Шарль. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Шарль Бланкарт; [пер. з нім. С. І. Терещенко, О. О. Терещенка; передмова та наук. редак. В. М. Федосова]. – К. : Либідь, 2000. – 654 с. – С.26

¹⁰ Бланкарт Шарль. Зазнач. праця.

Сучасний же процес прийняття бюджету у ВРУ нагадує фінансове господарство в стародавніх класичних країнах, про які проф. Мітіліно М.І. зауважував, що "... фінансове господарство в 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"¹².

Якщо перегляд структури видатків бюджету - це надзвичайно складне питання і потребує додаткового дослідження, спробуємо визначити можливі джерела зростання податкових надходжень. Для цього потрібно відповісти на діалектичне питання: «Яким чином можна забезпечити зростання податкових надходжень бюджету, щоб, з одного боку, не збільшити фіскальний тиск на платників та стимулювати їх фінансово-господарську діяльність, а з іншого - забезпечити державу необхідними фінансовими ресурсами для виконання її функцій?» З наукової точки зору є декілька варіантів вирішення цієї проблеми.

По-перше, в 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 та податки на споживання. Враховуючи, що в Україні останні 5 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 у цьому напрямку можна вважати введення, нарешті, податку на нерухоме майно (хоча механізм його нарахування непомітний) та поступове підвищення ставок акцизного податку.

По-друге, основний макропоказник, який 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, таким чином, встановити певні ліміти, більше яких неможливо забезпечити зростання податків. Проведений нами ретроспективний аналіз показав, що з 2000 р частки податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб у ВВП становили в середньому по 4,5% ВВП, ПДВ – 7% ВВП, акцизного податку – 1,8%ВВП, плати за землю – 0,75%ВВП; протягом аналізованого періоду їх співвідношення було більш-менш стабільним. Тому, з метою уникнення напруження у суспільстві, в прогнози не можна закладати значне зростання частки

¹¹ *Исаев А. А.* Настоящее и будущее русского общественного хозяйства / Исаев А.А. – СПб. : Тип. М.М.Стасюлевича, 1896 г. – 205 с. – С. 4

¹² *Мітіліно М. І.* Елементи фінансової науки / Мітіліно М. І. – К. : Державне видавництво України, 1926. – 206 с. - С. 40

цих податків у ВВП. Лише по акцизному податку для обмеження вживання населенням шкідливої для здоров'я продукції (у структурі надходжень акцизного податку частка надходжень від алкогольних напоїв та тютюнових виробів з 2008 по 2010 роки зростає з 67% до 74%) та по платі за землю можна передбачити незначне їх зростання.

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

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

2. Застосовувати заходи щодо зниження тіньового сектору економіки, який на сьогодні, за оцінками Мінекономіки – на рівні 36% ВВП, а за оцінками зовнішніх експертів – перевищує 50%ВВП. Від функціонування тіньового сектора економіки бюджет щороку втрачає як мінімум 30-35% податкових надходжень¹³ (а в 2008-2009 р – це 70-75 млрд грн)¹⁴. Передбачені у Податковому кодексі розміри санкцій та розширення кола суб'єктів, на яких вони можуть накладатись за податкові правопорушення, є першим кроком у цьому напрямку. Але для досягнення позитивних результатів необхідно докласти ще багато зусиль.

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

Прогнозування завжди пов'язано із невизначеністю, тому вже на етапі постановки задачі необхідно врахувати, що прогноз залежить від якості і 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 інформація¹⁵.

Дійсно, для планування та прогнозування бюджетних показників можуть бути використані відомі економіко-математичні методи та моделі, які необхідно лише правильно адаптувати до українських умов. Проте цей процес ускладнюється або обмеженістю доступу дослідника до фінансової інформації, або низькою якістю доступної, що пов'язано з суперечливістю (неузгодженістю), асиметрією одних і тих же макропоказників, які офіційно оприлюднюються органами державної влади. Тобто, вже на цьому етапі виникає ризик закладання в прогноз недостовірних вихідних даних, що в кінцевому підсумку може негативно відобразитися на точності прогнозних розрахунків та дієвості, доцільності і обґрунтованості прийнятих на їх

¹³ Доречі, саме стільки не вистачає для повного покриття видатків бюджету, які на сьогодні затверджуються урядом

¹⁴ Тимченко О. М. Податковий борг в Україні: причини, наслідки, менеджмент. - К.: КНЕУ, 2009. - 228 с.

¹⁵ Бюджетний менеджмент: Підручник / В.Федосов, В.Опарін, Л.Сафонова та ін.; За заг ред. В.Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с. – С. 159

основі управлінських рішеннях.

Слід зауважити, що проблема отримання достовірної статистичної інформації щодо доходів бюджету та фінансові потоки держави не нова, їй вже більше 200 років. Так, статистичні дані Мінфіну Росії навіть у 1820-х роках були засекреченими¹⁶. Ще Вітте С.Ю. зазначав, що для якісного аналізу та прогнозування доходів бюджету необхідно, щоб інформація була якомога точною та базувалась на дійсних показниках¹⁷. На необхідність точної, чіткої, достовірної, оперативної, повної інформації у процесі планування вказують також вітчизняні науковці та економісти, серед яких Даниленко А.І., Єфименко Т.І., Ішук О.Р., Лондар С.Л., Огонь Ц.Г., Опарін В.М., Пасічник Ю.В., Федоров В.М., Ярошенко Ф.О. Проте в Україні бюджетно-податкова статистика, про що зауважують науковці, досі є закритою та практично недоступною для незалежного дослідника, статистична інформація Держкомстату, Мінекономіки та ДПА України – жорстко обмеженою, неповною та нечіткою, що значно гальмує процеси розробки моделей планування та прогнозування доходів бюджету. Навіть учені-фінансисти не можуть її отримати, не кажучи вже про її об'єктивність, правдивість, точність, повноту, доступ до неї основних верств суспільства. Якщо ж інформаційне забезпечення не відповідає встановленим вимогам, навіть феноменальні знання не допоможуть досягти бажаних результатів.

Можна частково погодитись із думкою науковців, які вважають наявність повної, своєчасної і достовірної інформації лише передумовою реального планування, так як для цього необхідні ще й відповідні дієві методи планування¹⁸. А оскільки у центрі планування стоїть людина, то всі наявні економіко-математичні моделі мають певний суб'єктивний чинник та не можуть забезпечити необхідної точності та об'єктивності. Проте, якщо враховувати, що помилка є, то її джерелом на 82-84% є *неточність вихідних даних*; на 14-15% - неточність математичної моделі; на 2-3% - неточність методу, що використовується¹⁹. Необхідна для цілей планування та прогнозування інформація є не тільки статистичною, значна кількість даних може бути представлена у вигляді деяких суджень спеціалістів і експертів про можливі значення необхідних показників, що використовуються при прогнозних розрахунках податків. Тому управління та прогнозування, як один із його етапів, має засновуватись не лише на глибоких і всебічних знаннях, а й на інтуїції.

Отже, для прогнозування податкових надходжень важливо, щоб інформація відповідала принципам об'єктивності відображення, єдності, оперативності, доступності, економічності, достовірності, повноти, цінності на даний момент часу. Дані принципи мають не лише

¹⁶ Пушкарєва В.М. – Зазнач. праця

¹⁷ Вітте 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. – 512 с. – С. 388

¹⁸ Бюджетний менеджмент. – Зазнач. праця

¹⁹ Максишко Н.К., Перепелица В.А. Анализ и прогнозирование эволюции экономических систем: монография. – Запорожье: Полиграф, 2006. – 236 с. – С.10

декларуватись на папері, а й виконуватись на практиці, за що доцільно передбачити відповідальність для суб'єктів управління.

Перш ніж приступати до збору інформації необхідно визначити базисний період, який береться за основу для здійснення прогнозу. Вже на цьому етапі слід особливу увагу приділити наступним питанням: скільки років найоптимальніше взяти за базу для прогнозування; у розрізі яких звітних періодів (рік, півріччя, квартал, місяць) доцільно зібрати статистичні показники. Вважається, що для більшої точності прогнозу необхідно охопити якнайбільший інтервал часу. Проте в умовах України найоптимальнішим є період з 2000-2002 років, після відносної стабілізації економіки, але слід врахувати, що наслідки світової фінансової кризи, які відобразились і на доходах бюджету, можуть викривити виявлені тенденції. Звітний період для прогнозування доцільно обирати залежно від конкретного виду податку. Наприклад, для прогнозування надходжень від податку на прибуток підприємств доречно використовувати квартальні показники через притаманну йому періодичність надходжень протягом року, що пов'язано із строками сплати. А от для прогнозування податкового боргу, яке, до речі, не здійснюється в податкових органах, доцільно брати річні показники²⁰. До того ж борг недоцільно планувати, але прогнозувати, виявляти тенденції – потрібно, так як його динаміка негативно впливає на виконання бюджету. Своєчасне виявлення негативних тенденцій у динаміці боргу дозволить розробити попереджувальні заходи для мінімізації можливих негативних наслідків його впливу.

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

Так як цьому питанню не приділяють належної уваги на передпрогнозному етапі, отримані недостатньо вірогідні та завищені прогнози податкових надходжень прийнято списувати на недосконалість методів прогнозування, що використовуються в Україні. 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

²⁰ Сибірянська Ю.В. Прогнозування рівня податкової заборгованості в Україні. // Наукові праці НДФІ: збірник. – №1 (50). - 2010. – С. 151-162

бюджетів податків на 88,6% перевищувала нараховану до сплати за картками особових рахунків платників суму податків та зборів, а 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 спершу, на основі експертної оцінки, необхідно виявити та проаналізувати ендогенні змінні, що можуть вплинути на прогнозовані показники, а також оцінити істотність їх впливу, для чого можна застосувати економіко-математичні методи, зокрема кореляційно-регресійний аналіз. При цьому слід також враховувати специфіку платника та механізм сплати прогнозованого податку, стабільність джерела оподаткування, можливість точно визначити базу оподаткування тощо.

Серед науковців немає єдності у питанні вибору найкращого методу прогнозування податкових доходів бюджету, так як всі вони в певних ситуаціях мають свої переваги і недоліки. Головними вимогами при їх виборі є забезпечення точності, своєчасності та зрозумілості отриманих результатів. Обраний метод прогнозування, з одного боку, повинен забезпечити функціональну повноту, достовірність і достатню точність прогнозних розрахунків, а з іншого – зменшити затрати часу і фінансових ресурсів на сам процес прогнозування (бути економічно ефективним). Вибір методу прогнозування не має бути предметом суб'єктивних схильностей прогнозиста або їх групи і має визначатися відповідно до об'єктивних критеріїв вибору. Теоретично вибір методу прогнозування в першу чергу має залежати від поставленої мети. В дійсності ж він залежить від рівня досвідченості та кваліфікації податківців (прогнозистів), технічної оснащеності органів ДПС та МФУ.

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 тому й надійною. Так, основним в бюджетній сфері є метод екстраполяції, проте він не враховує необхідних даних про структуру податку та можливу взаємозалежність доходів, які будуть отримані від його введення та від інших економічних параметрів. Цей метод можна використовувати лише як додатковий, наприклад, комбінуючи із багатофакторною трендовою моделлю²¹. Поряд із звичайними методами доцільно застосовувати методи економетричного прогнозування, які дають змогу зробити науково обґрунтовані прогнози, кількісно оцінювати надійність і якість прогнозу, зводять до мінімуму вплив експерта на кінцевий результат.

Вибір методу має здійснюватись на основі аналізу існуючої макроекономічної ситуації.

²¹ Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / М.Я.Азаров, Ф.О.Ярошенко, Т.І.Сфименко та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 712 с. – С. 347

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 їхнього ймовірного інтервалу. За різкої ж зміни економічної ситуації розрахунки краще проводити на основі нормативного методу на основі якого можна спланувати близько 75% дохідних статей бюджету. Для прогнозування податкових надходжень науковці пропонують використовувати метод експоненціального згладжування через його високу точність²², проте він дозволяє здійснити прогноз лише на один крок вперед. З метою нівелювання впливу на податкове прогнозування нестабільності податкової політики, Крисоватий А.І. рекомендує поєднувати емпіричні методи з методами прогнозування на основі коефіцієнта еластичності. Експертні методи працюють лише при необхідності узгодження результатів часткових прогнозів між собою; ризиками їх застосування є наявність лише детермінованої (імовірнісної) постановки задачі, висока імовірність похибки, зумовленої зацікавленістю експертів у результатах, браком інформації щодо досліджуваного об'єкта, недостатньою компетенцією експертів; 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 та податкового боргу доцільно також застосовувати методи фільтрації сезонної компоненти часового ряду та декомпозиції часового ряду, регресійні моделі, здійснювати оцінку впливу податкових ризиків²³. За умов суспільно-економічної нестабільності, коливань у динаміці макропоказників, неможливості передбачити інші нестандартні фактори і 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 досить гостра та незавершена, що ще раз підтверджує необхідність пошуку альтернативного варіанту та нагальної розробки методики прогнозування податкових надходжень.

На етапі безпосереднього здійснення прогнозних розрахунків податкових надходжень основною проблемою є технічні та кваліфікаційні можливості прогнозистів щодо застосування

²² Падалка В. М. Економетричне прогнозування бюджетних надходжень / В. М. Падалка, Н. І. Красноступ, В. І. Крапивка // *Фінанси України*. – 2002. - №10. – С. 89-98.

²³ 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 / Ю.В.Сибірянська // *Інвестиції: практика і досвід*. – 2008. - №22. – С. 38-42

Jinping Sun, Thomas D. Lynch. Government budget forecasting : theory and practice / edited by Jinping Sun and Thomas D. Lynch. – Auerbach Publications Taylor & Francis Group, LLC, 2008.

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 при прогнозуванні через неможливість їх кількісної оцінки. До них, зокрема, відносяться схильність населення до ухилення від сплати податків, зміна фіскальної психології платників, політичні чинники, тощо.

Враховуючи, що планування та прогнозування доходів бюджету є багатоцільовим процесом, воно 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 найбільш оптимальні та найменш суперечливі. Будь-який прогноз, навіть неоптимальний на суб'єктивну думку експертів, не можна бездумно відкидати, оскільки він також містить певну корисну і незалежну інформацію, яку необхідно правильно зрозуміти і, що головне, інтерпретувати. Віддаючи ж перевагу якомусь одному з підходів, аналітик втрачає ряд можливостей, доступних за допомогою інших методів. При побудові моделей податкового прогнозування неминучі відбір лише найзначущих для аналізу питань та прийняття компромісних рішень. **Для уникнення цього доцільно застосовувати комбіноване прогнозування, яке забезпечує високий рівень адекватності прогнозованих показників доходів бюджету (табл. 2).**

Таблиця 2

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

№	Методи (моделі) прогнозування	Середньоквадратична похибка прогнозу (RMSPE), %	Абсолютна похибка прогнозу (MAPE), %	
1	Метод екстраполяції за середнім темпом росту	17,89	14,97	
2	Метод екстраполяції на основі регресійного аналізу $y=15730e^{0,2242t}$	10,54	10,83	
3	Метод екстраполяції за середнім абсолютним приростом	15,50	16,72	
4	Прогноз на основі методу декомпозиції часового ряду (адитивна модель)	11,00	10,25	
5	Прогноз на основі методу декомпозиції часового ряду (мультиплікативна модель)	6,73	7,10	
6	Прогноз на основі моделі Брауна	6,02	5,51	
7	Прогноз на основі факторної моделі, побудованої з використанням методики багатовимірного ранжування та КРА	0,51	0,56	
8	Прогноз на основі моделі еластичності	47,71	40,31	
9	Комбіновані прогнози за методами	з п. 4-5	6,57	6,00
		з п. 4-6	3,43	3,12
		з п. 1-6	2,47	1,98
		з п. 1-7	1,34	0,91
	з п. 1-8	0,60	0,58	
10	прогноз, побудований на основі Постанов КМУ	41,66	43,60	

Примітка: складено Копіною Г.М. на основі розрахунків дисертаційного дослідження

Дані табл. 2 свідчать, що найбільш точним є прогноз, складений за факторною моделлю,

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

Виходячи із вище перелічених проблем, в Україні існує нагальна об'єктивна необхідність створення єдиної комплексної моделі планування та прогнозування доходів бюджету, що має охоплювати визначену нами логічну послідовність етапів та враховувати юридичний, економічний, інформаційний, математичний та організаційний аспекти²⁴. Відсутність законодавчого регламентування та недотримання чіткої послідовності дій при здійсненні прогнозних розрахунків, призводять до недоліків при плануванні та прогнозуванні доходів бюджету. Яскравим прикладом цьому є Україна.

Як вже було зазначено вище, при плануванні та прогнозуванні доходів бюджету вихідним показником є розмір державних видатків. Враховуючи низький рівень благополуччя населення країни та мізерний рівень оплати праці працівників бюджетної сфери, інші негативні чинники суспільного-економічного характеру, система видатків потребує нагальної модернізації. Зважаючи ж на відсутність чітко визначених цілей при прогнозуванні бюджету, використання застарілих та примітивних методів та моделей, складається враження, що в Україні і на далі планують рухатись по виявленій у минулих періодах тенденції: видатки фінансуються несвоєчасно та лише в межах фактично наявних сум доходів, яких завжди не вистачає. Але надалі так не може залишатись і тому передусім інноваційних змін потребує система бюджетних видатків.

Враховуючи обсяг та складність окреслених в статті проблем, що виникають на етапі прогнозування доходів бюджету та закладення основ подальшого розвитку країни, попереду багато роботи по їх мінімізації та усуненню, без чого навряд чи можна очікувати позитивних результатів на етапі виконання бюджету за доходами чи зростання добробуту населення країни в цілому.

²⁴ Юридичний аспект полягає у законодавчому оформленні і затвердженні методики планування доходів бюджету; економічний аспект полягає у визначенні економічних параметрів та критеріїв, що будуть покладені в основу прогнозованих розрахунків; інформаційний аспект полягає в отриманні повної, якісної і своєчасної інформації щодо доходів бюджету і чинників, що на них впливають; математичний аспект полягає у виборі оптимальних методів та моделей для розрахунків; організаційний аспект полягає у визначенні суб'єктів планування, їх прав, обов'язків і відповідальності